

# JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 173

## 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. *SECIL*; 2.2. Sentencias reseñadas de forma más breve: *Radgen*). **3. Ayudas de estado de naturaleza tributaria: sentencias reseñadas de forma más breve** (*DTS / Comisión; Ferracci*). **4. IVA** (4.1. *Barlis 06*; 4.2. *Senatex*; 4.3. *TMD*; 4.4. *Nigl*; 4.5. *Plöckl*; 4.6. *Baštová*; 4.7. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Landkreis Potsdam-Mittelmark, Maya Marinova*) **5. Impuestos Especiales** (5.1. *Etablissements Fr. Colruyt*). **6. Aduanas** (6.1. *Schenker*). **7. Canon por copia privada** (7.1 *Nokia Italia y otros*). **8. Procedimientos de insolvencia / concurso y créditos fiscales: sentencias reseñadas de forma más breve** (*Senior Home, ENEFI*). **9. Tasas:** 9.1. *Hemming y otros*; 9.2. sentencias reseñadas de forma más breve (*La Ferla/Comisión y ECHA, Marchi Industriale/ECHA, Crosfield Italia/ECHA*)

### 1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez)

La jurisprudencia tributaria del TJUE y TGUE recaída en los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2016 es objeto de comentario en la presente reseña. En este período tiene especial interés, además de la jurisprudencia tributaria, la STJUE (Gran Sala) de 15 de noviembre de 2016, *F. Ullens de Schooten / État Belge*, C-268/15, relativa a las posibilidades de que el TJUE se pronuncie por vía prejudicial en los casos de situaciones internas, esto es, en las que *a priori* no se aplica el Derecho de la UE. La Gran Sala matizó la jurisprudencia precedente para exigir al órgano jurisdiccional nacional que, en su resolución de remisión de las cuestiones prejudiciales, acredite la conexión entre los hechos no incluidos en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE y las libertades reconocidas en el TFUE, es decir, a pesar del carácter interno de la situación, el TJUE contestará la cuestión prejudicial cuando el órgano jurisdiccional acredite que los hechos tienen una conexión o vínculo relevante con las libertades fundamentales que, de alguna forma, justifique el pronunciamiento del TJUE. Tal jurisprudencia va en línea con la opinión del AG en *Venturini*, C-159/12, C-160/12 y C-161/12, y la exigencia de

racionalización de la jurisprudencia sobre situaciones internas demandada por la doctrina.<sup>1</sup>

En materia tributaria, las sentencias más destacadas de éste período son las siguientes:

- *Impuestos directos*: La STJUE *SECIL* es de gran trascendencia al aclarar la relación entre el art. 64.1. TFUE y la libre circulación de capitales de los Acuerdos que la UE firma con terceros Estados de forma bilateral en materia de libre comercio. Al mismo tiempo, tal sentencia produce el efecto de que, de forma negativa, determina el ámbito de aplicación de las cláusulas de ‘carve-out’ (excepción de cuestiones en materia tributaria) que estos Acuerdos bilaterales suelen añadir.
- *Ayudas de estado*: A pesar de que la comentamos de forma breve, la STJUE *DTS / Comisión* puede tener un cierto interés porque afecta a España, en concreto, al régimen de financiación de la RTVE a través de una serie de gravámenes afectos a la financiación de la actividad de RTVE (tras eliminarse la publicidad en el ente público), y trata de aclarar, por un lado, la jurisprudencia del TJUE sobre cuándo un tributo puede entenderse vinculado -- y, como consecuencia, forma parte-- de un régimen de ayudas de estado y, por otro, cuándo resulta de aplicación la jurisprudencia relativa a los tributos asimétricos que pueden considerarse ayudas de estado en situaciones de tributos afectos a una finalidad específica.
- *Impuesto sobre el Valor Añadido*: destacamos las sentencias *Barlis 06*, *Senatex* y *Plöckl*, que siguen con el enfoque anti-formalista del TJUE consistente en privilegiar el cumplimiento de los requisitos materiales sobre los formales para conceder el derecho a deducir del sujeto pasivo o declarar la exención de una entrega o una transferencia intracomunitaria de bienes. La jurisprudencia es continuista, pero como detallamos en el comentario, plantea algunos problemas tanto desde la perspectiva general, como en la vertiente de la legislación interna española.
- *Aduanas*: En el asunto *Schenker*, el TJUE concluyó que una incorrecta clasificación

---

<sup>1</sup> *Vid.* sobre ambas cuestiones, nuestro trabajo, “Situaciones tributarias internas y Derecho de la UE: nuevas perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE”, con anotación de Francisco Carrasco, en Martín Jiménez y Carrasco (dir.), *Impuestos directos y libertades fundamentales del TFUE: cuestiones fundamentales en la jurisprudencia del TJUE*, Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi y EU Tax Law Jean Monnet Chair, 2016, pp. 27 y ss.

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

arancelaria de las mercancías no siempre da lugar a una deuda aduanera ni al devengo de impuestos especiales. Esta sentencia también podría formar parte de la sección de impuestos especiales.

- Tasas locales: En la sentencia *Hemming y otros*, el TJUE analiza determinadas tasas locales exigibles a sex-shops a la luz de la Directiva 2006/123, relativa a los servicios en el mercado interior y pone de manifiesto cómo tal norma de Derecho derivado de la UE puede suponer un importante límite a la exigencia de tasas locales sin aparente conexión con el Derecho de la UE.

## **2. LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TFUE E IMPUESTOS DIRECTOS (por Adolfo Martín Jiménez)**

### **2.1. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 24 de noviembre de 2016, SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, C-464/14, [ECLI:EU:C:2016:896](#).**

Materias tratadas: Libre circulación de capitales – No aplicación de la cláusula de ‘stanstill’ del art. 64.1. TFUE cuando se hayan firmado acuerdos con terceros Estados que contengan cláusulas de liberalización de la libre circulación de capitales que no regulen una limitación análoga – Interpretación de las cláusulas de excepción o exclusión de materias tributarias (‘carve-out’) de estos Acuerdos.

Hechos: SECIL es una sociedad anónima portuguesa que en el año 2000 adquirió participaciones en una sociedad de Túnez (98,72 % del capital) y en 2002 en otra de Líbano (28,64 % del capital lo tiene directamente y 22,41 % de manera indirecta. En 2009 recibió dividendos de ambas sociedades sin que, conforme a la legislación portuguesa se les aplicara ninguna disposición para eliminar la doble imposición económica. En relación con participaciones en sociedades portuguesas o residentes en algunos Estados de la UE, Portugal aplicaba el método de exención a los dividendos recibidos por la matriz portuguesa y, también, en caso de incumplimiento de las condiciones para la aplicación del mismo, en ciertos casos podía aplicar una reducción del 50 por 100 del importe del dividendo a incluir en la base imponible (exención al 50 por 100). En este contexto, SECIL argumentó que la normativa portuguesa del IS relativa a la eliminación de la doble imposición económica podía vulnerar la libre

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

circulación de capitales del TFUE y los Acuerdos entre la UE y Túnez, por un lado, y la UE y Líbano por otro. Estos últimos son los llamados Acuerdos Euro-mediterráneos que contienen disposiciones similares al TFUE, con algunas limitaciones, aunque, en este caso, regulan una libertad de establecimiento y libre circulación de capitales similares a las establecidas en el TFUE. Tales acuerdos, que no son idénticos entre sí, tienen cláusulas de ‘carve-out’ que excluyen su aplicación en relación con ciertas cuestiones tributarias (se excluye que contengan cláusulas de la nación más favorecida en materia tributaria, que impidan la aplicación por los Estados de medidas destinadas a evitar el fraude o la evasión fiscal, y que obstaculicen el derecho de las partes a distinguir entre los contribuyentes que no se encuentren en una situación idéntica, en particular en atención a su residencia fiscal). El Tribunal Tributario de Lisboa planteó al TJUE catorce cuestiones prejudiciales que, en sustancia, estaban orientadas a conocer si la no aplicación en Portugal de medidas de eliminación de la doble imposición a los dividendos procedentes de Túnez y de Líbano vulneraba la libre circulación de capitales del TFUE y de los Acuerdos con Túnez y Líbano. Lo más interesante del caso era, sin duda, como interpretaría el TJUE la relación entre la libre circulación de capitales del TFUE y de los citados Acuerdos ya que el TFUE, en su art. 64.1., tiene una cláusula de ‘standstill’ que permite a los Estados miembros aplicar restricciones a los movimientos de capitales en relación con terceros Estados vigentes el 31 de diciembre de 1993 y era necesario determinar si tal cláusula resultaba afectada por los Acuerdos de la UE con Túnez (1998) y Líbano (2006).

Decisión del Tribunal: La forma de proceder del TJUE predeterminaba la respuesta que iba a dar. En efecto, el TJUE examinó, en primer lugar, cómo debía considerarse la situación planteada desde la perspectiva de la libre circulación de capitales del TFUE y si la legislación portuguesa estaba cubierta por la cláusula de ‘standstill’ del art. 64.1 TFUE, de manera que Portugal pudiera invocar la posibilidad de que su normativa estuviera cubierta por esa cláusula. Tras este análisis, el TJUE examinaría la interacción entre esta cláusula de standstill y los Acuerdos de la UE con Túnez y Líbano.

A la vista de la jurisprudencia del TJUE sobre libre circulación de capitales y terceros Estados, estaba claro que la normativa portuguesa que discriminaba entre los dividendos nacionales y los procedentes de Estados como Túnez o Líbano podía general una restricción a la libre circulación de capitales del art. 63 TFUE. En efecto, puesto que la norma nacional elimina la doble imposición económica a partir de un umbral de participación del 10 por 100 (o valor de adquisición de 20 millones de euros) en el capital de la sociedad pagadora de los dividendos, la situación cae en el ámbito de la libre circulación de capitales ya que, en situaciones de terceros Estados, el TJUE no tiene en cuenta la situación fáctica específica

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

(SECIL, en el caso de sus dos filiales, tenía participaciones significativas que permitían ejercer el control de las mismas) sino el objetivo de la norma portuguesa en cuestión, que no es regular el establecimiento o acceso al mercado de la UE o del país tercero, sino la toma de participaciones en sociedades filiales, con independencia de si se ejerce una influencia decisiva en las mismas (vid. Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11; Kronos, C-47/12). No resultaba, tras esta conclusión, muy difícil determinar que la normativa portuguesa era de carácter restrictivo (discriminatorio) a la vista del art. 63 TFUE, ya que, en relación de dividendos de fuente portuguesa, se elimina la doble imposición económica pero no ocurre lo mismo con los dividendos procedentes de terceros Estados.

Procedía, por tanto, examinar si resultaba de aplicación el art. 65 TFUE y la normativa portuguesa podía salvarse sobre la base de este precepto. El TJUE desechó la aplicación del art. 65.1.a) TFUE ya que la comparabilidad de los dividendos nacionales y los dividendos procedentes de fuente extranjera a efectos de eliminar la doble imposición económica ha sido ya suficientemente afirmada en la jurisprudencia del TJUE, por lo que no podía concluirse que existiera una disparidad de situaciones que justifique un trato diferenciado. En este contexto, sólo las exigencias imperativas de interés general podían salvar la normativa portuguesa. La posibilidad de justificar la diferenciación en la legislación portuguesa sobre la base de que la misma podía perseguir el objetivo de lucha contra el fraude fiscal fue fácilmente desechada por el TJUE: el mero hecho de que una sociedad tenga su domicilio en el extranjero no puede fundar una presunción general de fraude fiscal y restringir la operatividad de una libertad fundamental. Esto es, como la normativa portuguesa excluye con carácter general la eliminación de la doble imposición económica sobre los dividendos para las sociedades domiciliadas en Estados terceros, sin estar dirigida específicamente a comportamientos específicos de fraude o la evasión, no puede resultar justificada por esta razón imperiosa de interés general.

Por lo que se refiere a la exigencia imperativa consistente en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, es jurisprudencia reiterada que el TJUE ha admitido diferenciaciones allí donde la aplicación de un régimen fiscal depende de la capacidad de la Administración tributaria de comprobar el cumplimiento de los requisitos, solicitando información a las autoridades tributarias de otro país. En este sentido, la aplicación en Portugal de las medidas de eliminación de la doble imposición económica depende de la sujeción al IS de la sociedad distribuidora de los dividendos en su Estado de residencia (Túnez o Líbano) y Portugal y Túnez tienen un CDI con una cláusula de intercambio de información. Corresponderá al juez nacional comprobar si tal cláusula de intercambio de información permite a las autoridades tributarias obtener información sobre la sujeción a impuesto sobre sociedades en Túnez de

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

la sociedad distribuidora, y, si la respuesta es afirmativa, la negativa a eliminar la doble imposición (de forma total o parcial) en relación con los dividendos procedentes de Túnez no estaría justificada. Al no tener con Líbano ningún instrumento de intercambio de información, la negativa a aplicar tales medidas a los dividendos procedentes de la filial libanesa podría estar justificada si resulta imposible para la Administración tributaria portuguesa obtener de Líbano los datos que permitan comprobar que se cumple el requisito de sujeción al impuesto sobre sociedades en este país de la filial allí situada (en realidad, a estos efectos, podrían bastar meros certificados de residencia y de presentación de declaraciones en este país, aunque el TJUE demanda no sólo la prueba, sino la posibilidad de comprobación de su veracidad por la Administración portuguesa). No obstante, el TJUE admitió que en caso de no poder comprobar la sujeción a IS de la filial situada en Líbano podría admitirse la aplicación de la exención del 50 por 100, que no se condiciona al cumplimiento de este requisito, aunque corresponderá al tribunal nacional comprobar este dato, y, si es así, tal exigencia imperativa no puede impedir la aplicación de esta medida.

