

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

N. 177 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. Derechos fundamentales y Derecho de la UE:** 2.1. *Puškár*. 2.2. *Otras sentencias reseñadas de forma más breve (Ispas)*. **3. El TJUE como instancia arbitral en relación con los Convenios de Doble Imposición firmados por los Estados miembros:** *Austria / Alemania, C-648/15*. **4. Libertades fundamentales e impuestos directos:** *Sentencias reseñadas de forma más breve: Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements / Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, The Trustees of the BP Pension Scheme, / Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, A Oy*. **5. Directivas en materia de impuestos directos:** 5.1. *Eqiom and Enka*; 5.2. *Argenta*. **6. Libertades fundamentales e impuestos especiales:** 6.1. *Comisión/Irlanda, C-552/15*. **7 Directivas sobre impuestos especiales:** 7.1. *Mannesmann*. 7.2. *Elecdedy Carcelen*. **8. IVA** 8.1. *Iberdrola* 8.2 *Aviva, DNB Banka y Comisión/Alemania* 8.3 *Mercedes-Benz Financial Services UK* 8.4 *Paper Consult* 8.5 *BB construct* 8.6 *Kozuba* 8.7 *Cussens y otros* 8.8 *Di Maura* 8.9 *Otras sentencias reseñadas de forma más breve: SMS group, Federal Express Europe, Shields & Sons Partnership, Lombard Ingatlan Lizing, The English Bridge Union Limited, AZ, Wind Innovation 1, Entertainment Bulgaria System, Geissel, CHEZ Elektro Bulgaria, y Geocycle Bulgaria*. **9. Impuestos que gravan la concentración de capitales:** 9.1. *Air Berlin*. **10. Aduanas:** 10.1. *A*; 10.2. *Aqua Pro*, 10.3. *LS Customs Services*; 10.4. *AEBTRI*; 10.5. *Otras sentencias reseñadas de forma más breve: X; Tigers*; Eslovaquia / Comisión, C-593/15 P, y Rumanía / Comisión, C-599/15 P; *Istanbul Lojistik*.

1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez)

Las sentencias tributarias del TJUE correspondientes a los meses de septiembre a noviembre de 2017 son objeto de reseña en el presente número de la REDF. Este período destaca por la gran producción de sentencias y el tratamiento de cuestiones muy variadas, entre las que cabe destacar las siguientes:

- Derechos fundamentales: La STJUE *Puškár* aclara el impacto que el derecho a la protección de datos personales, protegido en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, puede tener en relación con las normas tributarias. A su vez, la STJUE *Ispas*, además de delimitar el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aclara las consecuencias del derecho de defensa, como principio fundamental del propio Derecho de la UE, en los procedimientos de inspección tributaria.
- El TJUE como árbitro en disputas sobre Convenios de Doble Imposición: La STJUE *Austria / Alemania*, C-648/15, constituye el primer pronunciamiento del TJUE en el ejercicio de la función arbitral que le atribuye el Convenio de Doble Imposición entre Austria y Alemania. Constituye un caso peculiar donde el TJUE se pronuncia no como máximo intérprete del Derecho de la UE sino como árbitro que resuelve la disputa relativa a la aplicación del citado CDI entre dos Estados miembros.
- Directivas en materia de impuestos directos: La STJUE *Eqiom* tiene especial relevancia en la construcción del concepto de prohibición del abuso y el fraude en el Derecho de la UE y un impacto directo sobre el art. 14.1.h) TRLIRNR.
- Libertades fundamentales e impuestos especiales: La STJUE (Gran Sala) *Comisión/Irlanda*, C-552/15 demuestra que las libertades fundamentales también pueden tener impacto sobre los impuestos especiales, en concreto, analiza el impuesto irlandés de matriculación a la luz de la libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE).
- Impuestos especiales: La STJUE *Elecdedy Carcelen*, analiza la compatibilidad con el Derecho derivado de la Unión del canon eólico establecido por la Castilla La-Mancha y se declara que dicho canon respeta las exigencia del Derecho de la Unión, tanto en lo relativo a las Directivas de impuestos especiales pertinentes (2003/96 y 2008/118) como en relación con la Directiva sobre el fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables (2009/28).
- IVA: En este ámbito, existen un buen número de sentencias que tratan asuntos heterogéneos de gran interés. Así, en la sentencia *BB Construct*, se analiza, desde la óptica de los derechos y principios fundamentales contenidos en la CDFUE, la exigencia de una garantía, de importe considerable, para que una sociedad se inscriba en el registro del IVA, por tener vínculos con otra sociedad incumplidora. Igualmente, en *Paper Consult*, se examina, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, otra medida nacional antifraude, consistente en la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

denegación del derecho a deducir por el hecho de que la adquisición deriva de un operador incluido en una listado público de sociedades inactivas. Destaca también la sentencia *Cussens y otros*, en la que el TJUE analiza una práctica abusiva en el marco de operaciones inmobiliarias y en la que aplica criterios interpretativos ya consolidados. También son relevantes el asunto *Iberdrola*, sobre el alcance del derecho a deducir respecto de servicios de los que se beneficia gratuitamente un tercero para las actividades económicas de éste; el asunto *Mercedes-Benz Financial Services UK*, sobre la calificación como entrega de bienes de un arrendamiento financiero con opción de compra; y los asuntos *Aviva*, *DNB Banka* y *Comisión/Alemania*, que aclara el ámbito de aplicación material de la exención prevista para los servicios prestados por agrupaciones autónomas de personas a sus miembros.

- Aduanas: En materia aduanera hay un conjunto de sentencias que aclaran cuestiones muy relevantes en este sector del Derecho tributario, en concreto quién tiene la condición de deudor aduanero y el plazo para notificar la deuda aduanera en el caso de un montaje artificial de sociedades para eludir el pago de derechos aduaneros (*A*, C-522/16); los procedimientos de recaudación *a posteriori* y el impacto del principio de confianza legítima cuando el importador no tiene contacto directo con el exportador (*Aqua Pro*, C-407/16); la determinación del valor de aduana y su motivación por las autoridades aduaneras (*LS Customs Services*, C-46/16), o la determinación de la deuda aduanera y las personas responsables en una operación de tránsito externo realizada al amparo de un cuaderno TIR.

2. DERECHOS FUNDAMENTALES Y DERECHO DE LA UE (por Adolfo Martín Jiménez)

2.1. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 27 de septiembre de 2017, P. Puškár, C-73/16, ECLI:EU:C:2017:725

Materias tratadas: Carta de Derechos Fundamentales de la UE: art. 7, 8, 47 y 52.1 – Directiva 95/46 – Tratamiento de datos personales por la Administración tributaria: elaboración de un listado confidencial de testaferos relevante a efectos tributarios – Interacción entre los derechos fundamentales (sobre todo, a protección de datos personales y tutela judicial efectiva) con normas y actuaciones tributarias – Ajuste de la jurisprudencia del TJUE a la emitida por el TEDH.

Hechos: El asunto controvertido se refiere a la discrepancia entre el TC y el TS de Eslovaquia acerca de la compatibilidad con el Convenio Europeo de Derechos Humanos y con la Carta de los Derechos fundamentales de la Unión Europea (‘CDFUE’) y la Directiva 95/46 de protección de datos de una lista

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

de contribuyentes que mantenía la Administración tributaria eslovaca. Fundamentalmente, el TS de Eslovaquia, en desacuerdo con su TC, dirigió varias cuestiones prejudiciales al TJUE para determinar si las autoridades tributarias de este país podían mantener una lista confidencial de personas físicas que ejercen funciones como testaferros en personas jurídicas. Las cuestiones del TS eslovaco se refieren a la compatibilidad de dicha lista con los art. 7, 8 y 47 CDFUE y con los art. 1, 7 y 13 de la Directiva 95/46 sobre la protección y el tratamiento de los datos personales.

En concreto, el litigio está vinculado a la solicitud del Sr. Puškár al TS de Eslovaquia de que ordenara a todas las delegaciones y unidades de la Administración tributaria la remoción de su nombre de la lista de testaferros que éstas mantenían. La lista tenía carácter confidencial y el Sr. Puškár la había obtenido sin el consentimiento de la Administración tributaria. El TS desestimó los recursos del Sr. Puškár por motivos de forma (no haber agotado las vías de recurso ante las autoridades administrativas nacionales) y de fondo. El Sr. Puškár acudió al TC eslovaco y este último declaró, conforme con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que el TS había vulnerado varios derechos fundamentales, en concreto, el derecho a un proceso equitativo, el derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos personales, y anuló sus sentencias. El TS eslovaco, sin embargo, entendía que el TC de este país no había tenido en cuenta la jurisprudencia del TJUE en materia de protección de datos personales y planteó varias cuestiones prejudiciales al TJUE orientadas a conocer: (1) si el art. 47 CDFUE (derecho a la tutela judicial efectiva) se opone a una legislación nacional que subordine el recurso contencioso-administrativo a que el demandante agote las vías administrativas previas reguladas en el ordenamiento nacional, (2) si los art. 7 (respeto a la vida privada y familiar y al domicilio y las comunicaciones), 8 (derecho a la protección de datos) y las normas de la Directiva 95/96 sobre protección de datos personales se oponen al mantenimiento con carácter confidencial por la Administración tributaria de una lista de contribuyentes como la controvertida en este asunto, y (3) si una lista protegida por el art. 13.1 Directiva 95/46 contra el acceso o difusión no autorizados, que el demandante obtuvo sin el consentimiento de la autoridad tributaria que la elaboró, puede considerarse como un medio de prueba ilegal, que deba ser inadmitido por el juez nacional, con arreglo al art. 47.2 CEDFUE, que reconoce el derecho a un proceso equitativo.

