

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

N. 172 REDF

Por

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

Y

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA (Universidad de Cádiz)

Sumario: 1. **Introducción.** 2. **Libertades fundamentales e impuestos directos:** 2.1. *Feilen*; 2.2. *Brisal*; 2.3. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Pensionenfonds Metaal en Techniek, C, Hünnebeck, Riskin y Timmermans*). 3. **Ayudas de estado de naturaleza tributaria: sentencias reseñadas de forma más breve** (*Dilly's Wellnesshotel*). 4. **IVA:** 4.1. *Eurogate y DHL*; 4.2. *Rey*; 4.3. *Mateusiak*; 4.4. *Český rozhlas (Radio checa)*; 4.5. *Ordre des barreaux francophones y germanophone y otros*; 4.6. *Astone*; 4.7. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Lájver, Kreissparkasse Wiedenbrück, Gementee Woerden*). 5. **Impuestos Especiales:** 5.1. *Polihim-SS*; 5.2. *ROZ-ŚWIT*; 5.3. *Karelia*; 5.4. Sentencias reseñadas de forma más breve relativas al art. 110 TFUE (*Câmpean, Comisión/Portugal, Budişan*). 6. **Aduanas:** 6.1. *EURO 2004. Hungary*; 6.2. *Argos Supply Trading*; 6.3. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Selena România, Robert Fuchs*). 7. **Devolución de ingresos y derechos fundamentales (tasas judiciales):** 7.1. *Toma*. 8. **Compensación equitativa por copia privada: sentencia reseñada de forma más breve** (*EGEDA y otros*).

1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez)

En el presente número, nos ocupamos de la reseña de la (variada) jurisprudencia tributaria del TJUE recaída en los meses de junio a agosto de 2016. En este período, destacan las siguientes sentencias:

- *Libertades fundamentales e impuestos directos: Feilen* amplía el alcance de la exigencia imperativa relativa a la coherencia del sistema fiscal para comprender, en un caso relativo al ISD, bajo la misma y, en consecuencia, justificar una norma nacional relativa a dos contribuyentes distintos (recuérdese que tradicionalmente el TJUE venía exigiendo que esta

causa estuviera vinculada a normas que se referían al mismo contribuyente). Por su parte, *Brisal* aclara qué tipo de gastos son deducibles en relación con préstamos gravados en el Estado de la fuente, incluyendo entre ellos los generales y de financiación de quien concede el préstamo, obviamente, si tales gastos también fueron deducibles en el caso de que el préstamo fuera concedido por un residente del propio Estado de residencia del pagador del interés. Dentro de las sentencias reseñadas de forma más breve, merece la pena mencionar dos de ellas. La STJUE *Pensioenfond*s concluye que no existe comparabilidad entre la situación de un fondo de pensiones no residente y uno residente cuando ambos están sometidos a impuesto sobre la renta pero se aplica en relación con ellos un sistema diferente de tributación (tributación de la renta para los no residentes y tributación de la totalidad del capital sobre una rentabilidad ficticia para los residentes), traspasando las conclusiones de la tradicional jurisprudencia *Schumacker* al ámbito de los fondos de pensiones. Por su parte, la STJUE *Riskin y Timmermans* reitera la doctrina del caso *D* para concluir que los CDIs concluidos por un Estado miembro son compartimentos estancos que deben ser considerados desde una perspectiva global, de manera que el trato más favorable que un CDI garantice a las inversiones en un Estado tercero no tiene que ser trasladable al previsto para las inversiones en un país de la UE, aunque estas últimas sean tratadas de manera más desfavorable.

- *Ayudas de estado de carácter tributario*: La STJUE *Dilly's*, aunque comentada de forma breve, destaca por ser uno de los primeros pronunciamientos del TJUE relativo a las exigencias para las normas nacionales que concedan beneficios tributarios que se pretendan beneficiar de la legislación de la UE relativa a la exención por categorías (ayudas exentas de la obligación de notificación a la Comisión de acuerdo con el art. 108.3 TFUE).
- *Impuesto sobre el Valor Añadido*. Destacamos la sentencia *Astone* que abre la posibilidad de que los Estados denieguen la deducción en caso de incumplimientos relevantes de obligaciones formales, a pesar del cumplimiento de los requisitos materiales, por considerar que el sujeto pasivo incurre en fraude fiscal. Igualmente importante es la sentencia *Rey* que clarifica el régimen de deducción de los bienes de uso mixto, admitiendo la posibilidad de utilizar alguno de los criterios especiales de reparto previstos en la Directiva con la única condición de que sea más preciso que el criterio del volumen de negocios. Por otro lado, la sentencia *Radio Checa* confirma el criterio de la AEAT respecto a la no sujeción de los servicios públicos de radiodifusión.
- *Impuestos especiales*: En materia de II.EE. son relevantes las sentencias *Polihim-SS* (C-

A. Martín, F. Carrasco, A. García, *Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero*, n. 172, 2016.

355/14) y *ROZ-SWIT* (C-418/14), ambas de la misma fecha y sala, de las que se desprende que el incumplimiento de determinados requisitos formales no debe conllevar *per se* la denegación de una ventaja fiscal (exención o tipo reducido) si ha quedado debidamente demostrado que se cumplen todos los requisitos sustantivos necesarios para ello. En este sentido, la jurisprudencia sobre I.I.E.E. se alinea con la relativa al IVA, aunque, como más arriba ponemos de manifiesto y se comenta en la sección relativa al IVA, en esta última existan ciertos casos donde el incumplimiento de requisitos formales pueda ser considerado como materialmente relevante (sentencia *Astone*). En esta sección hemos incluido también el comentario breve de algunas sentencias que se refieren al art. 110 TFUE y reiteran jurisprudencia anterior.

- *Aduanas*: La sentencia *Argos Supply Trading* (C-4/15) determina cuáles son las condiciones económicas que deben tenerse en cuenta para la concesión de una autorización de aplicación del régimen de perfeccionamiento pasivo, señalando que, a tal efecto, deben considerarse no solo los intereses esenciales de los fabricantes de productos similares al producto compensador sino, también, los intereses esenciales de los fabricantes de productos similares a las materias primas utilizadas.
- *Tasas judiciales*: La sentencia *Toma* (C-205/15) se pronuncia sobre un problema de discriminación en relación con el pago de tasas judiciales, pero llama la atención que el TJUE, en línea con su jurisprudencia tradicional sobre situaciones internas, se haya declarado competente para conocer de un asunto interno por el mero hecho de que, el litigio en el que se devengan las tasas controvertidas, tiene su origen en un asunto en el que se aplica el Derecho de la Unión: ejecución de una resolución en la que se obliga a devolver un impuesto contrario al Derecho de la Unión. Esta sentencia, por cuanto considera derechos fundamentales de la CEDF conecta también con la STJUE *Ordre des barreaux francophones y germanophone y otros* comentada en la sección relativa al IVA en este número.
- *Compensación por copia privada*: La sentencia *EGEDA y otros* (C-470/14) tiene un impacto directo en nuestro Derecho porque declara contrario a la Directiva 2001/29/CE el sistema español de compensación equitativa por copia privada, aunque la sentencia no destaca necesariamente por su jurisprudencia, que reitera doctrina anterior, razón por la cual se comenta de forma más breve.

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

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

2.1. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 30 de junio de 2016, Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496.

Materias tratadas: Libre circulación de capitales: reducción en el ISD por pagos del mismo impuesto en los 10 años anteriores – Justificación basada en la coherencia del sistema fiscal.

Hechos: El Sr. Feilen, residente en Alemania, fue el heredero único de su madre, fallecida en 2007 en Alemania, donde residía. La herencia estaba constituida principalmente por bienes y derechos que la madre había heredado de su hija, fallecida en Austria en 2004, donde también residía la madre en la fecha del fallecimiento de la hija. Dado que la partición de la herencia de la hija en Austria no se efectuó hasta el fallecimiento de la madre, los impuestos austriacos sobre dicha transmisión fueron pagados por el Sr. Feilen. En su declaración por ISD en Alemania, el Sr. Feilen incluyó la deuda pagada en Austria entre el pasivo de la herencia a efectos de deducciones, pero también solicitó una reducción específica aplicable según la legislación alemana para mitigar el efecto de que los mismos bienes debían pagar el ISD alemán en dos o más ocasiones cuando se transmitían por herencia varias veces en un determinado período de tiempo (10 años). La reducción sólo estaba prevista para los casos en los que las transmisiones hereditarias de bienes hubieran pagado el ISD alemán, pero no se concedía si pagaban ISD de otros Estados miembros. La Administración tributaria alemana rechazó conceder la citada reducción y sucesivas instancias jurisdiccionales también desestimaron las pretensiones del Sr. Feilen. El Bundesfinanzhof alemán preguntó al TJUE si la normativa alemana sobre la reducción controvertida era contraria a la libre circulación de capitales al limitar la reducción al ISD pagado en Alemania sin tener en cuenta el impuesto de la misma naturaleza que hubiera podido pagarse en otros países.

Decisión del Tribunal: Como cabía esperar, el TJUE consideró que la normativa alemana restringía la libre circulación de capitales. Más sorpresa quizás puede causar el razonamiento del TJUE sobre la aplicación en este caso de alguna exigencia imperativa. Para el TJUE, la exclusión de la reducción controvertida para casos en los que la transmisión hereditaria previa no hubiera sido gravada en Alemania está vinculada al hecho de que tal transmisión no pagó ningún ISD en este país (aunque sí pudo pagarlo en otros). Esta lógica de la norma, que vincula una ventaja (reducción) a un gravamen anterior (transmisión hereditaria anterior en el plazo de 10 años que pagó impuestos en Alemania), se quebraría si se concediera la reducción controvertida en una situación como la planteada en el caso

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

principal, en la que no hubo pago previo del ISD en Alemania. El propio TJUE reconoció que, con estas conclusiones, estaba creando excepciones a su jurisprudencia anterior sobre el principio de coherencia del sistema fiscal: de acuerdo con tal jurisprudencia, la coherencia como causa de justificación debía apreciarse en el mismo sujeto pasivo, no en dos o más (no concurre el nexo directo cuando se trata de gravámenes distintos aplicados a contribuyentes diferentes). Sin embargo, el TJUE entendió que, en este caso, la condición de que la coherencia debe apreciarse en relación con el mismo contribuyente se relajó por el TJUE. Para el TJUE, el mismo contribuyente no podía existir en la situación considerada, ya que el contribuyente que pagó el ISD en la primera transmisión hereditaria había fallecido necesariamente. Además, a la vista del objetivo de la norma alemana (reducir la carga por ISD sobre bienes que son objeto de transmisiones hereditarias en un corto espacio de tiempo), el TJUE juzgó que existía un nexo directo entre la reducción del ISD y la percepción del mismo impuesto en una fase anterior sobre el mismo bien o derecho: la ventaja fiscal y el gravamen anterior se refieren al mismo impuesto, mismo patrimonio y a los miembros cercanos de una misma familia. Tal reducción se consideró, además, proporcionada por el TJUE.

Como puede observarse, lo más destacable de esta sentencia es que, en el ámbito del ISD, amplía la exigencia imperativa relativa a la coherencia del sistema fiscal con respecto a su configuración en la jurisprudencia anterior, que, en esta ocasión, va referida a una norma que afecta a dos contribuyentes distintos (el causante y su heredero).

2.2. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 13 de julio de 2016, *Brisal-Auto Estradas do Litoral SA y KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549.

Materias tratadas: Libre prestación de servicios: retención aplicable a los intereses íntegros obtenidos por no residentes cuando a los residentes se les permite la deducción de gastos – Admisión del mecanismo de retención en la fuente como técnica de recaudación aplicable a los no residentes (justificación por existencias imperativas) – Deducibilidad de gastos, incluidos los financieros por no residentes: no justificación de las restricciones a la deducción.

Hechos: De conformidad con el Derecho interno portugués, los intereses obtenidos por entidades no residentes se gravan a un tipo del 20 por 100 sobre los rendimientos íntegros en el IS mediante la técnica de retención en la fuente aplicada por el pagador, mientras que si el interés fuera obtenido por una

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

entidad financiera residente el tipo impositivo aplicable sería del 25 por 100, pero la base imponible es el rendimiento neto, esto es, con deducción de los gastos vinculados al ingreso. En este último caso no se aplica la retención. Obviamente, la aplicación de un CDI, como en el caso concreto, permitía al no residente reducir los tipos impositivos aplicables a los intereses de fuente portuguesa, en este caso, el CDI con Irlanda establecía que el tipo impositivo ascendería al 15 por 100 del importe bruto de los intereses. Tal normativa se aplicó en 2004 en relación con el pago de intereses que realizó una concesionaria de autopistas portuguesa que había celebrado un contrato de financiación con una serie de entidades bancarias residentes y no residentes en Portugal. Una de las entidades no residentes, KBC Finance Ireland, recibió pagos de intereses entre septiembre de 2005 y septiembre de 2007. El 28 de septiembre de 2007, Brisal y KBC comenzaron a interponer recursos alegando que la imposición portuguesa sobre los intereses, al no permitir la deducción de los gastos de financiación vinculados a los préstamos que recibió Brisal podía vulnerar la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales. Tras diversos recursos, el Supremo Tribunal Administrativo de Portugal preguntó al TJUE si la normativa controvertida portuguesa podía vulnerar la libre prestación de servicios (el Tribunal portugués consideraba que la vulneración de la libre circulación de capitales era accesoria a la libre prestación de servicios) al no permitirse a las entidades financieras no residentes deducir los gastos profesionales o generales, así como los de financiación, directamente vinculados a la actividad financiera ejercida de la base imponible del impuesto a pagar en Portugal. Para el caso de los gastos específicos de financiación, el Tribunal nacional se planteaba si podían admitirse los tipos de interés medios de la financiación interbancaria (Euribor o Libor).

Decisión del Tribunal: En primer lugar, con relación a la técnica de la retención aplicable a los no residentes, el TJUE recordó que es jurisprudencia reiterada que el tratamiento diferenciado del residente y no residente con respecto a la aplicación al segundo de una retención que no afecta al primero, a pesar de generar una restricción, puede estar justificada por razones imperiosas de interés general, como, por ejemplo, la necesidad de garantizar la eficacia en la recaudación del impuesto.

En segundo lugar, también es jurisprudencia reiterada que, para la deducción de gastos profesionales directamente vinculados con la actividad ejercida, los prestadores de servicios residentes y no residentes se encuentran en una situación comparable, por lo que la libre prestación de servicios se opone a una normativa nacional que, por regla general, permite la deducción de gastos profesionales a los residentes y la prohíbe para los no residentes. El TJUE desestimó la alegación portuguesa en el sentido de que, en

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

casos como el planteado, un préstamo concedido por una entidad financiera, no era posible establecer un vínculo directo entre el gasto y el ingreso. Para el TJUE, la actividad financiera debe tratarse como cualquier otra, ya que el TFUE no diferencia en esta materia entre este tipo de actividad y otras distintas. Y, en consecuencia, la exclusión de los gastos profesionales y su deducción para los no residentes podía generar una infracción a la libre prestación de servicios. Procedía comprobar, no obstante, si la restricción estaba justificada.

A este respecto, el TJUE desestimó que la aplicación de un tipo impositivo más favorable para las entidades financieras no residentes pudiera justificar la no deducción de gastos para ellas ya que un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad no puede considerarse como compatible con el Derecho de la UE por la eventual existencia de otras ventajas. Tampoco el reparto equilibrado del poder tributario o la prevención de la doble deducción de gastos podía erigirse en una causa de justificación. En el presente caso, apuntó el TJUE, no existe ningún elemento que permita explicar en qué medida el reparto de la potestad tributaria exige que una entidad financiera no residente no pueda deducir los gastos vinculados al ingreso gravado en el Estado de la fuente. En cuanto a la prevención de la doble deducción de gastos, que se podría vincular con la lucha contra el fraude fiscal, tampoco se precisa el significado de la misma ni por qué razón tal peligro no puede evitarse con la aplicación de las Directivas sobre asistencia mutua (Directiva 77/799/CEE aplicable *ratione temporis*). En este último punto, la precisión de la AG en el sentido de que la doble deducción de gastos en fuente y en residencia resulta lógica porque, al final, el mismo ingreso está gravado en ambos Estados, era mucho más correcta desde el punto de vista técnico que el enfoque del TJUE en este asunto.