Hasta aquí, la decisión del TJUE aplica jurisprudencia ya consolidada, es probablemente la parte del pronunciamiento relativa al art. 64.1 TFUE la más relevante, por supuesto, también, por su conexión con los Acuerdos con Túnez y Líbano. En primer lugar, el TJUE aclaró que las participaciones en las filiales tunecina y libanesa, así como el cobro de dividendos, podían ser considerados como inversiones directas a las que se refiere el art. 64.1. TFUE (tal término se refiere a las inversiones que sirvan para crear o mantener lazos duraderos y directos entre el proveedor de los fondos y la empresa a la que se destinan dichos fondos para el ejercicio de una actividad económica, lo cual también supone participar en el control o gestión de la empresa, vid. STJUE *Holböck*, C-157/05). Para la aplicación de la citada cláusula de ‘*stanstill*’, sin embargo, continuó el TJUE, es preciso que el marco jurídico en el que se inserta tal restricción no haya cambiado de manera ininterrumpida desde tal fecha. Tal extremo lo debe comprobar el juez nacional, pero, no obstante, el TJUE realizó a este respecto consideraciones que predeterminan la respuesta que éste puede dar. En primer lugar, el TJUE consideró que el hecho de que a partir de 2009 las medidas de eliminación de la doble imposición se hayan extendido, con una modificación de la legislación portuguesa, a los países africanos de lengua oficial portuguesa o a Timor Oriental no supone una variación sustancial del marco jurídico vigente a 31 de diciembre de 1993, ya que no afectó a Túnez o Líbano. Sin embargo, sí que resultó fundamental para el TJUE a estos efectos la celebración de los Acuerdos de la, entonces, CE con Túnez y Líbano, que sí suponen un cambio de régimen jurídico con respecto al vigente el 31 de diciembre de 1993. Para el TJUE, un Estado miembro está renunciando a la facultad que le reconoce el art. 64.1. cuando si derogar o modificar formalmente la normativa vigente,

celebra un acuerdo internacional como un acuerdo de asociación que establece, en una cláusula con efecto directo, la liberalización de una de las categorías de movimientos de capitales contempladas en el art. 64.1. TFUE. Tal modificación debe ser equiparada con una modificación de la legislación vigente a los efectos de interpretar el art. 64.1. TFUE. De otra forma, la liberalización de la circulación de capitales prevista en un acuerdo posterior quedaría desprovista de efecto útil si los Estados miembros pudieran argumentar que el art. 64.1. TFUE también se aplica en el seno de estos acuerdos. En consecuencia, procedió el TJUE a comprobar el efecto y contenido de los Acuerdos UE-Túnez y UE-Líbano.

En primer lugar, el TJUE resaltó que el art. 34 Acuerdo UE-Túnez tiene una redacción clara e incondicional en el sentido de liberalizar los movimientos de capitales consistentes en inversiones directas y, en consecuencia, puede producir efecto directo. Esta conclusión se reafirma a la vista de la finalidad del Acuerdo. En la medida que la participación de Secil en su filial portuguesa puede ser calificada como inversión directa, puede aplicarse el art. 34 Acuerdo UE-Túnez en relación con los dividendos que recibe de fuente tunecina. Y, a la luz del citado precepto, puede concluirse que el tratamiento diferenciado de los dividendos de origen nacional y de los que tienen su fuente en Túnez constituye una restricción a la libre circulación de capitales que el art. 34 Acuerdo UE-Túnez regula. No puede interpretarse que la cláusula de ‘carve-out’ del art. 89 Acuerdo limite estas conclusiones por las siguientes razones:

1. La prohibición de restricciones a las inversiones directas no supone la extensión de los beneficios de ningún acuerdo fiscal distinto, ya que se deriva directamente del citado art. 34. SECIL pretende que se le aplique tal precepto, no otro acuerdo distinto que regule cuestiones tributarias.
2. Si bien el art. 89, segundo guión, del Acuerdo admite que los Estados apliquen sus medidas de prevención del fraude, la normativa portuguesa no persigue esta finalidad, ya que, como el TJUE declaró, no puede resultar justificada por la exigencia imperativa que admite normas nacionales orientadas a conseguir esta finalidad, ya que ahora se cuestiona una norma aplicable con carácter general a situaciones en las que no concurre fraude o evasión.
3. La normativa controvertida no se dirige a distinguir a los contribuyentes por razón de su lugar de residencia, sino por razón del lugar donde está la sociedad que distribuye los dividendos y, en consecuencia, no está cubierta por el art. 89, tercer guión, que admite la normativa nacional que distinga entre contribuyentes por razón de su residencia.

Excluida la aplicación de la citada cláusula, el TJUE exploró si la necesidad de garantizar los controles fiscales podía limitar la aplicación de la libre circulación de capitales del art. 34 Acuerdo Túnez-UE. En este sentido, el TJUE subrayó que si las exigencias imperativas pueden limitar la aplicación de las libertades del TJUE y del EEE, las mismas también deben admitirse en relación con los Acuerdos que persiguen un objetivo más limitado, como el Acuerdo UE-Túnez. Cabe trasladar aquí, en consecuencia, las conclusiones sobre la libre circulación de capitales realizadas más arriba sobre esta exigencia imperativa y corresponde al tribunal remitente comprobar si se las autoridades tributarias de Portugal pueden obtener la información necesaria, en el contexto del CDI Portugal-Túnez, para comprobar que la sociedad tunecina está sujeta al IS y, en su caso, aplicar también la eliminación parcial de la doble imposición económica.

El TJUE aplicó un razonamiento similar en relación con el Acuerdo entre la UE y el Líbano, aunque existían algunas diferencias de redacción relevantes que no afectaban al caso concreto de los pagos de dividendos (no existían diferencias relevantes en la cláusula de ‘carve-out’). En este caso, sin embargo, al no existir un CDI o acuerdo de otro tipo que posibilite el intercambio de información tributaria entre Portugal y el Líbano, podía admitirse, con el carácter reconocido en relación con las conclusiones relativas a la libre circulación de capitales, el efecto de la exigencia imperativa relativa a la necesidad de garantizar los controles fiscales.

La aplicación directa de los Acuerdos entre la UE y Túnez, a salvo las comprobaciones del tribunal nacional, garantizaban al contribuyente, concluyó el TJUE, la devolución de los ingresos indebidos, con intereses, por impuestos pagados en vulneración del Derecho de la UE. También en el caso del Líbano podían derivarse consecuencias relevantes ya que el tribunal nacional debía comprobar si la eliminación de la doble imposición podía garantizarse aunque fuera parcialmente (según comentado más arriba).

La STJUE reseñada tiene una importancia crucial por cuanto, como se ha indicado, reduce los efectos del art. 64.1 TFUE y la cláusula de salvaguardia que contiene en casos de Acuerdos de la UE con terceros Estados que contengan cláusulas de ‘carve-out’ tributarias generales, con una redacción similar a la que contienen los Acuerdos con la UE y Túnez. Incluso allí donde el art. 64.1 TFUE no resulte de aplicación, esta sentencia pone de manifiesto que tales cláusulas no tienen fuerza suficiente para restringir la aplicación de la libre circulación de capitales en relación con los citados Estados. En este contexto, es interesante también que el TJUE haya trasladado la doctrina de las exigencias imperativas a

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

la interpretación de este tipo de acuerdos bilaterales, y muy singularmente su doctrina sobre la necesidad de garantizar los controles fiscales. Como consecuencia, el intercambio de información tributaria con el país tercero firmante del acuerdo con la UE también se convierte, en el contexto de este tipo de acuerdos, en una condición para que las libertades en él reconocidas desplieguen sus efectos plenos, como en el ámbito intracomunitario o en relación con otros Estados del EEE. Sin embargo, si algo hay que destacar en el caso planteado es que el TJUE ha sabido resolver de una manera elegante la aparente antinomia entre el art. 64.1 TFUE y las normas sobre libre circulación de capitales contenidas en acuerdos bilaterales con terceros Estados que no tienen una cláusula similar.

## **2.2. Sentencias reseñadas de forma más breve**

La **STJUE de 21 de septiembre de 2016 (Sala Sexta), Radgen, C-478/15**, ECLI:EU:C:2016:705, se refiere al Acuerdo sobre libre circulación de personas entre la UE y Suiza y, en particular, a si el citado Acuerdo resultaba vulnerado por una disposición del IRPF alemán según la cual estaban exentos de tributación en Alemania, hasta un importe de 2.100 euros, los rendimientos derivados del ejercicio con carácter accesorio de actividades de responsable de cursos, formador, monitor, educador y similares, al servicio o por cuenta de una persona jurídica de Derecho público establecida en un Estado miembro de la UE o en un Estado en cuyo territorio se aplique el Acuerdo sobre el EEE. El Sr. Radgen, en 2009, había obtenido rentas de este tipo de una institución de ese tipo, pero residente en Suiza, por actividades docentes realizadas en el territorio de ese Estado, y, en consecuencia, la Administración alemana le denegó la aplicación de la citada exención. Para el TJUE, en el contexto de este Acuerdo, cuyo objetivo es regular la libre circulación de trabajadores entre la UE y Suiza, cabe aplicar la doctrina sentada por el propio TJUE en el ámbito de esta libertad, sin que pueda entenderse que sean aplicables las cláusulas de ‘carve-out’ para asuntos tributarios reguladas en este Acuerdo (vid. al respecto, sobre esta doctrina, el comentario a la STJUE *SECIL* más arriba). En este sentido, el TJUE aplicó, por analogía, la STJUE de 18 de diciembre de 2007, *Jundt*, C-281/06, EU:C:2007:816, que se refería a un caso muy similar pero entre dos Estados miembros. En aquella sentencia el TJUE no admitió que la diferencia de trato entre los ingresos por actividad de docencia en otro Estado miembro y los puramente nacionales pudiera estar justificada por razón imperiosa alguna de interés general (promoción de la docencia y la investigación, necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal, desvinculación de la medida de la organización del sistema educativo). Tales consideraciones son trasladables igualmente a la interpretación del Acuerdo sobre libre circulación de personas entre la UE y Suiza y, en consecuencia, la normativa alemana resultaba contraria al art. 9.2 del anexo I del citado Acuerdo.

### **3. AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER TRIBUTARIO (sentencias reseñadas de forma más breve) (por Adolfo Martín Jiménez)**

La STJUE de 10 de noviembre de 2016, *DTS / Comisión, C-449/14 P*, [ECLI:EU:C:2016:848](#), que afecta directamente a España, resuelve el recurso de casación sobre el sistema de financiación de la RTVE cuya compatibilidad con el régimen de ayudas de estado ya confirmaron la Comisión y el TGUE (vid., en el n. 165 REDF, los comentarios a las STGUE T-151/11 y T-533/10). En esta sentencia, el TJUE trata de aclarar dos aspectos de gran importancia, como son su jurisprudencia sobre vinculación de un tributo con una ayuda de estado (cuándo el tributo forma parte de un sistema de ayudas contrario al art. 107 TFUE), por un lado, y, por otro, la diferenciación de este caso con la jurisprudencia sobre tributos asimétricos. Para el TJUE, la ayuda concedida por España a RTVE (que cubre el coste de la obligación de servicio público) no depende de los importes de los gravámenes aplicados a los operadores obligados a contribuir a la financiación de la RTVE, esto es, aunque los tributos estén afectos, en principio, a esa finalidad, no existe una relación directa entre los mismos y la cuantía de la ayuda (el exceso de recaudación puede destinarse a otros fines, el defecto de la misma se cubrirá por otras vías), por lo que los gravámenes no forman parte del régimen de ayudas. Es decir, no se da el vínculo directo entre los gravámenes y la ayuda concedida a RTVE porque los ingresos procedentes de las medidas en cuestión no tienen ninguna influencia directa en la cuantía de la ayuda otorgada a RTVE. Por esta razón, los citados tributos no podían contemplarse a la luz del art. 107 TFUE y la jurisprudencia sobre medidas de financiación vinculadas de forma directa a la ayuda concedida.

No resulta aplicable tampoco la jurisprudencia sobre tributos asimétricos,<sup>2</sup> ya que, en estos casos, es el propio tributo el que genera la ayuda al aplicarse sobre unos contribuyentes y no sobre otros. Es cierto que los operadores afectados por el tributo que financia el régimen de la RTVE están en relación de competencia con ésta, pero, para el TJUE, la cuestión de si un tributo forma parte de un régimen de ayudas es distinta a la relativa a si un tributo en sí mismo es ayuda de estado, como ocurre con los que cabe calificar como asimétricos. El razonamiento del TJUE de por qué no existía una asimetría,

---

<sup>2</sup> Vid. por ejemplo la STJUE *Laboratoires Boiron, C-526/04* o, sobre esta jurisprudencia nuestro trabajo Martín Jiménez, “Los límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas derivados del concepto de ayuda de estado (art. 107 TFUE): la selectividad material”, en Escribano et al., *El Impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, pp. 231-260.

