

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 174

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. *Marco Denmark y Damixa*; 2.2. *X / Staatssecretaris van Financiën C-283/15*; 2.3. *Otras sentencias reseñadas de forma más breve (Comisión / Portugal, C-503/14; X / Staatssecretaries van Financiën, C-317/15)*. **3 Ayudas de estado de naturaleza tributaria:** 3.1. *Comisión / Aer Lingus y Ryanair*, 3.2. *Comisión / Hansestadt Lübeck*; 3.3. *Comisión / World Duty Free Group SA y Banco de Santander Santusa*. **4. IVA.** 4.1. *Mercedes Benz Italia*; 4.2. *Sjelle Autogenbrug*; 4.3. *National Roads Authority*; 4.4. *British Film Institute*; 4.5. *Otras sentencias reseñadas de forma más breve (A y B; Stock '94; MVM; SWAP; Euro Tyre)* **5. Impuestos Especiales:** 5.1. *IRCCS - Fondazione Santa Lucia* **6. Aduanas:** 6.1. *Interservice*; 6.2. *Wortmann*, 6.3. *Ultra-Brag*; 6.4. *Otras sentencias reseñadas de forma más breve (STGUE Comisión / España, T-548/14 y T-466/14)*.

1. INTRODUCCIÓN (a cargo de Adolfo Martín Jiménez)

Son objeto de reseña en este número las sentencias tributarias del TJUE correspondientes a los meses de diciembre de 2016 a febrero de 2017. En estos meses, son destacables las siguientes sentencias:

- *Impuestos directos y libertades fundamentales:* La STJUE *Marco Denmark y Damisa* considera los problemas en conexión con las libertades fundamentales que genera una legislación nacional que elimina la doble imposición económica para los pagos de intereses por filiales a sus matrices cuando los mismos no son deducibles en sede de la filial ubicada en territorio nacional pero las mismas medidas de eliminación de la doble imposición no se extienden a filiales en otros Estados que reciben préstamos de sus matrices. La generalización de medidas de restricción de las deducciones de intereses, habituales en situaciones transfronterizas, ya sea con normas sobre subcapitalización o con barreras de intereses / normas sobre ‘earning-stripping’

(Acción 4 BEPS), hace que esta sentencia sea relevante para aclarar qué requisitos demanda el Derecho de la UE allí donde los Estados miembros decidan eliminar la doble imposición económica que tales normas puedan generar. Por otro lado, es muy relevante la STJUE X, C-283/15, que matiza la jurisprudencia *Schumacker* para obligar al Estado en el que una persona física no residente obtiene una parte (no necesariamente mayoritaria) de sus rentas, que se derivan al mismo tiempo de una pluralidad de Estados, a tomar en consideración la situación personal y familiar del contribuyente cuando el Estado de residencia no pueda hacerlo, en proporción a la renta gravada en ese Estado fuente. En *Schumacker* parecía que tal obligación sólo se imponía al Estado de la fuente cuando el no residente obtuviera en su territorio mayoritariamente la renta. Por último, *Comisión / Portugal*, C-503/14, a pesar de reiterar jurisprudencia consolidada y por eso la comentamos de forma más breve, unifica dos líneas de jurisprudencia relativas a la imposición de salida (en el IRPF y el IS) y pone de manifiesto que el régimen especial de reestructuraciones empresariales de la LIS española puede necesitar revisiones relevantes para adaptarlo al Derecho de la UE.

- *Ayudas de estado*: En este período hay tres sentencias cruciales en el campo de las ayudas de estado. En primer lugar, la STJUE *Comisión / Aer Lingus y Ryanair* aclara el concepto de ventaja para desligarlo del beneficio que obtenga quien tuvo acceso a la misma, de manera que la obligación de recuperación de las ayudas ilegales se vincula a la ventaja obtenida por el beneficiario con independencia de que la misma se repercuta a un tercero que será el auténtico beneficiario de la misma desde el punto de vista económico. No cierra completamente el TJUE, sin embargo, qué ocurre cuando una misma norma puede ser considerada como ayuda de estado y, al mismo tiempo, puede vulnerar otras normas de Derecho primario. En segundo lugar, las SsTJUE de la Gran Sala *Lübeck*, por una parte, y *World Duty Free Group SA y Banco de Santander Santusa*, por otra, continúan ampliando el concepto de ayudas de estado para identificar el mismo con la existencia de normas discriminatorias, no con derogaciones con respecto a un sistema general *stricto sensu*. La primera de ellas confirma la importancia del concepto de no discriminación para definir la ayuda incluida en el ámbito del art. 107.1 TFUE y, al mismo tiempo, cómo el reconocimiento de poderes normativos o reglamentarios a entidades infraestatales, per se, no genera la existencia de ayudas porque es imposible comparar las entidades y empresas sujetas a tal poder con aquéllas que están fuera del ámbito de aplicación del mismo y de la norma en cuestión. La segunda, *World Duty Free Group SA y Banco de Santander Santusa*, también anclada en el concepto de no discriminación, amplía notablemente el concepto de ayuda de estado para definir el mismo por referencia al grupo de beneficiarios de la concesión de una ayuda con independencia de sus características o pertenencia a un sector concreto, y, así, considerar incluida en el ámbito de aplicación del art.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

107.1 TFUE una norma como la amortización fiscal del fondo de comercio vinculado a la adquisición de ciertas participaciones en sociedades no residentes que regulaba el TRLIS española.

- IVA: Destacamos la STJUE *Mercedes Benz Italia*, que aclara el ámbito del método especial de cálculo de la prorrata de deducción previsto en el art. 173.2.d) de la Directiva IVA. La sentencia es relevante porque parece contradecir pronunciamientos anteriores del TJUE y porque no supedita el uso de un método especial de prorrata a la obtención de una mayor precisión en el cálculo.
- Impuestos especiales: La STJUE tiene una gran trascendencia, ya que se ocupa del concepto de tributo sujeto a la Directiva 2003/96 (sobre el régimen de los impuestos especiales sobre la electricidad y la energía) y, si bien mantiene un concepto amplio que puede tener una importancia fundamental en relación con las diversas contribuciones de distinto signo que los Estados miembros diseñan y recaen sobre productos cubiertos por la citada Directiva, no termina de aclarar con nitidez cuáles son las notas distintivas de este concepto fundamental que determina la sujeción o no a la misma.
- Aduanas: Tiene especial interés la STJUE *Interservice*, en la que se analiza la responsabilidad aduanera de las personas que actúan en régimen de subcontratación en el transporte de mercancías, delimitando las condiciones y supuestos en los que la misma se produce frente a la propia responsabilidad del contratista principal del mismo. También resulta relevante la STJUE *Ultra-Brag*, en la que se confirma que un empresario puede ser deudor aduanero debido a la introducción irregular de las mercancías llevada a cabo por sus empleados, aunque también la ausencia de voluntad de fraude o de negligencia manifiesta debe apreciarse en relación con el comportamiento o conducta del empleado que introdujo la mercancía irregularmente en el territorio de la UE.

2. LIBERTADES FUNDAMENTALES E IMPUESTOS DIRECTOS (a cargo de Adolfo Martín Jiménez)

2.1. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 21 de diciembre de 2016, Marco Denmark ApS y Damixa ApS / Skatteministeriet, C-593/14, ECLI:EU:C:2016:984

Materias tratadas: Libertad de establecimiento – Normativa danesa que exime los intereses recibidos

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

por matrices cuando no resulten deducibles para las filiales del mismo Estado de residencia de la matriz en virtud de una norma sobre subcapitalización – Justificación de la norma por la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria – Desproporción de la norma danesa: una solución más proporcionada consistiría en eximir los intereses procedentes de filiales de la UE hasta los límites aplicables en situaciones puramente internas.

Hechos: La sociedad Marco Denmark Aps, residente en Dinamarca, controla una filial alemana, Damixa, residente en Alemania, que, en los años 2005 y 2006, tuvo importantes dificultades financieras debido a sus pérdidas considerables en diversos ejercicios. Las pérdidas de Damixa las financió Marco Denmark con préstamos, que se concedieron a un tipo básico incrementado en 0,5 puntos. Estos préstamos generaron gastos para Damixa en forma de intereses en los ejercicios 2005 y 2006, sin embargo, tales intereses no pudieron ser deducidos en Alemania como consecuencia de la normativa anti-subcapitalización en vigor en tales años en este último país. En su declaración por IS en Dinamarca, Damixa no declaró como ingresos los intereses no deducidos en Alemania por considerar que las normas danesas sobre imposición de los intereses eran contrarias al Derecho de la UE. En concreto, la normativa danesa del IS declaraba exentos los intereses cuando los mismos no habían podido ser deducidos por una filial que paga a su matriz, aunque el ámbito de aplicación de la citada exención se circunscribía a casos en los que ambas sociedades eran residentes en Dinamarca. A juicio de Damixa, la norma debía extender sus efectos también a intereses procedentes de filiales en otros Estados de la UE y, en consecuencia, vulneraba la libertad de establecimiento (art. 49 en relación con el art. 54 TFUE). La autoridad tributaria danesa no aceptó la interpretación de Damixa y ésta recurrió las liquidaciones recibidas ante los órganos jurisdiccionales daneses. Finalmente, el Tribunal de Apelación de la Región Occidental preguntó, ante las dudas que le surgían, si la no extensión de la exención para intereses recibidos por una sociedad matriz a los no deducibles pagados por filiales situadas en otros Estados de la UE, cuando la misma se concedía en relación con los intereses pagados por filiales danesas, generaba una vulneración de la libertad de establecimiento del TFUE.

Decisión del Tribunal: El TJUE no tuvo dificultades en concluir que la diferencia de trato en función de la entidad, residente o no residente, que pagaba los intereses podía constituir una restricción a la libertad de establecimiento. Tal diferencia sólo puede admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o puede estar justificada por una razón imperiosa de interés general. En primer lugar, el TJUE constató que la finalidad de la norma danesa era eliminar la doble imposición económica que se producía como consecuencia de la no deducción del interés por la filial y el gravamen de los mismos en sede de la matriz y que las matrices danesas con filiales no residentes podían también sufrir tal doble imposición económica. Por ello, la situación de las matrices con filiales danesas y en otros Estados de la UE resultaba comparable a la vista de los objetivos de la norma nacional.

En segundo lugar, el TJUE comprobó si la normativa danesa podía resultar justificada. Para el TJUE, una norma como la danesa podría estar justificada por la necesidad de garantizar el reparto equilibrado del poder tributario ya que, si se impusiera a Dinamarca, la obligación de aplicar la exención de los intereses no deducibles en otros Estados, al final, su normativa (la exención o no de los intereses) dependería de la configuración de la normativa sobre subcapitalización de otros Estados. Sin embargo, a juicio del TJUE, la normativa danesa podía considerarse como desproporcionada. Si bien es cierto que la jurisprudencia ha consolidado el principio de que la libertad de establecimiento (o el resto de libertades) no puede entenderse en el sentido de que garantice una tributación que elimine las disparidades entre los distintos sistemas tributarios, y que la legislación danesa sobre exención no puede depender de lo que ocurra en otros Estados miembros, sí que puede imponerse a Dinamarca la obligación de eliminar la doble imposición económica internacional en la medida que elimine la misma en su sistema puramente nacional. Tal conclusión se fundó en la jurisprudencia relativa a la eliminación de la doble imposición económica de dividendos (*Meilicke*, C-262/09). Con ella, el TJUE concluyó que el Estado de residencia de la matriz debería reconocer la exención para los intereses no deducibles pagados por una filial residente en otro Estado hasta el límite de la cuantía que esta filial no habría podido deducir los intereses aplicando las normas de subcapitalización del Estado de la matriz. Tal solución, análoga según el tribunal a la aplicable para la eliminación de la doble imposición de dividendos, sería más proporcionada que la inadmisibilidad de la exención en todos los casos para los intereses procedentes de filiales de otros Estados miembros.

Por lo que respecta a la segunda causa de justificación alegada por Dinamarca, la prevención del fraude fiscal, el TJUE constató que la normativa controvertida no tiene por objeto específico privar del beneficio de una ventaja a los montajes puramente artificiales cuya finalidad es eludir la normativa fiscal danesa, sino que excluye del ámbito de los beneficiarios de la exención a cualquier sociedad danesa que haya concedido un préstamo a su filial no residente subcapitalizada en otro Estado miembro. Además, en la situación considerada, parecía estar claro que no existía ninguna finalidad abusiva, sino que los préstamos tenían como finalidad financiar las pérdidas de una filial no residente. En este contexto, no podía aceptarse que la norma danesa estuviera justificada por la exigencia imperativa consistente en la necesidad de prevenir la evasión fiscal.

La sentencia reseñada se aparta de la opinión de la AG Kokott, para quien la normativa danesa estaba justificada por el ‘principio de autonomía’, consolidado en la jurisprudencia del TJUE, según el cual la normativa en materia del IS de un Estado no puede depender de lo que ocurra en la legislación de los otros Estados y, para ella, en este caso, estaba claro que la restricción a la libertad de establecimiento dependía de la interacción entre dos normas, la aplicación en el Estado de la filial de una normativa anti-

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

subcapitalización y el gravamen por Dinamarca de los intereses. Para el TJUE, la solución, sin embargo, pasaba por hacer extensiva a los intereses no deducibles la jurisprudencia sobre exención de dividendos ya consolidada del TJUE, quizás sin caer en la cuenta de que la problemática del interés no deducible, la configuración de las normas sobre subcapitalización (o de ‘earning-stripping’, como las barreras de intereses) o su interacción con los métodos de eliminación de la doble imposición de los dividendos es mucho más compleja que la aplicación del método de exención o de imputación a los dividendos recibidos por una matriz. Si bien la sentencia no tiene aplicación directa en España, ya que nuestra normativa no elimina la doble imposición económica en estos casos, tiene una trascendencia directa en los Estados que hayan regulado estas situaciones o se planteen hacerlo, ya que obliga a extender la eliminación de la doble imposición económica sobre intereses a situaciones intracomunitarias cuando la legislación interna prevea la misma en situaciones puramente internas. Resulta curioso, al mismo tiempo, que el TJUE o la AG no hicieran referencia a la Directiva Matriz-Filial y trataran de encuadrar los pagos de intereses no deducibles como distribuciones de dividendos sobre las que se debe garantizar la eliminación de la doble imposición económica a la luz de esta Directiva, quizás porque la normativa alemana o la danesa no operaba una recalificación del interés en la distribución de beneficios. La AG sí tuvo en cuenta la Directiva 2003/49 y la distribución de potestades tributarias sobre los intereses que realiza esta norma, e incluso que el art. 4.1.a) de la misma permite al Estado de origen someter a tributación los intereses como pago de beneficios, prohibiendo la deducción de intereses. Sin embargo, de ello no dedujo que Dinamarca debía tratar como distribución de beneficios en el marco de la Directiva Matriz-Filial los intereses no deducibles en Alemania.

2.2. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 9 de febrero de 2017, X / Staatssecretaris van Financiën C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102.