Decisión del Tribunal: Con carácter preliminar, el TJUE aclaró que el litigio relativo a la lista confidencial de contribuyentes está incluido dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 95/46 y no puede considerarse excluido de la misma de acuerdo con las excepciones del art. 3.2. (para datos

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

relativos a la seguridad pública, la defensa, la seguridad del Estado, incluido el bienestar económico, y las actividades del Estado en materia penal), que deben interpretarse con carácter restrictivo. A priori, a salvo las comprobaciones del tribunal nacional, el TJUE consideró que los datos relativos a contribuyentes en la lista controvertida están vinculados con la recaudación de los tributos y el fraude fiscal y, puesto que no están conectados tampoco con procedimientos penales, no entran dentro de los conceptos protegidos por la excepción del art. 3.2. Directiva 95/46. Al mismo tiempo, es jurisprudencia del TJUE que los datos fiscales constituyen datos personales a efectos del art. 2.a) Directiva 95/46 y, además, el art. 13.1.e) Directiva 95/46 faculta a los Estados para adoptar medidas legales que limiten el alcance de las obligaciones y derechos previstos en la Directiva cuando tal limitación sea necesaria para la salvaguardia de un interés económico y financiero, incluyendo los asuntos fiscales, lo que demuestra que los datos fiscales están dentro del ámbito de aplicación de la Directiva.

En relación con la primera cuestión prejudicial (interposición obligatoria de recursos administrativos previos al judicial), el TJUE precisó que el art. 22 Directiva 95/46 regula expresamente la posibilidad de que los jueces y tribunales de los Estados miembros protejan los derechos reconocidos en la Directiva sin indicar nada sobre la obligatoriedad de recursos administrativos previos. No obstante, los Estados miembros sí deben garantizar en su sistema de recursos la protección del derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial consagrado en el art. 47 CDFUE. En este sentido, el TJUE reconoció que los recursos administrativos previos pueden suponer una limitación del derecho a la tutela judicial efectiva y tales limitaciones sólo se justifican si se establecen conforme a una ley, con respeto al principio de proporcionalidad, y para proteger un interés general reconocido por la Unión o los derechos de los demás (art. 52.1. CDFUE). En el ordenamiento eslovaco parece que la obligación estaba prevista en la ley, que respetaba el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, pero era necesario comprobar si respondía a objetivos de interés general. En la medida que el recurso administrativo previo pretende descargar a los tribunales de trabajo y dar a la administración la posibilidad de depurar los actos sin acudir a un procedimiento judicial puede estar presente el interés público que requiere el art. 52.1. CDFUE. No obstante, corresponde al tribunal nacional comprobar si se respeta el principio de proporcionalidad, en particular, si el plazo del recurso judicial comienza a correr antes de que se resuelva la reclamación administrativa y se interrumpe la prescripción de dicho derecho, si el procedimiento administrativo se demora en exceso o si supone costes excesivos (las tasas exigidas deben respetar este principio y no obstaculizar el acceso a la jurisdicción), en cuyo caso, se entorpecería el derecho a la tutela judicial efectiva.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

En cuanto a la cuestión prejudicial relativa al valor de la lista de contribuyentes como prueba en los procedimientos judiciales nacionales cuando ha sido obtenida sin el consentimiento de la Administración, el TJUE declaró que la inadmisión de tal lista como prueba es una limitación del derecho a la tutela judicial efectiva que debe respetar los límites del art. 52.1. CDFUE igualmente. Tal limitación no debe admitirse si afecta al contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, aspecto que corresponde comprobar al juez nacional (si contiene datos del contribuyente afectado, si se debate sobre su existencia o si el contribuyente dispone de otras pruebas distintas de su existencia), y debe comprobarse si es proporcionada su inadmisión como prueba y si persigue la protección de un interés público. A estos efectos, puede resultar proporcionada la protección del objetivo de evitar la utilización no deseada de documentos internos de la Administración tributaria o de proteger los datos de otras personas incluidas en la lista. No obstante, al menos en relación con la persona cuyos datos figuren en la lista, el TJUE remarcó que la inadmisión como prueba puede resultar desproporcionada. Si bien el art. 13 Directiva 95/46 permite que los Estados miembros limiten los derechos de acceso a datos personales que reconoce la Directiva a los particulares cuando, entre otros, sea una medida de salvaguardia necesaria de intereses económicos y financieros, incluidos los fiscales, tal disposición exige medidas legales expresas. Es decir, el tribunal nacional debe analizar cómo ha sido ejecutado tal art. 13 Directiva 95/46 en su legislación nacional y qué objetivo persigue. Incluso si el objetivo perseguido puede ser merecedor de protección, el tribunal nacional debe ponderar en el caso concreto si el interés que impide el acceso a los datos personales por motivos fiscales debe prevalecer sobre el interés de la protección de los derechos del particular y si en el procedimiento específico seguido ante ese tribunal existen otros medios para garantizar la confidencialidad, sobre todo, de los datos personales de otras personas incluidas en la lista.

Por último, el TJUE respondió a la segunda cuestión prejudicial. Con carácter preliminar el TJUE aclaró que la lista controvertida puede estar comprendida dentro del ámbito del art. 7.e) Directiva 95/46, según el cual el tratamiento de datos personales es lícito si es necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o para el ejercicio del poder público. Por ello, el tribunal remitente debe comprobar si la normativa eslovaca confiere esas misiones de interés público a las autoridades que elaboraron la lista o a las que se haya comunicado la misma y si explícitamente se ha encomendado a quien recogió los datos esa función. Al mismo tiempo, nuevamente, el TJUE conminó al tribunal nacional a comprobar si la elaboración de la lista controvertida responde efectivamente a un interés público, teniendo en cuenta la finalidad exacta de la lista y sus efectos, velando por el respeto al principio de proporcionalidad, puesto que la protección del Derecho fundamental a la intimidad a nivel de la Unión exige que las excepciones

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

a la protección de datos personales y las limitaciones de esa protección no excedan de lo estrictamente necesario. Puesto que una persona esté incluida en la lista, continuó el TJUE, puede afectar a su reputación y relaciones con las administraciones tributarias, a su presunción de inocencia y a la libertad de empresa, una injerencia de estas características sólo será razonable si existen motivos suficientes para sospechar que el interesado ocupa puestos directivos con las personas con las que se relaciona y está perjudicando la recaudación y la lucha contra el fraude fiscal. Igualmente, deben cumplirse las condiciones que la Directiva regula para que el tratamiento de los datos personales sea lícito de acuerdo con los art. 6 y 10 a 12, y comprobarse que la eventual limitación de tales condiciones y derechos, de acuerdo con el art. 13 Directiva, es necesaria para la protección de los fines que reconoce este precepto.

El TJUE se negó, sin embargo, a contestar al TS eslovaco acerca de qué hacer en caso de divergencia entre la jurisprudencia del TJUE y del TEDH alegando que aquél no había indicado cuáles eran estas diferencias concretas. De todas formas, de la doctrina establecida en la sentencia estaba razonablemente clara la posición del TJUE sobre cómo interpretar los art. 7, 8 y 47 CDFUE, y, a pesar de que la sentencia es bastante abierta, ofrece la pauta al TS esloveno de cómo interpretar y aplicar tanto los derechos controvertidos de la CDFUE como la Directiva 95/46 en relación con la lista confidencial de contribuyentes que su Administración tributaria elaboró.

La importancia de esta sentencia se encuentra en que pone de manifiesto la relevancia de los derechos fundamentales y muy en concreto el derecho a la protección de datos personales (art. 8 CDFUE) en relación con las actuaciones de la Administración tributaria. En un mundo donde existe un cambio de paradigma global y donde la transparencia y el intercambio de información así como las estrategias de 'name and shame' se consideran instrumentos cruciales para la aplicación eficaz de las normas tributarias, el derecho a la intimidad y la protección de datos personales adquieren más importancia si cabe. Si bien la sentencia reseñada deja abiertas sus conclusiones a la vista del ejercicio de ponderación que tiene que hacer el tribunal nacional entre el contenido esencial de los derechos fundamentales, los intereses públicos protegidos que justifiquen intromisiones, el principio de proporcionalidad y los derechos de los demás, el pronunciamiento es muy relevante, puesto que marca al juez nacional cómo debe realizar ese ejercicio, cuál es la interacción entre, en este caso, los art. 7, 8 y 47 y el art. 52.1 CDFUE y, a su vez, con y entre las distintas disposiciones de la Directiva 95/46 de protección de datos personales. Desde una perspectiva nacional, aparte de a los procedimientos de intercambio de información automática o incluso rogada o del tratamiento general de la información personal en manos de la Administración tributaria, la jurisprudencia de la que damos noticia puede resultar aplicable en

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

relación con el art. 95 bis (publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias) LGT, añadido por la Ley 34/2015.

2.2. Otras sentencias reseñadas de forma más breve

La STJUE de 9 de noviembre de 2017, *Ispas*, C-298/16, ECLI:EU:2017:843 concluyó, en relación con una inspección realizada a unos contribuyentes rumanos en materia de IVA que “el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que, en los procedimientos administrativos relativos a la inspección y a la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, un particular debe tener la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general”. La mayor importancia de este caso se encuentra en que aplica los principios generales del ordenamiento de la Unión a un procedimiento que no es sancionador o estrictamente de liquidación del IVA, sino en relación con el acceso a la información que se tiene en cuenta en el procedimiento de inspección de comprobación y verificación de la situación del obligado tributario (por más que conduzca a una liquidación ulteriormente). En este sentido, la sentencia aclara el contenido del ámbito de aplicación del Derecho de la UE. Al mismo tiempo, el TJUE se cuida de hacer referencia a la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, ya que el derecho a ser oído o al acceso a documentación del art. 41 de la misma sólo se aplican en relación con las instituciones de la Unión y no a las administraciones nacionales, esto es, la conclusión del TJUE se fundamenta en los principios generales del Derecho de la Unión, al no ser aplicable la Carta de Derechos Fundamentales en el asunto controvertido, el contenido de tales principios se asemeja aunque no tiene que ser idéntico necesariamente al propio de los derechos reconocidos en la CDFUE (vid., a estos efectos, la interesante opinión del AG).