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

contraria al art. 107 TFUE, entre un gravamen que pagan algunos operadores pero no el beneficiario de la ayuda no es completamente claro. Muy probablemente el TJUE se estaba refiriendo al razonamiento del TGUE, para. 102, que, a estos efectos en primera instancia, concluyó que el propio el TJUE “ha declarado ya a este respecto que el mero hecho de que un gravamen que tenga por objeto contribuir a la financiación de una ayuda no se imponga al beneficiario de la ayuda, pero sí a otra empresa competidora, no basta para considerar que el gravamen forma parte de la ayuda (sentencia *Distribution Casino France y otros/Comisión*, apartados 40 a 43)”. Sin embargo, no parece que esta afirmación sea lo suficientemente fundada como para no aplicar la jurisprudencia sobre tributos asimétricos. Muy bien podría haberse concluido, sin embargo, que RTVE y los operadores afectados no están en una situación comparable, ya que el gravamen trata de compensar el hecho de que tales operadores tienen un mercado de publicidad que se había prohibido a RTVE, con una potencialidad mucho mayor para obtener ingresos que la que tiene el ente público.

Resulta curioso, que el TJUE, en el para. 83, afirme que ‘los tributos no están comprendidos, en principio, en el ámbito de aplicación de las ayudas de estado’ y que ‘todo gravamen que se perciba en un ámbito sectorial y que recaiga sobre empresas que se encuentran en situación de competencia con el beneficiario de la ayuda financiada por ese gravamen’ no debe ser analizado desde la perspectiva del régimen de ayudas de estado, ya que, como el AG señaló en sus conclusiones, el equilibrio institucional (distinción entre ayudas de estado y distorsiones creadas por los distintos regímenes tributarios) se vería afectado. Tal pronunciamiento no encaja muy bien con la visión expansiva del art. 107.1 TFUE que se deriva, sin embargo, de otro grupo de sentencias (vid., por ejemplo, la STJUE de 21 de diciembre de 2016, *World Duty Free y Banco de Santander-Santusa*, C-20/15 P y C-21/15 P, a reseñar en el próximo número).

La **STGUE de 15 de septiembre de 2016, *Ferracci*, T-219/13, ECLI:EU:T:2016:485**, aunque apelada ante el TJUE (C-624/16), tiene cierto interés por cuanto supone el recurso de un competidor de las instituciones eclesíásticas, fundamentalmente, italianas que realizan actividades de alojamiento de turistas y viajeros y se beneficiaban de una exención en el impuesto municipal sobre bienes inmuebles, disconforme con la decisión de la Comisión de (1) no recuperar de aquéllas las cantidades derivadas la citada exención, que la Comisión declaró que era una ayuda de estado ilegal, y (2) no considerar que el nuevo régimen aprobado por Italia no era ayuda de estado del art. 107.1 TFUE (al aplicar la exención a entidades no comerciales que ejercían actividades no comerciales con unos criterios definidos en la normativa italiana).

La principal novedad de esta sentencia es que admite que la Comisión declare la imposibilidad de recuperación de una ayuda en la propia decisión en la que califica la ayuda ilegal a la vista de las circunstancias del caso (no era posible determinar qué edificios o parte de los mismos de las entidades eclesiásticas se dedicaban a la actividad de alojamiento turístico). Hasta el momento, lo normal ha sido siempre que el Estado miembro afectado por una decisión de la Comisión que declara la ilegalidad de una ayuda esgrima la imposibilidad de ejecución de la decisión de la Comisión una vez ha iniciado los procedimientos de recuperación. El TGUE rechazó también que el nuevo sistema de exención en el impuesto municipal para entidades eclesiásticas genere una ayuda de estado por cuanto la misma se limitaba a entidades no comerciales que ejerzan actividad no comercial. A juicio del TGUE existían argumentos y controles suficientes para defender que la exención no beneficiaba a entidades eclesiásticas que desarrollaran la actividad de alojamiento con un fin comercial. En particular, las condiciones que definía la norma italiana eran suficientes para afirmar que la exención no se aplicaba a entidades que pudieran ser consideradas empresas desde la perspectiva del Derecho de la competencia. Todo ello, sin perjuicio, de que el demandante ejerza los recursos procedentes en caso de que el régimen no se aplique correctamente (recuérdese que la aplicación de un régimen especial a quienes no son sus destinatarios objetivos puede generar también una ayuda de estado ilegal). Desde la perspectiva del ordenamiento español esta sentencia pone de manifiesto que ciertas exenciones de los impuestos locales en la legislación interna (o derivadas de los acuerdos firmados con la Santa Sede) pueden caer en el ámbito del art. 107.1 TFUE.

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

##### **4.1. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 15 de septiembre de 2016, *Barlis 06*, C-516/14, EU:C:2016:690.**

Materias tratadas: IVA – derecho a deducir – incumplimiento de requisitos formales – subsanación posterior de datos omitidos.

Hechos: Barlis 06 es una empresa establecida en Lisboa dedicada a la explotación de establecimientos turísticos y de restauración. Entre los años 2008 y 2010, utilizó los servicios jurídicos de una firma de abogados con relación a los cuales se expidieron cuatro facturas. En esas facturas se indicaba que los

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

servicios fueron prestados desde un día determinado “hasta la fecha”, o bien, simplemente “hasta la fecha”. Barlis se dedujo el IVA soportado por tales servicios y que figuraba en esas facturas. Sin embargo, en un procedimiento de comprobación posterior, la Administración portuguesa negó el derecho a deducir, alegando que la descripción en las facturas de los servicios prestados era insuficiente. Barlis presentó una serie de documentos en los que se describían con más detalle los servicios en cuestión. La administración portuguesa consideró que el incumplimiento de un requisito formal no puede subsanarse mediante la presentación de anexos en los que figuren los datos omitidos, pues tales documentos no constituyen “documentos equivalentes” a las facturas.

Tras una reclamación administrativa, que fue desestimada, la controversia dio lugar a un procedimiento ante un Tribunal Arbitral Tributario. Este órgano planteó al TJUE una cuestión prejudicial que el TJUE separó en dos partes. En primer lugar, si la descripción de los servicios que figuraba en las facturas cumplía los requisitos establecidos en los puntos 6 y 7 del artículo 226 de la Directiva IVA. Según este precepto, en las facturas debe mencionarse obligatoriamente “la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados”, así como “la fecha en la que se ha efectuado o concluido (...) la prestación de servicios (...), en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la expedición de la factura”. En segundo lugar, el Tribunal Arbitral Tributario preguntó si el artículo 178, letra a), de la Directiva IVA se opone a que las autoridades nacionales puedan negar el derecho a deducir basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva IVA, aunque estas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho. El artículo 178, letra a), de la Directiva IVA supedita el ejercicio del derecho a deducir a estar en posesión de una factura que cumpla con los requisitos establecidos en la Directiva.

Decisión del Tribunal: Por lo que se refiere a la primera parte de la cuestión prejudicial, el TJUE recuerda que los Estados no pueden supeditar la deducción del IVA soportado a requisitos que no estén señalados en la Directiva. Como hemos indicado anteriormente, el artículo 226.6 dispone que la factura debe mencionar obligatoriamente el alcance y la naturaleza de los servicios prestados, pero, según el TJUE, no es necesaria una descripción exhaustiva de los específicos servicios prestados. La finalidad de esta previsión es permitir a las autoridades administrativas verificar el pago del impuesto devengado y la existencia, en su caso, del derecho a deducir. Pues bien, en este caso, el TJUE considera, con razón, que la expresión “servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

fecha”, o simplemente “hasta la fecha”, que aparece en las facturas controvertidas, no expresa con suficiente detalle cuál es la naturaleza de los servicios en cuestión, ni pone de manifiesto el alcance de los servicios prestados, por lo que estas menciones no satisfacen, en principio, los requisitos del artículo 226.6 de la Directiva IVA.

El artículo 226.7 de la Directiva exige igualmente que la factura indique la fecha en la que se ha efectuado o concluido la prestación de servicios. Esta previsión también sirve para que las autoridades administrativas verifiquen el pago y la existencia de la operación, y en particular, permite controlar cuándo se produce el devengo del impuesto y, por tanto, cuál es la normativa aplicable al caso concreto. Según el TJUE, la mención “servicios jurídicos prestados hasta la fecha” no precisa la fecha de inicio, por lo que no permite determinar cuál es el período que comprende la factura y, en definitiva, también incumple, en principio, los requisitos establecidos en el artículo 226.7 de la Directiva.

Alcanzada esta conclusión, el TJUE analiza la segunda parte de la cuestión prejudicial, referida a la interpretación del artículo 178, letra a), de la Directiva, esto es, cuáles son los efectos sobre el derecho a deducir de una factura que incumple los requisitos de los artículos 226.6 y 226.7 de la Directiva. En este punto, el TJUE reproduce su conocida jurisprudencia sobre la importancia del derecho a deducir para garantizar la neutralidad del impuesto, adoptando, una vez más, un enfoque sustancialista. Debe concederse la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aunque los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. En consecuencia, si la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer otros requisitos adicionales que impidan ejercer el derecho a deducir de forma absoluta (véase, entre otros, el asunto *Salomie y Oltean*, núm. 168 *REDF*). De ello se colige que la Administración tributaria no puede negar la deducción si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales. Para ello, el control administrativo debe extenderse, más allá de la factura, a toda la información complementaria aportada por el sujeto pasivo, como se desprende del artículo 219 de la Directiva IVA, que asimila a la factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial. En este contexto, el TJUE advierte que la carga de la prueba corresponde al sujeto pasivo que pretende la deducción y que los Estados miembros están facultados para establecer sanciones en caso de incumplimiento de deberes formales, con base en el artículo 273 de la Directiva, siempre que se respete la proporcionalidad, esto es, que las medidas adoptadas por los Estados, por

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

ejemplo, una multa o una sanción pecuniaria acorde con la gravedad de la infracción, no vayan más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, ni cuestionen la neutralidad del impuesto.

Esta decisión es, en realidad, continuista con el conjunto de sentencias del TJUE que subordinan la práctica de la deducción (o de la exención de las entregas intracomunitarias) sólo a requisitos materiales, suavizando o dejando al margen el cumplimiento de los deberes formales, criterio que, como veremos, se confirma en otras decisiones que comentamos en esta reseña (véanse asuntos *Senatex* y *Plöckl*, apartados 4.2 y 4.5). Sin embargo, no resuelve algunas cuestiones del caso, quizás por el defectuoso planteamiento de la cuestión prejudicial, corregida en parte por el TJUE, o por las limitaciones del TJUE para entrar a valorar cuestiones de hecho que dependen del juez nacional. Así, por ejemplo, no queda claro si los documentos complementarios presentados por la sociedad portuguesa pueden equipararse a las facturas, que es lo que discutía fundamentalmente la Administración portuguesa, esto es, si es preciso que el sujeto obtenga del prestador una factura rectificativa o si son admisibles otro tipo de documentos o pruebas. Igualmente, si en caso negativo, sería suficiente con que la Administración obtuviera la información omitida por otros medios, por ejemplo, mediante un requerimiento específico de información o por las declaraciones informativas presentadas por el propio sujeto pasivo o un tercero. Parece que ello no sería suficiente, si extrapolamos la jurisprudencia precedente, surgida en el ámbito de las entregas intracomunitarias, puesto que el contribuyente no tiene un derecho subjetivo, otorgado por la normativa de la UE, a que la Administración tributaria utilice los instrumentos de asistencia mutua (asunto *Twoh*, núm. 139 *REDF*, invocada por el TJUE en la sentencia que comentamos para fundamentar la facultad de los Estados de exigir pruebas al contribuyente).

#### **4.2. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta ) de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691.**

Materias tratadas: IVA – derecho a deducir – falta de identificación del número de identificación del destinatario – factura rectificativa – eficacia temporal de la factura rectificativa.

Hechos: *Senatex* es una sociedad alemana dedicada al comercio al por mayor de tejidos. Entre los años 2008 a 2011 se dedujo el IVA soportado en ciertas liquidaciones de comisiones de sus agentes comerciales y en varias facturas recibidas de un creativo publicitario. En el año 2013, en el curso de

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

un procedimiento inspector, la Administración tributaria determinó que las cuotas de IVA no eran deducibles, ya que tanto en los documentos en los que se liquidaban las comisiones de los comerciales, como en las facturas del publicista, se había omitido el número de identificación a efectos del IVA del destinatario. Cuando todavía estaba en trámite el procedimiento inspector, la sociedad rectificó las liquidaciones de las comisiones y de forma análoga se rectificó también la factura del publicista. A pesar de ello, la Administración resolvió el procedimiento denegando la deducción y exigiendo las cantidades correspondientes. Según la Administración, la rectificación realizada no podía aplicarse retroactivamente a los ejercicios en los que se habían prestado los servicios y que habían sido comprobados, ya que sólo a partir de la rectificación se cumplían los requisitos de la deducción y la misma podía aplicarse. Tras una reclamación administrativa, que fue desestimada, el asunto llegó al Tribunal Tributario del Land de Baja Sajonia (Alemania), que planteó varias cuestiones prejudiciales al TJUE. En síntesis, este tribunal preguntó si los artículos 167, 178.a), 179 y 226.3 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional según la cual la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio, como es el número de identificación a efectos de IVA, no tiene efectos retroactivos, de forma que el derecho a la deducción del IVA repercutido en la factura rectificada sólo puede ejercitarse en el año en que se ha rectificado la factura, pero no en el año que se expidió aquélla inicialmente.