Por otra parte, si bien la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto también ha sido reconocida como una exigencia imperativa de interés general, en este caso no podía emplearse para justificar la legislación portuguesa. Es perfectamente posible que el sujeto que sufrió la retención solicite la devolución del impuesto soportado en exceso (en lugar de que el pagador tenga que tener en cuenta los gastos) y acredite ante la Administración tributaria del Estado de la fuente los gastos vinculados a la prestación de servicios que realiza, pudiendo en ese momento tal Administración controlar la realidad y vínculo directo del gasto con el ingreso, y realizando, en su caso, la devolución que proceda. Corresponde al prestador de servicios decidir si estima oportuno asignar recursos (prueba de la necesidad del gasto y su vinculación con la renta obtenida) a estos procedimientos de devolución de lo pagado en origen.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

En cuanto a la determinación en concreto de los gastos que puede deducir el no residente, el TJUE recordó que estos deben ser los mismos que se permite deducir al contribuyente residente y que son los ocasionados por la actividad y necesarios para su ejercicio. En el caso concreto considerado, la concesión de un préstamo financiero, tales gastos pueden ser los de viaje, alojamiento o asesoramiento jurídico o fiscal, con respecto a los cuáles es relativamente sencillo establecer el vínculo directo con el préstamo de que se trate y acreditar su importe efectivo. En relación con estos gastos, el no residente debe tener las mismas posibilidades de deducción que el residente y quedar sometido a las mismas exigencias probatorias. En el caso de los gastos de financiación o generales de una entidad financiera para la concesión de un préstamo, también deben considerarse necesarios, pero, con respecto a ellos, puede resultar más difícil establecer el vínculo directo con un préstamo concreto o el importe efectivo. No obstante, el hecho de que la prueba tenga mayor dificultad no es motivo suficiente para denegarlos de forma absoluta puesto que no puede excluirse a priori que un no residente pueda aportar los justificantes pertinentes que permitan a las autoridades tributarias comprobar de manera clara y precisa la naturaleza de los gastos y su cuantía o vínculo con la actividad en el Estado de la fuente. Por lo que respecta a los tipos medios de financiación interbancaria para calcular los gastos deducibles, acerca de los cuáles preguntó el órgano jurisdiccional nacional, y salvo que así lo prevea la legislación nacional, el TJUE declaró que no podía tener en cuenta tales tipos de interés ya que no se corresponden con la financiación efectivamente soportada por quien obtuvo el ingreso.

La STJUE ahora reseñada reitera una jurisprudencia ya consolidada, quizás, la novedad principal de la misma es que aclara que, en relación con intereses gravados en el Estado de la fuente, es posible deducir los gastos a ellos vinculados, incluyendo en ellos también los de financiación de quien presta el servicio. Recuérdese que la cuestión de la deducción de intereses por el no residente no estaba plenamente zanjada en la jurisprudencia del TJUE (vid. la STJUE de 17 de junio de 2010, *Comisión/Portugal*, C-105/08, EU:C:2010:345).

2.3. Sentencias reseñadas de forma más breve

La STJUE (Sala Primera) de 2 de junio de 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, concluyó que la situación de un fondo de pensiones no residente en Suecia no era comparable a la de un fondo de pensiones residente en este país ya que ambos tipos de contribuyentes

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

se sometían a una imposición diferenciada: mientras que los primeros se gravaban sobre las rentas obtenidas en el país, a los segundos se les aplicaba una especie de ficción de rentabilidad sobre el total del capital que tenían. Lo cierto es que esta sentencia resulta, cuando menos, controvertida ya que parece que la aplicación de impuestos de diversa naturaleza a los residentes y no residentes podría ser utilizada por los Estados para salvar los problemas de discriminación y fricción con las libertades de la UE.

La **STJUE (Sala Primera) de 8 de junio de 2016, C, C-122/15**, EU:C:2016:279, concluyó que un impuesto adicional sobre las pensiones de jubilación exigido en Finlandia no cae dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2000/78/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 2000, relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación. En consecuencia, tampoco se aplicará en este caso el art. 21.1. Carta de Derechos Fundamentales de la Unión, al no estar la normativa nacional comprendida dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la UE.

La **STJUE (Sala Primera) de 8 de junio de 2016, Hünnebeck, C-479/14**, EU:C:2016:412, razonó que resultaba contraria a la libre circulación de capitales la legislación alemana de adaptación a la *STJUE Mattner* (C-510/08, 2010) en materia de ISD. Para el TJUE resultaba contraria a la citada libertad la aplicación de una reducción reducida o limitada en el caso de las donaciones entre no residentes o que, a opción del contribuyente, le permite aplicar la reducción completa (como para las donaciones en las que es parte, al menos, un residente en Alemania), aunque, en este caso, se acumularían todas las donaciones que el donatario ha recibido en los diez años anteriores a la donación y los diez años posteriores a la misma.

La **STJUE (Sala Sexta) de 30 de junio de 2016, Riskin y Timmermans, C-176/15**, EU:C:2016:488, contesta una cuestión muy similar a la planteada en el asunto *D* (STJUE 5 de julio de 2005, *D.*, C-376/03, EU:C:2005:424), aunque a la inversa, esto es, no en relación con el Estado de la fuente, sino en conexión con la aplicación de un CDI en el Estado de residencia. En este caso, el CDI Bélgica-Polonia establecía que las retenciones en la fuente aplicadas conforme al CDI en Polonia sería deducibles en la cuota del impuesto sobre la renta belga de acuerdo con su legislación interna. Sin embargo, en el caso concreto planteado ante el TJUE, las personas físicas residentes en Bélgica que recibían dividendos de fuente polaca no podían deducir el impuesto soportado en Polonia por impedirlo la legislación interna belga. No obstante, había CDIs celebrados entre Bélgica y terceros

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

Estados que contenían un sistema de imputación incondicional, esto es, en el que la deducción se concedía con independencia de la legislación interna belga. En este caso, los contribuyentes reclamaron ante el tribunal nacional que podía vulnerar la libre circulación de capitales que las inversiones en terceros Estados se trataran de forma más favorable que las inversiones en un Estado miembro como Polonia. El TJUE respondió a la cuestión prejudicial reiterando básicamente la doctrina de *D* en el sentido de que había que considerar los CDIs como un todo y, por ello, la situación de inversión en un tercer Estado con un CDI más favorable no era comparable a la inversión en un Estado miembro con el que Bélgica tenía un CDI más desfavorable para el contribuyente.

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

La **STJUE (Sala Primera) de 21 de julio de 2016, *Dilly's Wellnesshotel GmbH, C-493/14***, EU:C:2016:577, tiene gran relevancia desde el punto de vista procedimental, ya que, aparte de ser uno de los escasos pronunciamientos del TJUE sobre el Reglamento n. 800/2008 de la Comisión de exención por categorías (actualmente derogado por el Reglamento 651/2014), concluye que la legislación nacional –en este caso un beneficio tributario medioambiental—que pretenda beneficiarse de esta norma, con la consecuencia de que las ayudas de estado no deben ser notificadas a la Comisión con carácter previo para su aprobación, debe cumplir estrictamente con los requisitos del art. 3.1. del citado Reglamento, esto es, debe contener una referencia expresa a esta norma, mediante la cita de su título y la indicación de su referencia a la publicación en el DOUE. Si tales requisitos no se cumplen, el régimen nacional en cuestión no cumpliría con las exigencias para quedar eximido, con arreglo al art. 25.1 del citado Reglamento, de la obligación de notificación del art. 108.3 TFUE que caracteriza a las ayudas permitidas de acuerdo con el Reglamento de exención por categorías. Lejos de tratarse de una sentencia formalista, la interpretación estricta del TJUE busca garantizar la seguridad jurídica de los beneficiarios de la medida y sus competidores, de manera que tengan la certeza, mediante la referencia expresa al Reglamento de exención por categorías, del régimen jurídico de la ayuda. Con esta respuesta, el TJUE consideró que no era necesario pronunciarse sobre las otras dos cuestiones prejudiciales (relativas a la interpretación del art. 25 Reglamento 800/2008), aunque la opinión del AG al respecto puede servir de orientación para futuros casos relativos a ese precepto.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

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

4.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 2 de junio de 2016, Eurogate y DHL, C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:405.

Materias tratadas: IVA – importación de bienes – deuda aduanera originada por incumplimiento de obligaciones formales – abandono del régimen suspensivo – liquidación del IVA a la importación.

Hechos: El Finanzgericht Hamburg (Tribunal en materia tributaria de Hamburgo, Alemania) planteó al TJUE varias cuestiones prejudiciales en relación a dos asuntos similares que fueron acumulados a efectos de sentencia. En ambos casos, el tribunal alemán dudaba de si, a la luz del art. 7.3 de la Sexta Directiva IVA (que se corresponde con el art. 61 de la Directiva 2006/112/CE, del IVA), el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento de ciertas obligaciones formales implicaba, al mismo tiempo, la liquidación del IVA a la importación de mercancías que habían estado sujetas a un régimen suspensivo.

En el asunto C-226/14, la entidad Eurogate gestionaba un depósito aduanero privado. Una inspección detectó que en el mismo se introducían mercancías no comunitarias que se inscribían en la contabilidad de existencias con un retraso excesivo. Por este motivo, la oficina aduanera de Hamburgo liquidó una deuda aduanera por incumplimiento, con base en el art. 204.1a) del Código Aduanero Comunitario. La liquidación fue recurrida por la entidad y a raíz de este recurso el TJUE se pronunció por vía prejudicial en la sentencia *Eurogate* (núm. 157 REDF). En esta sentencia, el TJUE aclaró que, en efecto, podía liquidarse una deuda aduanera por este incumplimiento, aunque la mercancía haya sido reexportada. Tras esa sentencia, quedaba la duda de si también podía liquidarse un IVA a la importación. Según Eurogate, no concurren los requisitos para la exacción del IVA, ya que las mercancías no han entrado en el circuito económico de la Unión. En cambio, las autoridades aduaneras consideran que la liquidación del derecho de aduana implica, al mismo tiempo, y de forma necesaria, la liquidación del IVA. Ante la duda, el Tribunal de Hamburgo vuelve a dirigirse al TJUE para aclarar la controversia.

En el asunto C-228/14, la cuestión de fondo es idéntica. En este caso, la entidad DHL incumplió las obligaciones del régimen de tránsito externo, ya que las mercancías no se presentaron en la aduana de Leipzig antes de ser expedidas a Macao. Por tal motivo, las autoridades aduaneras liquidaron derechos

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

de aduana y se duda si pueden liquidar también un IVA a la importación.

Decisión del Tribunal: Hay que tener en cuenta que antes de esta sentencia, el TJUE se pronunció sobre este tema en la sentencia *X*, C-480/12, núm. 164 *REDF*. En este caso, el TJUE señaló que si las mercancías ya han abandonado los regímenes aduaneros en la fecha de su reexportación, debido al devengo de una deuda aduanera (ya sea en virtud del art. 203 o del art. 204 Código Aduanero Comunitario), debe considerarse que la mercancía ha sido objeto de una importación y por tanto que se ha devengado el IVA correspondiente. En tal caso, el IVA se devenga cuando las mercancías hayan abandonado los regímenes aduaneros en cuestión (art. 7.3 Sexta Directiva).

La sentencia *Eurogate y DHL* sólo desarrolla y clarifica la fundamentación de la sentencia *X* a la que nos acabamos de referir. Como premisa elemental, el TJUE señala que sólo procede liquidar el IVA a la importación si puede considerarse que se produce una importación en el sentido del art. 7.1.a) de la Sexta Directiva (art. 30 Directiva IVA). Si las mercancías están en un régimen de suspensión de derechos (como el de depósito o el de tránsito externo), la importación se entenderá efectuada cuando el bien abandona ese régimen y en el Estado en que tal hecho se produzca, según se deriva del art. 7.3 de la Sexta Directiva (art. 61 de la Directiva IVA).

En el caso de *Eurogate*, resulta acreditado que el incumplimiento que generó la deuda aduanera se comprobó después de la reexportación; que esas mercancías estaban amparadas por un régimen suspensivo hasta su reexportación; y que no existía riesgo alguno de que las mercancías entraran en el circuito económico de la Unión. Por tanto, las mercancías no abandonaron el régimen suspensivo en la fecha de su reexportación, por lo que no puede considerarse que se haya producido una “importación” a efectos del IVA que implique la liquidación de este impuesto. En el caso de *DHL*, el TJUE utiliza el mismo razonamiento, *mutatis mutandi*, y llega a la misma conclusión, esto es, la improcedencia de liquidar el IVA por no existir realmente una importación a efectos de este impuesto.

Aunque esta sentencia sólo desarrolle a la anterior sentencia *X*, resulta de gran interés para la fiscalidad del comercio exterior, ya que pone de manifiesto la autonomía del sistema IVA respecto del derecho aduanero y confirma que es contraria a la Directiva IVA la práctica administrativa de exigir automáticamente el IVA a la importación en caso de liquidación de derechos de aduana por incumplimiento.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

4.2. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417.

Materias tratadas: IVA – derecho de deducción – bienes y servicios de uso mixto – afectación de los bienes a las operaciones realizadas – método de cálculo de la prorrata – método basado en la afección real del bien – modificación legislativa durante el período de regularización – obligatoriedad de la regularización – principios de seguridad jurídica y de confianza legítima.

Hechos: Entre los años 1999 y 2004, la sociedad alemana Rey Grundstücksgemeinschaft, dedicada a la gestión inmobiliaria, procedió a la demolición de un antiguo edificio para la construcción posterior de un inmueble. La edificación se terminó en el año 2004 y se destinó al alquiler de viviendas, locales comerciales y plazas de aparcamiento. En los ejercicios fiscales de 1999 a 2003, la sociedad calculó el IVA deducible teniendo en cuenta que se trataba de un bien de uso mixto, es decir, que iba a ser destinado simultáneamente para operaciones gravadas (el alquiler de locales y plazas de aparcamientos) y para operaciones exentas (el alquiler de viviendas). La sociedad aplicó una prorrata de deducción utilizando como criterio el volumen de negocios de cada actividad. La administración tributaria admitió este criterio.

Posteriormente, en el año 2004, algunas partes del inmueble cambiaron de uso y fueron alquiladas con exención, por lo que la sociedad regularizó las deducciones inicialmente practicadas, fijando un importe compensatorio, basado también en el volumen de negocios. Sin embargo, en este caso, la administración rechazó este criterio de reparto invocando que se había producido una modificación legislativa que entró en vigor el 1 de enero de 2004 y que establecía que en los casos de bienes de uso mixto sólo podía utilizarse el criterio del volumen de negocios para determinar la prorrata de deducción si no era posible utilizar otro método. La autoridad fiscal alemana consideró que era posible utilizar el criterio basado en la superficie de las partes del inmueble y dictó una liquidación complementaria de IVA que implicaba una menor devolución de IVA para la sociedad. Tras varias instancias, la controversia terminó en el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario de Alemania) que planteó al TJUE varias cuestiones prejudiciales.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TS alemán preguntó por la interpretación del art. 17.5 de la

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

Sexta Directiva IVA (actualmente, art. 173 Directiva 2006/112/CE, del IVA). El TS planteó si la Directiva obligaba a los Estados a establecer que aquellos bienes y servicios por los que se soportó IVA y destinados a la adquisición y construcción de un inmueble debían afectarse inicial y exclusivamente a operaciones gravadas (y por tanto, con derecho a deducir) o a operaciones exentas (sin deducción); y sólo para aquellos bienes y servicios que no fueran susceptibles de una afectación exclusiva, debía calcularse una prorrata de deducción, con arreglo al criterio de reparto basado en el volumen de negocios, o bien, si resultara más preciso, teniendo en cuenta la superficie del inmueble. El TS alemán también preguntó si esta misma interpretación se aplicaba a los gastos de utilización, conservación y mantenimiento del inmueble.