En relación también con la aplicación de la CDFUE en el ámbito del IVA, vid la STJUE *BB Construct*, comentada en el epígrafe 8.5, y en la que se responden a cuestiones también planteadas por el TS Eslovaco (como en la STJUE *Puškár*, reseñada más arriba).

3. EL TJUE COMO INSTANCIA ARBITRAL EN RELACIÓN CON LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR LOS ESTADOS MIEMBROS (por Adolfo Martín

Jiménez)

De acuerdo con el art. 273 TFUE, el TJUE puede tener competencias para pronunciarse ‘sobre cualquier controversia entre los Estados miembros relacionada con el objeto de los Tratados, si dicha controversia le es sometida en virtud de un compromiso’. Es sabido que el Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición entre Austria-Alemania (2000), art. 25.5, atribuye al TJUE una función arbitral en relación con la interpretación y aplicación del CDI para el caso de que las autoridades competentes no sean capaces de resolver sus diferencias en el procedimiento amistoso. Hasta donde conocemos, no existe ningún otro CDI con una cláusula semejante y la nueva Directiva 2017/1852 sobre resolución de disputas no atribuye tampoco al TJUE una función arbitral en la interpretación de los CDIs, por más que obviamente pueda interpretar la Directiva.

En este contexto, la **STJUE (Gran Sala) de 12 de septiembre de 2017, Austria / Alemania, C-648/15, ECLI:EU:C:2017:664**¹ constituye el primer pronunciamiento del TJUE en su función de árbitro de disputas relativas al CDI Austria-Alemania, resolviendo cómo un determinado producto financiero debía calificarse a los efectos del art. 11 (intereses) del citado CDI (este precepto permite que los intereses que generan ciertos productos sean gravados en la fuente, mientras que otros sólo se gravan en el Estado de residencia, y sobre la calificación del producto financiero en cuestión Alemania y Austria mantenían posiciones diversas). El asunto no es tan relevante desde la perspectiva del fondo del mismo como por el hecho de que pone de manifiesto una función arbitral singular del TJUE que es difícil que trascienda más allá del CDI Austria-Alemania y, por ello, en este sentido no tiene un impacto directo sobre nuestro ordenamiento o el de otros Estados miembros de la UE.

Quizás lo más llamativo del caso es la forma en que el TJUE afirma su competencia relativa a la interpretación del CDI que le atribuía la función arbitral. Para el TJUE, la eliminación de la doble imposición está relacionada ‘con el objeto de los Tratados’ a que se refiere el art. 273 TFUE en el sentido de que la misma es beneficiosa o contribuye a la realización del mercado interior. Tal interpretación, a nuestro juicio razonable, ya que, al final el objetivo o finalidad de los CDIs no es muy distinto al propio del TFUE (facilitar o fomentar la libre circulación de personas, servicios, capitales y, en última instancia, también mercancías), supone una novedad cierta, ya que el TJUE está dando a entender que la atribución de jurisdicción y de una función arbitral al TJUE no tiene necesariamente que tener una conexión directa con el Derecho de la UE. Al mismo tiempo, el TJUE, al admitir que el compromiso genérico del art. 25.5 CDI Austria-Alemania, sin que exista un

¹ Para un excelente comentario de esta sentencia, vid. Michel, B., *Austria v. Germany (Case C-648/15): The ECJ and Its New Tax Treaty Arbitration Hat*, *European Taxation* vol. 58, n. 1, p. 2 y ss., especialmente útil para este breve comentario, aunque no coincidamos en algunos aspectos con este autor.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

compromiso específico en el caso concreto, puede constituir una cláusula válida a efectos de atribución de una función arbitral al TJUE, pone de manifiesto que el compromiso entre dos autoridades competentes de los Estados miembros de solucionar sus disputas a través de esta fórmula también podría valer para otorgar al TJUE el papel de árbitro de una controversia sobre la interpretación y aplicación de un CDI entre dos Estados miembros. No será fácil, sin embargo, que tal función se le atribuya tras la entrada en vigor de la Directiva 2017/1852, que, en definitiva, encomienda la resolución de este tipo de disputas a una comisión de árbitros, reduciendo el papel que el TJUE podría tener a estos efectos sobre la base jurídica del art. 273 TFUE (cabría especular hasta qué punto incluso la sentencia ahora reseñada ha influido en la adopción de la citada Directiva como instrumento para asegurar que las decisiones sobre aplicación de los CDIs no se toman fuera del procedimiento amistoso de los CDIs, donde el arbitraje es la fase final de este tipo de procedimiento).

Si la proliferación de comisiones arbitrales que propone la Directiva 2017/1852 (y ya anteriormente el Convenio 90/436/CEE) es deseable o no en comparación con la asunción de una función arbitral por el propio TJUE en materia de CDIs es un aspecto que no admite una respuesta clara, ya que puede tener tanto ventajas como inconvenientes (v.gr. la comisión arbitral estará integrada por especialistas en Derecho tributario y, en concreto, fiscalidad internacional, mientras que el TJUE no tiene tal especialidad, en este sentido, el razonamiento del TJUE en éste su primer laudo plantea algunas dificultades relevantes desde la perspectiva de la fiscalidad internacional; la ausencia de influencia en el TJUE de la autoridad competente puede servir para reclamar una mayor objetividad del TJUE y su carácter único, junto a la publicidad de sus decisiones, puede dotar de más coherencia a sus ‘laudos arbitrales’ e incrementar la transparencia y efectos de sus ‘laudos’; la carga de trabajo del TJUE subiría exponencialmente si se le atribuyera una función arbitral en el ámbito de los CDIs, la autoridad del TJUE se puede ver cuestionada o limitada ya que el laudo será parte de un procedimiento amistoso sujeto a revisión jurisdiccional interna etc.). Sea como fuere la mayor contribución de esta sentencia es que admite un mecanismo de resolución de disputas alternativo al propuesto por la Directiva 2017/1852 ó en los CDIs específicos, aunque no sea fácil que tal mecanismo se generalice y cabe recordar que su fuerza vinculante es idéntica a la propia de un procedimiento amistoso y no de una sentencia como tal (con los problemas que ello puede conllevar de relación con los órganos jurisdiccionales internos).

Desde el punto de vista sustantivo, cabe telegráficamente apuntar que la STJUE plantea una interpretación del art. 3.2. (cláusula de remisión al Derecho interno de una de las partes, la que aplica el CDI, salvo que el contexto lo exija de otra manera) o incluso del art. 11 (intereses) conforme a una

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

metodología con la que no estarían de acuerdo muchos, quizás la mayoría, de los estudiosos de la fiscalidad internacional y que el pronunciamiento aclara qué significan las expresiones ‘participación en beneficios’ y ‘créditos con participación en beneficios’ que, en no pocas ocasiones, plantean problemas a la hora de aplicar los artículos sobre dividendos e intereses de los CDIs (equivalentes a los art. 10 y 11 MC OCDE, aunque la controversia giraba sobre la interpretación del art. 11 (intereses) del CDI, que no sigue el art. 11 del MC OCDE).

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

La STJUE de 14 de septiembre de 2017, *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements / Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-646/15*, ECLI:EU:C:2017:682, resulta de interés desde la perspectiva, sobre todo, del ámbito de aplicación de las libertades del TFUE. En este caso, se cuestiona el impuesto de salida del Reino Unido exigido como consecuencia del traslado de los administradores de varios ‘trusts’ constituidos en este país a Chipre. El trust gestionaba fundamentalmente acciones de las empresas de la persona que los constituyó (‘settlor’) en beneficio de sus hijos y es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta en el Reino Unido. El aspecto más importante de la sentencia del TJUE se refiere, sin embargo, a su respuesta a la argumentación de la Administración tributaria del Reino Unido en el sentido de que el ‘trust’, por su naturaleza jurídica (acuerdo contractual y no vehículo societario), no tiene derecho a ninguna de las libertades del TFUE. La respuesta del TJUE tuvo en cuenta a estos efectos, más allá del estatuto mercantil o civil del ‘trusts’ (que está claro que no tiene personalidad jurídica) su consideración como sujeto pasivo a efectos de la imposición sobre la renta en el Reino Unido. Tal personificación a efectos tributarios del ‘trusts’ y sus administradores --que, además, persiguen un fin lucrativo con la institución, esto es, realizan una actividad económica-- permitía considerarlo como titular de los derechos conferidos por la libertad de establecimiento e incluido dentro de las referencias a quienes ostentan tales derechos del art. 54 TFUE.

Una vez reconocida la posibilidad de que el ‘trust’, incluso si sólo realiza funciones de tenencia de valores y gestión, pueda invocar la libertad de establecimiento, el TJUE aplicó su jurisprudencia tradicional sobre los impuestos de salida (vid., por ejemplo, la STJUE de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus, C-371/10*), aún admitiendo que el traslado de los administradores fuera del Reino Unido no suponía que este Estado se viera privado de la facultad de someter a gravamen las rentas

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

eventualmente imputables al ‘trust’ durante el período de residencia de estos en el Reino Unido. En este sentido, el TJUE consideró que el gravamen de la plusvalía correspondiente al valor de los bienes en el momento de la salida (traslado de residencia) de los administradores del Reino Unido hacia Chipre estaba justificado por el reparto equilibrado del poder tributario (principio de territorialidad asociado a un componente temporal), pero que la legislación del Reino Unido podía vulnerar el principio de proporcionalidad: se debe conceder al ‘trust’ la posibilidad de pagar inmediatamente el impuesto correspondiente a la plusvalía latente gravada o de aplazar la deuda, con sus correspondientes intereses, al momento en el que se produzca la efectiva enajenación de los bienes con los que la plusvalía latente está vinculada. Como es jurisprudencia reiterada, el cobro diferido del impuesto de salida no entraña la obligación, por parte del Reino Unido, de tomar en cuenta eventuales minusvalías generadas con posterioridad al traslado de la residencia fuera de aquel país (esta precisión es extraña si se tiene en cuenta que el Reino Unido no perdía la potestad de gravar algunos de los bienes y derechos gestionados por el trust). En estas circunstancias, el TJUE declaró que una legislación como la británica controvertida se opone a la libertad de establecimiento. En nada influye el hecho de que el trust hubiera obtenido plusvalías en un momento posterior a la liquidación del importe del impuesto pero antes de que pasara a ser exigible.