Decisión del Tribunal: El TJUE concluye que la interpretación de la Administración alemana es incorrecta y se opone a las disposiciones de la Directiva por varias razones. En primer lugar, el TJUE argumenta que el régimen de deducciones persigue liberar por completo al empresario de la carga del IVA devengado, por lo que una normativa nacional que establece el devengo de intereses de demora sobre el IVA adeudado antes de la que la factura expedida inicialmente sea rectificada está imponiendo una carga fiscal a esas actividades económicas, derivada del IVA, en contra, por tanto, del principio de neutralidad. En segundo lugar, el TJUE considera que el requisito de estar en posesión de una factura con todas sus menciones obligatorias tiene carácter formal, y no material, por lo que debe aplicarse su criterio de que debe concederse la deducción si se cumplen los requisitos materiales, aunque se omitan algunos requisitos formales. En tercer lugar, la conclusión alcanzada por el TJUE no va en contra de jurisprudencia precedente, en particular, de la sentencia *Terra Baubedarf-Handel* (asunto C-152/02), en la que el TJUE señaló que la deducción procede cuando se ha realizado la operación y se esté en posesión de la factura. El caso es distinto porque en la sentencia *Terra* el empresario no disponía de la factura, mientras que en este caso se trata de rectificar una factura anterior. El TJUE reconoce que hasta este momento no se había pronunciado sobre la eficacia

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

temporal de una factura rectificativa. En cuarto lugar, el TJUE señala que el propio gobierno alemán admite que la rectificación *a posteriori* de una factura no impide, en ciertas circunstancias, que se ejercite el derecho a deducir en el año en que se expida inicialmente la factura. Por último, el TJUE precisa que, con independencia de que se admita la deducción, los Estados pueden sancionar los incumplimientos formales, para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, siempre de manera proporcionada. En este punto, el gobierno alemán invocó que el aplazamiento de la deducción al año en que se rectifica la factura equivale a una sanción (tégase en cuenta que ese aplazamiento origina la exigencia de intereses de demora desde el año que se practicó inicialmente la deducción hasta que el año en que se corrige el incumplimiento formal). Pues bien, según el TJUE, existen medios alternativos para sancionar sin privar al sujeto pasivo de su derecho a deducir, tales como la imposición de una multa o de una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción. Además, el devengo de intereses de demora no tiene en cuenta las circunstancias que exigieron la rectificación de la factura, por lo que no constituye una medida proporcionada.

En nuestro derecho, debe tenerse en cuenta que existe un régimen diferente para las rectificaciones de deducciones según exista o no requerimiento previo administrativo. En el primer caso, cuando media requerimiento o actuación inspectora, el artículo 99.Tres.4º pfo. LIVA distingue a su vez según haya o no contabilización de la operación. Así, las cuotas no contabilizadas sólo podrán ser deducibles en el período correspondiente a su contabilización o en los siguientes, siempre dentro del plazo de cuatro años desde el devengo. Habría que ver si ese aplazamiento de la deducción al período de la contabilización cumple con los requisitos de la jurisprudencia del TJUE, en particular, si no sería más proporcionada la imposición de una sanción. Si no hay requerimiento administrativo previo, y la rectificación implica una minoración de la cuota, el artículo 114.Dos.2º LIVA determina que se aplique, por lo general, el régimen de recargos e intereses del artículo 27 LGT. En estos casos, habría que valorar si la exigencia de esas prestaciones accesorias constituye una medida necesaria y adecuada para controlar el fraude, en el sentido de la jurisprudencia del TJUE. Entendemos que sí, porque no se priva ni se pospone la deducción y la alternativa sería la exigencia de una sanción que sería de mayor cuantía a esas prestaciones accesorias.

#### **4.3. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 5 de octubre de 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738.**

Materias tratadas: IVA – exención relativa a las entregas de sangre humana – aplicación al caso de

plasma sanguíneo destinado a la fabricación de medicamentos.

Hechos: TMD es una sociedad alemana que explota un centro de donación de sangre. Su actividad consiste en extraer el plasma de la sangre donada mediante un proceso químico, para entregarlo con posterioridad a empresas del sector farmacéutico. Estas empresas utilizan el plasma en la fabricación de medicamentos. Durante los años 2008 a 2010, la sociedad TMD consideró que esas entregas de plasma, dado su destino, no estaban exentas de IVA y que, por tanto, la sociedad tenía derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas. En cambio, en un procedimiento de comprobación, la administración tributaria alemana interpretó que era aplicable la exención y que, por tanto, no procedía la deducción del IVA soportado. La controversia llegó al Tribunal Tributario de Hesse (Alemania) que acordó preguntar por vía prejudicial al TJUE si el artículo 132.1.d) de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que las entregas de sangre que los Estados miembros están obligados a eximir comprenden también las entregas de plasma obtenido a partir de sangre humana, cuando ese plasma no esté destinado directamente a fines terapéuticos, sino exclusivamente a la fabricación de medicamentos. Recordemos que el artículo 132.1.d) de la Directiva IVA establece escuetamente que están exentas “las entregas de órganos, sangre y leche humanos”.

Decisión del Tribunal: El razonamiento del TJUE es el que habitualmente utiliza en la interpretación de conceptos de carácter autónomo, pero no definidos en la Directiva. Así, según el TJUE, la expresión “sangre humana”, mencionada en el artículo 132.1.d) de la Directiva, debe interpretarse conforme a su sentido habitual en el lenguaje común, teniendo en cuenta el contexto y los objetivos de la normativa en la que se inserta. Por lo que se refiere a su sentido habitual, el TJUE concluye que el plasma es uno de los componentes complementarios de la sangre humana. En cuanto al contexto, el TJUE señala que el artículo 3.2.c) de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE prohíbe que el cuerpo humano o partes del mismo sean objeto de lucro. Respecto a la finalidad, el TJUE determina que la exención de las entregas de sangre humana tiene por objeto garantizar que la entrega de productos relacionados con el cuidado de la salud o cuya finalidad es terapéutica no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos productos si se gravara con IVA. Por consiguiente, y teniendo en cuenta la regla de interpretación estricta que preside las exenciones, está exenta la entrega de plasma para fines terapéuticos. Sin embargo, no es aplicable la exención en el caso del llamado “plasma industrial”, esto es, el destinado a ser integrado en una producción industrial, para la fabricación de medicamentos.

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

En España, el artículo 20.Uno.4ª LIVA declara la exención de las “entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines”. Como hemos visto en esta sentencia, la expresión procesamiento con fines médicos o de investigación no puede incluir las entregas de plasma destinadas a la fabricación de medicamentos.

#### **4.4. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 12 de octubre de 2016, *Christine Nigl y otros*, C-340/15, EU:C:2016:764.**

Materias tratadas: IVA – consideración de sujeto pasivo que realiza una actividad económica independiente – régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas – retroactividad de la exclusión del régimen especial.

Hechos: La familia Nigl se dedica a la producción de vino en Austria. Para ello, utilizan tres sociedades civiles, de forma que cada una de ellas desarrolla una actividad vitícola en sus propias parcelas. El vino producido se comercializa bajo la denominación común “Nigl”, pero lleva una indicación que hace referencia a la parcela perteneciente a una sociedad civil concreta. En el año 2001, los miembros de la familia Nigl constituyeron una sociedad mercantil dedicada a la comercialización del vino en nombre y por cuenta de las tres sociedades civiles. Los medios necesarios para el cultivo y la producción son en general propiedad de las sociedades civiles individuales, pero algunos inmuebles y determinados equipos son de propiedad común. Las tres sociedades civiles y la sociedad mercantil estaban registradas como sujetos pasivos distintos a efectos de IVA, de forma que a las sociedades civiles se les aplicaba el régimen común de tanto alzado para los productores agrícolas. Sin embargo, en el año 2012, como consecuencia de un procedimiento inspector, la administración determinó que las sociedades civiles debían ser tratadas como una sola empresa, lo que implicaba a su vez la exclusión del régimen agrícola. La decisión de la administración tenía efectos a partir del ejercicio de 2005. La administración fundamenta su decisión en la elevada integración económica y organizativa de las sociedades civiles, dado que utilizan frente a terceros la misma denominación comercial; usan edificios e instalaciones comunes; y el proceso de vinificación es realizado por el mismo miembro de la familia. La decisión administrativa fue recurrida judicialmente ante el Tribunal Federal Tributario de Austria. Este Tribunal tenía ciertas dudas sobre la interpretación de la Directiva en este caso y acordó dirigir varias cuestiones prejudiciales al TJUE.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el tribunal remitente pregunta si los artículos 9.1 y 10 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que en una situación como la descrita anteriormente las sociedades civiles pueden considerarse empresarios independientes y por tanto sujetos pasivos de IVA. En su jurisprudencia precedente, el TJUE ha establecido un concepto amplio de sujeto pasivo centrado en la independencia en el ejercicio de la actividad económica. Para valorar esta independencia, el TJUE analiza si la persona considerada ejerce la actividad en su nombre, por su propia cuenta y bajo su responsabilidad, asumiendo el riesgo económico que implica el desarrollo de la actividad (entre otros, asunto *Heerma*, C-23/98; *Gmina Wroclaw*, núm. 169 *REDF*). Pues bien, el TJUE considera que el hecho de que las sociedades civiles exploten por separado las parcelas, que usen casi únicamente sus propios medios de producción, empleen sus propios trabajadores y que se presenten como tales de manera autónoma ante sus proveedores, ante las autoridades públicas y, en cierto modo, ante sus clientes, demuestra que la actividad se ejerce de modo independiente. La existencia de cierta cooperación entre las sociedades civiles y con una sociedad de capital, en particular, en lo que se refiere a la comercialización de sus productos bajo una marca común, no es suficiente para negar esa independencia.

El tribunal austríaco también preguntó al TJUE si el artículo 296 de la Directiva IVA permite negar la aplicación del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas a las sociedades civiles controvertidas como consecuencia del tamaño de la empresa o de su forma jurídica. El TJUE recuerda que ese régimen constituye una excepción al régimen general, por lo que sólo debe aplicarse cuando sea necesario para lograr el objetivo de simplificación que pretende. Así, el artículo 296.1 de la Directiva IVA permite a los Estados otorgar este régimen a los productores agrícolas que tengan dificultades para aplicar el régimen general (o en su caso, el especial simplificado); y, por otro lado, el artículo 296.2 de la Directiva IVA autoriza a los Estados para excluir del régimen a aquellos productores agrícolas que no tengan dificultades administrativas para aplicar el régimen general (o simplificado). Pues bien, según el TJUE, el tamaño o la forma jurídica de una empresa no son circunstancias que, por sí mismas, acrediten la presencia o ausencia de dificultades administrativas. Ahora bien, puede resultar que debido a los vínculos con una sociedad de capital o una asociación de las sociedades civiles controvertidas, estas sociedades civiles estén materialmente en condiciones de hacer frente a las cargas administrativas que implica el régimen general o simplificado, lo que legitimaría al Estado para excluirles del régimen especial agrícola. Esa circunstancia debe ser comprobada por el tribunal remitente.

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

Por último, el tribunal austríaco preguntó por los efectos en el tiempo de la exclusión del régimen agrícola. El TJUE no tiene excesivas dificultades para argumentar que el principio de seguridad jurídica no se opone a una comprobación de la que resulte una liquidación del IVA referida a un ejercicio pasado, que modifique las cuotas deducidas o devengadas, siempre que esa liquidación se practique dentro del plazo de prescripción. Lo mismo sucede cuando lo que se discute y se revisa es la aplicación de un régimen especial, siempre que la comprobación administrativa se produzca dentro del plazo de prescripción y sus efectos no se retrotraigan a una fecha anterior a aquella en la que se produjeron los elementos fácticos y jurídicos en los que se basa.

En España, ténganse en cuenta las exclusiones del régimen especial agrícola establecidas para determinados sujetos en el artículo 124.Dos LIVA (entre otros, las sociedades mercantiles y los sujetos con un volumen de operaciones en el año anterior que exceda el importe fijado en el reglamento) y para determinadas actividades en el artículo 126 LIVA (por ejemplo, la comercialización de los productos obtenidos).

#### **4.5. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 20 de octubre de 2016, *Josef Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791.**

Materias tratadas: IVA – transferencia intracomunitaria de bienes – exención en Estado de origen – incumplimiento de la obligación de indicar el número de identificación a efectos de IVA asignado por el Estado de destino – denegación de la exención en caso de cumplimiento de requisitos materiales y ausencia de fraude.

Hechos: El TJUE responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Tributario de Múnich (Alemania) en el marco de un litigio entre el Sr. Josef Plöckl, empresario individual, y la administración tributaria alemana, como consecuencia de la negativa de ésta de considerar exenta la transferencia intracomunitaria de un vehículo realizada por el Sr. Plöckl. La negativa viene motivada, de nuevo, por el incumplimiento de un requisito de naturaleza formal, en este caso, la obligación de indicar el número de identificación a efectos de IVA asignado por el Estado de destino (véase, en este mismo número de la *REDF*, los asuntos *Barlis 06* y *Senatex*). El tribunal remitente pregunta si la Directiva IVA, tal como ha sido interpretada por el TJUE, se opone a la negativa de la administración alemana de aplicar la exención.