El TJUE admite el planteamiento adoptado por el tribunal alemán y así señala que deben distinguirse dos fases en la determinación del IVA deducible. En primer lugar, se debe proceder a la afectación del bien o servicio adquirido a una operación realizada por el sujeto pasivo. En segundo lugar, debe aplicarse a esos bienes y servicios el régimen de deducción que corresponda a su afectación. Se entiende así que si la operación está gravada, el IVA sería deducible; si estuviera exenta, no habría deducción; y si resultara ser un bien de uso mixto, habría que aplicar las reglas de determinación de la prorrata del art. 17.5 de la Directiva. Con ese modo de proceder, el TJUE pretende realmente acotar el concepto de bien de uso mixto que legitima la aplicación de la regla de prorrata y con ello conseguir una mayor precisión en las deducciones.

Por lo que respecta a los gastos de adquisición y construcción de un inmueble de uso mixto, el TJUE admite que la afectación puede resultar excesivamente compleja en la práctica y, por tanto, difícilmente realizable, circunstancia que deberá verificar el juez nacional. Por ello, el TJUE entiende que una norma nacional puede autorizar a que no se produzca una afectación en exclusiva. En cambio, los bienes y servicios adquiridos para la utilización, la conservación o el mantenimiento de un inmueble de uso mixto pueden, en principio, afectarse fácilmente a una operación gravada o exenta, salvo que el juez nacional determine lo contrario.

En cuanto a la segunda fase, referida a la cuantificación del IVA deducible, el TJUE se remite a la interpretación de los arts. 17.5.3er. pfo y 19.1 de la Sexta Directiva [actualmente, arts. 173.2 y 174.1 Directiva 2006/112/CE], establecida en otros asuntos. Recordemos que aquellos preceptos establecen que en caso de bienes de uso mixto la prorrata se calcula, con carácter general, con base en el volumen

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

de negocios de las operaciones, pero al mismo tiempo la Directiva autoriza a los Estados a utilizar otros criterios de reparto, como el de afectación real (por ejemplo, en función de la superficie del inmueble). En los asuntos *BLC Baumarkt* (núm. 157 REDF) y *Banco Mais* (núm. 165 REDF), el TJUE concluyó que teniendo en cuenta la redacción de la Directiva, el contexto normativo, los principios de neutralidad tributaria y de proporcionalidad, así como la finalidad, no es contrario a la Directiva que los Estados apliquen un método distinto del basado en el volumen de negocios, siempre que ese método garantice una determinación de la prorrata de deducción más precisa. Esta posibilidad se preveía para casos determinados y para tener en cuenta las características especiales de ciertas actividades. Por eso, el AG Mengozzi concluyó que la Directiva IVA no podía interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro dar preferencia, de forma sistemática e indiferenciada para todos los bienes de uso mixto, a cualquier criterio de reparto distinto al del volumen de negocios. En cambio, el TJUE señaló que puede utilizarse un criterio distinto al del volumen de negocios para hallar la prorrata, con la única condición de que sea más preciso. El TJUE matizó todavía más. Es posible exceptuar el método general aunque el criterio utilizado no sea el más preciso de los criterios previstos en la Directiva. Por tanto, no se opondría a la Directiva una normativa nacional que estableciera como regla subsidiaria el criterio del volumen de operaciones.

En segundo lugar, el TS alemán preguntó si se opondría al art. 20 de la Sexta Directiva (actualmente, art. 185 Directiva IVA) que se proceda a una regularización del IVA deducido como consecuencia de la reforma, durante el período de regularización, del criterio de reparto del IVA utilizado en el cálculo de la prorrata. El TJUE señala que la Directiva IVA no realiza una enumeración exhaustiva de las situaciones que deben dar lugar a una regularización; y que la hipótesis de una reforma del método de cálculo de la prorrata no está prevista, pero tampoco resulta excluida. A continuación, atendiendo al contexto normativo y a la finalidad de mayor precisión que persigue el mecanismo de regularización, el TJUE concluye que la Directiva IVA exige que se proceda a una regularización en caso de modificación en el método de cálculo de la prorrata.

En tercer lugar, el TS alemán preguntó si los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima se oponen a una legislación, como la controvertida, que no preveía expresamente la regularización del IVA deducido tras la modificación del criterio de reparto en la prorrata, ni tampoco adopta un régimen transitorio, a pesar de que el TS haya estimado razonable el cálculo de la prorrata realizado por el sujeto pasivo. Pues bien, como suele ocurrir con estos principios generales, el TJUE reconoce en abstracto su

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

importancia y su aplicación, tanto en el Derecho de la UE como en el derecho interno afectado por aquél. Sin embargo, a la hora de su aplicación al caso concreto, el TJUE niega que se haya producido una afectación relevante de los mismos. Así, el TJUE sostiene que no es necesaria una mención expresa de la obligación de regularizar el IVA deducible cuando se modifica el criterio de reparto de la prorrata, ya que esta obligación se deduce de la propia Directiva. En cuanto a la ausencia de un régimen transitorio, sólo vulneraría los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima una nueva ley que, de modo repentino e imprevisible, suprima un derecho del que venían disfrutando los sujetos pasivos, sin dejarles el tiempo necesario para adaptarse y sin que el fin perseguido lo requiera. No considera el TJUE que estemos en esta situación, ya que la reforma legal no priva al sujeto del derecho a deducir, sino que regula su alcance, y tampoco implica por sí misma la necesidad de que los sujetos pasivos realicen ajustes económicos consiguientes.

La sentencia que comentamos presenta un notable interés para aclarar las reglas de deducción aplicables a los bienes de uso indistinto y denota la tendencia del TJUE de privilegiar aquellas interpretaciones de la Directiva que otorguen una mayor precisión y exactitud al régimen de deducciones, aunque sea a costa de forzar el tenor literal de la misma. Por lo que respecta al derecho español, pone de manifiesto la necesidad de revisar la regulación de los métodos de prorrata, para extender el ámbito de aplicación de la prorrata especial, más precisa que el método de prorrata general, y que se aplica por defecto. A la luz de lo establecido en esta sentencia, no tiene sentido (más allá que el de utilizar un criterio de simplificación) que se aplique una prorrata de deducción a bienes y servicios que fácilmente pueden afectarse en exclusiva a determinadas operaciones.

4.3. Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 16 de junio de 2016, Jan Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454.

Materias tratadas: IVA – autoconsumo con ocasión del cese de la actividad económica – tributación del autoconsumo producido después de finalizar el período de regularización de un bien de inversión.

Hechos: Entre los años 1997 a 1999, el Sr. Mateusiak construyó en Polonia un inmueble que destinó en parte a vivienda y en parte a oficinas para su actividad profesional como notario. El Sr. Mateusiak dedujo el IVA soportado en la proporción correspondiente a su actividad profesional. En el año 2013, el Sr. Mateusiak consultó a la administración tributaria polaca si en caso de cese de su actividad como

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

notario tenía que someter al IVA la parte del inmueble que dedicó a su actividad y por la que se dedujo IVA. Según el Sr. Mateusiak, habría que tener en cuenta que el período de regularización previsto en la legislación polaca para las deducciones vinculadas a inmuebles (10 años) había ya finalizado. En caso de respuesta afirmativa, el Sr. Mateusiak también preguntó qué valor debía adoptarse como base imponible. La autoridad tributaria polaca respondió que, en efecto, debía gravarse la tenencia del inmueble tras el cese de la actividad para garantizar la neutralidad del impuesto y compensar el IVA que había sido deducido con anterioridad en la parte destinada a la actividad profesional.

El Sr. Mateusiak recurrió esta decisión. El asunto terminó por vía de casación en el Tribunal Supremo Administrativo de Polonia. Este Tribunal acordó preguntar al TJUE si el art. 18.c) de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, en caso de cese de la actividad económica, la tenencia por el sujeto pasivo de bienes que hayan originado un IVA deducible puede constituir un autoconsumo, incluso en el supuesto de que haya finalizado el período de regularización previsto para los bienes de inversión en el art. 187 de la Directiva.

Recordemos que el art. 18.c) de la Directiva IVA permite que los Estados asimilen a una entrega de bienes (esto es, que graven como autoconsumo) la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de la actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado en el momento de su adquisición. Por su parte, el art. 187 de la Directiva prevé que los bienes de inversión estarán sometidos a un período de regularización que se producirá, según el art. 184 de la Directiva, cuando la deducción inicialmente practicada sea o superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a efectuar.

Decisión del Tribunal: El TJUE parte de que la finalidad de gravar el autoconsumo en caso de cese de la actividad se asemeja a la del mecanismo de la regularización. El autoconsumo evita dar una ventaja económica injustificada al sujeto pasivo respecto al consumidor final, que a diferencia de aquél adquiere el bien pagando un IVA que no puede deducir. La regularización garantiza la correspondencia entre la deducción del impuesto soportado y la percepción del impuesto repercutido, para aumentar la precisión de las deducciones y la neutralidad del impuesto. Sin embargo, esta similitud de objetivos no implica, a juicio del TJUE, que la finalización del período de regularización conlleve la imposibilidad de gravar el autoconsumo con ocasión del cese de la actividad.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

Siguiendo las conclusiones de la AG, el TJUE aporta varios argumentos para esta conclusión: 1º) el tenor literal del art. 18.c) no establece requisito alguno vinculado a un plazo posterior a la adquisición originaria del bien que se autoconsume; 2º) el art. 18.c) no contiene remisión alguna a las disposiciones relativas a la regularización de las deducciones; 3º) el gravamen del autoconsumo no se basa en que la deducción inicialmente practicada por el bien era superior o inferior a la que tendría derecho a efectuar, sino en el acaecimiento de una nueva operación imponible en el momento del cese de la actividad; y 4º) la tributación del autoconsumo, según lo previsto en el art. 18.c), tiene en cuenta las modificaciones del valor de los activos afectos a la actividad, y que son objeto de autoconsumo, puesto que se aplica la regla especial de determinación de la base imponible del art. 74 de la Directiva (no la regla del valor normal de mercado del art. 80 de la Directiva). Según determinó el TJUE, en su sentencia *Marinov*, núm. 159 *REDF*, la base imponible será el valor de los bienes de que se trate en el momento del cese de la actividad, esto es, el valor residual del bien en el momento de su afectación a fines privados.

En España, el autoconsumo por cese de la actividad se incluye dentro de los casos de autoconsumo externo de bienes previsto en el art. 9.1º.a) LIVA, por transferencia de bienes del patrimonio empresarial para su consumo particular, y se grava siempre que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho total o parcial de deducción (art. 7.7º LIVA) (Res. DGT V2335-08). Para estos casos, el art. 79.Tres LIVA establece una regla especial de determinación de la base imponible que tiene en cuenta la evolución del valor de los bienes desde su adquisición originaria, como señala la jurisprudencia del TJUE.

4.4. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 22 de junio de 2016, Český rozhlas (Radio checa), C-11/15, EU:C:2016:470.

Materias tratadas: IVA – prestación de servicios realizada a título oneroso – actividad de radiodifusión pública.

Hechos: Český rozhlas (“Radio checa”) es el organismo checo de radiodifusión pública, creado por ley y que se financia mediante la denominada “tasa de radio”. Este gravamen se exige a todas las personas que sean propietarias o que posean un receptor de radio, por lo que desde el punto de vista de la estructura de su hecho imponible en realidad constituye, a pesar de su denominación, un impuesto. La entidad había considerado que las prestaciones correspondientes a la tasa de radio constituían

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

operaciones exentas sin derecho a deducción. Sin embargo, con posterioridad, presentó declaraciones complementarias de IVA y consideró que esas prestaciones debían excluirse del cálculo de la prorrata de deducción por tratarse de operaciones no sujetas ya que las tasas no constituyen la retribución de un servicio de radiodifusión pública prestado. Con este criterio consiguió incrementar su porcentaje de deducción. Sin embargo, las autoridades fiscales checas denegaron esta interpretación y tras varias instancias judiciales el asunto llegó al Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo. Este Tribunal acordó preguntar al TJUE si el art. 2.1 de la Sexta Directiva IVA [actualmente, art. 2.1.c) Directiva IVA] debe interpretarse en el sentido de que una actividad de radiodifusión pública como la controvertida constituye una prestación de servicios a título oneroso sujeta a IVA, aunque exenta, en virtud del art. 13.A.1.q) de la Sexta Directiva [actualmente, art. 132.1.q) Directiva IVA], o bien, en el sentido de que tal actividad es una operación no sujeta a IVA.

Decisión del Tribunal: La respuesta del TJUE era previsible y se corresponde con los criterios establecidos en su jurisprudencia. Así, el TJUE ha sostenido en repetidas ocasiones que las prestaciones de servicios a título oneroso sólo están sujetas si entre el prestador y el destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Por tanto, debe existir un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido. En este caso, no existía entre la radio pública checa y las personas sujetas a la tasa de radio ninguna relación jurídica, ni tampoco un vínculo directo entre el servicio de radiodifusión y la tasa. Radio checa y los pagadores de la tasa no están vinculados por una relación contractual o un negocio jurídico en el que se haya pactado un precio, ni mediante un compromiso jurídico libremente acordado por una parte con respecto a la otra. La obligación de pago de la tasa no deriva de la prestación del servicio radiofónico sino de la titularidad de un receptor de radio, sea cual sea el uso que se dé al mismo. La tasa debe pagarse aunque en la práctica no se escuchen los programas de la radio pública checa. Además, el acceso al servicio público de radiodifusión es libre y no está supeditado al abono de la tasa. En definitiva, el pago de la tasa no trae causa de una relación jurídica que implique un intercambio de prestaciones recíprocas, sino de la ejecución de una obligación impuesta por la ley.

En España, la tributación en el IVA de las actividades efectuadas por los servicios públicos de radio y televisión fue analizada en el Informe de la AEAT A/4/31/14, de 22 de julio de 2014. Según este informe, los servicios públicos de radio y televisión se consideran no sujetos, con base en los arts. 13 de

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

la Directiva y 7.8º LIVA. Sólo habría IVA cuando el servicio se prestara de forma indirecta a través de una sociedad mercantil privada, en la relación entre el ente público competente y esa sociedad privada. En cambio, las actividades comerciales o mercantiles (por ejemplo, de publicidad) se consideran en todo caso sujetas y no exentas [art. 7.8º.1) LIVA].

4.5. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 28 de julio de 2016, *Ordre des barreaux francophones y germanophone y otros*, C-543/14, EU:C:2016:605.

Materias tratadas: IVA – sujeción al IVA de los servicios prestados por abogados – supresión de exención mantenida de forma excepcional – vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y al principio de igualdad de armas.

Hechos: En este caso, el TJUE contesta varias cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Constitucional de Bélgica en el marco de una serie de recursos instados por colegios de abogados belgas y por asociaciones de derechos humanos, así como por particulares. La controversia deriva de la supresión por el legislador belga, a partir del año 2014, de la exención de IVA de la que venían disfrutando los servicios prestados por abogados, en virtud del art. 371 de la Directiva IVA. Este precepto permite que ciertos servicios incluidos en la parte B del anexo X (entre ellos, los prestados por abogados) puedan seguir estando exentos si así lo estaban a fecha de 1 de enero de 1978. Tras la reforma legal llevada a cabo en Bélgica, los servicios jurídicos pasaron de estar exentos a gravarse al tipo general del 21 por ciento. Según señaló la Abogado General, Bélgica era el único Estado miembro que había hecho uso de la excepción permitida por el art. 371 de la Directiva para los abogados.