Obviamente, la sentencia *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* tiene una importancia capital para que los ‘trusts’ a los que se ha dado cierta subjetividad tributaria en un Estado miembro puedan invocar las libertades del TJUE frente a su Estado de constitución, no está tan claro, sin embargo, cuáles serán los efectos de esta jurisprudencia en relación con otros Estados (por ejemplo, en los que el ‘trust’ obtiene rentas) ya que, como es sabido, muchos ordenamientos, entre ellos, el español, no reconocen esta figura. Su consideración como beneficiarios de las libertades cuando tienen una cierta subjetividad en su ordenamiento de constitución, no obstante, puede producir importantes efectos en relación con los Estados de la UE en los que el ‘trust’ opere si se traslada al ‘trust’ la jurisprudencia del TJUE relativa a reconocimiento de sociedades de un Estado miembro en otros Estados de la UE.

La STJUE de 14 de septiembre de 2017, *The Trustees of the BP Pension Scheme, / Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs*, C-628/15, ECLI:EU:C:2017:687, resulta complementaria de la anterior al reconocer a un ‘trust’ igualmente del Reino Unido el derecho a la obtención de un crédito fiscal cuya denegación puede suponer una vulneración de la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE). El fondo del asunto es muy similar al planteado en la STJUE 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, al referirse al mismo sistema

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

de eliminación de la doble imposición económica sobre dividendos que se declaró contrario al Derecho de la UE en aquella sentencia, con la particularidad de que el ordenamiento del Reino Unido no prevé para los ‘trusts’ ninguna acción que permita articular la devolución de lo pagado indebidamente en vulneración del Derecho de la UE, o, más concretamente, la devolución de créditos fiscales que sería necesaria para eliminar la discriminación identificada en la citada sentencia. El TJUE, en este sentido, recuerda al Reino Unido las obligaciones que se derivan del principio de primacía del Derecho de la UE y la necesidad de devolver lo indebidamente pagado en vulneración del Derecho de la UE, puesto que el principio de efectividad reclama que se habilite dicha posibilidad de devolución para los ‘trustees’ afectados por la misma. En el orden sustantivo, la STJUE *The Trustees of the BP Pension Scheme* recuerda, y esto es jurisprudencia reiterada, que el mero hecho de que los trustees hicieran inversiones internas (en sociedades del Reino Unido) no excluye la situación del ámbito de aplicación del Derecho de la UE si existe un elemento transnacional afectado y tratado de forma más onerosa que las situaciones puramente nacionales (en el caso concreto, las distribuciones de dividendos que recibían los ‘trustees’ de sociedades del Reino Unido que invertían fuera de este Estado miembro eran tratadas de forma más gravosa que las distribuciones de dividendos puramente internas, de sociedades del Reino Unido que sólo invertían en el Reino Unido).

La STJUE (Sala Primera) de 23 de noviembre de 2017, *A Oy*, C-292/16, ECLI:EU:C:2017:888 se refiere a una operación de aportación, por una sociedad finlandesa, de un establecimiento permanente en Austria a una sociedad austriaca a cambio de participaciones en ésta. Claramente se trata de una operación comprendida en el ámbito de aplicación del art. 10 Directiva 90/434/CEE (por las fechas de la operación), aunque el párrafo segundo de este precepto permite al Estado de residencia gravar las plusvalías vinculadas a la enajenación del activo, sin concretar en qué momento se debe producir tal gravamen, cuando tal Estado someta a tributación la renta mundial. La legislación interna finlandesa, en este caso, si la operación hubiera sido puramente interna, permitía el diferimiento de la tributación de las plusvalías vinculadas a los activos del establecimiento interno hasta el momento de la enajenación del mismo, pero no concedía idéntica posibilidad en las situaciones internacionales. Para el TJUE, el art. 10.2 Directiva debía ser interpretado a la luz de la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE), por lo que la legislación finlandesa provocaba una discriminación al tratar de manera diferenciada las situaciones internas e internacionales. No obstante, el TJUE aplicó su jurisprudencia sobre impuestos de salida (vid. más arriba la STJUE *Trustees of the P Panayi*) para concluir que la normativa finlandesa podía estar justificada por la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria pero, a fin de cumplir con las exigencias del principio de proporcionalidad, debía conceder

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

la opción de un diferimiento del impuesto o de pago inmediato en el momento de realizar la operación de reestructuración.

5. DIRECTIVAS EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS (por Adolfo Martín Jiménez)

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 7 de septiembre de 2017, Egiom and Enka, C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641

Materias tratadas: Directiva 90/435/CEE y libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) – Incompatibilidad con el art. 1.2. de la Directiva y la libertad de establecimiento de una cláusula nacional que excluye los beneficios de la Directiva cuando la matriz en la UE está controlada por una persona no residente en la UE – Vulneración por la normativa nacional del art. 1.2. Directiva y la libertad de establecimiento – Interpretación uniforme del principio de prohibición del abuso o el fraude del Derecho de la UE en relación con el art. 1.2. Directiva o como exigencia imperativa de interés general que puede suponer una excepción a las libertades del TFUE.

Hechos: La sociedad Egiom es filial de la luxemburguesa Enka, que tiene el 100 por 100 de su capital. El 99 por 100 del capital de Enka pertenece a la sociedad chipriota Waverley Star, a su vez, controlada al 100 por 100 por una sociedad suiza. En los años 2005 y 2006, la predecesora de Egiom (Euro Stockage, sucedida por Egiom) abonó a Enka dividendos. La Administración tributaria francesa entendió que tales distribuciones estaban sujetas a retención en Francia y denegó la posibilidad a Egiom de que se acogiera a las normas nacionales francesas de desarrollo del art. 5 Directiva Matriz-Filial (en aquel entonces, todavía, la Directiva 90/435). Para la Administración tributaria francesa resultaba aplicable en este caso la cláusula anti-abuso que la normativa de este país tenía para prevenir las estructuras de planificación fiscal que pretendían beneficiarse indebidamente de las disposiciones de la Directiva y que es muy similar a la que contiene el art. 14.1.h) TRLIRNR.² Tras varios recursos, el asunto llegó en casación al Conseil d'État y, en el recurso, Egiom alegó que la cláusula anti-abuso francesa controvertida vulneraba el Derecho primario de la UE y la Directiva 90/435. El Conseil d'État se dirigió al TJUE para conocer si la cláusula anti-abuso controvertida vulneraba el art. 1.2. Directiva 90/435 (la propia cláusula anti-abuso de la Directiva) y el art. 49 (libertad de establecimiento) o 63 (libre

² El art. 119.ter del Code Général des Impôts francés dispone que la exención de retención para los dividendos pagados a matrices de la UE por sus filiales francesas cubiertas por la Directiva ‘no será de aplicación cuando los dividendos los perciba una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros, salvo cuando dicha persona jurídica acredite que la cadena de participaciones no

circulación de capitales) TFUE.

Decisión del Tribunal: Es doctrina reiterada del TJUE que, cuando en un campo material concreto han existido normas de armonización de carácter exhaustivo, la compatibilidad de una norma nacional con el Derecho de la UE requiere tomar como punto de referencia la norma armonizadora y no el Derecho primario. No es el caso con el art. 1.2. de la Directiva Matriz-Filial, que reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes o abusos. De su propio tenor literal se desprende que la Directiva y su art. 1.2. no son una norma de armonización exhaustiva y que las normas nacionales de ejecución deben apreciarse, no sólo a la luz de las disposiciones de la propia Directiva, sino también del Derecho primario. En este contexto, el TJUE precisó que el art. 1.2. Directiva, al igual que antes había hecho en su jurisprudencia con la cláusula anti-abuso de la Directiva 90/434/CEE (STJUE *Kofoed*), es una manifestación del principio general de prohibición del abuso o el fraude del Derecho de la UE y, en este sentido, posibilita a los Estados miembros excluir la aplicación de la Directiva cuando se den los elementos necesarios para apreciar la existencia de tal abuso o fraude, aunque dicha disposición, por ser una excepción a las normas tributarias de la Directiva, debe ser interpretada restrictivamente. A estos efectos, el TJUE ponderó si la disposición nacional era necesaria realmente para prevenir el fraude o el abuso, lo que, en última instancia, no es más que un análisis de proporcionalidad de la medida.

Para determinar si la norma era proporcionada o no, el TJUE acudió a su jurisprudencia tradicional (v.gr. *Cadbury Schweppes*, C-196/04) en materia de libertades fundamentales, según la cual las normas anti-abuso o fraude resultarán desproporcionadas e injustificadas allí donde no se apliquen a montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica. A estos efectos, las autoridades nacionales no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder a un examen individual del conjunto de la operación de que se trate. Es jurisprudencia reiterada en este sentido también que el establecimiento de una norma fiscal de alcance general que prive automáticamente de la ventaja tributaria a determinadas categorías de contribuyentes, sin que la Administración esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o abuso (vid. la STJUE *Euro Park*, C-14/96). El objetivo de la norma francesa, continuó el TJUE, no es privar de una ventaja tributaria a los montajes puramente artificiales cuyo fin sea acogerse a esa ventaja, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que una matriz controlada directa o indirectamente por personas residentes en Estados terceros tenga su sede, sea cual

tiene por objeto principal o uno de sus objetivos principales” acogerse a la exención citada.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

fuere el motivo, fuera de Francia. En este sentido, el mero hecho de que sociedades matrices situadas en territorio de la UE estén controladas por personas de fuera de la UE no es en sí mismo un hecho indicativo de la existencia de un montaje artificial, carente de realidad económica. En consecuencia, supeditar la exención de la retención del art. 5 Directiva Matriz-Filial al hecho de que las matrices no residentes, a su vez, residentes en otro Estado de la UE, acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objeto principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la citada exención, sin que la Administración tributaria deba aportar al menos un indicio del fraude o abuso, de forma que se establece una presunción general de abuso o fraude, es contrario al objetivo fundamental de la Directiva, ya que de ninguna de sus disposiciones se desprende que el control de la matrices comunitarias por no residentes en la UE sea un elemento relevante para aplicar las ventajas que la Directiva reconoce.