Materias tratadas: Libertad de establecimiento – Persona física que obtiene sus rentas en dos o más Estados extranjeros sin tener renta imponible en su Estado de residencia (España) – Obligación del Estado de la UE donde obtiene parte de sus rendimientos un no residente de tomar en cuenta las circunstancias personales y familiares en función de la proporción de los mismos sobre las rentas globales – Matización de la jurisprudencia *Schumacker*.

Hechos: El asunto planteado es similar al considerado por el TJUE en la famosa sentencia *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) pero con una variante interesante: se trata de una persona física que no obtiene ingresos imposables en su Estado de residencia (España), pero que deriva la mayoría de su renta del extranjero (Holanda, 60 por 100, y Suiza, 40 por 100), con el efecto de que sus circunstancias personales y familiares no se toman en consideración en ningún Estado (recuérdese que la situación fáctica del Sr. Schumacker era distinta, ya que éste obtenía sus ingresos imposables fuera del Estado de

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

residencia, que igualmente no podía considerar sus circunstancias personales y familiares por falta de renta imponible, pero la mayoría de sus ingresos se obtenía en el extranjero en un único Estado).

Los hechos de la sentencia ahora reseñada se refieren al ejercicio 2007 y las rentas que el Sr. X, en aquél ejercicio, residente en España, obtenía del extranjero procedían de dos sociedades, una holandesa (60 por 100) y otra suiza (40 por 100). En España las rentas (presumiblemente retribuciones como administrador) estaban exentas por aplicación de los Convenios de Doble Imposición entre España y Holanda, por un lado, y España y Suiza, por otro. En un primer momento, el Sr. X optó por ser tratado en Holanda como un residente a fin de compensar allí los rendimientos negativos que le generaba su vivienda en España (la legislación holandesa imputa una renta a la vivienda, incluso si es habitual, pero también admite la deducción de gastos de los ingresos imputados, con la posibilidad de que la renta final derivada de la vivienda sea negativa). Sin embargo, tras ejercitar la opción, se dio cuenta de que su tributación en Holanda como contribuyente residente era menos favorable que como no residente. Por ello, solicitó la rectificación de su declaración argumentando que, como no residente, también debía tener la posibilidad de deducir de sus rendimientos holandeses la renta negativa vinculada a su vivienda española. De otra forma, consideraba que se vulneraba el Derecho de la UE.

Los tribunales holandeses desestimaron la reclamación del Sr. X y, finalmente, el TS holandés preguntó al TJUE (1) si en una situación como la del Sr. X, la jurisprudencia *Schumacker* era de aplicación frente a Holanda; (2) en qué Estado y en qué proporción, en su caso, debía deducirse el rendimiento negativo de la vivienda habida cuenta de que obtenía rentas en varios Estados y (3) si la respuesta varía por el hecho de que Suiza, que no es miembro de la UE, es uno de los Estados donde se obtienen rendimientos.

Decisión del Tribunal: El TJUE aclaró que la libertad aplicable en el presente caso era la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE), ya que el TS holandés no especificó en sus cuestiones prejudiciales a qué libertad se refería y la situación de hecho está vinculada con el control de una sociedad de un Estado miembro por un residente de otro Estado miembro (aunque nacional del primer Estado).

Básicamente, el TJUE precisó que la jurisprudencia *Schumacker*, relativa a la libre circulación de trabajadores, es también trasladable a una situación cubierta por la libertad de establecimiento y, en este sentido, reiteró que, en principio, el Estado donde el no residente obtiene rentas no está obligado a trasladar a éste las ventajas orientadas a tomar en consideración la capacidad económica de una persona física, ya que corresponde al Estado de residencia determinar la capacidad económica global de un contribuyente. El TJUE estimó que la toma en consideración de la renta negativa vinculada a una vivienda es una ventaja ligada a la determinación de la capacidad económica y, por tanto, se aplica también en este supuesto la jurisprudencia *Schumacker*. De conformidad con la misma, al Estado donde

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

el no residente obtiene ingresos le corresponderá apreciar la capacidad económica del no residente sólo cuando la misma no sea tenida en cuenta en su Estado de residencia. A juicio del TJUE, tal es el caso del Sr. X, ya que, al no tener ingresos imponibles en España, su situación personal y familiar no puede ser tenida en cuenta en su Estado de residencia y, en consecuencia, si el Estado donde obtiene el 60 por 100 de su renta no tuviera en cuenta tal situación, se produciría una discriminación contraria a la libertad de establecimiento y la jurisprudencia del TJUE derivada de la sentencia *Schumacker*.

Esta conclusión no se ve afectada por el hecho de el Sr. X, residente en España, obtiene su renta en varios Estados que son distintos de su Estado de residencia. Tal dato no debe afectar a la aplicación de la jurisprudencia *Schumacker*, ya que el criterio determinante de esta sentencia es que el Estado de residencia no pueda tomar en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente mientras que las mismas sí que puedan tomarse en cuenta en otro lugar donde el contribuyente obtenga ingresos suficientes.

Al no obtener el Sr. X en Holanda más que el 60 por 100 de sus ingresos, quedaba en consecuencia por determinar si Holanda debía tomar en cuenta sus circunstancias personales y familiares completamente o sólo en proporción a los ingresos imponibles en su territorio. A estos efectos, el TJUE concluyó que el derecho a deducir los rendimientos negativos se debe permitir en cada uno de los Estados de actividad que permitan esta deducción en proporción a la parte de ingresos percibidos en el territorio de cada Estado miembro, recayendo en el contribuyente la carga de proporcionar a las administraciones nacionales competentes toda la información sobre sus ingresos mundiales que les permita determinar la proporción. Esta conclusión no se ve afectada por el hecho de que parte de los ingresos se obtengan fuera de la UE, como es el caso del Sr. X, en Suiza (el AG apuntó que, de conformidad, con los Acuerdos de la UE y Suiza, esta última podría también verse obligada a reconocer parte de las circunstancias personales y familiares de un contribuyente como el Sr. X).

La sentencia reseñada supone una matización relevante de las reglas derivadas de la STJUE *Schumacker*, ya que, a diferencia de la situación considerada en aquélla, el Estado donde se obtienen las rentas como no residente por un contribuyente, debe también tomar en consideración las circunstancias personales y familiares de éste aunque no obtenga la mayoría de la renta en su territorio. El reconocimiento se produce de forma proporcional al importe que la renta obtenida en tal Estado represente con respecto a la renta total del contribuyente. Es importante subrayar que el TJUE continúa vinculando la toma en consideración de las circunstancias personales y familiares de los no residentes al hecho de que sea imposible para el Estado de residencia apreciar estas circunstancias. Esta última idea ya la hemos criticado en estas páginas y el TJUE, en nuestra opinión, debiera reconsiderarla: no tiene sentido que, por ejemplo, en la STJUE *Marco Denmark ApS y Damixa ApS* comentada más arriba

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

expresamente se afirme que la existencia de una discriminación no puede depender de lo que haga otro Estado y que, sin embargo, la regla *Schumacker* y su desarrollo en la sentencia reseñada afirmen este principio en relación con la toma en consideración por el Estado donde se obtiene la renta de las circunstancias personales y familiares de las personas físicas no residentes en su territorio, ya que lo que éste Estado debe hacer depende enteramente de cómo se trate a la persona física en su Estado de residencia.

Al mismo tiempo, resulta dudoso, cuando menos, que la ‘renta negativa’ a la que se refiere el caso X ahora reseñado sea una norma relativa a la toma en consideración de las circunstancias personales y familiares ya que, al menos, como se describe en el caso, parece más bien una regla de imputación de rentas (positivas y negativas) que no debe ser considerada *stricto sensu* como una norma relativa a la situación personal y familiar del contribuyente en sí misma. En este sentido, imponer a Holanda que permita la compensación de rentas negativas cuando no tendría la potestad de gravar las positivas del mismo tipo provoca un resultado que, en condiciones normales, debería estar justificado por el principio de territorialidad y el reparto equilibrado del poder tributario. No cabe duda, sin embargo, de que la sentencia comentada tiene el potencial de provocar reformas relevantes de la legislación de los Estados miembros y, en este sentido, por ejemplo, del art. 46 TRLIRNR.

2.3. Otras sentencias reseñadas de forma más breve

En la **Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 21 de diciembre de 2016, Comisión / Portugal, C-503/14**, ECLI:EU:C:2016:979, la Comisión abrió un procedimiento de infracción contra Portugal al entender que su legislación vulneraba los art. 21 (libertad de residencia), 45 (libre circulación de trabajadores), 49 (libertad de establecimiento) del TFUE y los art. 28 (libre circulación de trabajadores) y 31 (libertad de establecimiento) del Acuerdo del EEE al adoptar y mantener en vigor en su legislación tributaria dos normas: (1) el gravamen en el IRPF de las participaciones obtenidas como consecuencia de un canje de valores cuando la persona física cambia su residencia a otro país y se hubiera beneficiado de un régimen de diferimiento en el canje de valores; y (2) la aplicación de un régimen de neutralidad fiscal a la aportación a una sociedad por una persona física de su patrimonio empresarial al condicionarse este régimen a que la sociedad sea residente en Portugal.

Con respecto al impuesto de salida aplicable en casos de canje de participaciones, el TJUE aplicó su jurisprudencia sobre este tipo de impuestos aclarando que las conclusiones de *National Grid Indus* (que admitió la aplicación de impuestos de salida con la condición de que se concediera el aplazamiento de la deuda devengada sobre la base de que los mismos están justificados por el reparto equilibrado del poder tributario) también son trasladables a personas físicas, de manera que, en contra de lo que disponía la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

legislación vigente, se debía admitir en Portugal el aplazamiento del pago del impuesto que pueda corresponder a las plusvalías latentes atribuibles a quien cambia su residencia en las condiciones que tal sentencia establece. En este sentido, al no permitir el aplazamiento del gravamen sobre plusvalías latentes, la norma portuguesa resultaba contraria a la libre circulación de trabajadores y la libertad de establecimiento e incluso la libertad de residencia en el territorio de la UE. Es decir, se admitió que la normativa portuguesa podía vulnerar los art. 45 y 49 TFUE y el art. 21 TFUE, este último allí donde el desplazamiento del contribuyente no responda a razones de índole económica, así como los art. 28 y 31 Acuerdo EEE (al no haber alegado y demostrado Portugal por qué razón en relación con estos preceptos se imponía una interpretación diferente).

Desde la perspectiva española son, quizás, más interesantes las conclusiones relativas a la segunda vulneración, esto es, la no concesión del régimen de diferimiento cuando una persona física residente en Portugal aporta su patrimonio empresarial a una sociedad no residente a cambio de participaciones en ésta. Tal diferimiento sí que se concedía si la aportación se realizaba a una sociedad portuguesa y el aportante obtenía el control de, al menos, el 50 por 100 del capital (el diferimiento se vinculaba al momento de transmisión por la sociedad portuguesa del activo obtenido como consecuencia de la aportación, siendo ésta, la que debía abonar la eventual plusvalía, esto es, heredaba los valores de la persona física que realizó la aportación). Para el TJUE, la diferencia de tratamiento en el régimen entre la aportación a una sociedad portuguesa y a otra no residente en Portugal vulneraba la libertad de establecimiento, ya que el objetivo de recaudar finalmente el impuesto por las plusvalías diferidas podía alcanzarse de manera menos gravosa que excluyendo la posibilidad de aplicar el citado régimen en el caso de las aportaciones a las entidades no residentes en Portugal. La misma conclusión la hizo extensible el TJUE al art. 31 Acuerdo EEE.

La sentencia reseñada reitera jurisprudencia precedente, aunque aclara y unifica la relativa a los impuestos de salida, en la que existían dos líneas distintas con respecto a personas físicas y jurídicas¹. También puede considerarse que tiene impacto sobre el régimen especial del capítulo VII del Título VII de la LIS (régimen especial de reestructuraciones empresariales), que necesita una revisión a fin de adaptarlo a las exigencias del Derecho de la UE y, muy en particular, el art. 87.1. y 2. LIS, que puede verse afectado por esta sentencia directamente.

¹ Vid. al respecto, Calderón Carrero, J.M., “Las discriminaciones fiscales generadas por el Estado de residencia del contribuyente y el Derecho de la UE: el problema de la importación de pérdidas extranjeras y de los impuestos de salida”, en Martín Jiménez, A. y Carrasco González, F., *Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE*, Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 144 y ss.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

La STJUE de 15 de febrero de 2017, X / *Staatssecretarissen van Financiën*, C-317/15, ECLI:EU:C:2017:119, se ocupa de la aplicación del art. 64.1. TFUE a la normativa holandesa que diferencia a efectos de determinación del período de prescripción entre activos situados, o rentas obtenidas, en Holanda o en el extranjero. Tal normativa holandesa se introdujo en 1991 y, en consecuencia, la duda del TS holandés se centraba, fundamentalmente, en determinar si la cláusula de ‘*stanstill*’ del art. 64.1. TFUE podía amparar la restricción a la libre circulación de capitales que esta norma nacional podía crear en relación con los movimientos de capitales hacia terceros Estados de la UE (en concreto, en relación con una cuenta abierta en Suiza por un residente persona física holandés). La STJUE recordó que (1) la aplicación del art. 64.1. TFUE no depende de la finalidad de la norma nacional o de que específicamente se aplique a movimientos de capitales (la conexión de la norma sobre prescripción con los movimientos de capitales es indirecta), sino, más bien, de si produce el efecto de crear una restricción a la libre circulación de capitales en relación con terceros Estados, y, en consecuencia, el art. 64.1. se puede aplicar también a normas generales que puedan ocasionar restricciones tanto para situaciones cubiertas por el propio precepto como no cubiertas por el mismo (una norma nacional que no sólo se aplica a inversiones directas, establecimiento o prestación de servicios financieros o a la admisión de valores en los mercados, áreas a las que se refiere el art. 64.1 TFUE); (2) el art. 64.1. TFUE incluye en su ámbito de aplicación la apertura de una cuenta en una entidad bancaria ya que se trata de un movimiento de capital directamente relacionado con la prestación de un servicio financiero a los que se refiere el citado precepto; (3) el art. 64.1. TFUE afecta tanto a las normas referidas al prestador del servicio financiero como, en el caso del plazo de prescripción ampliado, a aquéllas que suponen una restricción al movimiento de capital desde la perspectiva de la persona que recibe el citado servicio (cliente del banco).

3. AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER TRIBUTARIO (a cargo de Adolfo Martín Jiménez)

3.1. *Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 21 de diciembre de 2016, Comisión / Aer Lingus y Ryanair, C-164/15P y C-165/15P, ECLI:EU:C:2016:990*

Materias tratadas: Ayudas de estado – Determinación del sistema de referencia de una tasa con una cuota normal y otra reducida – Obligación de recuperar las cuantías de la ventaja concedida y no el beneficio obtenido por quien resultó ser beneficiario de la ventaja – La consideración por la Comisión de una norma como ayuda no se encuentra afectada por la eventual posibilidad de que los operadores sometidos al régimen normal puedan alegar ante los tribunales nacionales la posibilidad de que la tasa vulnera otras normas de Derecho de la Unión: el tribunal nacional debe verificar que la devolución no genera una ayuda contraria al art. 107 TFUE.