En resumen, el TC belga preguntó: a) por la validez de los artículos de la Directiva IVA que gravan los servicios prestados por abogados, a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado por el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (CDFUE), el art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP) y el art. 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH); b) por la posible lesión del principio de igualdad de armas, garantizado también por el art. 47 de la CDFUE, puesto que el gravamen del IVA afecta a los justiciables que no tienen derecho a la justicia gratuita y no son sujetos pasivos de IVA, mientras que los justiciables que son sujetos pasivos de IVA pueden deducir el IVA soportado por los servicios de abogados, con lo que recurrir a estos servicios les resulta más económico; c) por la validez de los artículos de la Directiva IVA a la luz del

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

Convenio de Aarhus, que entre otras materias versa sobre el acceso a la justicia en materia de medio ambiente; y d) si los servicios de abogados pueden considerarse exentos por el art. 132.1.g) (servicios relacionados con la asistencia social) o por alguna otra disposición de la Directiva.

Decisión del Tribunal: En relación al derecho a la tutela judicial efectiva, el TJUE aclaró con carácter previo que el examen de la validez de la Directiva IVA sólo debe basarse en los derechos fundamentales de la CDFUE, ya que ni el PIDCP ni el CEDH forman parte del ordenamiento jurídico de la UE. Asimismo, la controversia se limita al incremento de los gastos procesales por el IVA y sólo para los justiciables que no tienen acceso a la justicia gratuita. Pues bien, el TJUE sostiene que el derecho a la tutela judicial efectiva no garantiza que los servicios prestados por abogados estén exentos de IVA. Como línea de principio, el TJUE declara, recogiendo jurisprudencia establecida en otros ámbitos, que la tributación de los gastos procesales sólo podría cuestionarse a la luz de ese derecho fundamental si constituyera un obstáculo insuperable o si imposibilitara o dificultara excesivamente el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión. En apoyo de su conclusión el TJUE señala algunas circunstancias relevantes. No puede establecerse una correlación estricta o automática entre la sujeción al IVA y el incremento de los gastos procesales, ya que en Bélgica rige un sistema de libre negociación de honorarios, y los abogados no están obligados a repercutir económicamente a sus clientes la totalidad de la subida impositiva. Disponen de cierto margen para mantener su beneficio, puesto que la sujeción al IVA de sus servicios les permite ahora deducir el IVA soportado en sus adquisiciones. Finalmente, el TJUE advierte que si la tutela judicial efectiva resultara afectada por la sujeción al IVA habría que tenerlo en cuenta para adaptar la regulación nacional del derecho a la asistencia jurídica gratuita, con arreglo al art. 47.3 CDFUE.

En cuanto al principio de igualdad de armas, el TJUE también concluye que no garantiza la exención del IVA de los servicios prestados por abogados. Según se deduce de su jurisprudencia, este principio tiene como finalidad asegurar el equilibrio entre las partes del proceso e implica la obligación de ofrecer a cada parte una oportunidad razonable de presentar su causa, incluidas las pruebas, en condiciones que no la coloquen en una situación de clara desventaja con respecto a la parte contraria. Para el TJUE, la diferente tributación de los gastos procesales según se tenga o no la condición de sujeto pasivo de IVA no afecta al equilibrio procesal, puesto que se supone que los justiciables, con independencia de su condición o no de sujeto pasivo IVA, disponen de los recursos suficientes para cubrir los gastos procesales. Leyendo entre líneas parece que el TJUE quiere mandar el mensaje de que el origen de la

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

controversia no está tanto en la protección de los derechos fundamentales garantizados por la CDFUE como en la posible insuficiencia de la regulación belga del sistema de justicia gratuita.

Por lo que respecta a la posible lesión del Convenio de Aarhus, el TJUE recuerda que las disposiciones de un tratado internacional del que sea parte la UE sólo pueden invocarse en el marco de un recurso de anulación contra un acto de Derecho derivado (o en ámbito de una excepción de ilegalidad) si la naturaleza y el sistema de dicho acuerdo internacional no se oponen a ello y, además, sus disposiciones son incondicionales y suficientemente precisas. Pues bien, en este caso, el TJUE considera que los preceptos del Convenio de Aarhus no contienen obligaciones de esa naturaleza.

Finalmente, en relación a la posible exención en virtud del art. 132.1.g) de la Directiva IVA, como era previsible, el TJUE contesta en sentido negativo, apoyándose en las conclusiones establecidas en la sentencia *Comisión/Francia*, C-492/08 (véase núm. 148 *REDF*), que negó la aplicación de un tipo reducido a los servicios de asistencia jurídica gratuita. El TJUE determina que la exención relativa a los servicios de asistencia social no sólo exige el carácter social de los servicios prestados, sino que además debe prestarse por organismos a los que se reconozca su carácter social. Por analogía con lo establecido en aquella sentencia, el TJUE concluye que no puede considerarse que en general la categoría profesional de los abogados tenga ese carácter social.

Por lo que respecta al ordenamiento español, ya comentamos en el núm. 148 *REDF* que la DGT considera no sujetos los servicios de asistencia jurídica gratuita. En cuanto al resto de servicios prestados por abogados, es indiscutida su sujeción y no exención. Por otro lado, es interesante conectar esta decisión del TJUE con la STC 140/2016, que aunque se refiere a un asunto distinto –la constitucionalidad de la cuantía de las tasas judiciales exigidas a las personas jurídicas– trata igualmente el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. En este último caso, la conclusión, como se sabe, es bien distinta, pues el TC constató la violación del derecho y declaró la inconstitucionalidad de la norma, pero la argumentación es análoga a la del TJUE. Las tasas judiciales no son, *per se*, contrarias al derecho de acceso a la jurisdicción y al recurso, pero pueden serlo cuando carezcan de un fin legítimo o sean desproporcionadas. En realidad, esta argumentación ya se derivaba de la anterior STC 20/2012, donde el TC señaló que la vulneración del derecho sólo se produciría si las tasas resultaran tan elevadas que impiden en la práctica el derecho de acceso a la jurisdicción o lo obstaculizan en un caso concreto en términos irrazonables, criterio reiterado luego en las SSTC 79/2012 y 190/2012.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

4.6. Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 28 de julio de 2016, Giuseppe Astone, C-332/15, EU:C:2016:614.

Materias tratadas: IVA – derecho de deducción – incumplimiento de requisitos formales – fraude fiscal.

Hechos: El Sr. Giuseppe Astone es el administrador de la sociedad italiana Del Ferro. En una inspección tributaria, las autoridades italianas descubren que en relación al ejercicio fiscal de 2010 la sociedad emitió facturas a terceros que, en total, suponen una base imponible de IVA de 320.205 euros, pero que, en cambio, la sociedad incumplió de forma sistemática y masiva las obligaciones formales más elementales, de modo que no presentó la declaración de IVA, ni contabilizó, ni registró las facturas. En consecuencia, la Administración determinó que la sociedad había eludido el pago de 64.041 euros. Por ello, el Sr. Astone, en tanto que representante legal de la sociedad, está siendo juzgado por un posible delito fiscal, ya que la cantidad eludida por la sociedad supera el umbral de 30.000 euros establecido en la legislación italiana. En el marco de este proceso penal, el Sr. Astone presentó facturas emitidas por terceras personas que acreditan un IVA soportado deducible de 30.590 euros, lo que añadido a un crédito fiscal anterior, implicaría que no se superaría el umbral fijado por la ley italiana para el delito fiscal. Ha resultado acreditado que los incumplimientos formales se reiteraron en los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

En estas circunstancias, el Tribunal de la ciudad de Treviso, que es competente para juzgar este caso, acordó dirigir dos cuestiones prejudiciales al TJUE. En primer lugar, el Tribunal de Treviso señala que la normativa italiana fija un plazo preclusivo de dos años para ejercer el derecho a deducir y pregunta si los arts. 167, 168, 178, 179.1er pfo., 180 y 182 de la Directiva IVA se oponen a la existencia de este plazo. En segundo lugar, el Tribunal de Treviso solicita si los arts. 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva se oponen a una norma nacional que permite que la Administración tributaria deniegue la deducción del IVA cuando resulta acreditado que el sujeto pasivo ha incumplido la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder ejercitar este derecho.

Decisión del Tribunal: En relación a la primera cuestión, el TJUE se limitó a reiterar la doctrina que ya había establecido respecto a ese mismo plazo de dos años en su sentencia *Ecotrade* (núm. 141 REDF). La Directiva IVA autoriza a los Estados a establecer un límite temporal para la deducción, como medida

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

de seguridad jurídica, si bien la regulación nacional debe preservar los principios de equivalencia y efectividad. La equivalencia no resulta controvertida en este caso. En cuanto a la efectividad, el TJUE sostiene que el plazo no hace imposible ni excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho. De hecho, el TJUE ha admitido plazos más breves.

La respuesta a la segunda cuestión prejudicial parte de la jurisprudencia precedente, de modo que el TJUE señala la importancia de la deducción en el sistema IVA y su limitación excepcional como garantía de la neutralidad del impuesto. Igualmente, el TJUE continúa con un enfoque anti-formalista. Así, el TJUE mantiene, en línea con decisiones anteriores, que la neutralidad exige que se otorgue la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aunque los sujetos pasivos hayan omitido los requisitos formales (asuntos *EMS-Bulgaria Transport*, núm. 156 REDF; *Salomie y Oltean*, núm. 168 REDF). Sólo cabría otra conclusión si los incumplimientos formales impidieran la prueba cierta del cumplimiento de los requisitos materiales. No obstante, este criterio jurisprudencial ha sido exceptuado en los casos en que los Estados deniegan el derecho a deducir porque resulta acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo invoca su derecho de forma fraudulenta o abusiva. Se trata, pues, de dar preferencia a la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los abusos, que es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva. Esta interpretación ha sido utilizada por el TJUE en supuestos de tramas organizadas en los que era evidente la participación fraudulenta del sujeto que invoca el derecho a deducir (asuntos *Italmoda*, núm. 166 REDF; *Bonik*, núm. 158 REDF; *Mahageben y Dávid*, núm. 156 REDF).

En esta sentencia, el TJUE amplía el ámbito de esta excepción y abre una nueva vía para que los Estados denieguen el derecho a deducir. Según el TJUE, aunque los incumplimientos formales no impidan verificar los requisitos materiales, en este caso estamos ante el supuesto más simple de fraude fiscal, en el cual el sujeto pasivo incumple de forma deliberada con las obligaciones formales que le incumben con el fin de evitar el pago del impuesto. La falta de presentación de la declaración del IVA, la falta de llevanza de contabilidad y la falta de registro de las operaciones, impiden el control de la Administración y la correcta recaudación del impuesto, con lo que se compromete el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Por tanto, el Derecho de la UE no impide que los Estados consideren el incumplimiento como un fraude fiscal y denieguen el derecho a deducir. A este respecto, el TJUE considera un factor relevante que los incumplimientos se repitan en los ejercicios fiscales siguientes.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

En definitiva, la sentencia presenta un notable interés por lo que habrá que estar atento al desarrollo de esta nueva línea jurisprudencial que, de momento, suscita ciertas incertidumbres. Intuimos que su alcance irá perfilándose en atención a las particularidades de los casos en los que pretenda aplicarse. En el presente asunto, los incumplimientos formales eran generalizados, pero habrá que ver qué ocurre con casos de incumplimientos parciales o no reiterados. El TJUE tendrá que aclarar dónde sitúa la frontera o cuál es el criterio que permitirá distinguir entre incumplimientos formales constitutivos de fraude que autorizan a los Estados a denegar la deducción y meros incumplimientos formales, perfectamente salvables, que no afectan a este derecho. Por otro lado, consideramos criticable que el razonamiento del TJUE no distinga entre incumplimientos que dan lugar a una sanción administrativa, e incumplimientos que determinan la comisión de un delito fiscal. En el ámbito penal, la negación del derecho a deducir debería estar más justificada.

4.7. Sentencias reseñadas de forma más breve.

Comentamos sucintamente en este apartado otras sentencias del TJUE menos relevantes. Así, en la **Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 2 de junio de 2016, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft y Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft*, C-263/15, EU:C:2016:392**, el TJUE responde a una cuestión prejudicial planteada por la Kúria (Tribunal Supremo de Hungría) sobre si la explotación de una obras de ingeniería rural constituye una actividad económica, en particular, una prestación de servicios a título oneroso. En principio, la cuestión se respondería sencillamente en sentido afirmativo, con arreglo a la jurisprudencia previa del TJUE, pero en este caso concurrían una serie de circunstancias que hicieron dudar al tribunal remitente. Así, las obras se explotaban por dos entidades sin cambio de lucro; la inversión se financió con ayudas estatales y europeas; y los únicos ingresos que percibían estas entidades por la explotación era un canon de escasa cuantía, que debían pagar por imperativo legal los propietarios de los terrenos beneficiados por las obras durante un período de ocho años. Pues bien, el TJUE concluye que ninguna de esas circunstancias impide la consideración de un operación imponible a efectos del IVA. Existe una actividad económica realizada con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el canon se cobrará durante un período de ocho años; es indiferente que la entidad sin ánimo de lucro sólo pueda realizar actividades empresariales con carácter complementario; y es igualmente indiferente que la explotación tenga o no la finalidad de obtener un beneficio. La financiación pública de la inversión tampoco influye, ya que el concepto de actividad económica es

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

objetivo y no depende de los fines, ni de los resultados ni del modo de financiación de la actividad. Carece igualmente de relevancia que la actividad consista en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público. Por otro lado, es irrelevante para la calificación de la operación a título oneroso que la misma se concierte por un precio inferior o superior al de coste, y por tanto, inferior o superior al de mercado. El canon se fija *a priori* y con arreglo a criterios establecidos por lo que, en principio, a salvo de la verificación que compete al tribunal nacional, ese canon puede constituir el contravalor efectivo del servicio prestado.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 16 de junio de 2016, *Kreissparkasse Wiedenbrück*, C-186/15, EU:C:2016:452**, el TJUE contesta a varias cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Tributario de Münster, Alemania, en las que se solicita la interpretación del art. 175.1 de la Directiva IVA. Este precepto dispone que la cifra de la prorrata de deducción será redondeada en la unidad superior. En la sentencia *Royal Bank of Scotland*, núm. 143 *REDF*, el TJUE ya había establecido en relación a la disposición análoga de la Sexta Directiva IVA (art. 19.1) que la regla de redondeo no era obligatoria para los Estados cuando utilicen un método especial para calcular la prorrata de deducción en los bienes de uso mixto. Pues bien, en esta sentencia, el TJUE se reafirma en este criterio interpretativo y sostiene que sigue siendo pertinente en la medida que la Directiva IVA no introduce cambios de fondo. Por otro lado, el TJUE extiende la voluntariedad de la regla de redondeo a los casos en que se produzca una regularización por aplicación de una prorrata calculada según alguno de los métodos especiales.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 22 de junio de 2016, *Gementee Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466**, el TJUE responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de los Países Bajos. En este caso, el municipio de Woerden encargó la construcción de dos edificios para un uso múltiple y dedujo la casi totalidad del IVA soportado. Posteriormente, los edificios fueron adquiridos por una Fundación pública dedicada a la gestión inmobiliaria por un precio de venta que ascendía aproximadamente al 10 por ciento del coste de construcción. A continuación, la Fundación cedió gratuitamente el uso de una parte de los edificios a varios centros de enseñanza. Las demás partes fueron arrendadas a título oneroso a distintos arrendatarios, en su mayor parte con exención de IVA. En diversas instancias, la administración tributaria discutió la naturaleza de la entrega realizada por el municipio a la fundación y el correspondiente derecho de deducción del municipio. En este caso, el TJUE concluye que el municipio no pierde su derecho a deducir la totalidad del impuesto soportado. El

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

art. 168 de la Directiva no impone ningún requisito adicional respecto a la utilización de los bienes o servicios por parte de su destinatario (la fundación), puesto que ello implicaría que cualquier operación realizada por un sujeto pasivo con un adquirente que no ejerza una actividad económica (con un particular, por ejemplo) restringiría el derecho a deducir y lo haría depender de las actuaciones posteriores de este adquirente, el cual siempre podría modificar el uso del bien a corto o largo plazo. Por otro lado, el hecho de que el municipio entregara un bien por un precio que no cubre la totalidad de su coste no tiene relevancia, puesto que el TJUE ha declarado que el resultado de la operación económica no afecta al derecho a la deducción. Si el precio de entrega es inferior al precio de coste, la deducción no puede limitarse en proporción a la diferencia entre estos dos precios, ni siquiera cuando el precio de entrega es considerablemente inferior, a no ser que sea meramente simbólico (*cf.* Sentencia de 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia*, 50/87, EU:C:1988:429).