Los hechos se remontan a octubre de 2006 (siendo todavía aplicable la Sexta Directiva) cuando el Sr. Plöckl expidió desde Alemania un vehículo afecto a un revendedor, domiciliado en España, para que lo vendiera. El traslado se puede acreditar con carta de porte CMR. Finalmente, el vehículo fue vendido a una empresa (la sociedad “D”), domiciliada en España, en julio de 2007. Por esta operación, el Sr. Plöckl declaró en Alemania una entrega intracomunitaria exenta. Sin embargo, en un procedimiento posterior, la administración alemana consideró que, en realidad, se había producido una transferencia intracomunitaria de bienes, devengada en el año 2006, y asimilada a una entrega de bienes, según el artículo 28 *bis*, apartado 5, letra b) de la Sexta Directiva [actualmente, artículo 17.1 Directiva IVA], dado que el Sr. Plöckl había trasladado un bien afecto con destino a otro Estado miembro, para las necesidades de su empresa. En su escrito de remisión, el tribunal alemán considera que, efectivamente, el Sr. Plöckl cometió un error de Derecho al estimar que existía una entrega intracomunitaria, dado el largo tiempo transcurrido (nueve meses) entre la expedición y la posterior venta. Sin embargo, las transferencias intracomunitarias de bienes, al igual que las entregas intracomunitarias, se declaran exentas en el Estado de origen si se cumplen los requisitos de aquellas entregas [artículo 28 *quater*, parte A, letra d) de la Sexta Directiva, actualmente artículo 138.2.c) Directiva IVA]<sup>3</sup>. Es aquí donde surgió la controversia. La administración alemana consideró que no procedía la exención porque no se consignó el número de identificación del IVA utilizado en el Estado de destino. Por su parte, el tribunal alemán dudaba de si esta transferencia debía estar exenta, teniendo en cuenta que no existían indicios serios que sugirieran la existencia de fraude. De hecho, la administración alemana excluía tal fraude.

*Decisión del Tribunal:* Al igual que en las sentencias *Barlis 06* y *Senatex*, que hemos comentado anteriormente en los apartados 4.1 y 4.2, el razonamiento del TJUE parte del principio de neutralidad fiscal, que impone que se conceda la exención (o la deducción) si se cumplen los requisitos materiales, aunque se omitan algunas exigencias formales (véase, por analogía, asunto *Collée*, núm. 139 *REDF*). A este respecto, la obligación de comunicar, en una transferencia intracomunitaria, el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado de destino constituye una exigencia formal (al igual que sucede con el número de identificación en el contexto de una entrega comunitaria, asunto *VSTR*, núm. 157 *REDF*). Según el TJUE, facilitar el número de identificación

---

<sup>3</sup> Aunque la tributación en España no es objeto de este procedimiento, aclaramos que la transferencia intracomunitaria estaría gravada en destino, esto es, en España, como si fuera una adquisición intracomunitaria, pero el IVA soportado sería deducible por el Sr. Plöckl. En la venta posterior, habría simplemente una entrega interior localizada en España, sujeta y no exenta.

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

hace prueba de que la transferencia se ha realizado por un sujeto pasivo que actúa como tal, pero ello no convierte a esta obligación en un requisito material, puesto que la prueba de esta condición no depende exclusivamente de que se facilite esta identificación. Por tanto, el TJUE concluye que un Estado no puede denegar la exención relativa a las transferencias intracomunitarias cuando el sujeto pasivo no comunique el referido número de identificación.

No obstante, es conocido que esta jurisprudencia anti-formalista admite dos excepciones establecidas por el propio TJUE. En primer lugar, procedería la denegación de la exención si el sujeto pasivo ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y ha puesto en peligro el sistema común del IVA (asunto *R*, núm. 150 *REDF*). En este caso, el tribunal remitente afirma que no existen indicios serios de que el Sr. Plöckl participaba en un fraude. En segundo lugar, también sería posible negar la exención si el incumplimiento formal impide la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Pues bien, en este asunto, el TJUE señala que el propio tribunal remitente ha indicado que estamos ante una transferencia intracomunitaria de bienes y, por tanto, está presuponiendo el cumplimiento de los requisitos de la exención.

A continuación, ante las dudas suscitadas por el tribunal remitente, el TJUE aclara que de la sentencia *VSTR* no se deriva que también cabe denegar la exención cuando el sujeto pasivo no ha adoptado todas las medidas que se le pueden exigir razonablemente para transmitir a la Administración el número de identificación. En efecto, las afirmaciones realizadas en esa sentencia se refieren a una situación en la que se trata de determinar si un sujeto participó en un fraude fiscal. Esa eventual participación dependería de las medidas adoptadas por el sujeto pasivo, pero no suponen una nueva excepción que permita a los Estados denegar la exención. Además, en este caso esa jurisprudencia es inaplicable ya que no hay duda de la inexistencia de fraude.

Por último, el TJUE recuerda, una vez más, que denegar la exención en casos como al que se refiere esta sentencia puede ir en contra del principio de proporcionalidad, ya que el Estado puede reaccionar con otras medidas más acordes con la infracción formal, por ejemplo, sancionando ese incumplimiento con una multa proporcionada a su gravedad.

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

**4.6. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855.**

Materias tratadas: IVA – concepto de prestaciones de servicios de carácter oneroso – puesta a disposición de un caballo por un sujeto pasivo a un organizador de carreras hípcas – deducción de los gastos vinculados a la actividad de preparación para carreras de caballos del sujeto pasivo – aplicación de tipo reducido por la utilización de instalaciones deportivas – operación compleja formada por varias prestaciones.

Hechos: La Sra. Pavlína Baštová explota en la República Checa una instalación hípcica para carreras de caballos, en la que cría y entrena tanto caballos propios como de terceros. Por esta actividad, percibe, de un lado, los premios obtenidos por sus caballos y un porcentaje de los premios de los caballos que entrena para terceros; y de otro lado, recibe pagos realizados por propietarios de caballos por el entrenamiento de éstos y por los gastos de alojamiento y alimentación. En el año 2010, la Sra. Baštová se dedujo íntegramente el IVA soportado por los gastos derivados de la participación en carreras, el entrenamiento, los cuidados y la alimentación de los caballos, tanto en relación a los caballos propios como los de terceros. Asimismo, por el servicio de “explotación de instalación hípcica para caballos de carreras”, que prestaba a terceras personas propietarias de caballos, repercutió un tipo de gravamen reducido. En un procedimiento posterior, la administración tributaria checa no reconoció el derecho de deducción íntegra del IVA soportado ya que algunos gastos estaban motivados por la participación en las carreras de caballos que, según el criterio administrativo, no constituye una operación sujeta a IVA. Por otro lado, la administración checa también rechazó la aplicación del tipo reducido. Tras varios recursos en diversas instancias, la controversia llegó, en casación, al Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de la República Checa. Este Tribunal decidió suspender el procedimiento principal y plantear varias cuestiones prejudiciales al TJUE.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TS checo preguntó si la puesta a disposición de un caballo por su propietario a favor de un organizador de una carrera hípcica para que participe en la misma constituye una prestación de servicios onerosa sujeta a IVA, en el sentido del artículo 2.1.c) de la Directiva IVA. En particular, el juez nacional duda de si el premio recibido o la posibilidad de participar en la carrera pueden constituir la contraprestación de una prestación de servicios onerosa. Es jurisprudencia reiterada del TJUE de que debe existir una relación directa entre la prestación del servicio y la contrapartida recibida, relación que queda acreditada cuando entre el prestador y el

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

destinatario del servicio existe una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución recibida por el prestador constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (asuntos *Tolsma*, C-16/94; *Saudaçor*, núm. 169 *REDF*). En el caso que nos ocupa, el TJUE distingue tres posibles situaciones. En primer lugar, si los propietarios de los caballos deben pagar derechos de inscripción y participación, lo que único que estos propietarios pueden eventualmente recibir es el beneficio derivado del aumento de valor de sus caballos por la clasificación que obtengan en la carrera o por la publicidad que le confiere su participación, pero este beneficio es de difícil cuantificación e incierto, por lo que, según el TJUE, no constituye un contravalor efectivo. La operación no estaría sujeta a IVA. En segundo lugar, si los propietarios no deben pagar gastos de inscripción y participación, pero tienen derecho al pago de un premio en función de los resultados de la carrera, tampoco habría un contravalor efectivo y la operación estaría no sujeta a IVA, puesto que existe un elemento aleatorio que impide considerar la existencia de un vínculo directo entre la puesta a disposición del caballo y la obtención del premio. En tercer lugar, si el organizador de la carrera diera una cantidad a los propietarios de los caballos por su mera participación en la carrera, con independencia del resultado de la misma, la puesta a disposición del caballo sí podría considerarse una prestación de servicios onerosa, ya que el pago realizado por el organizador constituye la contraprestación directa por la puesta a disposición del caballo.

El TS checo también preguntó por la posibilidad de deducir el IVA soportado en el contexto de las operaciones relativas a la preparación para las carreras hípcas o a la participación en las mismas de los caballos pertenecientes al sujeto pasivo, por constituir gastos generales vinculados a la actividad económica. Debemos recordar que para la deducción del IVA soportado debe existir una relación directa e inmediata entre las operaciones por las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute. Sin embargo, cuando no existe tal relación, por ejemplo, porque no existe un servicio sujeto a IVA que obligue a la repercusión del impuesto, es posible excepcionalmente deducir el IVA soportado si los costes de los bienes y servicios adquiridos forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo, y como tales, constituyen elementos integrantes del precio de los bienes o servicios que se entregan o prestan. Esos costes deben tener una relación directa e inmediata con la actividad en su conjunto (véase este criterio jurisprudencial en asuntos *Midland Bank*, C-98/98, y *Becker*, núm. 158 *REDF*). En el caso de la Sra. Bařtová, el TJUE determinó que debe reconocerse un derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por los gastos de preparación de los caballos y la participación en las carreras si los caballos se destinan efectivamente a la venta o cuando la participación constituye, desde un punto de vista objetivo, un medio de promoción de la actividad económica de la instalación

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

hípica que explota. En caso contrario, no tendría derecho a deducir.

Por último, el TJUE responde al TS checo sobre la aplicación del tipo reducido en los servicios de explotación de una instalación hípica para caballos de carrera. El TJUE recuerda que la aplicación de un tipo reducido es una posibilidad ofrecida a los Estados que constituye una excepción al tipo general, y por tanto, está sujeta a una interpretación estricta. La previsión relativa al uso de las instalaciones deportivas en el número 14 del anexo III de la Directiva IVA tiene como finalidad promover la práctica de actividades deportivas y hacer éstas más accesibles a los particulares. A continuación, el TJUE analiza si en este caso nos encontramos ante varias prestaciones independientes o bien ante una prestación compleja que comprende varios elementos tan estrechamente ligados entre sí que no pueden separarse. En caso de varios elementos, se aplica la regla de que el régimen del principal se aplica a los accesorios. Pues bien, el TJUE determina que en este caso existe una única prestación de servicios compuesta por tres elementos: el entrenamiento de los caballos, la utilización de las instalaciones y, por último, el alojamiento, alimentación y cuidados dispensados a los caballos. Comoquiera que sólo la utilización de las instalaciones puede someterse al tipo reducido, no se podría aplicar el tipo reducido si el juez nacional concluye que el elemento principal de la prestación compleja es el entrenamiento de los caballos. Tampoco se aplicaría el tipo reducido si el juez nacional determinara que el uso de las instalaciones sólo tiene una importancia equivalente al entrenamiento de los caballos.

En España, tras la modificación llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 20/2012, los servicios prestados a personas físicas para la práctica del deporte (incluida la hípica) han dejado de tributar a tipo reducido y se gravan al tipo general cuando no están exentos por el artículo 20.Uno.13º LIVA. Con arreglo al derecho anteriormente vigente, la Res. DGT 0764-00 consideró que sólo la utilización de instalaciones para la práctica de la hípica podía beneficiarse del tipo reducido, pero no las cesiones de uso de cuadras y los servicios de personal para el cuidado de caballos, ya que estos servicios no estaban relacionados con la práctica del deporte.

#### **4.7. Sentencias reseñadas de forma más breve.**

Durante el período al que se refiere esta reseña de jurisprudencia se han publicado otras sentencias relativas a IVA que presentan menos interés. Así, la **Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 15 de septiembre de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687**, responde a la

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo Tributario de Alemania en relación a la interpretación de una Decisión que autoriza a este país a inaplicar el artículo 17.2 de la Sexta Directiva, que establece el derecho a deducir, cuando el sujeto pasivo adquiere bienes o servicios que utiliza en más de un 90 por 100 para actividades no económicas, no sujetas a IVA.

**La Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 5 de octubre de 2016, *Maya Marinova*, C-576/15, EU:C:2016:740**, responde a la cuestión prejudicial planteada por un tribunal búlgaro y admite que una especie de estimación indirecta aplicada por las autoridades búlgaras no se opone al principio de neutralidad fiscal y a diversos preceptos de la Directiva IVA [artículos 2.1.a), 9.1, 14.1, 73 y 273]. En este caso, la administración búlgara presumió que si no se hallan en el almacén de un sujeto pasivo las mercancías que se le suministraron, ni existe registro en su contabilidad de los documentos fiscales relativas a las mismas, cabe entender que tales mercancías fueron vendidas a terceros y, por tanto, es posible determinar la base imponible de las ventas de las mercancías en función de los datos fácticos disponibles. No obstante, el TJUE advierte que corresponde al tribunal remitente comprobar que esa normativa nacional no va más allá de lo que es necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude.