Hechos: La sentencia resuelve los recursos de casación planteados contra las sentencias del TGUE de 5 de febrero de 2015, *Aer Lingus / Comisión*, T-473/12, EU:T:2015:78, y, de la misma fecha, *Ryanair / Comisión*, T-500/12, EU:T:2015:73, en los que el TGUE anuló parcialmente la Decisión 2013/199/UE de la Comisión, de 25 de julio de 2012, relativa a la ayuda estatal SA.29064 (11/C, ex 11 NN) (DO 2013 L 119, p. 30) que declaró ayuda de estado ilegal la tasa reducida por billetes de avión que aplicaba Irlanda para vuelos inferiores a 300 kilómetros y que se consideró que beneficiaba, fundamentalmente, a Aer Lingus y Ryanair. Tales sentencias fueron recurridas en casación tanto por la Comisión como por Aer Lingus, fundamentalmente, por entender la primera de ellas que la argumentación del TGUE de que la ayuda en algunos casos no podía ser recuperada si se había trasladado al comprador del billete el beneficio de la tasa reducida era contraria al art. 107.1 TFUE y las segundas, por considerar que el sistema de referencia no era la tasa para vuelos superior a 300 kilómetros (tarifa normal) y la consideración de la tasa reducida como un beneficio, sino, más bien, al revés, que la tasa reducida era el sistema de referencia o tarifa normal y el incremento, si acaso, generaba una vulneración de las libertades fundamentales y no tanto una ayuda de estado.

Decisión del Tribunal: El TJUE confirmó que la decisión de la Comisión y del TGUE de considerar como sistema de referencia la tasa incrementada y como excepción a efectos del art. 107.1 TFUE la tasa reducida resultaba correcta y que el hecho de que algunos operadores pudieran argumentar que la tasa normal (incrementada) generaba una vulneración de otras normas de Derecho de la UE no podía influir en esta decisión, ya que el pronunciamiento sobre el reembolso de impuestos corresponde a los tribunales nacionales. Para el TJUE, el efecto útil del art. 107.1 TFUE se vería comprometido si la Comisión tuviera que esperar a que un tribunal nacional decidiera sobre la compatibilidad o no, previa consulta al TJUE, de las normas nacionales con otras disposiciones de Derecho de la UE.

El TJUE, sin embargo, concluyó que la sentencia del TGUE debía ser casada en lo relativo a la apreciación de la ventaja específica de los beneficiarios de la ayuda y la obligación de recuperación de la misma. Para el TJUE, la recuperación de una ayuda implica la restitución de la ventaja concedida al beneficiario y no la restitución del eventual beneficio económico obtenido por éste de la utilización de dicha ventaja. En este sentido, si beneficio obtenido y ventaja concedida no coinciden, la decisión de recuperación no puede estar vinculada al importe del primero, sino, más bien, a la segunda. Por ello, Aer Lingus y Ryanair, como la Comisión argumentaba, debían restituir la diferencia entre la tasa normal y aquella reducida de la que se beneficiaron, con independencia de si, en alguna circunstancia o siempre, repercutieron el beneficio en el precio cobrado a los pasajeros por los billetes de avión que compraban.

También desestimó el TJUE la alegación de que la obligación de devolver la diferencia entre la tasa

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

reducida y la considerada normal, cuando el beneficio hubiera sido repercutido a los pasajeros, pudiera considerarse como un tributo adicional o una sanción que vulnera los principios de igualdad y proporcionalidad. Simplemente, la obligación de recuperación es la consecuencia de la declaración de ilegalidad de la ayuda concedida. El hecho de que la ventaja fuera repercutida a los clientes no fue considerado relevante ya que el tributo gravaba a las compañías aéreas y no a aquéllos.

Sin embargo, la parte, quizás, más interesante de la sentencia es la que considera expresamente la alegación de Aer Lingus y Ryanair en el sentido de que las compañías aéreas sujetas a la tasa normal podían tratar de recuperar la misma por estar gravadas de manera más onerosa que las que sólo realizan vuelos en Irlanda, lo cual constituiría una restricción a la libre prestación de servicios. Para ambas compañías, la aplicación de la jurisprudencia *Laboratoires Boiron*, C-526/04, EU:C:2006:528, que permite la devolución de ciertos tributos considerados como ayuda de estado, justificaba también que se pudiera devolver la tarifa normal a los afectados por ella. El TJUE estimó que la medida considerada era muy distinta al impuesto controvertido en *Laboratoires Boiron*, ya que la tasa irlandesa afectaba con carácter general a las compañías y la reducida era la ayuda de la que se beneficiaron sólo algunos operadores. En tales circunstancias, los deudores de la tasa no podían invocar la exención de que disfrutaban otras empresas para eludir el pago de la tasa y obtener su reembolso (la situación en *Laboratoires Boiron* era ligeramente distinta al generar el propio gravamen una ayuda por dejar fuera de su ámbito de aplicación a determinadas empresas). Además, el TJUE subrayó la idea apuntada más arriba de que la Comisión no puede dejar de considerar como ayuda de estado una norma nacional por la única razón de que exista la posibilidad de que los órganos jurisdiccionales nacionales consideren la misma como una restricción a una libertad fundamental y puedan admitir el reembolso del impuesto pagado a las compañías sujetas a la tasa normal. En estas circunstancias, continuó el TJUE, corresponde al Estado miembro afectado comprobar, por cualquier medio adecuado y conforme con su ordenamiento y el Derecho de la Unión, que las medidas nacionales que tengan como efecto el reembolso de un impuesto a determinadas empresas no den lugar a una nueva ayuda, incompatible con el TFUE, a favor de las empresas beneficiarias de dicho reembolso.

En realidad, esta última parte de la sentencia era quizás la más esperada y controvertida ya que la jurisprudencia del TJUE que admite el solapamiento entre el ámbito de aplicación del art. 107 TFUE y de las libertades fundamentales presenta el problema de que no aclara si debe procederse a la recuperación de la ayuda ilegal o a la devolución de lo pagado de más allá donde la norma nacional infrinja tanto el primer precepto como las segundas. El TJUE parece que impone a los tribunales nacionales que velen por no admitir las devoluciones cuando exista una ayuda de estado declarada ilegal y la Comisión haya declarado su ilegalidad, sin aclarar cuándo y cómo la jurisprudencia *Laboratoires Boiron* puede seguir produciendo efectos o qué ocurrirá en casos donde la norma se considere, por el

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

propio TJUE, simultáneamente contraria al art. 107 TFUE y a alguna libertad del TFUE (como ocurría en *Regione Sardegna*)²

3.2. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 21 de septiembre de 2016, Comisión / Hansestadt Lübeck, C-524/14P, ECLI:EU:C:2016:971.

Materias tratadas: Concepto de ayuda de estado – concepto de selectividad: identificación con un principio de discriminación – Inexistencia de selectividad y discriminación en un sistema de fijación de tasas de aeropuertos por el cual cada gestor tiene competencias para fijar las tasas del aeropuerto que gestiona (salvo que la norma de fijación de tasas tenga elementos discriminatorios).

Hechos: La Comisión recurrió en casación la STGUE de 9 de septiembre de 2014, *Hansestadt Lübeck / Comisión*, T-461/12, EU:T:2014:758. En esta sentencia, el TGUE anuló la decisión de la Comisión de considerar como ayuda de estado el reglamento de establecimiento de tasas aplicable en el aeropuerto alemán de Lübeck. Para el TGUE, en el sistema alemán cada aeropuerto o gestor del mismo podía tener unas tasas establecidas por el ente público encargado de la gestión y, en consecuencia, el reglamento del aeropuerto de Lübeck no constituía una derogación de un sistema general. La Comisión, sin embargo, entendió que la STGUE vulneraba el art. 107 TFUE.

Decisión del Tribunal: El TJUE confirmó la STGUE, con un razonamiento que es relevante desde la perspectiva del concepto de selectividad del art. 107.1 TFUE. Según el TJUE, cuando una entidad pública establece las tasas y condiciones de utilización de sus servicios, tal medida no puede considerarse per se como selectiva. Lo realmente necesario es determinar si la misma se aplica de forma no discriminatoria, lo cual exige el examen de la medida en el marco de un régimen jurídico concreto. Esto es, la selectividad demanda examinar si, en el contexto de un régimen jurídico concreto, la medida favorece a determinadas empresas en comparación con otras que, a la vista del objetivo perseguido, se encuentren en la misma situación fáctica y jurídica. Por esta razón, lo importante es definir de antemano el marco de referencia en el que se inserta la medida en cuestión. Para el TJUE, en el sistema alemán de establecimiento de tasas aeroportuarias, al tener los gestores la potestad de fijar las tasas por utilización del aeropuerto de manera autónoma, el hecho de que el gestor del aeropuerto de Lübeck estableciera las

² Vid. a estos efectos, nuestro trabajo “Los límites al poder tributario de las CC.AA. derivados del concepto de ayuda de estado: la selectividad material”, en AA.VV., *El impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC.AA.*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2011, pp. 250 y ss., o, “Incentivos fiscales, impuestos directos y libertades fundamentales del TFUE”, en Martín Jiménez, A., y Carrasco González, F. (dir.), *Impuestos directos y libertades fundamentales del TFUE*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, pp. 241 y ss.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

suyas propias no determina la existencia de selectividad, ya que el reglamento en el que las mismas se fijaban resulta aplicable a cualquier empresa que utilice el citado aeropuerto. A estos efectos, el hecho de que el aeropuerto de Lübeck compita con el de Hamburgo u otros aeropuertos alemanas no es relevante. Tal dato sólo generaría una norma selectiva si en el marco de un régimen jurídico aplicable a todos los aeropuertos alemanes se estableciera un régimen especial para el aeropuerto de Lübeck. En este sentido, la determinación de las empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable depende de la definición previa del régimen jurídico aplicable a las mismas, y a la vista de éste debe examinarse si están o no en situaciones comparables. Puesto que en el sistema alemán, es el gestor de cada aeropuerto el que, en ejercicio de sus competencias, establece las tasas por utilización del mismo, no resulta posible comparar la situación de las empresas usuarias de otros aeropuertos alemanes con aquéllas que utilizan el aeropuerto de Lübeck. Y, al mismo tiempo, al no establecer el reglamento del aeropuerto de Lübeck discriminación alguna entre empresas, no puede considerarse selectivo. Por lo anterior, el TJUE desestimó en su totalidad el recurso de casación de la Comisión.

La STJUE *Lübeck* presenta gran trascendencia por dos motivos. En primer lugar, en línea con las tendencias de los últimos años, identifica la idea de selectividad que forma parte del concepto de ayuda de estado con el principio de no discriminación, lo cual exige, como la sentencia hace, que la búsqueda de los criterios de comparabilidad de dos situaciones se convierta en esencial también en el art. 107 TFUE. En este sentido, se plantean los mismos problemas que con las libertades fundamentales, ya que no es sencillo determinar cuándo dos situaciones son comparables y cuáles deben ser los criterios de comparabilidad. La defensa de los Estados miembros de sus legislaciones en el contexto de procedimientos de infracción del art. 107.1 TFUE se orientará en esta línea de reclamación de la no comparabilidad de situaciones cuando se identifique una norma general y una eventual ayuda. En segundo lugar, si bien la identificación de la discriminación con el concepto de selectividad contribuye a reforzar los poderes de la Comisión, la STJUE *Lübeck* supone un freno a éstos cuando reconoce (como ya hiciera la STJUE *Azores* con respecto a las regiones) que el poder de determinadas entidades públicas de dictar normas autónomas no determinará la existencia de ayudas de estado en relación con las empresas a las que tal norma se aplique en condiciones de no discriminación.³

3.3. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 21 de diciembre de 2016, Comisión / World Duty Free

³ Acerca de la problemática de la ampliación del concepto de ayuda de estado al identificar la selectividad con un concepto de discriminación, vid. nuestro trabajo “Level playing field v. Member States’ direct tax policies: the State Aid (r) evolution” en Pistone (ed.), *European tax integration: law, policy and politics*, Amsterdam: IBFD, 2017 (en prensa).

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

Group SA y Banco de Santander Santusa, C-20/15P y C-21/15P, ECLI:EU:C:2016:981.

Materias tratadas: Ayudas de estado de carácter tributario: concepto de selectividad del art. 107.1 TFUE – La selectividad no requiere la identificación de un grupo concreto de empresas beneficiarias, bastando que algunas empresas tengan una ventaja con respecto a otras en una situación fáctica y jurídica idéntica – Amortización del fondo de comercio financiero en el IS español: casación de las sentencias del TGUE para concluir que la medida es una ayuda de estado ilegal.

Hechos: Tras las sentencias del TGUE de 7 de noviembre de 2014, *Autogrill España / Comisión*, T-219/10, EU:T:2014:939, y *Banco de Santander y Santusa/Comisión*, T-399/11, EU:T:2014:938, por las que el TGUE anuló, respectivamente, las dos primeras decisiones de la Comisión relativas a la amortización del fondo de comercio financiero en el IS español por la adquisición de determinadas participaciones en entidades no residentes (Decisión 2011/5/CE y Decisión 2011/282) en las que la Comisión consideraba que el antiguo art. 12.5 TRLIS, cuando regulaba la citada amortización, era una ayuda de estado prohibida por el art. 107.1 TFUE, como era de esperar, la Comisión recurrió en casación ante el TJUE. En la presente sentencia, en consecuencia, el TJUE debía considerar si las decisiones del TGUE sobre la amortización del fondo de comercio financiero en el IS español, que excluyeron esta medida del ámbito de aplicación del art. 107.1 TFUE, eran correctas o no. La Comisión reprocha al TGUE que le había impuesto para identificar la selectividad de una medida la necesidad de que individualizara el grupo de empresas beneficiarias de la misma con características específicas, cuando a estos efectos, basta la identificación de una excepción a un sistema general, y que las sentencias suponen la aplicación de una jurisprudencia diferenciada entre las ayudas a la exportación de bienes y de servicios.

Decisión del Tribunal: El TJUE estimó que el TGUE había realizado una apreciación incorrecta del requisito de la selectividad: tal requisito se cumple cuando la Comisión consigue demostrar que hay una medida que supone una excepción a un régimen tributario general, de forma que, por sus efectos, introduce un tratamiento diferenciado entre los operadores a pesar de que, tanto los que se benefician de la medida como los que no, están en una situación fáctica y jurídica comparable a la luz del objetivo perseguido por la medida. En las decisiones controvertidas, la Comisión se basó, para estimar que había una ayuda de estado, en la desigualdad de trato entre la inversión interna en sociedades españolas, que no se beneficiaba de la medida, y la externa, en sociedades extranjeras, para la que se concedía un régimen especial (con ciertos requisitos). Para el TGUE, al no identificar la medida un grupo concreto de empresas beneficiarias y estar abierta a cualquiera de ellas, no podía ser la norma española de carácter selectivo. El TJUE, sin embargo, estimó que esto supone añadir un requisito adicional a la concepción de la selectividad que se deriva de la jurisprudencia del TJUE, que requiere únicamente que

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

se identifique una excepción a un régimen general que tenga como consecuencia beneficiar a determinadas empresas, con independencia de si tienen o no características comunes. Lo relevante es, en consecuencia, el efecto discriminatorio de la medida, que es realmente lo que la Comisión tuvo en cuenta en sus decisiones. El hecho de que el número de beneficiarios de la misma sea muy significativo o que las empresas pertenezcan a sectores diversos de actividad no es suficiente para desvirtuar la selectividad de la medida. En consecuencia, el TJUE estimó el recurso de la Comisión en este punto.