5. IMPUESTOS ESPECIALES (por Alejandro García Heredia)

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403.

Materias tratadas: Imposición de productos energéticos y electricidad – Compra y reventa por un comprador intermediario de productos energéticos que se encuentran en un depósito fiscal – Entrega directa de los productos a un operador para producir electricidad – Devengo de los impuestos especiales – Concepto de “salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo” (artículo 7.2 Directiva 2008/118) – Facultad de los Estados miembros para regular las exenciones en materia de productos energéticos (artículo 14.1 a) Directiva 2003/96).

Hechos: Polihim es un depositario autorizado que gestiona un depósito fiscal situado en Lukovit (Bulgaria), en el que está autorizado a fabricar productos energéticos y a almacenarlos en régimen suspensivo de impuestos especiales. Los hechos del caso tienen su origen en un contrato tripartito en el que Polihim vendió fuelóleo pesado a una entidad (Petros) y ésta, a su vez, lo revendió a un tercero (TETS Bobov). Este último destinatario se encarga de la explotación de una central térmica y, de acuerdo con la normativa búlgara, tiene la condición de consumidor final autorizado a recibir productos energéticos exentos del impuesto especial. A pesar de la existencia de un comprador intermediario (Petros), el fuelóleo fue entregado directamente a TETS Bobov por Polihim, desde su depósito fiscal, y

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

TETS Bobov utilizó el fuelóleo para la producción de electricidad en su central térmica. A raíz de un control fiscal, las autoridades búlgaras comprobaron que Polihim había declarado varios despachos a consumo de fuelóleo en beneficio de Petros, pero no había pagado el impuesto especial por considerar que los productos iban a ser utilizados por TETS Bobov para la producción de energía eléctrica. Sin embargo, puesto que Petros no tenía la condición de consumidor final exento, las autoridades aduaneras, al comprobar que los productos habían abandonado un depósito fiscal sin pagar impuestos especiales, iniciaron el correspondiente procedimiento sancionador a Polihim. La entidad formuló objeciones alegando que, tras retirar de su depósito fiscal los citados productos, los había entregado directamente a TETS Bobov, que sí tiene la condición de consumidor final exento del impuesto especial. Las autoridades búlgaras desestimaron las alegaciones e impusieron a Polihim multas por cada despacho a consumo realizado y por el doble del importe del impuesto especial no abonado.

La entidad recurrió la resolución ante el Tribunal de distrito que también desestimó sus argumentos, aunque rebajó el importe de las sanciones. El referido tribunal consideró que se había cometido una infracción al no pagar impuestos especiales cuando los productos fueron retirados de un depósito fiscal, ya que el destinatario de los mismos que figuraba en las declaraciones no tenía la condición de consumidor final exento (Petros), con independencia de que, efectivamente, los productos hubieran sido entregados de forma directa a una empresa que sí tenía dicha condición (TETS Bobov). Polihim recurrió la sentencia ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, quien decidió suspender el procedimiento y plantear varias preguntas sobre la compatibilidad de la normativa búlgara con las Directivas de impuestos especiales, tanto con la Directiva general (Directiva 2008/118) como en relación con la Directiva relativa a la imposición de los productos energético y de la electricidad (Directiva 2003/96).

Las disposiciones aplicables son el artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96 y el artículo 7.2 de la Directiva 2008/118. El primero establece la obligación de los Estados miembros de dejar exentos los productos energéticos y la electricidad cuando se utilicen para producir electricidad, y siempre en las condiciones que establezcan los Estados miembros para garantizar la correcta aplicación de las exenciones y evitar fraudes y abusos. Por otra parte, el segundo de los preceptos se refiere al concepto de despacho a consumo (momento en el que se produce el devengo de los impuestos especiales) y señala que tienen dicha consideración, entre otros supuestos, “la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo”. Con ello, se plantea si las ventas de un producto sujeto

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

a impuestos especiales a un comprador intermedio, sin que este último tenga en ningún momento un poder efectivo sobre ese producto, constituyen un despacho a consumo por la salida irregular del producto de un depósito fiscal.

Decisión del Tribunal: Con carácter previo, el TJUE aclara que el producto objeto del litigio (fuelóleo pesado) es un producto energético que está sujeto al ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 y, por tanto, debe respetar los niveles mínimos de imposición que establece la Directiva para dicho producto (15 euros por 1.000 kg.), salvo que resulte aplicable una exención o tipo reducido. A continuación, el TJUE se centra en dos cuestiones, por un lado, determinar si se ha producido el devengo del impuesto especial (artículo 7.2 Directiva 2008/118) y, por otro, si concurren los requisitos a los que se supedita la exención (artículo 14.1 a) Directiva 2003/96).

En primer lugar, el TJUE recuerda que el devengo de los impuestos especiales se produce en el momento de su despacho a consumo y que, a estos efectos, debe entenderse por despacho a consumo la “salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo” (artículo 7.2 Directiva 2008/118). El TJUE interpreta esta disposición de acuerdo con el sentido corriente de sus términos, los objetivos perseguidos por la Directiva, el contexto de la misma y la relación entre las distintas disposiciones de la Directiva. Con respecto al sentido corriente, se indica que el término “salida” significa la salida física de los productos del depósito fiscal y no su venta. En cuanto a los objetivos, se pone de manifiesto como los impuestos especiales tienen por finalidad gravar consumos específicos y no la venta de los productos (considerando 9 de la Directiva), por lo que el devengo debe situarse lo más cerca posible del consumidor. De este modo, mientras los productos permanezcan físicamente en un depósito fiscal no puede haber consumo, aunque dichos productos hayan sido ya vendidos por el depositario autorizado. En relación con el contexto, se indica que cuando el artículo 7.2 a) de la Directiva 2008/118 se refiere a la salida irregular del régimen suspensivo, solo puede entenderse en el sentido de la salida física de un producto del tal régimen. Por último, de la interrelación de varias disposiciones de la Directiva (artículos 4.1 y 15.2), se infiere que el impuesto especial no se devenga mientras los productos estén en posesión del depositario autorizado en su depósito fiscal, pues, en esa situación, no puede considerarse que hayan salido de su régimen suspensivo. Por todo ello, el TJUE concluye que la venta de un producto sujeto a impuestos especiales, que está almacenado por un depositario autorizado en un depósito fiscal, solo implica su despacho a consumo cuando dicho producto abandona físicamente ese depósito fiscal.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

En segundo lugar, el TJUE analiza los requisitos para aplicar la exención obligatoria que contiene la Directiva para los productos energéticos utilizados para producir electricidad (artículo 14.1 a) Directiva 2003/96). La Directiva deja un importante margen de apreciación a los Estados miembros a fin de establecer las condiciones particulares para la aplicación de la exención, así como las medidas necesarias para prevenir posibles fraudes o abusos. El TJUE recuerda que esta facultad de los Estados miembros no es ilimitada y que debe ejercerse respetando los principios generales del Derecho de la Unión, en particular, los principios de seguridad y proporcionalidad. En este sentido, el TJUE admite que la obligación de designar en los documentos fiscales a un destinatario que cumpla los requisitos exigidos por el Derecho nacional para recibir productos energéticos exentos, se ha establecido dentro del margen de actuación de los Estados miembros para la correcta aplicación de las exenciones. Ahora bien, una medida de estas características no respeta el principio de proporcionalidad desde el momento en que no se permite aplicar la exención a un caso como el presente, en el que se ha comprobado que la sociedad que efectivamente recibe los productos tiene la condición de consumidor final autorizado para beneficiarse de la exención, aunque formalmente no figure como destinataria en los documentos fiscales.

En estas circunstancias, el TJUE considera que la medida nacional va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de las exenciones y evitar cualquier fraude o abuso. Así, la negativa de las autoridades nacionales a aplicar una exención por el mero hecho de que la persona declarada como destinatario no tenga la condición de consumidor final autorizado para recibir productos exentos, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se cumplen las exigencias de fondo para que el fuelóleo sea utilizado para fines que dan derecho a la exención, es una medida que no respeta el principio de proporcionalidad. El TJUE concluye que se debe aplicar la exención teniendo en cuenta dos circunstancias muy relevantes del presente caso: a) los productos son entregados directamente por el depositario al consumidor final autorizado y b) no se ha puesto de manifiesto ninguna circunstancia que permita presumir que las operaciones comerciales se han realizado con el fin de disfrutar fraudulenta o abusivamente de la exención. En consecuencia, la exención prevista para los productos energéticos destinados a producir electricidad (artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96) debe aplicarse en un caso como el presente, en el que un depositario autorizado vende los productos a un intermediario y, posteriormente, éste los revende a un consumidor final que cumple todas las exigencias requeridas por el Derecho nacional para aplicar la exención.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 2 de junio de 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400.

Materias tratadas: Directiva 2003/96/CE – Tipos de impuestos especiales diferenciados para carburantes y combustibles – Incumplimiento de una obligación formal (presentar en plazo resumen de las declaraciones de los compradores según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción) – Aplicación automática del tipo de gravamen previsto para los carburantes cuando se incumple la obligación de presentar dicho resumen – Principio de proporcionalidad.

Hechos: Las autoridades polacas denegaron a la sociedad ROZ-SWIT la aplicación del tipo reducido aplicable a los combustibles por no haber presentado en plazo el resumen mensual de las declaraciones de los compradores, en las que se pone de manifiesto si los productos adquiridos se han destinado a calefacción. Durante el año 2009 la referida sociedad realizó una serie de operaciones de venta de combustible que fueron comprobadas por las autoridades nacionales, concluyendo que no había duda de que las operaciones habían sido efectivamente realizadas y de que el consumo de ese combustible era para calefacción. No obstante, dado que la entidad no había presentado en plazo el resumen de las declaraciones de los compradores, las autoridades giraron a la sociedad una liquidación complementaria aplicando el tipo de gravamen previsto para los carburantes. La sociedad recurrió la liquidación en vía administrativa alegando que se trataba de un mero defecto de forma y que no había duda alguna sobre el uso del combustible para calefacción. La reclamación fue desestimada y la sociedad recurrió ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. El órgano judicial decidió plantear varias cuestiones prejudiciales con base en la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, a fin de determinar si la misma se opone a una normativa interna en la que, debido a un incumplimiento formal (no presentación del resumen de declaraciones), se aplica el tipo previsto para los carburantes a una operación de venta de combustible en la que no existe ninguna duda de que el producto se ha destinado para calefacción.

El artículo 2.3 de la Directiva 2003/96 establece que los productos energéticos para los que la Directiva no especifique un nivel de imposición se gravarán, en función de su utilización, al mismo tipo impositivo aplicable al combustible para calefacción o al carburante de automoción equivalente. El

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

artículo 5 de la citada Directiva permite a los Estados miembros establecer tipos diferenciados en determinados supuestos: a) cuando los tipos estén vinculados a la calidad del producto; b) cuando dependan de niveles cuantitativos de consumo; c) para determinados usos (transporte público, recogida de residuos, fuerzas armadas, administración pública, personas minusválida y ambulancias); d) cuando se distinga entre un uso profesional y no profesional de los productos energéticos. Además, el artículo 21.4 de la Directiva establece que los Estados miembros también podrán exigir que el impuesto se devengue cuando se produzca un incumplimiento de las condiciones de utilización que determinan la aplicación de un tipo reducido o una exención.

Por su parte, la normativa interna polaca establece que los vendedores de combustibles están obligados a presentar, dentro de plazo, un resumen mensual de las declaraciones de los compradores según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción y, en caso de incumplimiento de esta obligación, se aplicará al combustible vendido el tipo de gravamen previsto para los carburantes, incluso, aunque se haya comprobado que no existe ninguna duda de que ese producto se ha destinado a calefacción (artículo 89.16 de la ley polaca de impuestos especiales). Así, el presente caso plantea si el incumplimiento de una obligación formal, en relación con las ventas de combustible, puede conllevar la aplicación del tipo de gravamen superior previsto para los carburantes, aunque se haya constatado un uso distinto del producto.

Decisión del Tribunal: El TJUE analiza las cuestiones planteadas distinguiendo, por un lado, la obligación de presentar un resumen mensual de declaraciones de los compradores y, por otro, la aplicación del tipo de gravamen previsto para los carburantes en caso de incumplimiento de la obligación de presentar el resumen de las declaraciones. En relación con la primera parte, el TJUE señala que la obligación formal de presentar el resumen que prevé la normativa polaca constituye un instrumento de control dirigido a prevenir la evasión y el fraude fiscales. El TJUE indica que la Directiva no contiene un mecanismo de control específico para estos casos, por lo que se trata de una materia que forma parte del margen de apreciación de los Estados miembros a la hora de definir y aplicar sus respectivas políticas tributarias. Así, el TJUE considera que la obligación de presentar un resumen de las declaraciones dentro de un plazo fijado no es una medida manifiestamente desproporcionada, esto es, se trata de una medida apropiada para la consecución de los objetivos que persigue (prevenir la evasión y el fraude) y no excede de lo necesario para ello, por lo que es perfectamente compatible con la Directiva y el principio de proporcionalidad.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

En segundo lugar, el TJUE analiza si el incumplimiento de esta obligación puede conllevar la aplicación de un tipo de gravamen previsto para los carburantes, incluso, cuando haya quedado demostrado que se han realizado efectivamente las operaciones y que el producto en cuestión estaba destinado a combustible de calefacción. En ese sentido, el TJUE recuerda que la sistemática de la Directiva 2003/96 se basa en una clara distinción entre carburantes y combustibles en función del criterio de utilización del producto, por lo que el establecimiento de unos niveles mínimos de imposición de los productos en función de su utilización contribuyen al adecuado funcionamiento del mercado interior, evitando distorsiones de la competencia entre productos utilizados con los mismos fines.

Por tanto, teniendo en cuenta que la finalidad de la Directiva se asienta en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva, el TJUE considera contraria a dicha finalidad una normativa nacional en la que el tipo de los carburantes se aplica automáticamente a los combustibles cuando no se cumplen en plazo determinadas obligaciones formales, incluso, aunque se haya constatado que los productos en cuestión no se utilizaron como carburante. Esta aplicación automática del tipo de gravamen previsto para los carburantes, en caso de incumplimiento de una obligación formal, resulta contraria a la Directiva y al principio de proporcionalidad, por más que dicha obligación tenga como objetivo prevenir el fraude y la evasión fiscales. Por último, el TJUE precisa que, en tales casos, lo que se debería imponer sería una sanción por el incumplimiento de esta clase de obligaciones, pero no la aplicación automática de un tipo de gravamen que no es el que corresponde.

La doctrina recaída en el presente asunto puede tener un alcance importante si tenemos en cuenta que el TJUE no condiciona la aplicación de una ventaja fiscal al mero cumplimiento de las obligaciones formales que impone la normativa interna, incluso, aunque dichas obligaciones puedan estar justificadas para prevenir posibles fraudes o abusos. Esta jurisprudencia podemos situarla en la misma línea que la sentencia comentada en el apartado anterior (ambas de la misma fecha y sala). Tanto en *Polihim-SS* como en *ROZ-ŚWIT*, el TJUE permite la aplicación de una ventaja fiscal en favor del contribuyente siempre que haya quedado debidamente constatado el cumplimiento de los requisitos de fondo que se exigen en cada caso, mientras que la inobservancia de determinados requisitos formales no debe conllevar por sí misma la denegación de dicha ventaja. En *Polihim-SS*, se acepta la aplicación de una exención aunque el destinatario que figuraba en las declaraciones fiscales no era la persona autorizada para recibir productos exentos y, en *ROZ-ŚWIT*, se reconoce la aplicación de un tipo reducido aunque no

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

se haya presentado en plazo la declaración de los compradores. En ambos casos, el TJUE considera que procede aplicar la exención o el tipo reducido porque había quedado debidamente probado que se cumplían los requisitos sustanciales para ello. Lo contrario, es decir, denegar la aplicación de una ventaja fiscal por el simple incumplimiento de obligaciones formales, cuando se ha demostrado que se cumplen todos los demás requisitos sustantivos, resulta contrario al principio de proporcionalidad.