Desde la perspectiva de las libertades fundamentales, el TJUE concretó que, en el caso específico, resultaba de aplicación la libertad de establecimiento, ya que la matriz luxemburguesa controlaba el capital de la sociedad francesa de forma completamente mayoritaria (test de la ‘influencia efectiva’). La conclusión que alcanzó el TJUE desde la perspectiva de esta libertad fue idéntica a la relativa al art. 1.2. Directiva. Para el TJUE, la exigencia imperativa de interés general relativa a la prohibición del fraude o el abuso, que es una excepción a las libertades, debe ser interpretada con el mismo significado que la cláusula anti-abuso de la Directiva Matriz-Filial (art. 1.2.) ya que, en definitiva, la última es manifestación del principio general de prohibición del abuso que justifica la exigencia imperativa reconocida en el ámbito de las libertades. Por consiguiente, al no estar amparada la normativa francesa por la exigencia imperativa relativa a la prevención del fraude y del abuso, cabía concluir que la cláusula específica anti-abuso de la legislación francesa vulnera también la libertad de establecimiento.

Desde la perspectiva del Derecho de la UE general, la STJUE *Eqiom* sigue la senda ya marcada por la STJUE *Euro-Park*, C-14/16 (n. 175 REDF), relativa a la Directiva 90/434/CEE, actual Directiva 2009/133/CE, que continúan otras sentencias posteriores (a comentar en números futuros de esta revista), y es relevante al poner de manifiesto la voluntad, reclamada por la doctrina³, de unificar el sentido y significado del principio de prohibición del abuso o el fraude de manera que expresamente se pone de manifiesto que el art. 1.2. de la Directiva Matriz-Filial no responde a ningún parámetro distinto a los que cabe entender inherentes al principio general de prohibición del abuso o fraude del Derecho de

³ Vid. a este respecto nuestro trabajo, “Hacia una concepción unitaria del abuso del Derecho tributario de la UE”, *Quincena Fiscal* n. 7, 2012, pp. 59-114; o más recientemente, A. Cordewener, “Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives”, *EC Tax Review* 2017-2, pp. 60-66.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

la UE y a sus distintas manifestaciones en el ámbito de la imposición directa o indirecta. Desde una perspectiva interna, la STJUE *Eqiom* está referida a una norma anti-abuso de Directiva francesa que guarda una extraordinaria similitud con el art. 14.1.h) TRLIRNR, sobre todo, en la redacción que tenía hasta el 1 de enero de 2015, y, obviamente, también influye en la interpretación de la cláusula antiabuso que actualmente regula el citado precepto: será la Administración tributaria la que tenga que aportar pruebas de que existen indicios de artificiosidad en la estructura que lleva a personas de terceros Estados a interponer una matriz en un Estado de la UE, sin que pueda requerirse a priori al contribuyente la prueba de un motivo económico válido.

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 26 de octubre de 2017, *Argenta Spaarbank NV / Belgische Staat*, C-39/16, ECLI:EU:C:2017:813

.

Materias tratadas: Directiva 90/435/CEE – Normativa nacional que limita la deducibilidad de intereses no vinculados con dividendos que se benefician de las medidas del art. 4.1. Directiva hasta el importe de los dividendos recibidos – Vulneración del art. 4.2. Directiva – No justificación de la medida ni por el art. 3.2. ni por la cláusula general antiabuso del art. 1.2. Directiva.

Hechos: Argenta Spaarbank es una entidad de crédito belga que en 1999 y 2000 recibió dividendos de empresas belgas y de otros Estados miembros de la UE, que, en unos casos, tenían una antigüedad inferior y, en otros, superior a un año. De conformidad con el Derecho belga, Argenta pudo aplicar una reducción del 95 por 100 de los importes de los dividendos recibidos como sociedad matriz. En su condición de entidad de crédito, Argenta también pagó en esos ejercicios cuantiosos intereses que no se corresponden con préstamos vinculados a la adquisición de las participaciones generadoras de los dividendos. Tales intereses se corresponden fundamentalmente con remuneraciones a los clientes de productos abiertos en Argenta y, en consecuencia, podrían deducirse del IS de Argenta como gastos profesionales. No obstante, la legislación belga prevé la no deducibilidad de los intereses pagados hasta un importe igual al de los rendimientos deducibles correspondientes con dividendos recibidos de filiales que se benefician de la reducción del 95 por 100 de su cuantía, sin que existiera ninguna relación de causalidad o directa entre los intereses y los dividendos exentos, aunque tal norma se aplica para participaciones con una antigüedad inferior a un año. La Administración tributaria belga denegó a Argenta la deducción de intereses por importe de los dividendos que se beneficiaban de la reducción del 95 por 100 en los ejercicios 1999 y 2000. Para Argenta, la normativa belga vulneraba el art. 4.2. de la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

Directiva 90/435/CEE (la conocida como 'Directiva matriz-filial'), por lo que recurrió las liquidaciones recibidas y el Tribunal de Primera Instancia de Amberes planteó al TJUE varias cuestiones prejudiciales orientadas a conocer si, efectivamente, la Directiva resultaba vulnerada por la normativa interna belga.

Decisión del TJUE: En primer lugar, el TJUE desechó que la normativa belga pudiera estar justificada por el art. 3.2. Directiva 90/435, que prevé la posibilidad de que los Estados miembros exijan períodos de tenencia mínimos de las participaciones para aplicar las medidas de los art. 4 y 5 Directiva. Para el TJUE, el art. 3.2. Directiva no es una excepción general a la misma, sino que simplemente regula una facultad de los Estados miembros de la que pueden o no hacer uso. El TJUE llamó la atención sobre el hecho de que el tribunal nacional remitente aclaró que la normativa nacional no tenía ninguna conexión con el art. 3.2. Directiva, sino, más bien, pretendía establecer limitaciones a la deducción de intereses que superaran el problema que la Administración tributaria se encuentra a la hora de determinar si un préstamo está vinculado a la adquisición de una determinada participación. Por ello, el TJUE rechazó inadmitir la cuestión prejudicial, como proponía el Gobierno belga, y decidió considerar si la normativa de este país era contraria al art. 4.2. Directiva matriz-filial.

En relación con la compatibilidad de la normativa nacional con el art. 4.2. Directiva, el TJUE precisó que su redacción es clara e inequívoca, en el sentido de que esta disposición permite a los Estados miembros excluir la deducibilidad del gasto vinculado a la participación que genera beneficios sobre los que se elimina la doble imposición económica de acuerdo con la Directiva. En este sentido, el art. 4.2. Directiva no permite a los Estados miembros excluir, con carácter general, la deducción de intereses de préstamos pagados por la entidad matriz hasta un importe igual a los dividendos derivados de las filiales. El propio contexto y finalidad de la Directiva confirma que la finalidad su art. 4.2. no es otra que permitir a los Estados miembros no conceder deducciones de gastos o minusvalías vinculadas a dividendos que no van a tributar (por aplicación del método de exención o imputación). Por ello, el art. 4.2. Directiva debe ser objeto de una interpretación estricta, ya que, de otra forma, si se interpretara en el sentido que Bélgica propone, las propias medidas de eliminación de la doble imposición del art. 4.1 Directiva podrían dejar de tener sentido y serían desnaturalizadas al permitir a un Estado miembro aumentar la renta atribuible a una sociedad que recibe rentas que no tributan por la vía de limitar gastos que no están vinculados de forma directa con tales rentas. La finalidad del art. 4.2. Directiva, remarcó el TJUE, es únicamente impedir que la sociedad que recibe el dividendo disfrute de una doble ventaja (la no tributación del mismo y la deducción de gastos vinculados a una renta que no tributa), por lo que interpretar esta disposición como que pueda limitar la deducción de cualquier gasto de la sociedad que

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

recibe los dividendos hasta la cuantía del importe de los mismos equivaldría a privar de efecto útil al art. 4.1. Directiva. Por ello, la normativa belga no podía considerarse compatible con el art. 4.2. Directiva.

Por último, el TJUE aclaró que tampoco la normativa belga podía estar justificada por el art. 1.2. Directiva (la cláusula antiabuso en su redacción originaria). El TJUE continuó en su movimiento de aclaración de que el principio general de prohibición del abuso proyecta sus exigencias con respecto a la cláusula antiabuso de esta Directiva también y que la misma debe ser interpretada en coherencia con la jurisprudencia general en esta materia. En este sentido, el art. 1.2. Directiva es una cláusula general cuyo contenido se concreta en el art. 4.2., en la medida en que este último tiene como finalidad eliminar las dobles deducciones. La medida controvertida, a juicio del TJUE, resultaba desproporcionada para conseguir la prevención de abusos, y, en consecuencia, el art. 1.2 Directiva no puede ampararla.

La jurisprudencia del TJUE obliga a los Estados miembros a desarrollar sistemas de ‘tracing’ de los intereses (probablemente admitiendo fórmulas simplificadas) para determinar qué intereses están o no vinculados a dividendos recibidos en el contexto de las medidas previstas por la Directiva matriz-filial, obviamente allí donde no tengan limitaciones generales a la deducibilidad de los intereses pasivos (similares al art. 4 de la Directiva 1164/2016, la conocida como Directiva ATAD). En nuestro ordenamiento, la STJUE *Argenta* puede tener un cierto impacto relevante en la interpretación del art. 15.h) LIS, que deberá aplicarse sólo a intereses vinculados a participaciones que generen rentas a las que se aplique el art. 21 LIS. Al mismo tiempo, la STJUE y los principios que establece también tiene importancia en relación con los art. 21 y 32 LIS que son las normas nacionales de ejecución del art. 4 Directiva.