En cuanto al segundo punto del recurso de la Comisión, esto es, que el TGUE introducía una distinción sin justificación entre ayudas a la exportación de bienes, que se consideran prohibidas en la jurisprudencia del TJUE salvo que la Comisión autorice las mismas, y ayudas a la exportación de servicios que el TGUE habría autorizado con sus sentencias, el TJUE declaró que también las sentencias del TGUE había incurrido en un error de Derecho ya que, para el TGUE, las empresas exportadoras eran una categoría de empresas suficientemente definida. Según el TJUE, la jurisprudencia relativa a las exportaciones se basa en el tratamiento discriminatorio de las empresas exportadoras frente a aquéllas que no lo son, cuando ambas se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica.

El TJUE, tras anular las sentencias del TGUE en relación con los motivos relativos a la selectividad, devolvió los autos a este último para que decidiera sobre otros argumentos sobre los que no se pronunció en su primera sentencia el TGUE, al considerar que las normas no eran selectivas (v.gr. seguridad jurídica). En este sentido, habrá que esperar a la sentencia definitiva del TGUE para tener una sentencia final en este tema, y, aunque la STGUE todavía pendiente partirá de la base de que la medida española es ayuda de estado, habrá que ver si se estiman o no los argumentos relativos a la seguridad jurídica.

Aparte de los muy relevantes efectos de la sentencia reseñada sobre el ordenamiento español, donde hay pendientes numerosos procedimientos de recuperación de las ayudas por amortización del fondo de comercio financiero, esta decisión tiene un impacto mucho más importante desde la propia configuración y concepción del concepto de ayuda de estado y del requisito de la selectividad del art. 107 TFUE. Al difuminar la distinción entre ventajas y normas selectivas que afectan a un grupo de empresas determinado y acoger como criterio de la selectividad un principio general de no discriminación, el radio de acción del art. 107.1 TFUE y los poderes de la Comisión salen notablemente reforzados, a costa de, obviamente, reducir de una manera drástica la autonomía y poderes tributarios de los Estados miembros.⁴

⁴ Para una crítica de este enfoque vid. nuestro trabajo “Level playing field v. Member States’ direct tax policies: the State Aid (r) evolution” en Pistone (ed.), *European tax integration: law, policy and politics*, Amsterdam: IBFD, 2017 (en prensa).

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (a cargo de Francisco M. Carrasco González)

4.1. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 14 de diciembre de 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950.

Materias tratadas: IVA – derecho a deducir – prorrata de deducción – sujetos pasivos mixtos – bienes de uso mixto – métodos especiales.

Hechos: La sociedad italiana Mercedes Benz se encarga de la dirección estratégica de la comercialización de las marcas del grupo Daimler-Chrysler en Italia. En las declaraciones de IVA de 2004 consideró que la concesión de préstamos a sus filiales eran operaciones financieras “acesorias”, por lo que excluyó los intereses de tales préstamos del denominador de la prorrata de deducción. Sin embargo, como consecuencia de una inspección, la Administración tributaria italiana dictó una liquidación complementaria de IVA, en la que determinó que esas operaciones financieras no eran accesorias y que los intereses debían incluirse en el denominador de la prorrata, ya que la concesión de los préstamos representaba el 71,64% del volumen de negocios total de la entidad. Mercedes Benz recurrió la liquidación y alegó que, en cualquier caso, el método de cálculo de la prorrata establecido en la normativa italiana contravenía la Directiva IVA, ya que se aplicaba a todos los bienes y servicios adquiridos por un sujeto pasivo “mixto”, sin distinguir si esos bienes y servicios son de tipo “mixto”, esto es, sin diferenciar si se afectan a operaciones con derecho a deducción, a operaciones sin derecho a deducción o a ambos. La Comisión Tributaria Regional de Roma, a la que llegó esta controversia, decidió plantear una cuestión prejudicial al TJUE en la que preguntó si los artículos 17.5.3er.pfo, letra d) y 19 de la Sexta Directiva [actualmente, arts. 173.2.d) y 174 de la Directiva IVA] deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa como la italiana. Por la fecha de los hechos resulta aplicable la Sexta Directiva, pero dado el idéntico tenor literal de los preceptos, haremos referencia directamente a los artículos concordantes de la Directiva IVA, para una mayor claridad en nuestra exposición.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE señala que el artículo 173.2 de la Directiva IVA incluye métodos concretos y excepcionales para establecer la prorrata de deducción. Entre esos métodos se encuentra el establecido en la letra d), que permite a los Estados autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción conforme a la regla prevista en el artículo 173.1, por todos los bienes y servicios utilizados para las operaciones enunciadas en ese mismo precepto. El TJUE interpreta que, por remisión del artículo 173.1, esa regla consiste en la fracción descrita en el artículo 174, esto es, la basada en el volumen de negocios de las operaciones con y sin derecho a deducción.

En segundo lugar, el TJUE se ocupa del punto principal de la controversia, que se refiere al alcance de la expresión “por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas”. Según la Comisión y el Gobierno italiano, esa expresión comprende todos los bienes y servicios adquiridos por un sujeto pasivo mixto, tanto los utilizados para operaciones con derecho a deducción, como los utilizados para operaciones que no conllevan este derecho. En cambio, Mercedes Benz alegó que la expresión controvertida sólo abarca los bienes y servicios de uso mixto adquiridos por un sujeto pasivo. El TJUE se alineó con las posturas de la Comisión y el Gobierno italiano, y en contra de lo sugerido por el Abogado General. En apoyo de su decisión, el TJUE invocó primero el tenor literal de los preceptos. En particular, el TJUE señaló que la letra d) omite el término “indistintamente”, que sí se emplea en el método general del artículo 173.1, por lo que el método especial de la letra d) se refiere al conjunto de bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para realizar operaciones con y sin derecho a deducción, sin que sea necesario que tales bienes y servicios sirvan para efectuar de forma indistinta ambos tipos de operaciones. En segundo lugar, el TJUE apela al efecto útil del método previsto en la letra d). Una interpretación como la sostenida por Mercedes Benz llevaría a que el método especial previsto en la letra d) tuviera el mismo alcance que el método general cuando, en realidad, de la sistemática de la normativa, se deduce que aquel método constituye una excepción de éste.

El Abogado General había llegado a la conclusión contraria, basándose en jurisprudencia precedente del TJUE (asuntos *Portugal Telecom*, núm. 157 *REDF*; y *Larentia+Minerva*, núm. 168 *REDF*), y sobre todo, basándose en los principios de proporcionalidad de las deducciones, efectividad del derecho de deducción y neutralidad del IVA. Sin embargo, para el TJUE, tales principios no justifican una interpretación que deje sin efecto útil a la excepción prevista de manera expresa por el legislador. Asimismo, el TJUE apunta que su interpretación contribuye a la simplificación del ordenamiento, que es también un objetivo perseguido por la Directiva IVA.

Por último, el TJUE aclara cuándo las operaciones financieras pueden ser calificadas como accesorias y excluirse así de la prorata. De su jurisprudencia previa se deriva que tienen esta condición aquellas actividades económicas que no constituyan la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa y que no impliquen ningún empleo significativo de bienes o servicios por los que deba pagarse el IVA. Pues bien, es notorio que para esas valoraciones la composición del volumen de negocios del sujeto pasivo es un factor relevante, con la precisión de que debe tenerse en cuenta, además, la relación existente entre las operaciones accesorias y las actividades imponibles y también en qué medida esas operaciones accesorias usan bienes y servicios por los que deba pagarse el IVA.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

La sentencia que comentamos tienen un impacto importante en cuanto supone un enfoque distinto en el análisis de los métodos especiales de cálculo de la prorratea, al menos, en lo que respecta al método previsto en la letra d) del artículo 173.2. Llama la atención, primero, que el TJUE no verifique, ni haga referencia, al requisito establecido en su jurisprudencia de que el recurso a un método especial debe asegurar una determinación más precisa de la deducción (aunque el método especial seleccionado por el legislador nacional no sea el que proporcione la mayor precisión). Véanse, al respecto, los asuntos *BLC Baumarkt*, núm. 157 REDF; *Banco Mais*, núm. 165 REDF; y *Rey*, núm. 172 REDF. Por otro lado, como evidenció el Abogado General, la interpretación sostenida ahora por el TJUE va en contra de afirmaciones anteriores del propio TJUE en el que había reservado el uso de los métodos especiales de cálculo de la prorratea a los bienes de uso mixto (*Portugal Telecom*, y más recientemente, *Larentia+Minerva*). En cualquier caso, la argumentación del TJUE, invocando el efecto útil y la simplificación normativa, es razonable, aunque, en nuestra opinión, debería asegurarse la mayor precisión del método especial de cálculo, para no perjudicar así la neutralidad del impuesto.

La sentencia que comentamos también tiene relevancia para el ordenamiento español, puesto que, como sabemos, en la prorratea general se aplica un único porcentaje de deducción, para todos los bienes y servicios adquiridos, ya sean de uso mixto o no, en función del volumen de operaciones (arts. 104 y 105 LIVA). De todos modos, el sujeto pasivo mixto puede optar por la prorratea especial, en la que se aplica el porcentaje de deducción en función del volumen de operaciones sólo para los bienes de uso mixto (arts. 103.2 y 106 LIVA). Respecto a la exclusión de las operaciones financieras accesorias, aunque la ley española (art. 104.Tres.4º) utiliza la expresión de operaciones no habituales, que no es exactamente coincidente con la empleada por la Directiva, el TS viene interpretando esa expresión de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE en esta materia. Véase, por ejemplo, la STS de 01-12-2016, nº 2540/2016, dictada pocos días antes de la sentencia que comentamos, y en la que en un supuesto de operaciones de préstamo entre sociedades del mismo grupo, el TS considera que las operaciones no son accesorias debido, entre otras razones, al volumen importante de recursos financieros que se emplean.

4.2. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20.

Materias tratadas: IVA – régimen especial de bienes de ocasión – concepto de bienes de ocasión – aplicación a las piezas de recambio para vehículos automóviles.

Hechos: Sjelle_Autogenbrug es una empresa danesa que se dedica al reciclaje de vehículos y cuya actividad principal es la reventa de piezas usadas que han sido extraídas de los vehículos al final de su vida útil. Para ello, la empresa compra los vehículos para desguace a los particulares y a las compañías

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

de seguro. Ni los particulares ni las compañías de seguro declaran el IVA sobre las ventas realizadas. La empresa danesa tributa en el régimen general de IVA, pero solicitó un dictamen fiscal a la Administración tributaria danesa interesándose sobre la posible aplicación a su actividad de reventa del régimen especial de los bienes de ocasión, regulado en los artículos 311 y siguientes de la Directiva IVA.

En este dictamen, la Administración danesa determinó que las piezas de recambio no constituyen “bienes de ocasión” en el sentido que se utiliza esta expresión en el régimen especial, por lo que no procede la aplicación del régimen especial. La empresa danesa recurrió hasta que el asunto llegó al Tribunal de Apelación de la Región Oeste de Dinamarca. Este Tribunal decidió suspender el litigio principal y preguntar al TJUE si las partes de los vehículos que una empresa de reutilización de vehículos retira de éstos al final de su vida útil para su reventa como piezas de recambio pueden considerarse bienes de ocasión, en el sentido del artículo 311.1 de la Directiva IVA. Según este precepto, constituyen bienes de ocasión “los bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, y que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades, ni metales preciosos o piedras preciosas con arreglo a la definición de los Estados miembros”. En caso de que las piezas de recambio se consideraran bienes de ocasión, las entregas de estas piezas, efectuadas por un sujeto pasivo revendedor, podrían estar sujetas a la aplicación del régimen especial de bienes usados, que básicamente supone tributar por el margen de beneficio, que se calcula por la diferencia entre el precio de venta solicitado por el revendedor y el precio de compra del bien usado.

Decisión del Tribunal: El TJUE, siguiendo la argumentación propuesta por el Abogado General, determina que las piezas de recambio pueden ser consideradas bienes de ocasión a los efectos de aplicar el régimen especial previsto para este tipo de bienes. En primer lugar, el TJUE indica que la definición de la Directiva no excluye a los bienes que proceden de otro bien al que estaban incorporados como partes constitutivas. La calificación como bien de inversión sólo exige que el bien usado haya conservado las funcionalidades que poseía cuando era nuevo y que pueda, por ello, ser reutilizado, ya sea directamente, sin necesidad de reparación, ya sea tras una reparación.

Por tanto, podría aplicarse el régimen del margen del beneficio. En efecto, según señala el TJUE, la inaplicación de este régimen podría dar lugar a una doble imposición, ya que, por un lado, el precio de venta de las piezas incorpora el IVA soportado con ocasión de la compra del vehículo, y por otro lado, ese IVA no es deducible ni por el sujeto que lo entrega al revendedor ni por este último.

Algunos Gobiernos invocaron las dificultades existentes para determinar el margen del beneficio que funciona como base imponible en estos casos y, en particular, para precisar el precio de compra de cada

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

una de las piezas extraídas. No obstante, el TJUE considera que esas dificultades prácticas no pueden justificar la exclusión del régimen especial, ya que esa exclusión no está prevista en la Directiva. Asimismo, el TJUE argumenta que la Directiva IVA permite, como medida de simplificación, que los Estados miembros puedan establecer, para determinadas operaciones, o para ciertos sujetos, que la base imponible se calcule conforme a un margen de beneficios global, y no operación por operación (art. 318 de la Directiva).

En España, los bienes usados a los que se aplica el régimen especial se definen en el artículo 136.Uno.1º LIVA. En esta definición se contemplan algunas exclusiones no previstas expresamente en la Directiva, como los materiales de recuperación. No obstante, la DGT ha establecido en respuestas a diversas consultas (por ejemplo, V0059-07, de 12-01-2007) que los elementos o piezas procedentes del desguace de vehículos susceptibles de ser utilizados para el uso primitivo para el que fueron concebidos, tal cual o después de su reparación, no tienen la consideración de desperdicios o desechos de los materiales férricos y no férricos. Por tanto, parece que no se incluirían dentro del concepto de materiales de recuperación y se les podría aplicar el régimen de bienes usados.

4.3. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 19 de enero de 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28.

Materias tratadas: IVA – no sujeción de los entes públicos – distorsiones significativas de la competencia – existencia de una competencia real o potencial – puesta a disposición de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.

Hechos: National Roads Authority (en adelante, NRA) es el organismo público que en Irlanda tiene encomendada la gestión de la red viaria pública. La mayoría de las vías de peajes existentes en este país han sido construidas y explotadas por operadores privados, con arreglo a contratos de colaboración público-privada con la NRA. No obstante, la NRA también explota dos vías de peaje. A partir del año 2010, la Administración tributaria irlandesa consideró que la NRA desarrollaba una actividad económica sujeta a IVA, consistente en la puesta a disposición de esos dos vías de peaje que explota de forma directa, ya que en caso contrario se producirían distorsiones significativas de la competencia. A partir de entonces, la NRA estimó que las cantidades recibidas de los usuarios incluían el IVA, y realizó el ingreso correspondiente. Sin embargo, como no estaba de acuerdo con esa interpretación, decidió recurrir ante los Appeal Commissioners.