## **5. IMPUESTOS ESPECIALES (por Alejandro García Heredia)**

**5.1. *STJUE de 21 de septiembre de 2016 (Sala Sexta), *Etablissements Fr. Colruyt*, C-221/15, EU:C:2016:704.***

Materias tratadas: Normativa nacional que prohíbe la venta de productos del tabaco a precios inferiores a los indicados en el timbre fiscal – Libre determinación de los precios máximos de venta por fabricantes e importadores (artículo 15.1 Directiva 2011/64/UE) – Libre circulación de mercancías y prohibición de restricciones a la importación (artículo 34 TFUE) – Libre competencia y prohibición de prácticas colusorias (artículos 101 TFUE y 4.3 TUE).

Hechos: Colruyt explota una cadena de supermercados en Bélgica. Las autoridades belgas impusieron una multa a Colruyt por vender al por menor productos del tabaco a precios inferiores a los que el fabricante o importador habían indicado en el timbre fiscal colocado a dichos productos. La normativa belga sobre protección de la salud prohíbe realizar actos de publicidad y patrocinio de productos del tabaco, así como toda actuación que tenga por objeto, directa o indirectamente, fomentar las ventas de estos productos. Colruyt recurrió en apelación la sentencia del tribunal penal que le obligaba al pago

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

de una multa, alegando que la prohibición de aplicar precios de venta inferiores a los indicados en el timbre fiscal vulnera el Derecho de la Unión en distintos ámbitos: armonización del impuesto especial sobre labores del tabaco (artículo 15.1 Directiva 2011/64), libre circulación de mercancías (artículo 34 TFUE) y libre competencia (artículo 101 TFUE).

En este sentido, el tribunal de apelación plantea tres cuestiones prejudiciales en relación con cada uno de estos ámbitos del Derecho de la Unión. En primer lugar, se pregunta al TJUE por la interpretación del artículo 15.1 de la Directiva 2011/64, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. Este precepto establece que los fabricantes e importadores determinarán libremente los precios máximos de venta al por menor de cada uno de sus productos por cada Estado miembro en que vayan a ser despachados a consumo. En relación con esta primera cuestión, también se pregunta al TJUE si es posible conectar el artículo 15 de la Directiva con los artículos 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, alegando que existe una discriminación injustificada entre importadores y comerciantes minoristas en relación con la libertad de fijación de precios. En segundo lugar, se plantea la compatibilidad de la normativa belga con el artículo 34 TFUE, que prohíbe las restricciones cuantitativas a la importación entre los Estados miembros, así como cualquier otra medida de efecto equivalente. En tercer lugar, se pregunta al TJUE sobre la aplicación del artículo 101 TFUE, en relación con el artículo 4.3 TUE, por considerar que la normativa belga podría vulnerar las normas sobre libre competencia aplicables a las empresas.

Como se puede observar, los hechos del presente caso no se refieren, en sentido estricto, a un asunto tributario, sino más bien a una cuestión de política comercial en materia de fijación de precios y protección de la salud. De hecho, las cuestiones planteadas al TJUE no son propiamente fiscales, con excepción de la relativa al artículo 15.1 de la Directiva 2011/64. Incluso, a primera vista, no parece que esta disposición tenga un contenido tributario, pues se refiere a la libre fijación de precios en favor de determinados operadores. Sin embargo, esta norma puede producir efectos significativos en la determinación de la base imponible del impuesto especial. En este sentido, las labores del tabaco están sujetas a un impuesto especial *ad valorem*, calculado sobre el precio máximo de venta al por menor, y a un impuesto especial específico, calculado por unidad de producto. Pues bien, el componente *ad valorem* del impuesto especial es el que puede verse afectado por el artículo 15.1 de la Directiva, en el que se contempla la libre fijación de precios máximos en favor de fabricantes e importadores. Por ello, analizaremos principalmente el fallo del TJUE en relación con esta primera cuestión prejudicial y nos referiremos, de forma más breve, a la decisión del TJUE en relación con las

cuestiones sobre libre circulación de mercancías y libre competencia.

*Decisión del Tribunal:* El TJUE comienza recordando los objetivos que persigue la Directiva 2011/64, destacando que la armonización de las estructuras y los tipos del impuesto especial debe conducir a que la competitividad de las diferentes labores del tabaco no sea falseada por los efectos de la imposición. El TJUE considera que el artículo 15.1 de la Directiva, en el que se establece la libertad de fabricantes e importadores para fijar los precios máximos en la venta al por menor, tiene como objetivo garantizar que la competencia entre ellos pueda funcionar de forma efectiva. El TJUE recuerda que esta disposición ya ha sido objeto de interpretación en varios asuntos, que han servido para poner de manifiesto las implicaciones fiscales y el objetivo de una disposición en materia de libre fijación de precios (entre otras, SSTJUE de 16 de noviembre de 1977, *GB-Inno-BM*, 13/77 y de 4 de marzo de 2010, *Comisión/Francia*, C-197/08).

En la sentencia *Comisión/Francia*, ya se indicó que una disposición de estas características tenía un doble objetivo. Por un lado, garantizar que la determinación de la base imponible del impuesto especial proporcional, que es el precio máximo de venta al por menor de las labores del tabaco, se someta a las mismas reglas en todos los Estados miembros. Por otro, respetar la libertad de los operadores (fabricantes e importadores) para beneficiarse de la ventaja competitiva de eventuales precios de coste inferiores. En esta misma línea, el TJUE señala en el presente asunto que el artículo 15.1 de la Directiva tiene como finalidad garantizar que la aplicación de las normas por las que se rige el impuesto especial no contradiga los imperativos de la competencia. Estos imperativos implican un régimen de precios fijado libremente por los productores para todos los grupos de labores del tabaco en los Estados miembros donde las mismas son despachadas a consumo.

A la luz de estos objetivos, el TJUE examina si el artículo 15.1 de la Directiva puede producir efectos sobre la normativa belga controvertida. El TJUE aclara que esta normativa no tiene por objeto regular la fijación del precio por parte de fabricantes o importadores, sino que prohíbe al comerciante minorista establecer precios inferiores a los indicados en el timbre fiscal colocado por tales fabricantes o importadores. A diferencia de otros asuntos, donde las medidas nacionales en materia de fijación de precios tenían por objeto limitar la libertad de fabricantes e importadores (*Comisión/Francia*), en el presente caso, la medida controvertida no tiene por objeto regular la fijación de precios por parte de estos productores, sino por parte de los comerciantes minoristas. Además, tampoco se ha demostrado que dicha medida pueda incidir en la aplicación del impuesto

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

especial sobre las labores del tabaco. Por ello, como ya argumentó detalladamente el AG (Sr. Nils Wahl), dicha normativa no es contraria al artículo 15.1 de la Directiva.

En apoyo de esta argumentación, el TJUE cita la sentencia *GB-Inno-BM*, en la que se analizó una medida nacional, similar a la del presente caso, que imponía como precio de venta al consumidor el precio indicado en el timbre fiscal, siempre que dicho precio hubiera sido fijado libremente por el fabricante o importador. En dicho asunto, el TJUE concluyó que la medida nacional no vulneraba la norma equivalente de la Directiva entonces vigente sobre labores del tabaco (artículo 5.1 Directiva 72/464). Esto significa, tal y como señaló el AG, que las medidas que establecen precios mínimos solamente estarían prohibidas cuando afecten a la libertad de fabricantes o importadores para determinar sus precios máximos, suprimiendo así las ventajas competitivas de tales operadores frente a sus competidores. En cambio, el artículo 15.1 de la Directiva no resultaría vulnerado cuando las restricciones en materia de precios afecten solamente a comerciantes minoristas.

La presente sentencia se sitúa así en la línea de la jurisprudencia anterior sobre el artículo 15.1 de la Directiva en materia de libre fijación de precios. De este modo, se confirma que dicha disposición solamente establece una libertad de precios máximos a favor de fabricantes o importadores pero no a favor de otros operadores, como pueden ser los comerciantes minoristas. Esta diferencia de trato dio lugar a que una de las cuestiones planteadas por la demandante fuera también la posible discriminación injustificada prohibida por los artículos 20 y 21 de la Carta. Al respecto, el TJUE señala que las disposiciones de la Carta no pueden tener por efecto extender el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64 a la determinación del precio mínimo aplicado por los minoristas, pues la aplicación del impuesto especial no incide sobre esta determinación. El argumento del TJUE se basa en el hecho de que para la determinación del impuesto especial se debe tener en cuenta, en parte, el precio máximo fijado por fabricantes e importadores (componente *ad valorem*), pero no los precios de venta del comercio minorista. Por ello, como señaló el AG, la Directiva 2011/64 ni menciona a los comerciantes minoristas ni prevé a su favor un derecho equivalente a determinar libremente los precios. Una omisión que tiene su explicación en los propios objetivos de la Directiva, esto es, armonizar los impuestos especiales y garantizar unas condiciones de acceso al mercado equivalentes para importadores y fabricantes de productos del tabaco.

En cuanto al artículo 34 TFUE (prohibición de restricciones cuantitativa a la importación y medidas de efecto equivalente), el TJUE tampoco considera que la prohibición de establecer precios inferiores

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

por parte del comercio minorista pueda vulnerar dicha disposición. Ello se debe a que la prohibición de precios se aplica por igual a todos los operadores del sector y no impide ni dificulta el acceso al mercado belga de productos del tabaco procedentes de otros Estado miembros. Finalmente, el artículo 101 TFUE, en relación con el artículo 4.3 TUE, tampoco se considera afectado por la normativa belga, ya que ésta ni impone ni favorece prácticas colusorias. La medida controvertida no impone la celebración de acuerdos entre proveedores y minoristas, sino que, por el contrario, todos los comerciantes deben respetar el precio de venta fijado por fabricantes e importadores que se indica en el timbre fiscal.

Por tanto, la sentencia concluye que la normativa belga es perfectamente conforme con las disposiciones del Derecho originario (artículos 34 y 101 TFUE) y del Derecho derivado (artículo 15.1 Directiva 2011/64). Por un lado, dicha normativa respeta el Derecho originario en ambos sentidos: no genera restricciones a la importación o medidas de efecto equivalente (artículo 34 TFUE), ni favorece o promueve acuerdos comerciales relativos a la fijación de precios en el comercio minorista de productos del tabaco (artículo 101 TFUE). Por otro, tampoco puede apreciarse una vulneración del artículo 15.1 de la Directiva, ya que esta disposición contempla una libertad de fijación de precios a favor de fabricantes e importadores, pero no a favor de comerciantes minoristas. En suma, la presente sentencia aclara que los Estados miembros, en aras de proteger la salud de las personas, pueden establecer normas que impidan a los comerciantes minoristas fijar unos precios de venta del tabaco que sean inferiores a los fijados en el timbre fiscal por importadores o fabricantes. Esta jurisprudencia es también buena muestra de cómo pueden conectarse distintas disposiciones del Derecho de la Unión, tanto del Derecho originario como derivado, en materias diversas pero interrelacionadas que, en definitiva, persiguen un mismo objetivo: garantizar el buen funcionamiento del mercado interior.

## **6. ADUANAS (por Alejandro García Heredia)**

### ***6.1. STJUE de 8 de septiembre de 2016 (Sala Quinta), Schenker, C-409/14, EU:C:2016:643.***

Materias tratadas: Régimen aduanero suspensivo – Importación de productos sujetos a impuestos especiales – Consecuencias de una declaración en aduana indicando una subpartida errónea de la Nomenclatura Combinada – Irregularidades durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales.

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

Hechos: Schenker es una sociedad establecida en Hungría dedicada a la prestación de servicios aduaneros y logísticos. Schenker recibió en depósito temporal varios cargamentos de tabaco que habían llegado a Hungría en régimen de tránsito externo. Los cargamentos de tabaco habían entrado en el territorio de la Unión a través de Eslovenia y su destino era Ucrania. Los documentos aduaneros contenían la designación de “tabaco sin desvenar o desnervar: tabaco *light air-cured*” (2401 10 35 NC), producto no sujeto a impuestos especiales. Las autoridades húngaras realizaron una inspección y constataron que el producto en cuestión no era el declarado sino que se trataba de tabaco cortado dispuesto para fumar. En consecuencia, las autoridades concluyeron que la subpartida arancelaria indicada en los documentos de acompañamiento no se correspondía con el producto realmente importado y determinaron que tales documentos no eran aptos para acreditar el origen de la mercancía, dando lugar a un producto sujeto a impuestos especiales. Schenker fue sancionada por infringir la ley húngara de impuestos especiales al haber guardado y almacenado un producto sujeto a tales impuestos sin haber acreditado su origen y sin haber satisfecho el impuesto correspondiente.