6. LIBERTADES FUNDAMENTALES E IMPUESTOS ESPECIALES (a cargo de Alejandro García Heredia)

6.1. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698

Materias tratadas: Impuesto irlandés de matriculación de vehículos – Alquiler o arrendamiento financiero de vehículos procedentes de otros Estados miembros para su utilización temporal en Irlanda – Pago por adelantado de la totalidad del impuesto de matriculación – Requisitos para la devolución del impuesto – Aplicación de la libre prestación de servicios y del principio de

proporcionalidad.

Hechos: El presente asunto resuelve un recurso por incumplimiento en relación con la adecuación al Derecho de la Unión del impuesto de matriculación irlandés. La Comisión Europea requirió a Irlanda para que adaptara dicho impuesto a las exigencias de la libre prestación de servicios en relación con el alquiler y el arrendamiento financiero (leasing) de vehículos automóviles. Irlanda efectuó en este sentido varias modificaciones en el Derecho nacional, pero las mismas resultaron insuficientes a juicio de la Comisión. En este sentido, los problemas de compatibilidad con el Derecho de la Unión se plantean en relación con el régimen aplicable a la importación en Irlanda de vehículos procedentes de otros Estados miembros, en particular, cuando dicha importación se realiza con la finalidad de utilizar los vehículos en territorio irlandés por un período de tiempo limitado.

Las cuestiones controvertidas del impuesto irlandés de matriculación se concretan en las siguientes. En primer lugar, la normativa nacional establece la obligación de pagar por adelantado la totalidad del impuesto de matriculación aplicable a los supuestos de matriculación definitiva, con independencia de la duración efectiva del uso del vehículo en Irlanda y con independencia de que la duración del alquiler del vehículo pueda determinarse con precisión y de forma anticipada. Además, el pago por adelantado del impuesto puede llegar a ser el doble del importe que finalmente se haya devengado. En segundo lugar, la normativa nacional prevé la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto pagado en exceso tras la baja del vehículo en Irlanda. Sin embargo, esta devolución solo puede solicitarse tras un procedimiento que obliga a una inspección técnica del vehículo, lo que supone unos costes adicionales para el contribuyente en concepto de gastos administrativos por dicho procedimiento. Además, la normativa del impuesto, hasta el año 2016, no contemplaba el abono de intereses de demora sobre la devolución de las cantidades pagadas por adelantado.

A juicio de la Comisión, estas medidas constituyen una carga financiera y de tesorería desproporcionada, que hacen que el alquiler de vehículos procedentes de otros Estados miembros sea más difícil que el alquiler de vehículos a empresas domiciliadas en Irlanda. Por el contrario, Irlanda sostiene que este sistema respeta plenamente las exigencias del artículo 56 TFUE, ya que la parte del impuesto pagado en exceso se devuelve en el momento de la exportación. Además, Irlanda señala que desde el 1 de enero de 2016 dicha devolución se realiza ya con intereses de demora y también se han reducido considerablemente los costes del sistema de devolución, que han pasado de 500 euros al “pago de una módica cantidad de 100 euros”.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

Así pues, con las cuestiones prejudiciales del presente asunto, se pretende aclarar la facultad que tienen los Estados miembros en relación con la regulación del impuesto de matriculación, en particular en lo relativo al pago por adelantado del impuesto y al sistema de devolución. Como ha señalado el AG (Sr. Maciej Szpunar), si bien los impuestos de matriculación no están armonizados en el Derecho de la Unión, ello no implica que los Estados miembros puedan regularlos sin ningún tipo de límites, pues, en cualquier caso, deberán respetar los principios generales del Derecho de la Unión, especialmente las libertades del mercado interior, tal y como sucede en este caso con la libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE).

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza señalando que procede analizar la normativa del impuesto tal y como estaba en la fecha en que finalizó el plazo fijado en el dictamen motivado de la Comisión. Esto significa que, para apreciar si ha existido incumplimiento, el TJUE tiene cuenta la regulación del impuesto antes de 2016, es decir, tal y como era cuando todavía carecía del cualquier mecanismo de pago de intereses de demora y cuando los costes administrativos de la devolución eran de 500 euros. Por tanto, el TJUE analiza por separado las dos cuestiones por las que la Comisión ha acusado a Irlanda de incumplir el artículo 56 TFUE: a) el pago por adelantado de la totalidad del impuesto y b) los requisitos desproporcionados para la devolución del mismo.

En cuanto a la imputación referida al pago por adelantado, debemos destacar las siguientes consideraciones. En primer lugar, el TJUE señala que la regulación del impuesto irlandés implica que las personas residentes en Irlanda que alquilen un vehículo en otro Estado miembro, aun cuando sea con duración limitada y conocida por anticipado, deberán pagar en Irlanda una cuota tributaria idéntica a la aplicable a la importación definitiva de tales vehículos. El TJUE considera que esta obligación de pagar la totalidad de la cuota puede hacer que cuando se contrate el alquiler con empresas domiciliadas en otro Estado miembro dicho alquiler resulte más oneroso que si se celebrase con empresas domiciliadas en Irlanda, a las que no se les exige pagar la totalidad de la cuota.

El sistema de devolución previsto por la normativa irlandesa para compensar esta diferencia de trato tampoco desvirtúa dicha conclusión. El TJUE, siguiendo los argumentos del AG, señala que el pago por adelantado del impuesto puede llegar a suponer el doble de la cuota finalmente devengada, por lo que adelantar dichas cantidades, aunque luego se devuelvan, conlleva la congelación de importantes recursos financieros y, por tanto, una desventaja de tesorería considerable. Por ello, el TJUE considera que la obligación de pagar por adelantado la cuota total del impuesto supone una restricción a la libre

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

prestación de servicios (artículo 56 TFUE), ya que puede desincentivar que las personas residentes en Irlanda recurran a empresas de alquiler de otros Estados miembros, así como que tales empresas presten esos servicios a personas residentes en Irlanda.

En segundo lugar, el TJUE analiza si tal restricción puede estar justificada de acuerdo con razones de interés general. De acuerdo con una reiterada jurisprudencia, el TJUE recuerda que los objetivos de carácter meramente económico no pueden constituir razones imperiosas de interés general que justifiquen este tipo de restricciones. En este sentido, se desestiman los argumentos alegados por Irlanda relativos a la necesidad de recaudar la totalidad del impuesto para compensar los costes de infraestructuras viales, la vigilancia del tráfico, los servicios de emergencia y los servicios de matriculación. En cambio, el TJUE recuerda que entre las razones imperiosas de interés general, sí figura la protección del medio ambiente, por ejemplo, para disuadir del alquiler de vehículos de gran consumo de carburante (*Cura Anlagen*, C-451/99). El TJUE señala que el objetivo de proteger el medio ambiente parece estar presente en el impuesto irlandés, ya que se calcula a partir de dos factores: a) el precio de venta en el mercado libre que tiene el vehículo en el momento de la importación y b) el nivel de emisiones de dióxido de carbono.

Sin embargo, el TJUE entiende que la obligación de abonar la totalidad de la cuota en el momento de la importación va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de protección del medio ambiente, por lo que no se respeta el principio de proporcionalidad. Ello se debe a que la totalidad de la cuota se paga con independencia de si la importación del vehículo es definitiva o temporal. Es decir, se trata de un sistema que no permite tener en cuenta la duración de la utilización del vehículo, ni siquiera cuando la misma puede ser conocida y precisada con antelación. En este sentido, el TJUE recuerda el auto recaído en el asunto *VAV-Autovermietung* (C-91/10), en el que ya se señaló que para que un impuesto de estas características fuera conforme con el principio de proporcionalidad su importe debía calcularse teniendo en cuenta la duración del contrato de alquiler o de la utilización del vehículo en la red vial en cuestión.

El TJUE señala que una medida menos restrictiva podría consistir en cobrar, en el momento del pago inicial, un impuesto proporcional a la duración prevista del vehículo en territorio irlandés y realizar, en el momento de la exportación, los ajustes correspondientes, ya sea mediante el abono de una devolución o la reclamación de un suplemento. Para Irlanda un sistema de estas características generaría el riesgo de perder ingresos fiscales y entrañaría grandes dificultades prácticas, debido a la imposibilidad de prever, en el momento de la importación, cuál será el importe exacto de la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

devolución y también porque la utilización efectiva del vehículo puede variar considerablemente de la proyectada. Al respecto, el TJUE recuerda que la necesidad de evitar la reducción de ingresos tributarios y las dificultades administrativas no son argumentos suficientes para justificar obstáculos a las libertades fundamentales. Además, el TJUE señala que no hay nada que impida a Irlanda establecer un sistema normalizado en función de la utilización previsible del vehículo en territorio irlandés (corta, media o larga) y que el riesgo de evasión fiscal tampoco está justificado ya que los contribuyentes de dicho impuesto son residentes en Irlanda.

De este modo, el TJUE considera que la obligación de pagar por adelantado la totalidad de la cuota, va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de proteger el medio ambiente y, concretamente, del objetivo de disuadir del alquiler o del arrendamiento financiero de vehículos de gran consumo de carburante. En consecuencia, el TJUE declara que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE, al haber establecido un sistema en el que no se tiene en cuenta la duración efectiva del uso del vehículo en territorio irlandés.

Con respecto a la segunda imputación realizada por la Comisión, la referida a los requisitos desproporcionados para obtener la devolución del impuesto, interesa destacar las siguientes consideraciones. El TJUE sostiene que el hecho de que la devolución del impuesto esté sujeta a requisitos desproporcionados (gastos administrativos de 500 euros y falta de pago de intereses de demora) puede provocar el mismo efecto disuasorio que la medida analizada anteriormente, por lo que ambas medidas se consideran desproporcionadas. Además, en relación con la obligación de abonar los gastos administrativos de la devolución, el TJUE señala que dicha medida puede desincentivar que los contribuyentes insten el procedimiento de devolución. Como ya señaló el AG, las cargas derivadas de la organización de un sistema de devolución del impuesto de matriculación no pueden financiarse con retenciones sobre las cantidades adeudadas a quienes tengan derecho a la devolución. Por tanto, el TJUE declara que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE por no establecer el pago de intereses y retener una cantidad de 500 euros, en concepto de gastos administrativos, sobre la cuota que debe devolverse.