Ante este órgano judicial, la Administración tributaria irlandesa alegó que el artículo 13.1.2º pfo. de la Directiva IVA debe interpretarse a la luz de la sentencia *Isle of Wight Council y otros* (núm. 142 REDF).

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

Recordemos que el artículo 13.1 de la Directiva introduce una excepción a la regla general de sujeción al IVA de todas las actividades económicas, de modo que los organismos públicos no son sujetos pasivos del IVA cuando ejercen funciones públicas. No obstante, el párrafo segundo del artículo 13.1 establece que, a pesar de eso, estarán sujetas las actividades de los organismos públicos cuando puedan provocarse distorsiones significativas de la competencia. Pues bien, según la Administración irlandesa, cuando dos actividades son de la misma naturaleza, existe en la práctica una presunción concluyente de que tratar una de ellas como imponible y la otra como no imponible supondría una vulneración del principio de neutralidad fiscal y llevaría a distorsiones significativas de la competencia.

El órgano judicial irlandés consideró, a la vista de las circunstancias, que existían dudas sobre la interpretación del artículo 13.1.2º pfo. de la Directiva IVA, por lo que decidió preguntar al TJUE por vía prejudicial. En su escrito de remisión el órgano judicial indicó que parte de la premisa de que la NRA es un organismo público que actúa como autoridad pública en cuanto a la actividad de puesta a disposición de las infraestructuras viarias a cambio de un peaje. Por tanto, no cabría considerarla, en principio, como sujeto pasivo (art. 13.1.1er pfo). En cuanto a la posibilidad de sujetar la actividad al IVA por distorsión significativa de la competencia, el órgano judicial señaló que las diferentes vías de peaje en Irlanda están alejadas entre sí y responden a necesidades diferentes por lo que no compiten entre sí. El importe del peaje no incide en la decisión del consumidor medio de usar una vía de peaje u otra. Asimismo, el tribunal irlandés apuntó que no existe ninguna posibilidad realista de que un operador privado entre el mercado mediante la construcción de una nueva vía de peaje que compita con las ya gestionadas por la NRA. A pesar de estas apreciaciones, el tribunal irlandés consideró necesario preguntar al TJUE cómo debía interpretarse el artículo 13.1.2º pfo. de la Directiva IVA.

Decisión del Tribunal: Con carácter previo, el TJUE subraya que su respuesta se basa en que la NRA es un organismo público que actúa como autoridad pública, pues así lo señala de forma inequívoca el tribunal remitente. No obstante, esta conclusión del tribunal irlandés es discutible. En efecto, el TJUE tiene establecido que las actividades que se desarrollan en calidad de autoridad pública son aquellas que realizan los organismos de Derecho público en el marco del régimen jurídico que les es propio. Según el Abogado General, ello podría ser así cuando la NRA decide instaurar un sistema de peaje en un determinado tramo de carretera y adopta disposiciones de ejecución al respecto, pero, en cambio, actúa según las mismas normas que un operador privado cuando percibe los peajes. Por ello, el Abogado General señaló que el órgano jurisdiccional irlandés debería replantearse su hipótesis de partida, y si llegase a la conclusión de que la NRA no actúa como autoridad pública, entonces las cuestiones prejudiciales planteadas quedarían sin contenido (la actividad de NRA se sujetaría al IVA sin duda alguna). Una situación similar se dio en la sentencia *Isle of Wight Council*, en la que el tribunal remitente también consideró (de forma discutible) que las entidades locales actuaban como autoridades

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

públicas al ofertar el arrendamiento de plazas de aparcamiento.

Hecha esta advertencia, el TJUE responde a las cuestiones planteadas y resume su jurisprudencia previa en esta materia (asuntos *Isle of Wight Council*; *Comisión/Paises Bajos*, C-79/09, núm. 147 *REDF*; *Saudaçor*, núm. 169 *REDF*). Así, el TJUE recuerda que el objetivo del artículo 13.1.2º pfo. consiste en garantizar que los operadores privados no estén desventajados por el hecho de ser gravados, mientras que los organismos públicos no son sometidos a imposición. Según el TJUE, la aplicación de este supuesto de no sujeción tiene carácter eventual y depende de una valoración de las circunstancias económicas. Por último, el TJUE señala que las distorsiones significativas de la competencia deben valorarse con respecto a la actividad en sí mismo considerada, no en relación a un mercado específico, y con respecto a la competencia actual y también a la potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética. Esta eventualidad puramente teórica no puede equipararse a una competencia potencial cuando no viene apoyada por algún elemento de hecho, algún indicio objetivo o algún análisis del mercado.

Pues bien, para este caso, el TJUE considera que la actividad de puesta a disposición de las infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje (que es una actividad más amplia que la mera percepción del peaje) es llevada a cabo exclusivamente por la NRA en condiciones aptas para garantizar la disponibilidad de una red viaria nacional, segura y eficaz. Por otra parte, es manifiesto que no hay posibilidad real alguna de que un operador privado entre en el mercado de que se trata mediante la construcción de una carretera que pueda competir con las ya existentes. Por tanto, la actividad de la NRA no se efectúa en competencia con operadores privados, ni tampoco existe una competencia potencial. En definitiva, la excepción prevista en el artículo 13.1.2º pfo. no resulta aplicable y, por tanto, la actividad de NRA estaría no sujeta en virtud del artículo 13.1.1er.pfo. En sentido distinto se pronunció el Abogado General en sus conclusiones. Para éste, no sólo la legislación irlandesa prevé la posibilidad de confiar la percepción de los peajes a operadores privados, sino que este es el caso más frecuente en Irlanda, por lo que la posibilidad de que los operadores privados realicen la actividad no es meramente teórica.

En cuanto al impacto en el derecho español, ya hemos señalado en varias ocasiones que la legislación española sobre el IVA omite toda referencia a la posibilidad de que la actividad de un ente público quede sometido al IVA por distorsión significativa de la competencia (*cf.* art. 7.8º LIVA).

4.4. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 15 de febrero de 2017, *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

Materias tratadas: IVA – exenciones de servicios culturales – efecto directo – existencia de un margen de apreciación para los Estados.

Hechos: British Film Institute (en adelante, BFI) es una organización sin ánimo de lucro que se dedica a promover el cine en el Reino Unido. En este país, hasta el 1 de junio de 1996, no existía una normativa que eximiera de IVA a los servicios culturales. Mediante ley se estableció que a partir de aquella fecha, está exenta la entrega, por un organismo público o una entidad asimilada, de una entrada para un museo, una galería de arte, una exposición artística, un parque zoológico o una representación teatral, musical o de danza de carácter cultural. No se incluyen las entradas de cine. Pues bien, entre los años 1990 y 1996, el BFI abonó el IVA al tipo general por la venta de entradas para proyecciones de películas. Sin embargo, el BFI consideró que tales operaciones debían estar exentas en virtud del artículo 13.A.1.n) de la Sexta Directiva [en la actualidad, art. 132.1.n) de la Directiva IVA]. Este precepto establece la exención para “determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate”. En consecuencia, el BFI solicitó el reembolso del IVA pagado en diversas instancias hasta que el asunto llegó a la Sala de lo Civil del Tribunal de Apelación de Inglaterra y Gales. Este Tribunal acordó preguntar al TJUE, primero, si el artículo 13.A.1.n) tiene efecto directo; y, segundo, si otorga a los Estados un margen de apreciación para determinar qué servicios culturales quedan comprendidos en la exención.

Decisión del Tribunal: Realmente la respuesta del Tribunal en este caso era predecible y fue coincidente con las conclusiones del Abogado General. Es sobradamente conocido que las disposiciones con efecto directo tienen que ser suficientemente precisas e incondicionales, por lo que si admiten un margen de apreciación a los Estados carecen de ese efecto directo. El TJUE comienza, como es habitual, por la interpretación literal. Así, señala que el artículo 13.A.1.n) se refiere a “determinadas” prestaciones culturales, sin establecer una lista exhaustiva, por lo que deja a los Estados la tarea de especificar cuáles son las operaciones que pueden beneficiarse de la exención. Con base en la jurisprudencia del TJUE sobre la interpretación de las exenciones en el IVA, el instituto británico alegó que los servicios culturales constituyen un concepto autónomo, cuyo alcance no puede depender del derecho nacional, y que, por tanto, la Directiva se refiere a todas las prestaciones de servicios culturales sin excepción. Como señaló el TJUE, es evidente que esa interpretación es incompatible con el sentido que debe darse a la expresión “determinadas” y que, además, desborda los límites de la exención que, como derogación de la regla de sujeción, ha de ser objeto de interpretación restringida. A mayor abundamiento, la interpretación histórica y teleológica corroboran lo deducido por el TJUE del tenor literal de la norma. Así, el TJUE recuerda que el legislador de la Unión no ha aprobado diversas propuestas de la Comisión para incluir una lista exhaustiva de operaciones culturales exentas y, en cambio, ha optado por una

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

redacción que permite a los Estados un margen de apreciación. Esta decisión del legislador se justifica por la diversidad cultural existente entre los Estados miembros, para que así cada Estado pueda concretar la exención según su tradición cultural.

En España, la exención controvertida se incluye en el artículo 20.Uno.14º LIVA. Entre los servicios culturales exentos se incluyen las representaciones cinematográficas, siempre que estén efectuadas por entes públicos o establecimientos privados de carácter social (letra c, *in fine*). Por tanto, las realizadas por operadores privados con ánimo de lucro no están exentas, y además, a ellas se les aplica el tipo general (hasta el 01-09-2012 se aplicaba el tipo reducido). En el proyecto de Ley de Presupuestos para 2017, en tramitación en el momento de escribir estas líneas, se mantiene ese tipo general, a pesar de la polémica mediática y la presión de la industria. En cambio, se prevé la modificación del artículo 92.Uno.2.6º LIVA para pasar de tipo general a tipo reducido la entrada a teatros, circos, festejos taurinos, conciertos y a los demás espectáculos culturales en vivo (salvo que estén exentos por el art. 20.Uno.14º).

4.5. Otras sentencias reseñadas de forma más breve.

En primer lugar, la **Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 8 de diciembre de 2016, A y B, C-453/15, EU:C:2016:933**, responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo Civil y Penal de Alemania. En el marco de un procedimiento penal en el que se juzga a dos asesores fiscales, por un delito de colaboración en fraude fiscal, se pregunta por el lugar de localización a efectos de IVA de la entrega de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. La sentencia tiene un interés menor, ya que se refiere a la normativa vigente en el momento de los hechos y que es anterior a la reforma introducida por la Directiva 2008/08/CE, que generalizó la regla de tributación en destino para los servicios entre empresarios, así como a la reforma llevada a cabo por la Directiva 2010/23/UE, que partía de esa tributación en destino, para establecer la posibilidad de una inversión del sujeto pasivo (posibilidad prorrogada hasta el 31-12-2018 por la Directiva 2013/43/UE). Por tanto, en el momento en que ocurrieron los hechos, podía discutirse si se aplicaba la tributación en destino en virtud de la regla especial prevista para los derechos de propiedad intelectual y “otros derechos similares” en el antiguo artículo 56.1.a) de la Directiva IVA. El TJUE concluye que, en efecto, debe ser así, dadas las similitudes que los derechos de emisión presentan con el resto de derechos que se contemplan en ese precepto; teniendo en cuenta también el objetivo y la lógica de esa regla de localización (evitar la doble imposición y que la tributación se efectúe en el lugar de consumo); así como, por último, teniendo presente el dato de que la tributación en destino de los derechos de emisión era la regla establecida por la gran mayoría de los Estados antes de la reforma de la Directiva IVA.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

En segundo lugar, la **Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 8 de diciembre de 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936**, responde a varias cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de Hungría. El caso se refiere a una institución propia del derecho agrícola húngaro denominada “cooperación con el integrador”, en cuya virtud un sujeto llamado “integrador” celebra un contrato con el agricultor (“integrado”), mediante el cual el primero concede un préstamo al segundo para que le compre los medios necesarios para su actividad (los “activos circulantes”). Posteriormente, el agricultor vende su producción al integrador, o bien, la vende en el mercado, a través de aquél. Comentamos más brevemente esta sentencia porque, en realidad, el TJUE se limita a aplicar los criterios establecidos en sentencias previas sobre si existe, a efectos de IVA, una prestación única y compleja o bien varias prestaciones distintas e independientes, y sobre cuál de ellas tiene carácter principal y cuál es accesorio (entre otros, asuntos *Everything Everywhere*, núm. 150 REDF; *BGZ Leasing*, núm. 158 REDF; *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, núm. 167 REDF). Así, según el TJUE, la operación de cooperación agrícola constituye una operación única en la que la entrega de bienes es la operación principal y, por tanto, toda la operación queda sujeta y no exenta. La base imponible está constituida por el precio de los bienes entregados y por los intereses pagados por los préstamos concedidos a los agricultores. El hecho de que el integrador pueda prestar a los agricultores servicios adicionales o pueda comprar su producción agrícola carece de relevancia respecto a la calificación de la operación como una prestación única.

Comentamos también brevemente el **Auto del TJUE (Sala Sexta) de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7**. Este asunto trata de un grupo societario constituido conforme al derecho húngaro. La sociedad MVM operaba como sociedad holding de ese grupo y se encargaba de su gestión estratégica, para lo que recurría a la adquisición de servicios jurídicos, de gestión empresarial y de relaciones públicas, a veces, en interés propio, otras veces, en interés del grupo, y ocasionalmente también en interés sólo de algunos miembros del grupo. MVM se dedujo todo el IVA soportado con la adquisición de esos servicios, a pesar de que normalmente no facturaba a sus filiales por ellos, ni tampoco cobraba honorarios por su gestión estratégica, de modo que puede decirse que llevaba a cabo la gestión de forma gratuita. La administración tributaria húngara consideró que MVM sólo podía deducirse el IVA soportado en la medida que hubiera utilizado los servicios para realizar operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios, por lo que denegó la deducción por los servicios utilizados en interés de otros miembros del grupo, así como por los servicios relacionados con la adquisición de participaciones. Tras varios recursos, la controversia terminó en el Tribunal Supremo de Hungría. Este órgano judicial preguntó al TJUE si los artículos 2, 9, 26, 167, 168 y 173 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que la intervención de una sociedad holding en la gestión de sus filiales, sin haberles facturado ni el precio de esos servicios ni el IVA correspondiente, puede considerarse una actividad económica de la que derive el derecho a deducir el IVA soportado por esos

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

servicios.