5.3. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398.

Materias tratadas: Régimen general de los impuestos especiales (Directiva 92/12/CEE) – Labores del tabaco que circulan en régimen suspensivo – Responsabilidad solidaria del depositario autorizado por las sanciones impuestas a los autores de un acto de contrabando – Principios de proporcionalidad y seguridad jurídica.

Hechos: La cuestión que plantea el presente asunto es si un depositario autorizado puede ser declarado responsable solidario del pago de las sanciones pecuniarias impuestas a las personas declaradas culpables del contrabando de unas labores del tabaco que circulaban en régimen suspensivo. Karelia es una sociedad griega que opera en el sector de la fabricación de productos del tabaco y que tiene la consideración de depositario autorizado. En junio de 1994 Karelia presentó una declaración de exportación de 760 cartones de cigarrillos con la finalidad de exportar tales productos a Bulgaria, que todavía no era miembro de la UE. La investigación llevada a cabo por las autoridades aduaneras reveló que el camión que debía transportar la mercancía había partido hacia Bulgaria completamente vacío y que la carga había sido traspasada a otro camión. Como no se había aportado el justificante de salida de la carga, las autoridades ejecutaron la garantía bancaria constituida por Karelia para cubrir el importe de los impuestos especiales. Posteriormente, las autoridades imputaron como autores de un delito de contrabando a las personas que habían hecho el pedido de cigarrillos a Karelia y se les declaró, a partes iguales, deudores de las cantidades exigibles en concepto del impuesto especial. En el mismo acto de imputación, Karelia fue declarada responsable civil solidaria del pago de dichas cantidades.

Karelia recurrió el acto de imputación en varias instancias por considerar que no se había acreditado ninguna relación de mandato o representación entre la sociedad y los autores del contrabando. En primera instancia, el Tribunal Administrativo estimó el recurso presentado por Karelia al considerar que

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

no existía ninguna relación jurídica entre dicha entidad y los autores del delito. Sin embargo, en segunda instancia, el Tribunal Administrativo de apelación consideró que los autores del contrabando habían actuado como mandatarios de Karelia y que esta sociedad, en su condición de depositario autorizado, era la poseedora de las mercancías y la responsable de su circulación hasta el momento de la exportación. Karelia interpuso recurso de casación ante el Consejo de Estado (órgano judicial), pero éste concluyó que la sociedad debía ser considerada responsable solidaria de las consecuencias económicas de los actos de contrabando. Estas consecuencias económicas incluían no solo el pago de los impuestos especiales sino, también, de las posibles sanciones en caso de que se constatará que las mercancías se encontraban en su ámbito de responsabilidad profesional y las infracciones habían sido cometidas por personas con las que eligió colaborar. Según el Consejo de Estado, los corresponsables solo quedan eximidos de responsabilidad cuando demuestren que no cometieron ningún tipo de negligencia, ni siquiera leve, en relación con la diligencia requerida en el marco de su actividad y profesión. En el Derecho griego este tipo de responsabilidad civil no constituye una sanción pero tiene como objetivo asegurar el cobro de los tributos y sanciones dejadas de percibir.

En el Consejo de Estado había opiniones diferentes sobre el alcance de este tipo de responsabilidad. La opinión mayoritaria era que esta responsabilidad agravada del depositario autorizado servía para prevenir el fraude fiscal, dado que incentivaba a dicho profesional a velar por la regularidad del procedimiento de exportación mediante la adopción de todas las medidas necesarias para protegerse del riesgo de ser condenado solidariamente a cargar con todas las consecuencias económicas de los actos de contrabando. De acuerdo con esta tesis, tal responsabilidad no sería desproporcionada toda vez que el depositario tenía la posibilidad de demostrar que actuó de buena fe y que adoptó todas las medidas oportunas posibles para evitar el contrabando, esto es, la diligencia que se exige a un profesional prudente. En cambio, según la opinión minoritaria, el depositario solo podía ser considerado responsable solidario del pago de los impuestos especiales pero no de las sanciones impuestas a los autores del contrabando. Además, este sector consideraba que no cabía inferir ni de la Directiva 92/12 ni del Derecho nacional que el depositario fuera propietario de los bienes que almacena ni que las personas que cometen actos de contrabando fueran mandatarios o representantes del depositario autorizado.

Así, el Consejo de Estado decidió plantear al TJUE la cuestión prejudicial de si era compatible con el Derecho de la UE (Directiva 92/12 y principios generales de seguridad jurídica y proporcionalidad) la práctica de considerar al depositario autorizado como responsable solidario del pago de unas multas de

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

contrabando, con independencia de que fuera o no propietario de los bienes en el momento de las infracciones y con independencia de que los autores de las mismas tuvieran una relación contractual particular con el depositario de la que se desprendiera que actuaban como mandatarios suyos. La cuestión prejudicial se plantea en el contexto de productos sujetos a impuestos especiales que circulan en régimen suspensivo en un depósito fiscal y que han salido irregularmente de dicho régimen como consecuencia de un acto de contrabando.

Decisión del Tribunal: El TJUE analiza si es conforme con la Directiva 92/12 y los principios generales de seguridad y proporcionalidad la normativa griega en virtud de la cual se declara al depositario autorizado responsable solidario del pago de las sanciones derivadas de actos de contrabando, incluso, cuando según el Derecho nacional el referido depositario no fuera propietario de los productos en el momento en que se cometieron las infracciones ni estuviera vinculado a los autores de éstas mediante una relación contractual que convirtiera a éstos en sus mandatarios. El TJUE comienza poniendo de manifiesto la importancia que tiene la figura del depositario autorizado dentro del propio sistema de circulación de los productos sujetos a impuestos especiales (artículos 13, 15.3-15.4 y 20.1 Directiva 92/12). En este sentido, el AG (Sr. Yves Bot) señaló en sus conclusiones que, debido a los riesgos que implica la circulación de productos en régimen suspensivo, la Directiva impone al depositario autorizado un régimen de responsabilidad objetiva en cuya virtud se le considera obligado al pago de los impuestos especiales cuando, durante la circulación de los productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique la exigibilidad de tales impuestos. Se trata por tanto de una responsabilidad de carácter objetivo, que no se basa en la culpa del depositario sino en su participación en una actividad económica. El TJUE aclara que la cuestión que se discute en el presente asunto no es la responsabilidad objetiva del depositario en relación con el pago de impuestos especiales, sino su responsabilidad en relación con el pago de las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando.

En primer lugar, el TJUE, al igual que el AG, considera que la propia Directiva 92/12 no se opone a que los Estados miembros agraven la responsabilidad del depositario autorizado convirtiéndolo en responsable solidario de las sanciones cometidas durante la circulación de productos en régimen suspensivo. Esta afirmación deriva básicamente del hecho de que, si bien la Directiva no impone la obligación de establecer una responsabilidad penal para el depositario, tampoco se opone a ello. El artículo 20.3 de la Directiva indica que los Estados miembros deben tomar las medidas necesarias para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad y, en especial, el mercado de cigarrillos es

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

particularmente propicio al desarrollo de un comercio ilegal (*BATIG*, C-374/06). Por tanto, la Directiva no obliga a establecer un régimen de responsabilidad agravada para el depositario pero tampoco se opone a ello. Como ha señalado el TJUE, no resulta contrario al Derecho de la Unión exigir que un operador adopte todas las medidas necesarias para asegurar que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (*Supermarkt*, C-271/06).

En segundo lugar, el TJUE analiza si la responsabilidad agravada del depositario puede ser contraria a los principios generales de seguridad jurídica y proporcionalidad, dado que dicha responsabilidad no está expresamente establecida en la Directiva ni en el Derecho nacional. En este sentido, en relación con la seguridad jurídica, el TJUE aprecia que las sanciones que pueden aplicarse al depositario según la legislación interna no parecen lo suficientemente precisas. En cuanto a la proporcionalidad, el TJUE recuerda su jurisprudencia en materia de IVA, donde se pone de manifiesto que un sistema de responsabilidad de un tercero al que no se le permite aportar prueba de que ha sido totalmente ajeno a los actos cometidos, va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública (*Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10).

En consecuencia, el TJUE concluye en la misma línea que el AG y afirma que un régimen de responsabilidad agravada del depositario autorizado solamente es conforme con los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad si a) es claro y está expresamente previsto en la legislación nacional (seguridad jurídica) y b) reserva al depositario autorizado una posibilidad efectiva de eximirse de su responsabilidad (proporcionalidad). En palabras del AG, para que se cumpla este último requisito es necesario que la presunción que establezca la legislación nacional no sea *iuris et de iure*, es decir, que no prive al depositario de la facultad de exonerarse de su responsabilidad demostrando que no incurrió en culpa alguna. Por ello, el TJUE declara que la Directiva 92/12, interpretada a la luz de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad, se opone a la normativa griega en la que el depositario es responsable solidario de las sanciones cometidas por un tercero, sin que pueda liberarse de esta responsabilidad aportando prueba de que es totalmente ajeno a los autores de las infracciones, incluso, cuando según el Derecho nacional, dicho depositario no fuera el propietario de los productos en el momento en que se cometieron las infracciones ni estuviera vinculado a los autores mediante una relación contractual que convirtiera a éstos en sus mandatarios.

En el Derecho español, el depositario autorizado está obligado al pago de la deuda tributaria en relación

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

con los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro que no hayan sido recibidos por el destinatario, debiendo prestar a tal efecto la correspondiente garantía (artículo 8.4 Ley 38/1992). Igualmente, en los supuestos de irregularidades cometidas en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, se consideran responsables solidarios de la deuda tributaria las personas obligadas a garantizar el pago del impuesto (artículo 8.6 Ley 38/1992). No existe, en cambio, un régimen de responsabilidad agravada para el depositario autorizado en relación con el pago de las sanciones pecuniarias que deriven de infracciones cometidas por terceros, sin perjuicio de que el depositario pueda ser considerado responsable solidario cuando haya sido causante o haya colaborado activamente en su realización (artículo 42.1 a) LGT).

5.4. Sentencias reseñadas de forma más breve relativas al art. 110 TFUE.

La **Sentencia del TJUE de 30 de junio de 2016 (Sala Segunda), *Câmpean*, C-200/14, EU:C:2016:494**, se pronuncia sobre las normas rumanas que regulan la devolución del impuesto de matriculación que fue declarado contrario al artículo 110 TFUE en varias sentencias (entre otras, *Tatu*, C-402/09; *Nisipeanu*, C-263/10 o *Manea*, C-76/14; *REDF* núm. 167). Esta jurisprudencia obliga a devolver los elevados importes recaudados por el impuesto de matriculación, lo que ha dado lugar a que las autoridades rumanas hayan tenido que establecer normas especiales para su devolución (Decreto-ley con carácter de urgencia nº. 8/2014). En la presente sentencia, el TJUE analiza si el sistema específico de restitución que establecen las normas rumanas es conforme con los principios de cooperación leal, equivalencia y efectividad. Tras acudir a una reiterada jurisprudencia sobre la aplicación de estos principios en materia de devolución de impuestos indebidos (*Târsia*, C-69/14 o *Littlewoods Retail* y otros, C-591/10), el TJUE, en la misma línea que las conclusiones del AG (Sr. Maciej Szpunar), concluye que el sistema de restitución previsto en la normativa rumana debe analizarse a la luz de las siguientes consideraciones.

En primer lugar, el principio de cooperación leal es contrario a que un Estado establezca requisitos específicamente dirigidos a la devolución de un tributo que sean menos favorables que los que, a falta de éstos, se aplicarían a la restitución del mencionado tributo con carácter general. En segundo lugar, el principio de equivalencia es contrario a que un Estado establezca una regulación procesal que sea menos favorable para las solicitudes de devolución de un impuesto basadas en la violación del Derecho de la Unión, que para aquellas solicitudes de devolución de recursos similares fundadas en una violación del

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

Derecho interno. En tercer lugar, el principio de efectividad es contrario a un sistema de restitución con intereses como el establecido en la normativa rumana por dos motivos: 1) establecer un fraccionamiento en cinco años de la restitución de dichos impuestos y 2) supeditar la ejecución de las resoluciones judiciales en las que se acuerda la devolución a la disponibilidad de fondos recaudados en concepto de otro impuesto, sin que el justiciable disponga de la facultad de constreñir a las autoridades públicas a cumplir sus obligaciones si éstas no las satisfacen voluntariamente. En cambio, el TJUE considera que otros aspectos del sistema rumano de restitución no resultan contrarios al principio de efectividad, tales como exigir que, una vez dictada la resolución judicial, el contribuyente tenga que dirigirse a una autoridad pública y presentar una solicitud de restitución acompañada de los documentos necesarios para que se ejecute la devolución de impuesto.

De este modo, los incumplimientos más relevantes del sistema de restitución rumano se encuentran en el principio de efectividad, mientras que, en el ámbito de la cooperación leal y la equivalencia, el TJUE realiza consideraciones de carácter general que requerirán un análisis más exhaustivo por parte del juez remitente. Por todo ello, el sistema específico de restitución, establecido con carácter urgente para hacer frente a la devolución de los impuestos de matriculación declarados contrarios al Derecho de la Unión, ha resultado igualmente ser contrario a este Derecho por no respetar los principios de cooperación leal, equivalencia y efectividad. En efecto, las autoridades rumanas han venido incumpliendo reiteradamente el Derecho de la Unión en relación con el impuesto de matriculación, primero, en el momento de su exacción por exigir un gravamen contrario al artículo 110 TFUE y, posteriormente, en el momento de reconocer su devolución por vulnerar los principios generales del Derecho de la Unión en materia de devolución de ingresos indebidos.

La Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 16 de junio de 2016, Comisión/Portugal, C-200/15, EU:C:2016:453, analiza el impuesto portugués que grava la matriculación de vehículos a la luz de la prohibición de establecer tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE). La Comisión considera que el impuesto portugués utiliza un sistema para la determinación de la base imponible de los vehículos usados procedentes de otros Estados miembros que no tiene en cuenta el valor real del vehículo y, en particular, que no toma en consideración la depreciación antes de que el vehículo alcance un año, ni depreciaciones adicionales en el caso de vehículos con más de cinco años de antigüedad. De este modo, al contrario de lo que sucede con los vehículos usados originariamente comercializados en Portugal, los vehículos procedentes de otros Estados miembros tienen que soportar tipos impositivos que no reflejan

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

adecuadamente la depreciación del vehículo (la reducción del tipo impositivo solo se produce después de un año de uso y, a partir del quinto año, se limita el porcentaje de reducción sin que pueda exceder del 52 %). El TJUE se ha pronunciado en numerosas ocasiones en relación con los impuestos de matriculación y la prohibición de establecer tributos internos discriminatorios (entre otras, *Nunes Tadeu*, C-345/93; *Tulliasiamies et Siilin*, C-101/00 o *Brzezinski*, C-313/05). Por ello, el TJUE reitera su jurisprudencia para afirmar que el impuesto portugués, al no tener en cuenta adecuadamente la depreciación de los vehículos usados de importación, no respeta la prohibición del artículo 110 TFUE.