Por último, conviene recordar que el TJUE no tiene en cuenta en la presente sentencia el nuevo sistema de devolución establecido por Irlanda, en el que ya se abonan intereses de demora y se reducen los gastos administrativos a 100 euros. Como señala el TJUE, dicho sistema entró en vigor con posterioridad al incumplimiento que se analiza en el presente asunto. No obstante, a la luz de la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

jurisprudencia examinada, es probable que el nuevo sistema irlandés tampoco respete las exigencias del artículo 56 TFUE, pues continúa repercutiendo al contribuyente los gastos administrativos de la devolución, aunque sea en menor cuantía, y sigue sin tener en cuenta la duración de la utilización efectiva del vehículo en territorio irlandés.

7. DIRECTIVAS SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES (a cargo de Alejandro García Heredia)

7.1. Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 7 de septiembre de 2017, *Hüttenwerke Krupp Mannesmann*, C-465/15, EU:C:2017:640

Materias tratadas: Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad - Concepto de “electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química” que figura en el artículo 4.2 b) de esta Directiva – Electricidad utilizada para accionar los motores eléctricos que comprimen el aire utilizado posteriormente en un alto horno – Proceso de producción de arrabio por reducción química del mineral del hierro.

Hechos: La presente sentencia interpreta el concepto de “electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química” previsto en el artículo 4.2 b), tercer guion, de la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Se trata de determinar si la electricidad utilizada en una fábrica de acero de Alemania puede considerarse incluida en dicho concepto a efectos de aplicar la exención correspondiente. En particular, la electricidad es utilizada para accionar los motores eléctricos de unos ventiladores que comprimen el aire que se utiliza posteriormente en un alto horno, en el que tiene lugar un proceso de producción de arrabio por reducción química del mineral del hierro. El problema interpretativo que se plantea es determinar el grado de relación que debe existir entre la electricidad y la reducción química para poder considerar que la primera es utilizada a efectos de la segunda en el sentido del artículo 4.2 b) de la Directiva.

Decisión del Tribunal: El TJUE considera que el artículo 4.2 b) de la Directiva debe interpretarse de forma restrictiva y concluye que la electricidad del presente caso no puede entenderse que sea “utilizada principalmente a efectos de reducción química”. Los argumentos del TJUE se basan en la necesidad de garantizar los objetivos que persigue la Directiva (funcionamiento adecuado del

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

mercado interior y objetivos de política medioambiental) y en el hecho de que la electricidad no se utiliza directamente en la fase de reducción química sino para accionar unos ventiladores en una fase muy inicial del proceso. En sentido contrario, se manifestó el AG (Sr. Michal Bobek), para quien la electricidad utilizada en la fábrica alemana tiene un vínculo suficientemente estrecho con el proceso de reducción química, ya que constituye una parte esencial del mismo sin la cual dicho proceso no tendría lugar. El AG destaca que la electricidad del presente caso no se destina a otros usos ajenos al proceso de reducción química, sino al único objetivo de posibilitar dicho proceso. La diferencia de criterios entre el AG y el TJUE se debe, básicamente, a la preocupación del TJUE de que una interpretación amplia de esta disposición pudiera dar lugar a entender que la electricidad utilizada para cualquier tipo de proceso debería estar exenta del impuesto. Se cita en este sentido el ejemplo de la electricidad destinada a accionar cintas transportadoras para trasladar otras materias primas al alto horno, que aplicando un criterio amplio también podría quedar incluida en la exención.

Por este motivo, mientras el AG se muestra partidario de una interpretación caso por caso, el TJUE realiza una interpretación restrictiva de la norma. El AG considera que electricidad es esencial para el proceso de reducción química, pues sirve para accionar los ventiladores que generan el aire a presión que es fundamental en dicho proceso. En cuanto al ejemplo de las cintas transportadoras, el AG señala que la electricidad utilizada para accionar estas cintas no tendría el mismo resultado, ya que las cintas no generan ningún producto intermedio y se limitan a mover objetos de un lugar a otro, pero no son parte esencial e indispensable del proceso de reducción química, a diferencia de los ventiladores del presente caso. Por todo ello, compartimos las conclusiones del AG y entendemos que una interpretación de la norma caso por caso es más adecuada con los objetivos que persigue la Directiva. Dicha interpretación, si bien exige un análisis más particular de las circunstancias, no debe implicar necesariamente que la excepción del artículo 4.2 de la Directiva pueda extenderse a cualquier otro proceso industrial en el que se utilice la electricidad.

7.2. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, C-215/16, EU:C:2017:705

Materias tratadas: Canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica – Fomento del uso de energías procedentes de fuentes renovables (Directiva 2009/28/CE) – Imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE) – Otros gravámenes indirectos con fines específicos (Directiva 2008/118/CE).

Hechos: El presente asunto tiene por objeto analizar la compatibilidad con el Derecho de la Unión del canon eólico establecido por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha mediante la Ley 9/2011, de 21 de marzo. Se trata de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica situados en el territorio de la Comunidad Autónoma. El asunto llega al TJUE como consecuencia de las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en relación con varios litigios entre las empresas que explotan esta clase de aerogeneradores y la Comunidad Autónoma que establece dicho gravamen. Las empresas demandantes pagaron el canon controvertido en los ejercicios 2011 y 2012 y solicitaron posteriormente su devolución por considerar que éste era inconstitucional y contrario al Derecho de la Unión.

La presente sentencia permite al TJUE analizar este gravamen desde varias perspectivas del Derecho derivado, tanto desde las normas relativas a la protección del medioambiente como desde las normas que regulan la armonización de los impuestos especiales. En este sentido, el análisis de la compatibilidad del canon autonómico con el Derecho de la Unión se plantea a la luz de tres Directivas: a) la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables; b) la 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; y c) la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, en relación con la Directiva 2009/28, el TJUE señala que la finalidad de dicha norma es que los Estados lleguen a alcanzar en 2020 una determinada cuota mínima de energía procedente de fuentes renovables. A tal fin, el artículo 3.3 de la Directiva establece que los Estados miembros podrán introducir diferentes medidas diseñadas para garantizar dicha cuota. En particular, en el artículo 2, párrafo segundo, letra k), se citan, sin ánimo exhaustivo, las siguientes medidas que pueden utilizar los Estados miembros (“sistemas de apoyo”): ayudas a la inversión, exenciones o desgravaciones fiscales, devoluciones de impuestos, o incluso establecer la obligación de utilizar energías renovables. El TJUE señala que de estas disposiciones se desprende que los Estados miembros tienen un margen de apreciación respecto de las medidas que consideren adecuadas para alcanzar los objetivos de la Directiva. Como resultado de este margen de apreciación podemos señalar dos cuestiones. Por un lado, que los Estados miembros no están obligados a configurar tales

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

medidas en algunas de las formas anteriores. Y, por otro, que este margen de apreciación no implica que los Estados miembros no puedan gravar a las empresas que desarrollan esas fuentes de energía y, concretamente, a los aerogeneradores afectos a la producción de la energía eléctrica. En otro orden de cosas, se analiza también el artículo 13.1, letra e), de la Directiva, relativo a la necesidad de limitar la repercusión en los usuarios afectados de los costes relativos a determinados procedimientos administrativos (lo que serían, en definitiva, tasas administrativas). Por tanto, el TJUE entiende que este precepto no tiene en absoluto por objeto prohibir que los Estados miembros establezcan tributos como el canon controvertido.

En relación con la Directiva 2009/28, resultan también interesantes las consideraciones del TJUE sobre la posibilidad de que un gravamen sobre los aerogeneradores pueda hacer menos atractiva la producción y utilización de energía eólica, y poner en riesgo su desarrollo. El TJUE señala que el resultado de ello podría ser que utilizando este canon el Estado miembro no llegara a alcanzar el objetivo global fijado en la Directiva, lo que supondría un incumplimiento por parte de ese Estado de las obligaciones previstas en dicha norma. Ahora bien, el TJUE matiza que esto no significa que la creación del canon pueda considerarse en sí misma contraria a la citada Directiva, ya que, como se ha indicado, los Estados miembros disponen de un margen de apreciación para alcanzar dicho objetivo, siempre que se respeten las libertades fundamentales. Este matiz se refleja también en las conclusiones del AG (Sra. Juliane Kokott), para quien el canon no se opone a la Directiva siempre que no impida al Estado miembro alcanzar las cuotas mínimas de consumo de energías renovables que establece dicha norma. En suma, exigir un canon como el controvertido no es contrario a la Directiva 2009/28, no obstante, si con dicha medida no se respetan los objetivos globales que establece la Directiva, entonces sí que estaríamos ante un incumplimiento de la misma por parte del Estado miembro.

En segundo lugar, en cuanto a la aplicación de la Directiva 2003/96 (imposición de productos energéticos y de la electricidad), el TJUE analiza si puede considerarse que el presente canon grava los “productos energéticos” o la “electricidad” en el sentido de la Directiva y, por tanto, si está dentro de su ámbito de aplicación. La definición de estos conceptos se realiza con base en una consolidada doctrina del TJUE en la que se puso de manifiesto, por un lado, que la lista de productos energéticos que establece la Directiva tiene carácter exhaustivo y, por otro, que es necesario que exista un vínculo entre el gravamen controvertido y la producción de electricidad (véase, entre otras, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14 y *OKG*, C-606/13). Así, por un lado, se indica que los aerogeneradores sobre los

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

que recaee el canon autonómico no utilizan ninguno de los productos energéticos que figuran en la lista de la Directiva. Por otro lado, en cuanto al concepto de “electricidad”, el TJUE señala que no existe ningún vínculo entre el hecho imponible del canon y la producción efectividad de electricidad por los aerogeneradores.