El TJUE contestó mediante Auto, ya que, en realidad, la respuesta a esa duda podía deducirse de jurisprudencia precedente (véase, por ejemplo, asunto *Barlis 06*, núm. 173 *REDF*; *Larentia+Marenave*, núm. 168 *REDF*; o el Auto de 12 de julio de 2001, *Welthgrove*, C-102/00, EU:C:2001:416, sobre un asunto similar de servicios prestados por una holding a sus filiales sin percibir retribución por ello). En efecto, según jurisprudencia reiterada del TJUE no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, y no tiene derecho a deducir, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga, directa ni indirectamente, en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio. Sin embargo, el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión. Ahora bien, esa intervención sólo será una actividad económica de la que derive un derecho de deducción en la medida que implique operaciones sujetas al IVA. Según el TJUE, esa situación no se produce cuando la holding no percibe ninguna remuneración de sus filiales por la gestión centralizada de las actividades del grupo.

Igualmente breve ha de ser el comentario a la **Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 18 de enero de 2017, *SWAP*, C-37/16, EU:C:2017:22**, ya que la respuesta dada por el TJUE al Tribunal Supremo de Polonia se deduce claramente de su jurisprudencia previa. En este caso, se plantea si tiene la consideración de prestación de servicios de carácter oneroso el pago del canon que la ley polaca imponía a los fabricantes e importadores de determinados soportes y destinado a compensar a los titulares de derechos de propiedad intelectual por la copia privada. El TJUE recuerda su jurisprudencia al respecto (véase la sentencia *Český rozhlas, Radio checa*, núm. 172 *REDF* y los asuntos allí citados) y considera que en este caso no estamos ante una prestación de servicios onerosa. En efecto, no existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas entre, por una parte, los titulares de derechos de reproducción o, eventualmente, la sociedad gestora de derechos y, por otra parte, los productores e importadores de soportes vírgenes y de aparatos de grabación y de reproducción, puesto que esa obligación se impone por ley, que es la que además determina el importe del canon. Asimismo, el TJUE argumenta que la compensación equitativa no constituye la contraprestación directa de una prestación, puesto que está vinculada al perjuicio causado a esos titulares por la reproducción de sus obras protegidas, efectuada sin autorización (asunto *Padawan*, núm. 149 *REDF*).

Por último, la **Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 9 de febrero de 2017, *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal*, C-21/16, EU:C:2017:106**, versa sobre una cuestión importante, pero sobre la que ya existe una consolidada jurisprudencia del TJUE de la que ya hemos informado en reseñas anteriores. El Tribunal Arbitral Tributario de Portugal preguntó al TJUE si la interpretación de los artículos 121 y

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

138.1 de la Directiva IVA se oponen a que la Administración portuguesa deniegue la exención de una entrega intracomunitaria de bienes porque el adquirente (que es una sociedad española) no estaba registrado en el sistema de intercambio de información VIES y porque tampoco estaba en el registro de operadores intracomunitarios. Pues bien, existe jurisprudencia reiterada (entre otros, asuntos *Mecsek-Gabona*, núm. 157 REDF; *VSTR*, núm. 157 REDF; *Plöckl*, núm. 173 REDF) según la cual, por imperativo del principio de neutralidad, los Estados no pueden denegar la exención cuando se incumplan requisitos formales, si se cumplen los requisitos materiales. Sólo cabría otra conclusión cuando el incumplimiento de los requisitos formales tenga por efecto impedir la prueba de que se han cumplido las condiciones materiales, y siempre que el proveedor de los bienes no haya participado deliberadamente en un fraude fiscal, ni haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA.

5. IMPUESTOS ESPECIALES (a cargo de Alejandro García Heredia)

5.1. *STJUE de 18 de enero de 2017 (Sala Novena), IRCCS - Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17.*

Materias tratadas: Imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96) – Contribuciones para cubrir los costes generales del sistema eléctrico italiano – Ventajas otorgadas a las empresas de elevado consumo energético – Posibilidad que confiere la Directiva de aplicar reducciones impositivas a dichas empresas.

Hechos: Las autoridades italianas denegaron a una fundación, que opera en el sector de los servicios sanitarios, la posibilidad de acogerse a un régimen nacional de beneficios para las empresas de elevado consumo eléctrico, ya que la fundación no opera en el sector industrial al que se limita dicho régimen (manufacturero). Los beneficios de este régimen consisten en unas reducciones sobre los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico italiano. Estos costes se cargan a los consumidores de la electricidad, incluidas las empresas, y se reparten entre ellos incluyéndolos en las correspondientes facturas. Además, tales costes se destinan a financiar objetivos de interés general (v.gr. fomento de energías renovables y eficacia energética, seguridad nuclear, regímenes tarifarios especiales, compensaciones a pequeñas empresas, apoyo a la investigación, cobertura del bono eléctrico o ventajas otorgadas a empresas de elevado consumo eléctrico). De este modo, el sistema italiano confiere a determinadas empresas la posibilidad de acogerse a un sistema de reducciones sobre los importes que se exigen para cubrir estos fines generales. Por ello, el presente asunto también podría haber dado lugar a una cuestión de ayudas de Estado (artículo 107 TFUE), sin embargo, el órgano remitente reconoció no tener dudas sobre esta materia y decidió limitar las

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

cuestiones prejudiciales a la adecuación del sistema italiano con el Derecho derivado (Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad; en adelante, la Directiva).

El Derecho de la Unión aplicable es el artículo 17.1 de la Directiva, en el que se establece la posibilidad de que los Estados miembros apliquen reducciones impositivas a favor de empresas de elevado consumo energético, siempre que se respeten los niveles mínimos comunitarios de imposición establecidos en la Directiva. Las cuestiones prejudiciales planteadas sobre el artículo 17.1 de la Directiva son dos. En primer lugar, si las ventajas que confiere el sistema italiano están incluidas dentro del concepto de reducciones impositivas del artículo 17.1 de la Directiva y, en segundo lugar, si dicho precepto se opone a unas ventajas, como las del sistema italiano, que se confieren únicamente a favor de empresas del sector manufacturero. Según el Gobierno italiano, los importes sobre los que confieren las ventajas no son de naturaleza fiscal, sino tarifaria, dado que se financian a través de ciertos componentes de la tarifa eléctrica. De ser así, el artículo 17 de la Directiva no resultaría aplicable, ya que tales importes o contribuciones no tendrían la consideración de impuestos indirectos cubiertos por dicha norma. Por ello, el TJUE debe también pronunciarse al hilo de estas cuestiones y con carácter previo sobre la naturaleza (tributaria o no) de las contribuciones del sistema italiano.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza señalando que la respuesta a la primera cuestión prejudicial depende de si los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico son de naturaleza fiscal y constituyen, en particular, impuestos indirectos en el sentido de la Directiva. Por tanto, el TJUE examina las características objetivas de los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico a fin de determinar si tienen la consideración de impuestos indirectos. El análisis de la naturaleza fiscal de estas contribuciones se realiza de forma autónoma, es decir, de acuerdo con el Derecho de la Unión y con independencia de la calificación que hayan recibido en Derecho nacional, donde se las considera como prestaciones no tributarias (artículo 39.3 del Decreto-ley núm. 83/2012). Tanto el TJUE como el AG (M. Campos Sánchez-Bordona) coinciden en la importancia de determinar su naturaleza de forma autónoma e independiente a efectos del Derecho de la Unión, si bien, como veremos, ambos no llegan a la misma conclusión.

En primer lugar, el TJUE señala que para que estos importes sean considerados impuestos, a efectos del Derecho de la Unión, deben cumplirse dos condiciones: a) que exista una obligación jurídica de abonar los mismos y b) que las autoridades competentes puedan ejercer acciones legales contra la persona obligada al pago en caso de incumplimiento, teniendo presente que dicha persona no debe ser necesariamente el consumidor final. El TJUE se refiere en este punto a la distinción entre sujeto

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

pasivo y repercutido que se plantea en el ámbito de los impuestos indirectos y cita, por analogía, la jurisprudencia en materia de IVA (*Comisión/Bélgica*, C-163/14). El TJUE considera que estos requisitos se cumplen en el caso de los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico italiano, pues las entidades que utilizan los servicios de la red eléctrica tienen la obligación jurídica de abonar tales importes a un organismo público (Fondo de Compensación del Sector Eléctrico). En segundo lugar, el TJUE recuerda su jurisprudencia sobre la inclusión de determinadas cotizaciones sociales en el ámbito de la fiscalidad (*CIBA*, C-96/08) para señalar que el hecho de que los importes no se destinen al presupuesto nacional general, sino a un fondo de compensación específico, no excluye a los mismos del ámbito de la fiscalidad. En tercer lugar, el TJUE afirma que estos pagos pueden considerarse gravámenes indirectos desde el momento en que se repercuten en las facturas a los consumidores de la electricidad.

Igualmente, el TJUE distingue los importes del sistema italiano del impuesto alemán sobre combustible nuclear que fue analizado en la STJUE *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, REDF núm. 170). En dicha sentencia, el TJUE consideró que el impuesto alemán no gravaba directa ni indirectamente la electricidad, sino el combustible nuclear utilizado para producir dicha electricidad. Por el contrario, los importes del sistema italiano están relacionados con la electricidad consumida, puesto que los costes generales del sistema eléctrico son decrecientes, en función del consumo de electricidad. Por todo ello, el TJUE afirma que los importes exigidos constituyen impuestos indirectos en el sentido del artículo 4.2 de la Directiva 2003/96, donde se establece que se entenderá por nivel de imposición la carga total que represente la acumulación de todos los impuestos indirectos (salvo el IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo. En consecuencia, el TJUE responde a la primera cuestión planteada afirmando que, las ventajas otorgadas por el Derecho italiano a las empresas de elevado consumo eléctrico, están comprendidas dentro del concepto de reducciones impositivas del artículo 17.1 de la Directiva.

Antes de entrar en el análisis de la segunda cuestión prejudicial, debemos destacar el hecho de que el TJUE parece considerar estos importes como impuestos indirectos distintos del impuesto especial sobre la electricidad y, por tanto, al tratarse de gravámenes indirectos complementarios deberían respetar las normas del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, esto es, que persigan fines específicos y que respeten las normas impositivas en materia de impuestos especiales armonizados o el IVA. El TJUE no entra sin embargo a analizar si se cumplen estos requisitos, sino que indica que es el órgano remitente el que debe verificar esta cuestión. En sentido contrario, se muestra el AG en sus

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

conclusiones, para quien las contribuciones controvertidas no pueden considerarse impuestos indirectos con fines específicos del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118 ni tampoco ingresos tributarios en general. Según el AG, si bien se podría considerar que estas contribuciones persiguen fines específicos, no cumplirían el requisito relativo al respeto de las normas armonizadas de los impuestos especiales o el IVA. El AG había señalado que el presente asunto ofrecía al TJUE una oportunidad para definir con más nitidez el concepto de tributo y delimitarlo de la categoría de prestaciones públicas de carácter no tributario, pero finalmente el TJUE no ha profundizado en esta cuestión. En cambio, el AG sí ha desarrollado esta materia en sus conclusiones y reconoce que, si bien esta delimitación no es estrictamente necesaria para la aplicación del Derecho originario (ayudas de Estado o prohibición de exacciones de efecto equivalente), sí resulta fundamental cuando se trata de aplicar directivas de armonización fiscal.

El AG considera que las contribuciones controvertidas no tienen naturaleza tributaria y, por tanto, no pueden considerarse impuestos indirectos del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, ya que no tienen una estructura tributaria similar a los impuestos especiales armonizados o al IVA. El primer argumento que señala el AG es que tales contribuciones no constituyen un ingreso en favor de los poderes públicos y el organismo público al que se destinan (Fondo de Compensación) es una simple caja de depósito y compensación a la que llegan los ingresos recaudados para ser posteriormente distribuidos a empresas u otros perceptores de los importes correspondientes a los costes sufragados. El segundo argumento del AG es que las autoridades no pueden ejercer prerrogativas habituales de la hacienda pública, pues cuando un consumidor no paga las contribuciones no intervienen las autoridades tributarias sino que el conflicto debe resolverse a través de la jurisdicción ordinaria. En nuestra opinión, si estas son las verdaderas características del sistema italiano, consideramos que la STJUE debería haber profundizado necesariamente en ellas y aportar mayores precisiones sobre esta cuestión al órgano remitente. El concepto de tributo no debería extenderse, ni siquiera en el ámbito del Derecho de la Unión, a cualquier tipo de prestación patrimonial que se deposite en un organismo público, siendo necesario un examen más a fondo sobre la obligatoriedad de pago y los gastos a los que queda afecta dicha prestación.

En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE analiza si las ventajas concedidas a determinadas empresas de elevado consumo eléctrico, tales como las que operan en el sector manufacturero, son conformes con la posibilidad que se reconoce a los Estados miembros de conceder reducciones impositivas (artículo 17.1 de la Directiva). El TJUE pone de manifiesto que esta disposición permite conceder reducciones impositivas en favor de las empresas de elevado consumo eléctrico siempre que

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

se respeten los niveles mínimos de imposición. Además, este precepto establece un concepto de empresa de elevado consumo, en el que se indica que los Estados miembros pueden aplicar criterios más restrictivos a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector. Al mismo tiempo, el TJUE señala que, de los considerandos de la Directiva, se desprende que los Estados miembros tienen cierto margen para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales y que los regímenes fiscales establecidos en aplicación de la Directiva son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro (considerandos 9 y 11). Por ello, el TJUE concluye que no es contrario a la Directiva el hecho de que los Estados reserven la posibilidad de aplicar reducciones impositivas a empresas de elevado consumo eléctrico de uno o varios sectores industriales. Otra cuestión, es que tales ventajas puedan constituir ayudas de Estado (artículo 107 TFUE), si bien, como ya hemos señalado, el TJUE no se pronuncia sobre este tema al no formar parte de las cuestiones prejudiciales planteadas y haber señalado el órgano remitente que no alberga dudas sobre este asunto.

Con todo, el presente asunto viene a confirmar la autonomía que presenta el concepto de tributo en el ámbito del Derecho de la Unión. Esta autonomía implica que la calificación que corresponda en este ámbito no queda vinculada ni debe necesariamente coincidir con la que se atribuya en el marco del Derecho nacional. Ahora bien, consideramos que el TJUE debería haber aprovechado esta ocasión para perfilar de manera más clara los límites del concepto de tributo en el Derecho de la Unión. En este punto, debemos señalar que las continuas remisiones que el TJUE efectúa al tribunal remitente no parecen lo más adecuado desde el punto de vista del funcionamiento de la cuestión prejudicial, pues sería deseable una mayor implicación del TJUE en ciertas materias, al menos en la delimitación de conceptos tan fundamentales, lo que contrasta con el estudio detallado que se realiza de las mismas en las conclusiones del AG. Por ello, aunque es cierto que la distinción entre prestaciones tributarias y no tributarias no siempre resulta necesaria en el Derecho de la Unión, en otros casos, como sucede en este supuesto con las Directivas de impuestos especiales, dicha delimitación puede adquirir una especial importancia.

6. ADUANAS (a cargo de Alejandro García Heredia)

6.1. STJUE de 21 de diciembre de 2016 (Sala Cuarta), Interservice, C-547/15, EU:C:2016:983.

Materias tratadas: Régimen aduanero de tránsito externo – Concepto de transportista del artículo 96.2 CAC – Responsabilidad del subcontratista de transporte que entrega las mercancías al transportista

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

principal en la zona de estacionamiento de la oficina aduanera de destino y vuelve a hacerse cargo de dichas mercancías para realizar un trayecto posterior.