La **Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 9 de junio de 2016, *Budişan*, C-586/14, EU:C:2016:421** se pronuncia de nuevo sobre el impuesto rumano de matriculación y suscribe los mismos argumentos que el TJUE ya mantuvo en el asunto *Manea*, C-76/14 (Gran Sala), comentado con más detalle en otro número de esta Revista (*REDF* núm. 167). El TJUE reitera que es conforme con el artículo 110 TFUE que un Estado miembro establezca un impuesto sobre los automóviles que grave, por un lado, los vehículos de segunda mano importados en el momento de su primera matriculación en dicho Estado miembro y, por otro, los vehículos ya matriculados en dicho Estado miembro en el momento de la primera inscripción del derecho de propiedad transmitido sobre éstos últimos. Ahora bien, no es conforme con el artículo 110 TFUE el hecho de que el Estado miembro exima del citado impuesto a los vehículos ya matriculados por los que se pagó en su momento un impuesto que fue declarado incompatible con el Derecho de la UE y que todavía no ha sido restituido.

6. ADUANAS (por Alejandro García Heredia).

6.1. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 16 de junio de 2016, *EURO 2004. Hungary*, C-291/15, EU:C:2016:455.

Materias tratadas: Determinación del valor en aduana – Dudas fundadas acerca de la veracidad del precio declarado – Precio declarado inferior al precio pagado en otras transacciones con mercancías similares.

Hechos: El presente asunto analiza una práctica de las autoridades aduaneras húngaras consistente en calcular el valor en aduana de las mercancías basándose en el valor de transacción de mercancías similares, por considerar que el valor declarado es anormalmente bajo (inferior en más de un 50%) en

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

comparación con los precios de compra estadísticos medios de mercancías similares. La norma aplicable es el artículo 181 bis del Reglamento nº 2454/93, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Código aduanero comunitario (RACAC). Este precepto establece que las autoridades aduaneras no están obligadas a aceptar el valor de transacción cuando tengan dudas fundadas de que el valor declarado no representa el importe real pagado por las mercancías. En ese caso, antes de tomar una decisión definitiva, las autoridades aduaneras deben a) informar a la persona interesada sobre los motivos en los que se basan dichas dudas y b) darle un plazo razonable para responder. El órgano judicial remitente (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y Social) plantea al TJUE si la práctica de las autoridades húngaras, consistente en utilizar el valor de transacción de mercancías similares, es conforme con el mencionado artículo 181 bis RACAC (actualmente, artículo 140 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 por el que se establecen determinadas normas de desarrollo del nuevo Código Aduanero de la Unión).

Decisión del Tribunal: Con carácter previo, el TJUE recuerda su jurisprudencia sobre la importancia que tiene el valor de transacción y el carácter subsidiario que presentan los diferentes métodos para calcular el valor en aduana de las mercancías (*Christodoulou*, C-116/12). Igualmente, el TJUE confirma la facultad de las autoridades aduaneras, en virtud del mencionado artículo 181 bis RACAC, de rechazar el precio declarado de las mercancías y no aceptar el valor de transacción cuando, tras haber solicitado al declarante informaciones complementarias, persistan dudas sobre la veracidad del valor declarado (*Carboni e derivati*, C-263/06). Pues bien, en el presente caso, el TJUE considera que la práctica de las autoridades aduaneras es correcta porque cumple con los dos requisitos fundamentales que exige el artículo 181 bis RACAC: a) la existencia de dudas fundadas de las autoridades aduaneras y b) la concesión al interesado de un plazo razonable para responder.

En relación con el primer requisito, el TJUE entiende que las dudas de las autoridades aduaneras sobre el valor de transacción declarado deben considerarse fundadas en el sentido de esta disposición, ya que el precio declarado era inferior en más de un 50% al precio medio estadístico de esas mismas mercancías. El TJUE sostiene que esta diferencia tan significativa es suficiente para justificar las dudas de las autoridades aduaneras, aunque tales dudas no se refieran a la autenticidad de la factura comercial sino a la exactitud del valor en aduana de las mercancías importadas. En cuanto al segundo requisito, el TJUE considera que las autoridades aduaneras proporcionaron al interesado una ocasión razonable para hacer valer su punto de vista sobre los motivos en los que se basan dichas dudas, sin que la sociedad

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

haya aportado nuevos documentos o informaciones al respecto. En definitiva, el TJUE concluye que la práctica de las autoridades aduaneras por las que no se acepta el valor de transacción declarado es una práctica correcta en el sentido del artículo 181 bis RACAC, puesto que existían dudas fundadas para no admitir dicho valor y se concedió al interesado una oportunidad razonable para aclarar tales dudas.

6.2. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 21 de julio de 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580.

Materias tratadas: Régimen de perfeccionamiento pasivo – Condiciones económicas necesarias para la utilización de dicho régimen – Intereses esenciales de los transformadores comunitarios – Concepto de transformadores comunitarios (artículo 148 c) CAC).

Hechos: Las autoridades neerlandesas denegaron a la entidad Argos Supply Trading una solicitud para la utilización del régimen de perfeccionamiento pasivo. Bajo este régimen se permite la exportación temporal de mercancías con vistas a su reimportación una vez transformadas, elaboradas o reparadas. El régimen de perfeccionamiento pasivo permite así exportar temporalmente las mercancías fuera del territorio de la Unión para someterlas a operaciones de perfeccionamiento y despachar a libre práctica, con exención total o parcial de derechos de importación, los productos resultantes de esas operaciones (productos compensadores). Entre los requisitos para la aplicación de este régimen se establece que la autorización de perfeccionamiento pasivo solo se concederá cuando la concesión del beneficio que otorga este régimen no pueda perjudicar gravemente los intereses esenciales de los transformadores comunitarios (condiciones económicas) (artículo 148, letra c) CAC).

La entidad Argos pretendía someter al régimen de perfeccionamiento pasivo gasolina de origen comunitario destinada a ser reexportada para su incorporación a bioetanol procedente de un tercer Estado y que no había sido despachado a libre práctica en la Unión. A partir de esta mezcla de gasolina y bioetanol se obtendría etanol 85 (E 85), un biocarburante apto para determinados vehículos adaptados. Argos había planteado realizar esta mezcla en alta mar, de modo que la gasolina y el bioetanol se transportarían, desde un puerto neerlandés, a bordo de un buque en compartimentos separados por un tabique. Una vez que el buque estuviera fuera de las aguas territoriales de la Unión, se levantaría el tabique para que ambos componentes se mezclaran con la ayuda del oleaje y, a continuación, el buque regresaría a los Países Bajos. En esta situación, el régimen de perfeccionamiento pasivo permitiría a la

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

entidad beneficiarse de un tipo de gravamen más reducido al despachar en aduana el E 85.

Las autoridades aduaneras neerlandesas sometieron la solicitud presentada por Argos a la Comisión europea y ésta solicitó el dictamen del Comité del Código Aduanero. El Comité consideró que debía denegarse el régimen de perfeccionamiento pasivo dado que no se cumplían las condiciones necesarias para ello, en particular, el requisito del artículo 148 c) CAC, en cuya virtud la concesión del beneficio que otorga este régimen no puede perjudicar gravemente los intereses esenciales de los transformadores comunitarios. La Comisión consideró que la importación en grandes cantidades del E 85 perjudicaría gravemente los intereses esenciales de los productores comunitarios de bioetanol, ya que el E 85 competía directamente con el bioetanol al estar compuesto principalmente por este último producto. Según la Comisión, la industria comunitaria del bioetanol tendría que hacer frente a una situación de exceso de capacidad. Con base en estos mismos argumentos, las autoridades neerlandesas denegaron la solicitud de perfeccionamiento pasivo presentada por Argos y la sociedad presentó un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de Haarlem que fue desestimado. A continuación, Argos recurrió la sentencia de instancia ante Tribunal de Apelación de Ámsterdam. Según este tribunal, para determinar si concurrían las condiciones del régimen de perfeccionamiento pasivo, era necesario comprobar si la transformación de la gasolina en E 85 era perjudicial para los intereses de los productores comunitarios de E 85, pero no para los intereses de los productores comunitarios de bioetanol, a diferencia de lo que había sostenido la Comisión. Dado que no existían datos que revelaran que el beneficio del régimen de perfeccionamiento pasivo pudiera afectar a estos productores, el tribunal de apelación estimó las pretensiones de Argos.

El Secretario de Estado de Hacienda interpuso entonces recurso de casación ante el Tribunal Supremo de los Países Bajos. Este órgano consideró que el resultado del litigio dependía de la interpretación del concepto “transformadores comunitarios” del artículo 148 c) CAC y, más concretamente, de si dicho concepto comprendía a los productores comunitarios de bioetanol. Este tribunal también cuestionó si era correcto aplicar por analogía la doctrina del TJUE recaída en la sentencia *Friesland Coberco Dairy Foods* (C-11/05) en relación con el régimen de transformación bajo control aduanero. En dicho asunto se concluyó que, a efectos de apreciar el cumplimiento de las condiciones económicas a las que está sometido este régimen (artículo 133, letra e) CAC), se debían tener en cuenta tanto los intereses económicos de los productores comunitarios del producto final transformado como los de los productores comunitarios de las materias primas utilizadas en dichas transformación. Por tanto, el

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

Tribunal Supremo preguntó al TJUE si en el régimen de perfeccionamiento pasivo deben tenerse en cuenta, no solo los intereses esenciales de los fabricantes de productos similares al producto final resultante de las operaciones de perfeccionamiento (E 85) sino, también, los de los fabricantes de productos similares a las materias primas o productos semiterminados no comunitarios destinados a incorporarse a mercancías comunitarias de exportación temporal (bioetanol).

Decisión del Tribunal: Con carácter previo, el TJUE aclara que la circunstancia de que las operaciones de perfeccionamiento del presente caso se desarrollen en alta mar no impide la aplicación del régimen de perfeccionamiento pasivo, pues dicho régimen se puede aplicar cuando las operaciones se realicen fuera del territorio aduanero de la Unión (artículo 145 CAC). En cuanto al fondo del asunto, el TJUE debe dilucidar qué tipo de productores son los que se incluyen en el concepto de transformadores comunitarios del artículo 148 c) CAC, pues dicho precepto exige que el beneficio resultante del régimen de perfeccionamiento pasivo no perjudique los intereses económicos de estos transformadores. El problema consiste en determinar si el concepto de transformadores comunitarios incluye solamente a los productores del mismo producto resultante de las operaciones de perfeccionamiento (E 85) o también a los productores de las materias primas (bioetanol) con las que se fabrica dicho producto.

El TJUE comienza analizando si es posible aplicar por analogía la jurisprudencia *Friesland Coberco Dairy Foods* sobre el régimen de transformación bajo control aduanero. El TJUE señala las similitudes y diferencias entre ambos regímenes. Entre las primeras, se encuentra el hecho de que ambos son regímenes aduaneros económicos (artículo 84 CAC), necesitan una autorización de las autoridades aduaneras y su concesión se supedita al respeto de las llamadas condiciones económicas. En cuanto a las diferencias, se indica que dichas condiciones económicas están redactadas en términos diferentes según el régimen considerado. Así, la autorización de perfeccionamiento pasivo solo se concederá cuando la concesión de ese régimen no perjudique gravemente *los intereses esenciales de los transformadores comunitarios* (artículo 148 c) CAC), en cambio, la autorización de transformación bajo control aduanero, solo se concederá cuando se reúnan las condiciones necesarias para que el régimen pueda contribuir a favorecer la creación y mantenimiento de una actividad de transformación de mercancías, sin que perjudique *los intereses esenciales de los productores comunitarios de mercancías similares* (artículo 133 e) CAC).

Con esta redacción, el TJUE señala que para apreciar las condiciones económicas a las que está sujeto el

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

régimen de perfeccionamiento pasivo, en principio, solo se deberían considerar los intereses esenciales de los fabricantes que realizan operaciones de transformación en la Unión, que serían los denominados transformadores comunitarios. Ahora bien, el TJUE reconoce que la propia redacción del artículo 148 c) CAC no está exenta de ambigüedades, pues no precisa los mercados afectados por las actividades de esos transformadores, ni los aspectos específicos que deben tenerse en cuenta para apreciar una potencial lesión de sus intereses esenciales, por lo que habrá que interpretar dicha disposición a la luz de la estructura general y la finalidad del régimen de perfeccionamiento pasivo. El TJUE señala que la finalidad de este régimen es evitar el gravamen aduanero de las mercancías exportadas con vistas al perfeccionamiento pasivo en el momento de su reimportación en el territorio de la Unión, de lo que deriva que el objetivo esencial del régimen es evitar ciertas consecuencias perjudiciales para la industria de la Unión que resultarían de la aplicación de los regímenes comunes de importación y exportación.

Con base en esta finalidad, el TJUE considera que las condiciones económicas del régimen de perfeccionamiento pasivo tienen como finalidad evitar que las ventajas económicas que pueda obtener un operador bajo tal régimen conlleven desventajas importantes para otros operadores de la Unión. Estos conflictos de intereses pueden afectar principalmente a los operadores que realizan en la Unión operaciones similares de perfeccionamiento, es decir, a los productores de productos similares al que resultaría del perfeccionamiento pasivo. Ahora bien, el TJUE aprecia que, en el presente caso, concurren circunstancias específicas que hacen que sea necesario valorar igualmente los intereses esenciales de los operadores que producen la materia prima en la Unión. Estas circunstancias son básicamente las siguientes: a) la operación de perfeccionamiento proyectada por Argos implica que en las mercancías comunitarias temporalmente exportadas (gasolina) se integre una cantidad de una materia prima que no es comunitaria (bioetanol) y b) los derechos de importación de esa materia prima (aproximadamente 40% *ad valorem*) son mucho más elevados que los que serían aplicables al producto compensador obtenido (el E 85 está gravado al 6,5% *ad valorem*).

En este sentido, el TJUE señala que realizar esa misma operación de perfeccionamiento fuera de la Unión permitiría a una sociedad como Argos importar en la Unión la parte correspondiente a esa misma materia prima eludiendo el pago de los derechos de aduana que le fueran aplicables. En esa situación, el beneficio del régimen de perfeccionamiento pasivo concedería al operador que lo solicita una ventaja añadida consistente en la exención parcial de los derechos de aduana aplicables al producto compensador, haciendo así aún más ventajoso este tipo de operaciones que, sin embargo, serían

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

desfavorables para los intereses de los productores de la Unión. Siguiendo las conclusiones del AG (Sr. Henrik Saugmandsgaard), el TJUE concluye que el artículo 148, letra c) CAC debe interpretarse en el sentido de que, para apreciar si una solicitud de perfeccionamiento pasivo cumple las condiciones económicas a las que se somete este régimen, se han de tener en cuenta los intereses esenciales de los siguientes operadores: a) los productores comunitarios de productos similares al producto que resultaría de las operaciones de perfeccionamiento y b) los productores comunitarios de productos similares a materias primas o productos semiterminados destinados a incorporarse a las mercancías comunitarias de exportación temporal. Por tanto, el concepto de transformadores comunitarios del artículo 148 c) CAC debe entenderse como comprensivo de esos diferentes productores de la Unión, concluyendo así en el mismo sentido de la sentencia *Friesland Coberco Dairy Foods* en relación con el régimen de transformación bajo control aduanero. Por último, el TJUE señala que esta interpretación también tiene en cuenta las exigencias de la política agrícola común, pues la producción de bioetanol en la Unión constituye una actividad agrícola comprendida en esa política común y se beneficia en principio de la protección ofrecida por los derechos de aduana especialmente altos aplicables a las importaciones de ese producto en la Unión.

Finalmente, a modo de actualización, debemos señalar que la nueva normativa aduanera mantiene el requisito de que la concesión del régimen de perfeccionamiento pasivo no perjudique los intereses esenciales de los productores comunitarios (ahora productores de la Unión), por lo que la presente sentencia es trasladable a las disposiciones en las se regula el nuevo marco aduanero de la Unión y se establece dicho requisito (artículo 211.4 b) del Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión).