La sociedad interpuso recursos en varias instancias alegando, básicamente, los siguientes argumentos. En primer lugar, manifestó que la partida arancelaria indicada por la sociedad era la correcta, ya que la partida 2401 no solo incluye el tabaco sin desvenar o desnervar sino también las hojas de tabaco cortadas cuando vayan a ser objeto de elaboración industrial posterior. En segundo lugar, la sociedad alegó que la mercancía no podía estar sujeta a impuestos especiales al no haberse producido su despacho a libre práctica. En tercer lugar, la sociedad argumentó que la mercancía debía considerarse incluida en un régimen aduanero suspensivo, al margen de que el código NC indicado en los documentos de acompañamiento no se correspondiera con la realidad del producto, pues el resto de sus características estaban indicadas de forma correcta. El asunto llegó finalmente al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Debrecen (Hungría), quien decidió suspender el procedimiento y plantear varias cuestiones al TJUE.

Como ya puso de manifiesto el AG (Juliane Kokott), las cuestiones prejudiciales del presente caso afectan tanto al Derecho de la Unión en materia de impuestos especiales como al Derecho aduanero de la Unión, por lo que resulta necesario concretar las interrelaciones entre ambas áreas del Derecho. En primer lugar, se pregunta al TJUE sobre la interpretación de las correspondientes partidas arancelarias (2401 y 2403 NC) a efectos de clasificar las mercancías controvertidas. En segundo lugar, se plantea si el hecho de que la mercancía no estuviera correctamente clasificada a efectos arancelarios implica que la misma ya no pueda considerarse en régimen aduanero suspensivo (artículo

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

4.6 Directiva 2008/118), habiéndose entonces producido una importación (artículo 4.8 Directiva 2008/118). En este punto, se debe aclarar que la incorrecta clasificación arancelaria del presente caso, consiste en que la subpartida específica estaba mal indicada, si bien, el capítulo del Arancel Aduanero Común en el que se incluyó dicha mercancía se mencionaba correctamente en los documentos de acompañamiento. En tercer lugar, se pregunta al TJUE por el concepto de irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales (artículo 38 Directiva 2008/118), a fin de apreciar si dicho concepto abarca también una mercancía en régimen suspensivo que ha sido designada con una incorrecta clasificación arancelaria. En definitiva, la cuestión fundamental consiste en determinar si la presentación de unos documentos aduaneros, en los que se indica una subpartida arancelaria que no es la correcta, puede dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE se pronuncia sobre las cuestiones de clasificación arancelaria teniendo en cuenta que, tras los correspondientes controles de las autoridades aduaneras, se concluyó que el producto en cuestión no era tabaco sin desvenar o desnervar sino tabaco ya preparado para fumar. El TJUE señala que el “tabaco para fumar” no está comprendido en la partida 2401 de la NC, aunque existan desperdicios de tabaco dentro de dicho producto, pues los mismos no se oponen al destino considerado. Por el contrario, dicha mercancía debería incluirse en la partida 2403 de la NC (subpartida 2403 10 90) cuando esté envasada a granel, compactada y en cartones con forro interior de plástico con un peso neto de 30 kg. Tras concluir que la clasificación arancelaria no es la correcta, el TJUE aborda la cuestión principal del presente caso: determinar si dicha clasificación puede dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera y al devengo de impuestos especiales. Para ello, es necesario analizar dos conceptos que figuran en la Directiva 2008/118 de impuestos especiales: (1) el concepto de régimen aduanero suspensivo en relación con la importación de mercancías (artículos 4.6 y 4.8 de la Directiva) y (2) el concepto de irregularidades en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales (artículo 38 de la Directiva).

En cuanto al concepto de régimen aduanero suspensivo, se analizan dos grandes cuestiones, primero, si las mercancías fueron efectivamente incluidas en un régimen suspensivo y, segundo, si una mercancía deja de estar incluida en dicho régimen al constatarse una incorrecta clasificación arancelaria. El TJUE comienza aclarando que, de acuerdo con el artículo 4.8 de la Directiva, se considera importación la entrada en el territorio de la Unión de productos sujetos a impuestos especiales, a menos que los productos hayan sido incluidos en un régimen aduanero suspensivo. Por

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

su parte, conforme al artículo 4.6 de la Directiva, se entiende por régimen aduanero suspensivo cualquiera de los regímenes previstos en el Código aduanero en relación con el control aduanero del que son objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes del artículo 84.1 a) CAC (entre otros, tránsito externo). El TJUE recuerda, por un lado, que las mercancías fueron presentadas en la aduana de Eslovenia al tiempo de su introducción en el territorio aduanero de la Unión y, por otro, que las mercancías llegaron a Hungría en régimen de tránsito externo y fueron incluidas posteriormente en ese país en régimen de depósito temporal y después en depósito aduanero. Por tanto, el TJUE concluye que, a partir de su introducción en el territorio aduanero de la Unión, dichas mercancías fueron incluidas en un régimen aduanero suspensivo (artículo 4.6 Directiva en relación con artículo 84.1 a) CAC).

Concretada la cuestión en estos términos, se debe determinar si la indicación de una partida arancelaria errónea en una declaración sumaria de depósito temporal, puede suponer la salida de las mercancías de dicho régimen suspensivo. La salida del régimen suspensivo podría originar tanto una deuda aduanera por incumplimiento (artículos 202 y 204 CAC) como el devengo de impuestos especiales. En cuanto a la deuda aduanera por incumplimiento, ésta puede surgir por entender que estamos ante alguna de las siguientes circunstancias: (a) introducción irregular de las mercancías (artículo 202 CAC) o (b) incumplimiento de las obligaciones que regulan un determinado régimen aduanero (artículo 204 CAC), en este caso, el régimen de tránsito externo en el que fueron incluidas las mercancías en Eslovenia o el régimen de depósito aduanero en Hungría.

En relación con la introducción irregular de mercancías, el TJUE recuerda la sentencia de 3 de marzo de 2005, *Papismedov y otros*, C-195/03, en la que se concluyó que la presentación en aduana de unas mercancías podía dar lugar a una introducción irregular en los siguientes casos: (1) cuando fuera acompañada de una declaración sumaria con una descripción de las mercancías que no se correspondiera en absoluto con la realidad o (2) cuando esa declaración no mencionara la presencia de una parte significativa de las mercancías presentadas en aduana. Pues bien, a diferencia de lo que sucedió en *Papismedov y otros*, el TJUE considera que la declaración sumaria del presente caso sí contiene toda la información necesaria para la identificación de la mercancía, pues fue declarada con una denominación correcta y también identificada correctamente en cuanto a su tipo, cantidad y envasado, lo único erróneo fue la subpartida arancelaria indicada. Por ello, el TJUE entiende que las mercancías no fueron objeto de una introducción irregular en el territorio de la Unión y que, por tanto,

puede considerarse que fueron válidamente incluidas en un régimen aduanero suspensivo.

En relación con el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento de las condiciones que regulan un determinado régimen aduanero (artículo 204 CAC), el TJUE recuerda que las mercancías, tras su introducción en el territorio de la Unión, fueron incluidas en el régimen de tránsito externo y posteriormente en el régimen de depósito aduanero. El artículo 204 CAC permite el nacimiento de una deuda aduanera ante determinados incumplimientos de las obligaciones a las que queda sujeta una mercancía como consecuencia de su inclusión en un régimen aduanero. Ahora bien, este precepto contiene una importante excepción en cuya virtud no se produce el nacimiento de una deuda aduanera cuando dichos incumplimientos no tengan consecuencias reales para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros. Los supuestos en los que un incumplimiento no tiene consecuencias reales están expresamente previstos en el artículo 859 del Reglamento de aplicación del CAC. En este sentido, el TJUE recuerda la sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Eurogate Distribution*, C-28/11 (vid. *REDF* núm. 157, pp. 378-380) para puntualizar que, si se cumplen todas las condiciones que exige el referido artículo 859, se podrá considerar que una incorrecta clasificación arancelaria carece de consecuencias reales para el funcionamiento de los regímenes aduaneros. Por ello, el TJUE concluye que la sujeción de una mercancía a un régimen aduanero suspensivo no puede ponerse en cuestión cuando se ha declarado correctamente el capítulo de la NC pero la subpartida específica está mal indicada.

Por último, el TJUE examina si la incorrecta clasificación arancelaria puede dar lugar a una irregularidad en la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales (artículo 38 Directiva 2008/118). Este precepto establece que cuando se observe una irregularidad, tales productos estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro en el que se haya observado la irregularidad o, cuando no pueda determinarse el lugar en que fue cometida la irregularidad, en el Estado miembro en que fue comprobada. El TJUE realiza una interpretación conjunta de las disposiciones de la Directiva, pues el propio artículo 38.4, en el que se contiene el concepto de irregularidad, remite expresamente al artículo 33.1) para determinar el concepto de circulación de productos. De acuerdo con estos preceptos, se entiende por irregularidad toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales. Por su parte, se considera que hay circulación cuando los productos son despachos a consumo en un Estado miembro y son mantenidos con fines comerciales en otro Estado miembro. Esta interpretación sistemática lleva al TJUE a concluir que no puede hablarse de una irregularidad en la circulación de los productos, pues las mercancías no se

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

despacharon a consumo en Eslovenia, sino que fueron incluidas en un régimen aduanero suspensivo, y tampoco se mantuvieron con fines comerciales en Hungría, sino que fueron destinadas a su reexportación a Ucrania.

En resumen, el fallo del TJUE aclara que una clasificación arancelaria incorrecta como la del presente caso, que podríamos considerar leve, no da lugar al nacimiento de una deuda aduanera ni al devengo de impuestos especiales. En tales circunstancias, la deuda aduanera no surge porque no se produce una introducción irregular de las mercancías en el territorio de la Unión, ni un incumplimiento relevante de los regímenes aduaneros. Por su parte, los impuestos especiales tampoco son exigibles porque las mercancías se encuentran en un régimen aduanero suspensivo que impide que se produzca una importación en el sentido de la Directiva. En el mismo sentido, no es posible apreciar una irregularidad en la circulación de los productos porque ni siquiera se ha producido dicha circulación. Por ello, a pesar de la existencia de un error en la clasificación arancelaria, se debe considerar que la mercancía continúa incluida en un régimen aduanero suspensivo, sin que puedan devengarse derechos de aduana ni impuestos especiales. Es necesario advertir que el fallo del TJUE se plantea con respecto a un error puntual en la clasificación de la mercancía, como es la designación incorrecta de una subpartida arancelaria, mientras que, por lo demás, las mercancías fueron clasificadas en el capítulo correcto de la NC, y tanto su descripción como los datos relativos a cantidad y embalaje eran igualmente correctos. Con ello, no parece que esta doctrina del TJUE resulte trasladable a cualquier clase de error en la clasificación arancelaria de las mercancías sino, solamente, a aquellos errores que no impidan una identificación correcta de las mismas y no tengan consecuencias reales para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros.

## **7. CANON POR COPIA PRIVADA (por Alejandro García Heredia)**

La **STJUE de 22 de septiembre de 2016 (Sala Segunda), Nokia Italia y otros, C-110/15, EU:C:2016:717**, analiza la compatibilidad del sistema italiano de compensación equitativa por copia privada con la Directiva 2001/29 relativa a la armonización de determinados aspectos de los derechos de autor y derechos afines. La disposición aplicable a este tipo de gravámenes es el artículo 5.2 b) de la citada Directiva 2001/29, en el que se contempla la posibilidad de que los Estados miembros establezcan excepciones o limitaciones al derecho de reproducción que ampara a los titulares de

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

derechos en lo que respecta a la realización de copias para uso privado. Cuando los Estados miembros deciden establecer limitaciones a los derechos exclusivos de titulares de derechos, la Directiva obliga a instaurar un régimen por el cual se garantice a dichos titulares una compensación equitativa por el uso del material protegido por los derechos de autor. El TJUE ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre los sistemas de compensación de varios Estados miembros, entre ellos España (*EGEDA y otros*, C-470/14, *REDF* núm. 172), estableciendo una importante línea jurisprudencial sobre la adecuación de estos sistemas al Derecho de la Unión. Así, por ejemplo, el TJUE concluyó que el sistema español, financiado con cargo a los PGE, es contrario al Derecho de la Unión en la medida en que no es posible asegurar que el coste de la compensación sea soportado únicamente por los usuarios de copias privadas.

En el presente asunto, el TJUE, al igual que el AG en sus conclusiones (Sr. Nils Wahl), considera que el sistema italiano de compensación equitativa no respeta el Derecho de la Unión (artículo 5.2 b) de la Directiva 2001/29). El fallo del TJUE se basa, sustancialmente, en una importante jurisprudencia sobre los límites de los Estados miembros para establecer esta clase de gravámenes (*Copydan Båndkopi*, C-463/12 o *Padawan*, C-467/08). El TJUE considera que el sistema italiano no establece las garantías suficientes para aplicar una exención en favor de determinados productores e importadores, esto es, aquellos que demuestren haber adquirido equipos y soportes para fines manifiestamente ajenos al de realizar copias de uso privado. El sistema italiano de compensación no contiene ninguna disposición general que exonere del pago del canon a estos sujetos, sino que condiciona la aplicación de la exención a la conclusión de acuerdos entre una entidad nacional, que ostenta el monopolio legal de la representación de los autores de las obras, y los obligados al pago de la compensación o sus asociaciones profesionales. En tales circunstancias, el TJUE considera que se debería haber previsto un derecho de devolución que fuera efectivo y no dificultara excesivamente la recuperación del canon pagado. Sin embargo, estos requisitos no se dan en el sistema de devolución establecido en Italia, por cuanto solo pueden solicitar la devolución los usuarios finales que no sean personas físicas. Así pues, la incompatibilidad del sistema italiano deriva de la utilización de mecanismos de exención y devolución que no permiten garantizar la necesaria vinculación entre la compensación equitativa y el perjuicio causado a los titulares de los derechos por la realización de copias privadas.