Hechos: Friedler Spedition encargó a la empresa IGAZ Trans el transporte de unas mercancías procedentes de China que entraron en el territorio de la Unión a través de Eslovenia y debían circular en régimen de tránsito externo hasta llegar a su destino en Italia. IGAZ Trans, a su vez, encomendó a un agente de aduanas (Interservice) la tramitación de las formalidades aduaneras y, por otra parte, subcontrató con el Sr. Horváth el transporte de las mercancías. Las mercancías debían ser transportadas en régimen de tránsito externo desde Koper (Eslovenia) hasta Viena (Austria) y, finalmente, hasta su destinatario final en Roma (Italia). Interservice inició el procedimiento de tránsito externo en la aduana de Eslovenia y transmitió al Sr. Horváth la autorización necesaria para que las autoridades aduaneras pusieran a su disposición las mercancías y la carta de porte. El Sr. Horváth llevó las mercancías hasta la zona de estacionamiento de la aduana de Viena que figuraba en la carta de porte y allí entregó las mismas y el documento de tránsito al transportista principal (IGAZ Trans). Las mercancías permanecieron varios días en la zona de estacionamiento y, posteriormente, el Sr. Horváth regresó a Viena para transportarlas hasta su destinatario final en Italia.

El presente litigio se plantea porque las mercancías nunca llegaron a presentarse en la oficina aduanera de Viena, sino que el contenedor que transportaba las mismas permaneció varios días en la zona de estacionamiento de la aduana, pero sin que las mercancías fueran presentadas efectivamente ante las autoridades aduaneras. Además, las autoridades eslovenas descubrieron que Friedler Spedition e IGAZ Trans les habían enviado documentos falsos para acreditar la liquidación del procedimiento de tránsito externo. Por ello, consideraron que las mercancías habían sido sustraídas a la vigilancia aduanera y exigieron a Interservice, como deudor principal, el pago de los derechos de aduana y del IVA a la importación, así como los correspondientes intereses de demora. Interservice abonó tales cantidades y presentó una demanda en Hungría contra el Sr. Horváth, reclamando responsabilidad extracontractual por daños y perjuicios. Interservice pretendía que el Sr. Horváth le reintegrara los importes que habían sido abonados a las autoridades eslovenas.

El precepto aplicable en este asunto es el artículo 96 CAC, que se refiere a las obligaciones del titular del régimen de tránsito comunitario externo. En su primer apartado, establece que el obligado principal es el titular del régimen de tránsito externo y, como tal, éste deberá presentar las mercancías intactas en la oficina de aduana de destino en el plazo señalado y respetando las correspondientes medidas de identificación. El segundo apartado añade que, sin perjuicio de las obligaciones del obligado principal, el transportista que acepte unas mercancías sabiendo que están bajo el régimen de

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

tránsito comunitario deberá también presentarlas intactas en la oficina de aduana de destino. Interservice, de acuerdo con este último apartado, alegaba que el Sr. Horváth, en cuanto transportista, era también responsable de la presentación de las mercancías en la aduana de destino, con independencia de que en este caso concreto solo tuviera la condición de subcontratista del transporte.

Los tribunales de primera y segunda instancia desestimaron la demanda interpuesta por Interservice basándose en que el artículo 96.2 CAC no era aplicable al subcontratista del transporte. Interservice interpuso entonces recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Hungría, que concluyó que la solución del litigio dependía de si la deuda exigida a Interservice tenía su origen en un comportamiento ilícito y culposo del Sr. Horváth (artículo 203 CAC). Dicha persona aceptó las mercancías en régimen de tránsito externo, pero no se cercioró, antes de continuar con el transporte, de que las empresas que le contrataron o subcontrataron (IGAZ Trans o Friedler Spedition) hubieran presentado efectivamente las mercancías en la aduana de destino. En este sentido, el Tribunal Supremo de Hungría plantea dos cuestiones prejudiciales. La primera, sobre el concepto de contratista a los efectos del artículo 96.2 CAC, esto es, si dicho concepto incluye no solo a la persona que celebra un contrato de transporte con el vendedor sino también a la persona que ejecuta el transporte sobre la base de otro contrato celebrado con el transportista principal. En segundo lugar, en caso de que el artículo 96.2 CAC resulte aplicable al subcontratista, se plantea si dicho subcontratista está obligado, antes de continuar el transporte de las mercancías, a cerciorarse de manera satisfactoria de que el transportista principal ha presentado efectivamente las mercancías en la oficina aduanera de destino.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE aborda si el artículo 96.2 CAC resulta aplicable no solo al contratista sino también al subcontratista del transporte, es decir, a la persona que lleva a cabo el transporte de las mercancías en régimen de tránsito externo. Puesto que no existe en el CAC una definición del término transportista, el TJUE realiza una interpretación del artículo 96.2 CAC teniendo en cuenta tanto los propios términos de esta disposición como su contexto y finalidad. De acuerdo con su tenor literal, el TJUE señala que el artículo 96.2 CAC exige dos requisitos para que un transportista pueda estar sujeto a la obligación de presentar las mercancías intactas en la aduana de destino: a) la aceptación de las mercancías, que supone la recepción física y la posesión de las mismas y b) el conocimiento, en el momento de la aceptación, de que las mercancías están bajo el régimen de tránsito comunitario externo. En cuanto al contexto y finalidad, el TJUE se remite a las conclusiones del Abogado General (Sr. Yves Bot) en las que se indica que la responsabilidad del transportista debe distinguirse de la del obligado principal, tanto por su fundamento como por su alcance (ap. 47-49 de las conclusiones). En efecto, la responsabilidad del obligado principal se basa en su condición de titular

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

del régimen de tránsito, por lo que dicho obligado es responsable del cumplimiento de todas las obligaciones relativas a este régimen. En cambio, la responsabilidad del transportista, se fundamenta en la tenencia de las mercancías y en el conocimiento de que las mismas se encuentran en régimen de tránsito.

Por ello, el TJUE señala que carece de relevancia el hecho de que las mercancías se transporten en régimen de subcontratación con el transportista principal. De lo contrario, las personas que actuasen en virtud de una subcontrata quedarían automáticamente fuera del ámbito de la responsabilidad del artículo 96.2 CAC, lo que no tendría mucho sentido, pues son personas que disponen de las mercancías y pueden saber que éstas se encuentran en régimen de tránsito. En consecuencia, el TJUE concluye que el transportista que debe presentar las mercancías intactas en la aduana de destino (artículo 96.2 CAC) es cualquier persona (incluido el subcontratista) que cumpla básicamente dos requisitos: a) que lleve a cabo el transporte efectivo de las mismas en régimen de tránsito externo y b) que haya aceptado el transporte sabiendo que las mercancías están bajo este régimen.

En segundo lugar, una vez determinado que el artículo 96.2 CAC puede incluir también al subcontratista del transporte (el Sr. Horváth), el TJUE debe determinar el alcance de la obligación de presentar intactas las mercancías en la oficina aduanera de destino. El TJUE comienza señalando que el artículo 96.2 CAC solamente permite considerar que un transportista es responsable de la falta de presentación de las mercancías cuando dicho transportista esté obligado a cerciorarse de esa presentación. En el presente caso, puesto que el Sr. Horváth aceptó las mercancías sabiendo que estaban bajo el régimen de tránsito externo, el TJUE señala que deben analizarse dos cuestiones. Primera, si el Sr. Horváth quedó eximido de la obligación de presentar las mercancías en la oficina aduanera de destino al haber entregado las mismas, acompañadas del documento de tránsito, al representante del transportista principal (IGAZ Trans). Recordemos que esta entrega se produjo en la zona de estacionamiento de la oficina aduanera, pero las mercancías nunca llegaron a presentarse ante las autoridades. Segunda, si el Sr. Horváth pudo quedar otra vez sujeto a la obligación de presentar las mercancías desde el momento en que regresó a Viena para hacerse nuevamente cargo de las mismas y transportarlas hasta su cliente final en Roma.

En cuanto a la primera cuestión, el TJUE señala que el Sr. Horváth quedó eximido de dicha obligación en el momento en que entregó las mercancías al transportista principal (IGAZ Trans) en la zona de estacionamiento, pues la obligación del artículo 96.2 CAC deriva precisamente de la tenencia de las mercancías. Por tanto, el requisito fundamental es que dichas mercancías se hayan entregado a otro transportista que tenga conocimiento de que las mismas se encuentran en régimen de tránsito

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

externo. Se trata, en esencia, de un traslado de la responsabilidad a otra persona que cumple igualmente los requisitos del artículo 96.2 CAC, pues esta última persona es también un transportista que acepta la tenencia de las mercancías y que tiene constancia de que las mismas circulan en régimen de tránsito externo. En cuanto a la segunda cuestión, el TJUE sostiene que al Sr. Horváth no se le puede exigir la obligación de cerciorarse, después de esa entrega y antes de hacer cargo nuevamente del transporte, de que se han presentado las mercancías intactas en la oficina aduanera de Viena. No obstante, siguiendo al Abogado General, el TJUE señala que el subcontratista podría haber incurrido en responsabilidad del artículo 96.2 CAC si continuó el transporte hasta Italia sabiendo que el régimen de tránsito no había concluido de forma regular, cuestión que deberá determinar el órgano remitentes, si bien el TJUE señala que no se dispone de información suficiente para determinar este extremo. Así las cosas, el Sr. Horváth también quedaría exonerado de responsabilidad por el transporte realizado desde Viena hasta Roma.

A la luz del presente caso, es posible extraer algunas conclusiones sobre la responsabilidad de los subcontratistas al amparo del artículo 96.2 CAC. En primer lugar, que cuando el subcontratista del transporte entrega al transportista principal las mercancías y el documento de tránsito, el primero queda exonerado de la posible responsabilidad que pueda surgir por una eventual sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera, siempre que dicha sustracción se produzca con posterioridad a la entrega de las mercancías. En tal caso, la entrega de las mercancías al transportista principal conlleva que se traslade la responsabilidad a este transportista y produce efectos liberatorios para el transportista subcontratado. En segundo lugar, debemos concluir que, a fin de analizar la responsabilidad del subcontratista, resulta fundamental determinar si dicha persona tenía conocimiento de que el régimen de tránsito no había concluido de forma regular. Si no tuviera conocimiento de ello, no se podrá exigir al subcontratista la responsabilidad que deriva del artículo 96.2 CAC en su condición de transportista de una mercancía en régimen de tránsito externo, sino que dicha responsabilidad será exigible, únicamente, al titular del régimen de tránsito en su condición de deudor aduanero por incumplimiento. Por último, esta jurisprudencia resulta también aplicable a las nuevas disposiciones del CAU, pues la responsabilidad del transportista se mantiene en términos similares (artículo 233.3 CAU). Además, se introduce una definición amplia del término transportista, considerando como tal, en el caso de entrada de las mercancías, a la persona que introduzca dichas mercancías en el territorio aduanero o que asuma la responsabilidad del transporte de esas mercancías en dicho territorio (artículo 5, apartado 40, CAU).

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

6.2. STJUE de 18 de enero de 2017 (Sala Tercera), Wortmann, C-365/15, EU:C:2017:19.

Materias tratadas: Devolución de derechos antidumping recaudados indebidamente por ser contrarios al Derecho de la Unión – Obligación de satisfacer intereses de demora desde la fecha de pago de tales derechos – Ámbito de aplicación de los artículos 241 y 236 CAC en materia de restitución de derechos con intereses de demora.

Hechos: Una entidad alemana (Wortmann) solicitó a las autoridades aduaneras la devolución de unos derechos antidumping que el TJUE había declarado contrarios al Derecho de la Unión (*Brosmann Footwear (HL)* y otros/Consejo, C-249/10 P). Una vez realizada dicha devolución, la empresa solicitó también que se abonaran intereses de demora desde la fecha en que fueron indebidamente pagados los derechos antidumping hasta la fecha de su devolución. Las autoridades alemanas le denegaron el pago de los intereses de demora y la empresa recurrió ante el Tribunal Tributario de Düsseldorf (Alemania). El Derecho de la Unión sobre el que se plantea la cuestión prejudicial es el artículo 241 CAC, que establece, como regla general, que no se abonaran intereses de demora cuando las autoridades aduaneras acuerden la devolución de los derechos de importación o exportación. No obstante, dicho precepto señala que sí se abonarán intereses de demora en dos casos: a) cuando hayan pasado más de tres meses desde que se acordó la devolución sin que se hayan devuelto tales cantidades y b) cuando lo estipulen las disposiciones nacionales. Sin embargo, el derecho alemán no establece expresamente la obligación de devolver intereses de demora en estos supuestos (artículo 233 y 236 Ley tributaria alemana). Por ello, el tribunal decidió suspender el procedimiento y preguntar al TJUE si el derecho nacional al que se remite el artículo 241 CAC debe prever expresamente la obligación de pagar intereses de demora para que los mismos puedan ser abonados al interesado. En este contexto, el tribunal remitente también se refiere a la jurisprudencia en la que se reconoce la obligación de devolver con intereses de demora las cuotas de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión (STJUE de 18 de abril de 2013, *Irimie*, C-565/11).

Decisión del tribunal: El TJUE considera que el artículo 241 CAC, en el que se limita el pago de intereses de demora, no resulta aplicable a una devolución de derechos antidumping que han sido declarados contrarios al Derecho de la Unión. El TJUE fundamenta su argumentación tanto en la génesis del propio artículo 241 CAC como en el contexto en el que se ubica esta disposición. El TJUE señala que el origen de esta norma se debe a que, en la mayor parte de los casos, las autoridades aduaneras solo controlan las declaraciones aduaneras a posteriori, por lo que la posibilidad de que tal control de lugar a una devolución de los derechos es muy real. Además, siguiendo las conclusiones del AG (M. Campos Sánchez-Bordona), el TJUE señala que el artículo 241 CAC está previsto para

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

los casos en que, tras el levante de las mercancías, se pone de manifiesto que debe reducirse el importe de los derechos inicialmente recaudados por las autoridades aduaneras y que, por tanto, debe procederse a la devolución correspondiente.

El TJUE indica también que existe una cierta simetría en el CAC en cuanto al abono de intereses de demora derivados de controles a posteriori, tanto por parte de la Administración como del contribuyente. Esta simetría, según el TJUE, deriva de la premura del sistema de despacho aduanero, que se realiza en un gran número de casos sin inspección previa al levante de las mercancías, por lo que resulta muy frecuente la realización de controles a posteriori. Precisamente por ello, la obligación de abonar intereses de demora se limita tanto en favor de la Administración como del contribuyente. La primera, solamente está obligada a su abono si han transcurrido más de tres meses desde que se ordenó la devolución o si lo prevé la normativa nacional (artículo 241 CAC). Por su parte, el contribuyente, solamente debe abonar intereses de demora respecto del período posterior a la expiración del plazo para pagar la deuda aduanera contraída a posteriori (artículo 232.1 b) CAC)⁵. El TJUE considera que la devolución de derechos antidumping del presente caso no se debe a un error en el cálculo de tales derechos que haya dado lugar a una recaudación a posteriori, sino a una devolución de los derechos debido a su falta de adecuación al Derecho de la Unión.