6.3. Sentencias reseñadas de forma más breve

La **Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 30 de junio de 2016, *Selena România*, C-416/15, EU:C:2016:501** se pronuncia sobre el ámbito de aplicación temporal de un derecho antidumping en función de cuál haya sido el origen real de las mercancías (tejidos de malla abierta hechos de fibra de vidrio). Inicialmente el derecho antidumping resultaba aplicable a la importación de productos procedentes de China y, posteriormente, se amplió a los productos procedentes de otros países (Taiwán y Tailandia). El TJUE señala que no es posible aplicar con carácter retroactivo el derecho antidumping a los importaciones originarias de Taiwán que hayan tenido lugar antes de la entrada en vigor del

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

Reglamento nº 437/2012, de 23 de mayo, por el que se abrió una investigación relativa a la posible elusión de medidas antidumping impuestas a productos originarios de China y por el que se someten tales importaciones a registro. Ahora bien, el TJUE precisa que cabría la posibilidad de aplicar el derecho antidumping a los productos declarados como originarios Taiwán, si se demuestra, en un control *a posteriori*, que tales productos eran en realidad originarios de China. De este modo, se confirma la facultad de revisión *a posteriori* de las autoridades aduaneras en relación con los certificados de origen.

La **Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 28 de julio de 2016, Robert Fuchs, C-80/15, EU:C:2016:615** analiza si resulta aplicable la exención total de derechos de aduana a la importación temporal de helicópteros introducidos en Alemania desde Suiza con el fin de impartir cursos de vuelo. La cuestión controvertida es determinar si la utilización de los helicópteros para vuelos de formación y entrenamiento puede considerarse un uso comercial de dicho medio de transporte a los efectos de aplicar la exención del artículo 558.1 del Reglamento nº 2454/93 de aplicación del Código aduanero comunitario (RACAC). En caso de que exista uso comercial, sería necesario cumplir un requisito adicional para aplicar la exención, consistente en que el medio se utilice para transportes que comiencen o terminen en el territorio de la Unión. En este sentido, se entiende por uso comercial el empleo de un medio de transporte para el transporte de personas a título oneroso (artículo 555.1 a) RACAC). El TJUE sostiene que el uso comercial debe efectuarse con fines de transporte y, en el presente caso, el medio de transporte se utiliza con fines de formación, pues el transporte de personas que pueda tener lugar durante el vuelo (instructor y alumno) es tan solo el corolario de dicha formación.

Por ello, el TJUE, al igual que el AG (Sr. Michal Bobek), concluye que los vuelos realizados a título oneroso para la formación de pilotaje de un helicóptero no deben considerarse un uso comercial de un medio de transporte. Esta interpretación conlleva que ya no sea necesario cumplir los requisitos adicionales que se establecen para aplicar la exención cuando se trata de un uso comercial, por lo que las importaciones de helicópteros con fines de instrucción podrán beneficiarse de la exención si cumplen los dos requisitos del artículo 558.1 del Reglamento: a) estar matriculados fuera del territorio aduanero a nombre de una persona establecida fuera de dicho territorio y b) ser utilizados por una persona establecida fuera del territorio aduanero. Ambos requisitos se han considerado probados en el presente caso, pues los helicópteros están matriculados en Suiza a nombre de una sociedad domiciliada en dicho Estado (Robert Fuchs AG). Actualmente, el régimen de importación temporal de medios de transporte

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

con exención total de derechos de aduana y el concepto de uso comercial se regulan en los artículos 212 y 215.4 b) del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se desarrolla el nuevo Código Aduanero de la Unión (Reglamento (UE) nº 952/2013). Estas disposiciones mantienen el concepto de uso comercial en los mismos términos que el anterior RACAC, sin embargo, entre los medios de transporte a los que resulta aplicable la exención total, ya no se incluyen expresamente los destinados a la navegación aérea.

7. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS Y DERECHOS FUNDAMENTALES (TASAS JUDICIALES) (por Alejandro García Heredia).

7.1. Sentencia del TJUE de 30 de junio de 2016 (Sala Segunda), Toma, C-205/15, EU:C:2016:499.

Materias tratadas: Tasas judiciales – Diferente tratamiento entre personas de Derecho público y Derecho privado – Derecho a la tutela judicial efectiva – Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículo 47) – Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (artículos 6.1 y 13) – Principios de equivalencia y efectividad – Ejecución de una resolución judicial que obliga a devolver un impuesto contrario al Derecho de la Unión – Competencia del TJUE.

Hechos: La presente sentencia analiza si es conforme con el Derecho de la Unión el distinto tratamiento que reciben las personas de Derecho público y de Derecho privado en relación con el pago de determinadas tasas judiciales en Rumania. El asunto se plantea como consecuencia de la ejecución forzosa de una resolución judicial sobre la restitución del impuesto rumano de matriculación indebidamente recaudado en el momento de la primera matriculación en Rumanía de vehículos usados procedentes de otros Estados miembros. El TJUE analiza las diferencias que existen en la legislación rumana en relación con el pago de las tasas judiciales a la luz del artículo 47 de la Carta (tutela judicial efectiva) y de los principios de equivalencia y efectividad. Estas diferencias consisten en que las personas jurídicas de Derecho público están exentas del pago de las tasas judiciales cuando éstas formulan oposición a la ejecución forzosa de una resolución judicial y, además, están exentas de la obligación de constituir fianza en el momento de presentar la demanda, en cambio, las personas físicas y jurídicas de Derecho privado continúan sujetas a tasas judiciales en el marco de tales procedimientos.

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

Decisión del Tribunal: Con carácter preliminar, frente a las alegaciones de los gobiernos rumanos, español, francés y polaco, el TJUE confirma su competencia para conocer del fondo del asunto, ya que considera que la situación jurídica de la que trae causa el litigio está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. En efecto, aunque en principio el presente asunto no parece estar comprendido dentro del Derecho de la Unión, ya que analiza un problema interno de discriminación y las disposiciones de la Carta no pueden por sí solas justificar la competencia del TJUE (entre otras, *Torralbo Marcos*, C-265/13), lo cierto es que el TJUE se considera competente debido al contenido del litigio en el que se plantea la cuestión. El argumento del TJUE es que la diferente regulación de las tasas judiciales se ha planteado en relación con un litigio en el que se pretendía ejecutar el Derecho de la Unión, pues el objeto del mismo era la ejecución forzosa de una resolución judicial sobre la restitución de un impuesto indebidamente recaudado por ser contrario al Derecho de la Unión. El TJUE señala que esta situación forma parte del Derecho de la Unión y, por tanto, se declara competente para analizar si la exención de determinadas tasas judiciales en favor de ciertas personas es conforme con el artículo 47 de la Carta. Recordemos que en otros asuntos (*Torralbo Marcos*) el TJUE se declaró incompetente para pronunciarse sobre las tasas judiciales (en ese caso españolas) por considerar que la situación planteada no estaba comprendida dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión (interposición de un recurso de apelación en el ámbito de la legislación social). En cambio, fue suficiente una simple referencia al Derecho de la Unión en materia de adjudicación de contratos públicos (Directiva 89/665/CEE), aunque no fuera la norma principal aplicable, para conocer de las tasas judiciales italianas exigibles en materia de adjudicación de contratos (*Orizzonte Salute*). Con todo ello, se pone de manifiesto hasta qué punto la regulación de las tasas judiciales puede dar lugar a pronunciamientos del TJUE aplicando las disposiciones de la Carta, especialmente, en aquellos casos donde las tasas se devengan con ocasión de procedimientos en los que resulta aplicable el Derecho de la Unión.

Antes de entrar en el fondo del asunto, la presente sentencia reitera una consolidada jurisprudencia sobre la obligación de los Estados miembros, en aplicación del principio de cooperación leal (artículo 4.3 TUE), de restituir con intereses los impuestos recaudados en contra del Derecho de la Unión (*Târsia*, C-69/14). Es importante destacar que el fallo del TJUE no solo se fundamenta en su jurisprudencia sobre devolución de ingresos indebidos sino, también, en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derecho Humanos (TEDH) sobre el derecho de acceso a los tribunales como manifestación de la tutela judicial efectiva. El TJUE señala que los derechos que confiere el artículo 47 de la Carta, se corresponden con derechos que también están garantizados en el Convenio Europeo para la protección de los Derechos

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

Humanos y de las Libertades Fundamentales (artículos 6.1 y 13 CEDH). De este modo, el propio artículo 52.3 de la Carta precisa que, cuando ésta última contenga derechos que se correspondan con derechos garantizados por el CEDH, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. El TJUE señala que, tanto de su jurisprudencia como de la del TEDH, se desprende que el derecho de acceso a un tribunal no es un derecho absoluto, pudiendo comportar restricciones proporcionadas que persigan un objetivo legítimo y no menoscaben dicho derecho en su esencia, lo que incluye restricciones ligadas al pago de tasas judiciales (entre otras, sentencias del TJUE en *DEB*, C-279/09 y *Orizzonte Salute*, C-61/14, *REDF* núm. 169, o sentencia del TEDH de 8 de junio de 2016, *V.M. c. Bulgaria*).

Con base en esta jurisprudencia, el razonamiento principal del TJUE consiste en determinar si el tratamiento diferenciado que establece la normativa rumana sitúa a las personas obligadas al pago de las tasas en una situación de inferioridad respecto de su adversario, hasta el punto de que dicha situación menoscabe el carácter equitativo del procedimiento. Pues bien, el TJUE considera que esta situación de inferioridad no se produce en el presente caso, ni en relación con la exención en el pago de la tasa ni en relación con la dispensa de presentar garantías. En cuanto a la exención del pago, el TJUE recuerda que la finalidad de las tasas judiciales es financiar la actividad judicial de los Estados miembros y que la exención en favor de las personas de Derecho público no proporciona una ventaja procesal en sí misma, ya que, como señaló el Gobierno rumano, el pago de la tasa por tales entidades públicas se imputa al presupuesto nacional consolidado, que también financia los servicios prestados por los órganos judiciales. Con respecto a la exención para prestar garantía, el TJUE indica que tampoco confiere a los sujetos de Derecho público una ventaja procesal dado que éstos están obligados, en virtud del Derecho de la Unión, a devolver los impuestos indebidamente recaudados sin que puedan prevalerse de una insuficiencia de fondos para justificar la imposibilidad de ejecutar una resolución judicial condenatoria. En suma, las exenciones que reconoce la normativa rumana en favor de las personas jurídicas de Derecho público no sitúan al resto de sus adversarios en el procedimiento en una situación de desventaja, es decir, no cuestionan el carácter equitativo del procedimiento.

Por otro lado, el TJUE señala que las tasas judiciales analizadas en el presente caso deben distinguirse de las que fueron declaradas incompatibles con el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 6.1 CEDH en la sentencia del TEDH de 6 abril de 2006, *Stankiewicz c. Polonia*. En dicho asunto, la normativa controvertida no solo exoneraba del pago de las tasas al Ministerio Público sino que, además,

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

tenía como efecto obligar a la parte privada, cuyas pretensiones hubieran sido estimadas, a cargar con todas las costas del procedimiento. Por último, el TJUE indica que la normativa rumana tampoco vulnera los principios de equivalencia y efectividad, ya que no consta que las exenciones controvertidas se apliquen de forma diferente a litigios basados en una infracción del Derecho de la Unión y a litigios basados en una infracción del Derecho nacional, y el pago de las tasas por los justiciables no hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio de sus derechos. Por todo ello, el TJUE concluye que el establecimiento de este tipo de exenciones en favor de determinadas personas no vulnera el artículo 47 de la Carta ni los principios de equivalencia y efectividad.

En cuanto a las tasas judiciales exigibles en España, debemos recordar que la Sentencia del Tribunal Constitucional 140/2016, de 21 de julio, ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de las tasas fijadas tanto para el acceso a la jurisdicción como para la interposición de recursos (Ley 10/2012, de 20 de noviembre), al considerar que sus cuantías son desproporcionadas y vulneran el derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE). Las tasas afectadas por la sentencia son solamente las exigidas a personas jurídicas, pues las personas físicas estaban ya exentas del pago de tasas tras varias reformas de la Ley 10/2012, por lo que el TC no se ha pronunciado sobre las mismas. En cualquier caso, el TC no cierra la puerta a la existencia de un sistema de tasas judiciales siempre que el mismo sea respetuoso con los principios de capacidad económica y no produzca un efecto disuasorio a la hora de acceder a los tribunales. Por ello, tanto la presente sentencia del TC como la jurisprudencia del TJUE, deberán tenerse en cuenta ante una posible reconfiguración del sistema de tasas judiciales en España y en relación con las tasas judiciales que no hayan quedado afectadas por la sentencia.

8. COMPENSACIÓN EQUITATIVA POR COPIA PRIVADA: SENTENCIA RESEÑADA DE FORMA MÁS BREVE (por Alejandro García Heredia)

La **Sentencia del TJUE de 9 de junio de 2016 (Sala Cuarta), EGEDA y otros, C-470/14, EU:C:2016:418**, considera que el sistema actual de compensación equitativa por copia privada establecido en España (canon digital) es contrario a la Directiva 2001/29/CE, de 22 de mayo de 2001, relativa a la armonización de determinados aspectos de los derechos de autor y derechos afines. Desde el año 2012 se impuso en España un sistema en el que se eximía del canon digital al sector tecnológico y pasaba a financiarse con cargo a los Presupuestos Generales del Estado (Real Decreto 1657/2012 de 7 de diciembre). La presente sentencia, que resuelve una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

Supremo (auto de 10 de septiembre de 2014), considera que el artículo 5.2 b) de la Directiva 2001/29 se opone a un sistema de compensación equitativa por copia privada que se sufraga con cargo a los PGE ya que, con dicho sistema, no resulta posible asegurar que el coste de la compensación equitativa sea soportado por los usuarios de copias privadas. El artículo 5.2 b) de la Directiva contempla la posibilidad de que los Estados miembros establezcan excepciones o limitaciones al derecho exclusivo de reproducción de los autores, en el caso de las reproducciones en cualquier soporte efectuadas por personas físicas para uso privado, siempre que los titulares de los derechos reciban una compensación equitativa.

La compensación equitativa por copia privada que establece este precepto ha sido objeto de una abundante y consolidada jurisprudencia del TJUE que de nuevo se reitera en la presente sentencia (entre otras, *Padawan*, C-467/08 o *Copydan Bandkopi*, C-463/12, ya comentadas respectivamente en los números 149 y 167 de esta Revista). En este sentido, es importante advertir que la incompatibilidad del sistema español con el Derecho de la Unión (artículo 5.2 b) Directiva 2001/29) no deriva de la circunstancia de que el canon se financie con cargo a los PGE sino de la consecuencia de este sistema genérico de financiación, pues el mismo no permite garantizar que el coste de la compensación sea sufragado solamente por los usuarios de copias privadas. Tal y como pone de manifiesto el TJUE, la incompatibilidad del sistema español con la Directiva se encuentra en que la partida presupuestaria destinada al pago de la compensación equitativa no procede de unos ingresos específicos sino que proviene de la totalidad de los recursos de los PGE, lo que conlleva que sea soportada del mismo modo por todos los contribuyentes, incluidas las persona jurídica. Además, en relación con las personas jurídicas, la jurisprudencia del TJUE ya ha señalado que éstas no pueden ser, en último término, deudoras efectivas del mencionado gravamen, ya que el mismo debe ser soportado por las personas físicas que realizan o pueden realizar copias privadas.

Por otra parte, debemos señalar que el TJUE no parece seguir el mismo razonamiento que el AG (Sr. Maciej Szpunar), aunque ambos lleguen a la conclusión de que el sistema español vulnera la Directiva. Para el AG un sistema de compensación no puede fijar límites presupuestarios establecidos *a priori* para cada ejercicio sin tener en cuenta el importe del perjuicio que se estima que los titulares de los derechos han sufrido. Así, mientras el AG reclama que se cuantifique el perjuicio estimado que sufren los titulares de los derechos, el TJUE solamente exige que el sistema de compensación permita garantizar que el gravamen sea soportado por los usuarios de copias privadas. En suma, la presente sentencia deberá

A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 172, 2016.

conllevar una modificación del sistema español de compensación equitativa por copia privada a fin de garantizar que el canon sea soportado efectivamente por tales usuarios. Además, habrá que esperar a que el Tribunal Supremo dicte sentencia en el litigio que ha dado lugar al presente asunto y ver cómo se articula, si procede, la reparación de los perjuicios patrimoniales causados a los titulares de los derechos de autor.