## **8. PROCEDIMIENTOS DE INSOLVENCIA / CONCURSO Y CRÉDITOS FISCALES (por Alejandro García Heredia)**

Las SSTJUE de 26 de octubre de 2016 (Sala Quinta), *Senior Home*, C-195/15, EU:C:2016:804 y de 9 de noviembre de 2016 (Sala Quinta), *ENEFI*, C-212/15, EU:C:2016:841, aplican la normativa de la Unión en materia de procedimientos de insolvencia (Reglamento n.º 1346/2000) a raíz de la existencia de deudas tributarias en diferentes Estados miembros. La sentencia *Senior Home* se plantea en el marco de un litigio entre una sociedad francesa en quiebra y un municipio alemán, que procede a la venta forzosa de un inmueble de dicha sociedad, ubicado Alemania, debido a la existencia de cuotas pendientes del impuesto sobre bienes inmuebles. Por su parte, la sentencia *ENEFI* analiza la ejecución de un crédito fiscal en Rumanía contra una empresa establecida en Hungría y sujeta a un procedimiento de insolvencia en dicho país. El crédito fiscal en cuestión era una deuda de IVA que no se incluyó en el procedimiento de insolvencia y que, además, de acuerdo con la legislación húngara, el derecho a exigir el crédito ya habría caducado.

En *ENEFI*, el TJUE analiza cuál es la ley aplicable en el caso de procedimientos de insolvencia iniciados en un Estado miembro (Hungría) en relación con un crédito fiscal que se reclama en otro Estado miembro (Rumanía). De acuerdo con el artículo 4 del Reglamento 1346/2000, la regla general es que la ley aplicable al procedimiento de insolvencia y a sus efectos es la del Estado miembro en cuyo territorio se haya abierto dicho procedimiento (“Estado de apertura”). A pesar de que el procedimiento de insolvencia del presente caso se inició en Hungría, las autoridades rumanas procedieron a la ejecución forzosa de los bienes de la sociedad húngara por una deuda de IVA en Rumanía. La entidad consideró que no estaba obligada a pagar el IVA exigido en dicho país y que la ejecución forzosa era ilegal, ya que debería estar sujeta al procedimiento de insolvencia abierto en Hungría. Además, las autoridades rumanas no presentaron en plazo los créditos fiscales en el procedimiento de insolvencia abierto en Hungría, por lo que, de acuerdo con la normativa húngara, el crédito ya habría prescrito. Aplicando la regla general conforme a la cual la ley aplicable es la del Estado de apertura (Hungría), el TJUE concluye que también debe aplicarse la ley de dicho Estado en relación con la caducidad del derecho de un acreedor que no ha participado en ese procedimiento. Finalmente, a efectos de determinar la ley aplicable a los procedimientos de insolvencia, el TJUE aclara que no es relevante la naturaleza fiscal del crédito exigido por vía ejecutiva en el otro Estado miembro.

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

Por su parte, en *Senior Home*, el TJUE interpreta el artículo 5 del Reglamento 1346/2000, en el que se establece que la apertura de un procedimiento de insolvencia no afecta al derecho real de un acreedor sobre los bienes que pertenezcan al deudor y que, en el momento de apertura del procedimiento, se encuentren en el territorio de otro Estado miembro. Este precepto establece una excepción a la regla general de que la ley aplicable es la del Estado miembro de apertura. En virtud de dicha excepción, se permite aplicar, al derecho real de un acreedor sobre algunos de los bienes pertenecientes al deudor, la ley del Estado miembro en cuyo territorio se encuentra el bien en cuestión. Debido a esta excepción, el TJUE toma en consideración la calificación dada por el Derecho alemán. En virtud de la misma, los créditos exigibles en concepto de impuesto sobre bienes inmuebles constituyen gravámenes públicos sobre la propiedad inmobiliaria, que tienen la consideración de derechos reales. Así, el TJUE considera que el concepto de derecho real debe interpretarse de acuerdo con la ley alemana y, por tanto, a los efectos del artículo 5 del referido Reglamento, constituye un derecho real la garantía conforme a la cual el inmueble del deudor está afecto al pago del impuesto sobre bienes inmuebles. Por ello, aunque se haya iniciado un procedimiento de insolvencia en un Estado miembro (Francia), el deudor debe soportar la ejecución forzosa que sobre ese inmueble se realiza en el otro Estado miembro (Alemania).

## **9. TASAS (por Alejandro García Heredia)**

***9.1. STJUE de 16 de noviembre de 2016 (Sala Tercera), Hemming y otros, C-316/15, EU:C:2016:879***

Materias tratadas: Tasa por una solicitud de concesión o renovación de una autorización administrativa para un establecimiento erótico – Directiva 2006/123 relativa a los servicios en el mercado interior – Concepto de gastos ocasionados a los solicitantes que sean razonables y proporcionales a los costes de los procedimientos de autorización.

Hechos: El Sr. Hemming y otros eran titulares de autorizaciones para la explotación de sex-shops en Westminster (Reino Unido). De acuerdo con la normativa interna (ley de régimen local de 1982), toda persona que solicitara la concesión o renovación de una autorización para un establecimiento erótico debía abonar una tasa constituida por dos partes, una correspondiente a la tramitación de la solicitud y no reembolsable, y la otra, de una cuantía muy superior, relativa a la gestión del régimen de autorización y reembolsable en caso de denegación de la solicitud. Los problemas se plantean en

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

relación con esta segunda parte de la tasa, pues con la misma se pretendía cubrir el coste de una eventual inspección de los locales, con el fin de identificar y perseguir a quienes explotaban establecimientos eróticos sin autorización. Según el Sr. Hemming y otros, las autoridades municipales de Westminster no tenían derecho a exigir el pago de la segunda parte de la tasa. El argumento principal era que los importes correspondientes, aunque reembolsables en caso de denegación de la solicitud, servían para financiar el coste de garantizar el cumplimiento del régimen de autorización, y dicho coste no guarda relación con el coste de tramitar las solicitudes. Por ello, el Sr. Hemming y otros sostenían que el coste de garantizar el cumplimiento de dicho régimen debía financiarse con cargo al presupuesto general de la Junta Municipal de Westminster o haberse cobrado únicamente a los solicitantes cuya solicitud había sido admitida.

El Derecho de la Unión aplicable es el artículo 13.2 de la Directiva 2006/123, relativa a servicios en el mercado interior, en el que se establece que los trámites de autorización no deberán tener carácter disuasorio ni complicar o retrasar indebidamente la prestación del servicio. Además, dicho precepto añade que los gastos que ocasionen a los solicitantes deberán ser razonables y proporcionales a los costes de los procedimientos de autorización y no exceder el coste de los mismos. Los tribunales estimaron los recursos interpuestos por el Sr. Hemming y otros, señalando que el artículo 13.2 de la Directiva prohíbe a las autoridades repercutir sobre todos los solicitantes (tanto los que obtendrán la autorización como aquellos a los que les será denegada) el coste de investigar y perseguir a quienes operan establecimientos eróticos en Westminster sin autorización. En este sentido, el órgano jurisdiccional remitente planteó varias cuestiones dirigidas a determinar si el artículo 13.2 de la Directiva permite exigir una tasa de estas características, aun cuando dicho importe es reembolsable si se deniega la solicitud.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza señalando que el hecho de que la tasa sea reembolsable en caso de denegación de la autorización es irrelevante a efectos de aplicar el artículo 13.2 de la Directiva. En este sentido, se indica que el pago de una tasa constituye una obligación financiera, y por tanto un gasto, que el solicitante tiene que cumplir para que se tramite su solicitud, con independencia de que pueda recuperar su importe en un momento posterior en caso de que la solicitud sea denegada. De acuerdo con los considerandos de la Directiva, el TJUE también justifica este razonamiento en la propia finalidad del artículo 13.2, esto es, evitar que determinados aspectos de los procedimientos y trámites de autorización frenen el acceso a las actividades de servicios.

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

En segundo lugar, el TJUE analiza si la tasa controvertida cumple los requisitos que exige dicho precepto: (a) que su importe sea razonable y proporcional a los costes de los procedimientos de autorización y (b) que no exceda del coste de los mismos. Dado que el TJUE todavía no ha tenido ocasión de interpretar este concepto en el marco de la Directiva sobre servicios, acude a la jurisprudencia planteada en otros ámbitos. En este sentido, la sentencia de 19 de septiembre de 2016, *Germany y Arcor* (C-392/04 y C-422/04), en relación con un régimen de licencias individuales, concluyó que los importes tomados en cuenta para calcular los gastos administrativos no podían incluir aquellos relacionados con la actividad general de vigilancia de la autoridad en cuestión. Aplicando esta jurisprudencia, el TJUE considera que difícilmente puede alcanzarse el objetivo que persigue el artículo 13.2 de la Directiva (facilitar el acceso a las actividades de servicios) si se exige que se financien por adelantado los costes de gestión y control del cumplimiento del régimen de autorización, incluidos, en concreto, los costes correspondientes a la identificación y represión de actividades no autorizadas.

Por ello, el TJUE considera que el artículo 13.2 de la Directiva se opone a una tasa que debe abonarse en el momento de presentar una solicitud de concesión o renovación de una autorización, cuando una parte de su importe se corresponde con los costes de gestión y control del régimen de autorización, con independencia de que dicha parte sea reembolsable en caso de denegación de la solicitud. En la misma línea, el AG (Sr. Melchior Wathelet) ya había apuntado que una tasa de estas características resultaba contraria a la Directiva de servicios de la UE. Así, la presente sentencia pone de manifiesto como determinadas tasas locales, que aparentemente no tienen conexión con el Derecho de la Unión, pueden ser analizadas a la luz de la Directiva 2006/123, relativa a los servicios en el mercado interior, en la que se exige que los gastos ocasionados a los administrados sean razonables y proporcionales a los costes de los procedimientos de autorización.

## **9.2. Sentencias reseñadas de forma más breve**

El TGUE (Sala Sexta), en varias **sentencias de 15 de septiembre de 2016**, se ha pronunciado sobre la tasa que debe abonarse a la Agencia Europea de Sustancias y Mezclas Químicas (ECHA) por el registro de una sustancia (*La Ferla/Comisión y ECHA*, T-392/13, EU:T:2016:478; *Marchi Industriale/ECHA*, T-620/13, EU:T:2016:479; *Crosfield Italia/ECHA*, T-587/14, EU:T:2016:475). Los hechos de estos litigios se plantean en relación con los requisitos que deben cumplir las empresas

*A. Martín, F. Carrasco, A. García, Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 173, 2017.*

para acogerse a una reducción de la tasa prevista para las PYMES. La referida tasa se establece en el artículo 13 del Reglamento (CE) nº 340/2008 de la Comisión, de 16 de abril de 2008, en el que se indica que cuando una persona declare tener derecho a la reducción y no pueda demostrarlo deberá abonar dos importes: (1) el importe íntegro de la tasa sin derecho a reducción y (2) una tasa administrativa. El procedimiento aplicable para la liquidación de la tasa consiste en una autoliquidación presentada por las empresas y un control *a posteriori* por parte de la ECHA. En dicho control, si se demuestra que la tasa abonada no es la correcta, se exige al solicitante que abone la diferencia correspondiente, así como un importe en concepto de tasa administrativa. Como ya declaró el TGUE, la denominada tasa administrativa tiene como finalidad desalentar la presentación de información falsa por parte de las empresas y es diferente de las multas que puedan imponer los Estados miembros con carácter disuasivo (STGUE de 2 de octubre de 2014, *Spraylat/ECHA*, T-177/12, comentada en el núm. 165 *REDF*).

Pues bien, en los tres asuntos que ahora se reseñan, la ECHA no aceptó las pruebas presentadas por las empresas para acreditar su condición de mediana empresa, por lo que exigió que abonaran la diferencia que correspondía a la tasa prevista para grandes empresas y, además, les reclamó el pago de la denominada tasa administrativa por no haber podido demostrar su condición de mediana empresa con derecho a reducción. En estas sentencias, el TGUE reitera dos cuestiones fundamentales que derivan de la jurisprudencia *Spraylat*. En primer lugar, la justificación y finalidad de la denominada tasa administrativa (desalentar la presentación de información falsa por parte de las empresas) y, en segundo lugar, la necesidad de que el importe de esta tasa sea proporcionado. Por otra parte, el TGUE considera, con base en el artículo 296 TFUE, que las decisiones de la ECHA en las que se valora el tamaño de las empresas y se imponen las tasas correspondientes, están correctamente fundamentadas y han tenido en cuenta todos los parámetros que establece la normativa aplicable para el cálculo de la tasa (número de trabajadores, volumen de negocio, balance anual y la existencia de empresas asociadas o vinculadas al solicitante). El TGUE también confirma en estos asuntos la competencia de la ECHA para valorar y decidir sobre el tamaño de las empresas a efectos de aplicar la tasa correspondiente.