Por tanto, el TJUE entiende que, en el presente caso, no resulta aplicable la norma sobre devolución de derechos del artículo 241 CAC, sino que debe aplicarse el artículo 236.1 CAC, donde se establece la devolución de los derechos cuando su importe no sea legalmente debido. En este sentido, el TJUE cita una importante jurisprudencia en la que ya se consideró la aplicación de dicho artículo en los casos de devolución de derechos antidumping (*Ikea Wholesale*, C-351/04 y *Trubowest Handel y Makarov/Consejo y Comisión*, C-419/08). Así, el TJUE concluye que procede considerar que el importe de los derechos debe ser devuelto con intereses de demora, fundamentalmente, por dos razones: el artículo 236.1 CAC no indica expresamente si la devolución de derechos antidumping debe realizarse con intereses de demora y el artículo 241 CAC no resulta aplicable a este caso. Con ello, al igual que el AG en sus conclusiones, el TJUE confirma la obligación de los Estados miembros

⁵ No obstante, la interpretación de la normativa aduanera y la jurisprudencia del TJUE en esta materia (en ocasiones contradictoria) podría dar lugar a considerar que, en determinados casos, es posible exigir intereses de demora por deudas aduanera contraídas a posteriori. En este sentido, algún autor ha señalado que dicha posibilidad tendría cabida si consideramos que los intereses de demora no son compensatorios sino sancionadores, pues el TJUE ha admitido en alguna ocasión la posibilidad de exigir intereses en tales casos, esto es, cuando los mismos constituyan una sanción efectiva, proporcionada y disuasiva. La posición que se adopte depende también de si cabe atribuir a las deudas por incumplimiento un carácter sancionador a estos efectos (sobre este razonamiento vid. Escobar Lasala, J. J., “Deuda aduanera: exigencia de intereses de demora en caso de contracción a posteriori”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 7, 2015).

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

de devolver con intereses de demora los importes recaudados de modo contrario al Derecho de la Unión, debiendo calcular dichos intereses desde la fecha de pago por los justiciables de los derechos antidumping.

6.3. STJUE de 25 de enero de 2017 (Sala Tercera), Ultra-Brag, C-679/15, EU:C:2017:40.

Materias tratadas: Nacimiento de una deuda aduanera por la introducción irregular de mercancías – Empleo de una persona jurídica que ocasiona la introducción irregular – Concepto de deudor aduanero (artículo 202.3 CAC) – Ausencia de fraude o negligencia manifiesta (artículo 212 bis CAC).

Hechos: Ultra-Brag es una empresa de logística con sede en Suiza que ofrece servicios de transporte por aguas interiores europeas. La empresa exportó, por vía fluvial, fuera del territorio aduanero de la Unión (Suiza), dos transformadores y dos lotes de bobinas. Debido a una avería en otro de los buques de la empresa, que al día siguiente debía transportar una turbina desde Francia hasta Bélgica, uno de los empleados de la empresa, experto en transporte de mercancías pesadas y responsable de exportaciones, tomó la decisión de utilizar el buque que se encontraba en Suiza para realizar el transporte de la mencionada turbina. Esta operación de transporte se realizaría de la siguiente forma (que tratamos de resumir): primero, las mercancías que transportaba el buque de Suiza (transformadores y bobinas) no se descargarían por completo en Suiza, ya que dicho buque debía zarpar urgentemente a Francia para recoger la turbina; segundo, el buque volvería a Suiza con la turbina y descargaría allí las mercancías iniciales (transformadores y bobinas); finalmente, el buque partiría con la turbina desde Suiza hasta Bélgica. Por tanto, debido a la urgencia del transporte, el primer paso era que el buque que estaba en Suiza se dirigiera a Francia con las mercancías que aún no había descargado en Suiza, pues en Francia debía recoger otra mercancía para transportarla posteriormente a Bélgica.

El empleado de la empresa responsable de estas operaciones ordenó al capitán del buque que partiera inmediatamente a Francia para recoger la turbina. Para ello, el buque debía volver a entrar en el territorio de la Unión a través de la frontera de Alemania, pero sin descargar las mercancías que llevaba desde Suiza (transformadores y bobinas). Este empleado, en primer lugar, preguntó a las autoridades suizas sobre las formalidades aduaneras necesarias y le comentaron que una reexportación a la Unión de corta duración no planteaba problemas, pero que era preciso también informar a las autoridades alemanas. Sin embargo, a consecuencia de una avería en su automóvil, dicho empleado no pudo informar a éstas antes de la hora del cierre de la oficina aduanera alemana. El buque partió entonces desde Suiza para Francia con la mercancía que no había descargado (transformador y

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

bobinas) y entró en el territorio de la Unión a través de la frontera alemana sin presentar dicha mercancía ante las autoridades aduaneras. Las autoridades alemanas detectaron esta operación en el marco de una inspección y exigieron a la empresa Ultra-Brag el pago de derechos de importación por considerar que se trataba de una introducción irregular de mercancías (artículo 202.3 CAC). La empresa alegó que esta operación estaba exenta de derechos de aduana y que no había cometido negligencia manifiesta al haber encomendado las formalidades aduaneras del transporte a un trabajador cualificado (artículo 212 bis CAC).

Tras recurrir en varias instancias, el asunto llegó al tribunal tributario competente, que decidió plantear varias cuestiones prejudiciales a fin de determinar los siguientes aspectos. Por un lado, si una persona jurídica (Ultra-Brag) podía ser considerada deudor aduanero por una introducción irregular de las mercancías llevada a cabo por uno de sus empleados, que no era su representante legal. Por otro lado, en caso de respuesta afirmativa, se preguntaba si la empresa podía beneficiarse de la exención aplicable a este tipo de importaciones por entender que no había existido maniobra fraudulenta o negligencia manifiesta. En cuanto a la primera cuestión, resulta aplicable el artículo 202.3 CAC, en el que se establece que son varias las personas que pueden tener la condición de deudor aduanero en caso de una introducción irregular de las mercancías: a) la persona que lleva a cabo la introducción irregular por ser quien deba realizar las operaciones de despacho de tales mercancías o b) las personas que, sin estar obligadas a realizar tales operaciones de despacho aduanero, han estado implicadas en la introducción irregular porque conocían o debían conocer que se estaba realizando la misma⁶. En cuanto a la segunda cuestión, resulta aplicable el artículo 212 bis CAC, que establece que cuando resulte aplicable una exención de los derechos, dicha exención se aplicará también en aquellos casos en que surja una deuda aduanera por incumplimiento (por ejemplo, debido a una introducción irregular), siempre que el comportamiento del interesado no implique maniobra fraudulenta o negligencia manifiesta y se demuestre que se cumplen todos los demás requisitos para disfrutar de dicha exención. En este caso, resultaría aplicable una exención por reintroducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión (artículo 185.1 CAC), si bien habría que determinar si se cumple el requisito de la ausencia de fraude o negligencia manifiesta.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE aplica una consolidada jurisprudencia para determinar las personas que tienen la condición de deudor aduanero en caso de una introducción irregular de las mercancías (vid., entre otras, *Spedition Ulustrans*, C-414/02). De esta jurisprudencia interesa resaltar

⁶ Para un estudio más detallado de las personas que tienen la condición de deudor aduanero en tales casos nos remitimos a García Heredia, A., “Las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento”, *Revista Española de*

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

la siguiente doctrina sobre el artículo 202.3 CAC. En primer lugar, el legislador de la Unión quiso determinar en sentido amplio las personas que pueden tener la condición de deudor aduanero por una introducción irregular y, al mismo tiempo, pretendió establecer de forma exhaustiva los requisitos para la determinación de las personas que tienen dicha condición (ap. 25 y 39). En segundo lugar, cuando esta disposición se refiere al término “persona” que haya procedido a la introducción irregular, sin precisar si se trata de una persona física o jurídica, conlleva que toda persona puede ser considerada deudora si por sus actos ha ocasionado una introducción irregular (ap. 26). En tercer lugar, cuando la introducción irregular se ha llevado a cabo por un empleado en nombre y por cuenta del empresario, éste debe ser considerado como la persona que, por sus actos, ocasiona dicha introducción irregular (ap. 29).

De acuerdo con esta doctrina, el TJUE considera que la introducción irregular de las mercancías fue realizada materialmente por el capitán del buque que transportaba las mismas y que actuaba por orden de la persona responsable de los asuntos de exportación. Ahora bien, este hecho no excluye que el empleador para el que trabajan ambos empleados (Ultra-Brag) pueda tener también la condición de deudor aduanero por dicha introducción irregular (artículo 202.3 CAC). En este sentido, el TJUE concluye que una persona jurídica puede ser considerada deudor aduanero de una introducción irregular cuando uno de sus empleados ha realizado dicha introducción respetando el marco de la misión que le confió su empresario y actuando así dentro de sus atribuciones, en nombre y por cuenta del empresario. Esta conclusión se extiende también a una situación como la del presente caso, en la que un empleado (capitán del buque) lleva a cabo una introducción irregular respetando el marco de la misión que su empresario le ha confiado y ejecutando las órdenes que le ha dado otro empleado de éste (responsable de exportaciones), también facultado al efecto en el ejercicio de sus funciones. Por otro lado, el TJUE también aclara que carece de relevancia el hecho de que ninguno de estos empleados fuera el representante legal de la empresa.

En cuanto a la segunda cuestión, esto es, determinar si concurre el requisito de ausencia de maniobra fraudulenta o negligencia manifiesta (artículo 212 bis CAC), el TJUE señala que no ha de atenderse exclusivamente al comportamiento del propio empresario, sino también al comportamiento de los empleados encargados de la introducción de la mercancía en el territorio de la Unión. El comportamiento de estos empleados es también imputable al empresario a efectos de determinar la ausencia de fraude o negligencia manifiesta. Por tanto, es necesario determinar si dicho requisito se cumple no solo en el empresario sino también en todos los empleados que han realizado

Derecho Financiero, núm. 162, 2014, pp. 137-176.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

materialmente la introducción irregular. De ser así, a pesar de tratarse de una introducción irregular, resultaría aplicable la exención de los derechos de importación derivados de una reintroducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión (artículo 185.1 CAC).

En consecuencia, podemos concluir que los actos de introducción irregular llevados a cabo por los empleados de una empresa, producen efectos jurídico aduaneros sobre la persona para la que trabajan dichos empleados, ya sea para determinar su condición de deudor aduanero o la ausencia de fraude o negligencia manifiesta que permita aplicar las exenciones arancelarias correspondientes. De esta jurisprudencia se desprende también que la actuación de los empleados debe reunir una serie de requisitos para que ésta produzca efectos sobre su empresario: a) que los empleados hayan respetado el marco de la misión que tienen encomendada y b) que hayan actuado dentro de sus respectivas atribuciones en nombre y por cuenta de su empresario. Por último, debemos resaltar que esta doctrina es igualmente válida cuando un empleado ejecuta, a su vez, las órdenes que le ha dado otro empleado facultado al efecto en el ejercicio de sus funciones. Por todo ello, en lo que se refiere a la determinación de la deuda aduanera, las actuaciones de los empleados de una empresa, siempre que cumplan estos requisitos, afectan de forma directa a la empresa en la que desempeñan sus funciones. Esta doctrina resultaría igualmente aplicable a las nuevas disposiciones del CAU en las que se regulan las deudas por incumplimiento, en particular, en lo relativo al incumplimiento de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera sobre la introducción de las mercancías (artículo 79.3 CAU).

6.4. Otras sentencias de aduanas comentadas de forma más breve

Las SSTGUE de 15 de diciembre de 2016 (Sala Quinta), *España/Comisión, T-548/14, EU:T:2016:739* y *España/Comisión, T-466/14, EU:T:2016:742*, confirman una importante jurisprudencia sobre la condonación o devolución de los derechos de importación cuando los mismos no han sido recaudados debido a un error de las autoridades competentes (artículo 220.2 b) CAC y 119 CAU). Esta causa de condonación exige el cumplimiento cumulativo de tres requisitos: a) que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes; b) que el error cometido por las autoridades sea de tal índole que no haya podido ser descubierto razonablemente por un deudor de buena fe, a pesar de su experiencia profesional y la diligencia con la que debe actuar; c) el deudor debe haber observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con su declaración en aduana. Cuando concurren estos tres requisitos el deudor tiene derecho a que no se proceda a la recaudación a posteriori de los derechos de aduana (vid., entre otras, STJUE 14 de noviembre de 2002, *Ilumitrónica*, C-251/00; Auto del TJUE de 1 de octubre de 2009, *Agrar-Invest-Tatschl/Comisión*, C-552/08 P; STJUE de 15 de

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 174, 2017.

diciembre de 2011, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10, *REDF* núm. 154, pp. 334-337).

En las sentencias que ahora reseñamos, el TGUE aplica esta misma doctrina a las importaciones de productos derivados del atún (conservas y lomos congelados) procedentes de El Salvador (T-466/14) y Ecuador (T-548/14). En ambos casos, las importaciones fueron realizadas por empresas españolas (Calvo y ACTEMSA) y se aplicó el arancel preferencial del sistema de preferencias generalizadas (SPG). A raíz de las investigaciones llevadas a cabo por la Oficina de Lucha contra el Fraude (OLAF), se descubrieron varias irregularidades en la aplicación de las normas de origen, lo que llevó a concluir que las mercancías no podían considerarse originarias de tales países a efectos de la aplicación del arancel preferencial. Por ello, las autoridades españolas exigieron a posteriori los derechos de importación al tipo del arancel aduanero común del 24%. Posteriormente, a petición de las empresas afectadas, las autoridades españolas solicitaron a la Comisión la condonación de tales derechos, pero la misma fue denegada en sendas Decisiones de la Comisión (REM 02/2013 y 03/2013), que son las que se recurren en los presentes asuntos.

En la STGUE sobre las importaciones de atún de El Salvador (T-466/14), se consideró que no procedía la condonación por entender que no se habían cumplido los requisitos relativos a la buena fe y al cumplimiento de las normas de origen. En este sentido, resultó determinante el hecho de que el deudor fuera un operador altamente experimentado que operaba en distintas partes del mundo y que, por tanto, debió haber extremado sus precauciones y asegurarse del cumplimiento de todas las normas relativas al origen de las mercancías. Por su parte, la STGUE sobre las importaciones procedentes de Ecuador (T-548/14), abordó los efectos que podía tener sobre el requisito de la buena fe la publicación en el DOUE de un aviso de la Comisión Europea, en el que se informaba a los importadores de posibles irregularidades en la aplicación del tratamiento preferencial de las importaciones de atún procedentes de varios países. El aviso de la Comisión mencionaba expresamente dos países (Colombia y El Salvador) e incluía una referencia genérica a otros países con preferencias arancelarias, aunque sin mencionarlos expresamente. El TGUE consideró que el hecho de que no se hubiera incluido una mención más clara y precisa de los países afectados conllevaba una falta de seguridad jurídica reprochable a la Comisión y, por tanto, no podía cuestionarse la buena fe de los importadores a pesar de la publicación de un aviso en el DOUE. En este caso, el TGUE dio la razón a España y anuló la decisión de la Comisión en la que se denegaba la condonación de los derechos por las importaciones de atún procedentes de Ecuador.