En este sentido, se argumenta que el canon no se liquida en función de la electricidad que éstos producen ni sobre la base de su capacidad de producción teórica, sino que consiste en una cantidad fija trimestral en función del tamaño del parque eólico. Otro elemento que se tiene en cuenta es el hecho de que el canon se exige por ser titular de un aerogenerador o de una autorización administrativa, aunque no se lleve a cabo explotación alguna y con independencia de la venta de electricidad. En cuanto a la posible repercusión del canon a los consumidores, mediante su inclusión en el precio de la electricidad, el TJUE señala que no es posible determinar qué parte del precio de la electricidad procede en particular de la electricidad que han producido tales aerogeneradores, por lo que dicha parte no se puede facturar al consumidor de forma transparente como un componente añadido al precio. En el mismo sentido se muestra el AG para quien tampoco existe un vínculo suficiente entre el gravamen y la producción de electricidad. Por todo ello, el TJUE considera que el canon no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, puesto que dicho canon no grava los productos energéticos ni la electricidad en el sentido de esta norma.

En tercer lugar, en cuanto a la Directiva 2008/118 (régimen general de los impuestos especiales), el TJUE analiza si el gravamen controvertido es compatible con la posibilidad que se reconoce a los Estados miembros de exigir otros gravámenes complementarios con finalidad específica (artículo 1.2 de la Directiva). El TJUE recuerda una consolidada jurisprudencia sobre este tipo de gravámenes (*Statoil Fuel & Retail*, C-553/13), en la que ya se puso de manifiesto que, con el fin de respetar las diferentes tradicionales fiscales de los Estados miembros, dicho artículo permite que los productos sujetos a impuestos especiales armonizados puedan también ser objeto de gravámenes indirectos complementarios siempre que estos gravámenes respeten dos requisitos: a) tener finalidad específica y b) respetar las normas impositiva aplicables a los impuestos especiales o al IVA en lo relativo a la base imponible, la cuota, el devengo y el control del impuesto. Hay que resaltar que este tipo de gravámenes complementarios deben recaer sobre productos ya sujetos a impuestos especiales armonizados, es decir, en nuestro caso debería tratarse de un gravamen sobre productos energéticos o electricidad en el sentido de la Directiva 2003/96. Por tanto, dado que en la cuestión anterior ya se ha considerado que el gravamen controvertido no grava ninguno de estos productos, no procede entrar a

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

analizar si tiene una finalidad específica o respeta las normas armonizadas, pues queda fuera del ámbito de aplicación del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118. En este sentido, el TJUE concluye que el canon sobre los aerogeneradores no constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o electricidad y, por tanto, no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva. En definitiva, la compatibilidad del gravamen controvertido con el Derecho de la Unión deriva más bien del hecho de que dicho gravamen queda fuera del ámbito de aplicación de las Directivas en materia de impuestos especiales (Directivas 2008/118 y 2003/96) y, por tanto, se trata de tributo que no está sujeto a las normas armonizadoras de estos impuestos. Ello no implica que exista una facultad ilimitada en la regulación de esta clase de gravámenes, pues los mismos deberán respetar en todo caso el conjunto de principios y normas generales del Derecho de la Unión, en particular las libertades establecidas en el TFUE. Por otro lado, el TJUE precisa que este canon tampoco se opone a la Directiva en materia de fomento de energías renovables (Directiva 2009/28), ya que se reconoce un margen de apreciación a los Estados miembros en relación con las medidas que adopten para cumplir con los objetivos de dicha Directiva, siempre que se respeten igualmente las libertades fundamentales. Por lo demás, como ya hemos comentado, el incumplimiento de la Directiva 2009/28 podría tener lugar si llegado el momento no se logran los objetivos de utilización de energías renovable que establece dicha norma, pero nunca por el establecimiento de un gravamen sobre los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica.

El TJUE no analiza, por el contrario el canon de Castilla La Mancha desde la perspectiva del art. 107 TFUE. Y ello a pesar de que, por su carácter de gravamen asimétrico (grava especialmente una fuente de producción de la energía eléctrica), pudiera caer dentro del ámbito de aplicación de dicha norma. La tributación asimétrica desde esta perspectiva ha determinado que nuestro TS plantee varias cuestiones prejudiciales al TJUE sobre gravámenes con efectos similares (v.gr. impuestos medioambientales en Asturias, canon por utilización de aguas para la producción de energía eléctrica, impuestos autonómicos sobre grandes superficies etc.).

Por último, debemos señalar que en nuestro ordenamiento existen también otros tributos sobre el sector eléctrico a los que podría resultar aplicable la presente doctrina. En particular, en el ámbito estatal, tenemos el Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica, creado por la Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. El Tribunal Supremo, mediante Auto de 10 de enero de 2018, ha señalado que, tras la presente sentencia del TJUE, el gravamen estatal no plantea problemas sobre su adecuación al ordenamiento de la Unión, aunque persisten las dudas sobre su

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

constitucionalidad. Estas dudas son las que llevan al Tribunal Supremo a plantear una nueva cuestión de inconstitucionalidad, en particular en lo relativo a su confluencia con el ámbito objetivo del IAE. Según el Tribunal Supremo, el impuesto estatal somete a tributación la misma capacidad económica por la que los productores de energía eléctrica abonan el IAE, sin que tampoco haya quedado demostrada nítidamente su finalidad extrafiscal.

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

8.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 14 de septiembre de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683.

Materias tratadas: IVA – derecho a deducir – relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo – utilización del servicio por un tercero y por el sujeto pasivo.

Hechos: La sociedad búlgara Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments construyó en el municipio de Tsarevo un complejo turístico de unos 300 apartamentos en parcelas de su propiedad para ser alquilados por temporadas. Estos alquileres estaban sujetos a IVA. Las viviendas se conectaron a la estación de bombeo de aguas residuales del municipio, pero para ello fue necesario realizar una rehabilitación en profundidad de la misma, de modo que tuviera la capacidad suficiente para dar servicio a las viviendas del complejo turístico. Por este motivo, Iberdrola y el municipio de Tsarevo celebraron un contrato en el que Iberdrola se comprometió a financiar las obras de rehabilitación. Estas obras fueron encargadas por Iberdrola a una constructora. La Administración tributaria de Bulgaria denegó la deducción del IVA soportado por Iberdrola en la rehabilitación y emitió una liquidación complementaria. La controversia terminó en el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo que acordó preguntar al TJUE si el artículo 168.a) de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por una prestación de servicios consistente en construir o mejorar un bien inmueble del que es propietario un tercero, cuando este último se beneficia a título gratuito del resultado de esos servicios y los mismos son utilizados por ese sujeto pasivo y por el tercero en el desarrollo de sus actividades económicas.

Decisión del Tribunal: Según reiterada jurisprudencia, en principio, para reconocer el derecho a deducir el IVA soportado y determinar su alcance, es necesario que exista una relación directa e

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

inmediata entre las operaciones por las que se soporta el IVA y aquellas por la que se repercute, de modo que, dicho en términos coloquiales, “no se rompa la cadena del IVA”. No obstante, la jurisprudencia ha admitido que cabe la deducción, incluso aunque no exista esa relación inmediata y directa, en el caso de que el coste de los servicios formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, en cuanto tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En ese caso, el vínculo se predica de la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto. La apreciación de esta relación directa e inmediata corresponde a las autoridades nacionales, valorando todas las circunstancias en las que se desarrolla la actividad, pero el TJUE ha dado algunas orientaciones al respecto. Así, en *Sveda*, núm. 169 *REDF*, el TJUE reconoció el derecho a deducir porque la construcción (en ese caso, de un camino) sólo iba a ser utilizada gratuitamente por el público durante un tiempo, en el futuro se destinaría a actividades económicas del sujeto pasivo, y además, durante el tiempo de disposición gratuita el sujeto pasivo realizaba otras operaciones sujetas a IVA.

En este caso la particularidad reside en que las obras se realizarán en el inmueble propiedad de un tercero (el municipio), que se beneficia gratuitamente de su resultado y utiliza la infraestructura realizada para sus propias actividades económicas. El TJUE razona que la rehabilitación de la estación de bombeo era indispensable para la construcción del complejo turístico, lo que demuestra la existencia de una relación directa e inmediata con la operación gravada realizada posteriormente por Iberdrola. El hecho de que el municipio se beneficie también de ese servicio no puede justificar que se deniegue el derecho a deducir. El servicio de rehabilitación forma así parte del precio de una operación gravada con posterioridad. Con todo, el TJUE introduce en su argumentación una importante salvedad. En este caso, el juez nacional debe valorar en qué medida el servicio de rehabilitación era necesario para garantizar la conexión de los inmuebles construidos por Iberdrola. En el supuesto de que las obras de rehabilitación fuesen más allá de las necesidades generadas exclusivamente por los inmuebles construidos por Iberdrola, la existencia de una relación directa e inmediata se habría en parte roto y sólo debería reconocerse un derecho de deducción parcial, esto es, el correspondiente a los gastos que fueran objetivamente necesarios para permitir a Iberdrola realizar sus operaciones gravadas.

La argumentación del TJUE se aparta de las conclusiones de la AG Kokott, quien defendió que el criterio relevante no es la necesidad de la infraestructura para las operaciones gravadas, sino que lo determinante es quién utiliza efectivamente la prestación recibida (el sujeto pasivo o un tercero) y si

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

con ello se produce un consumo fiscal no gravado. Según Kokott, en este caso, sólo el municipio utiliza directamente los servicios de obra prestados para la gestión de aguas residuales, ya que es el municipio quien mantiene y explota la infraestructura saneada.

8.2. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 21 de septiembre de 2017, *Aviva*, C-605/15, ECLI:EU:2017:718; Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 21 de septiembre de 2017, *DNB Banka*, C-326/15, ECLI:EU:2017:719; y Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 21 de septiembre de 2017, *Comisión / Alemania*, C-616/15, ECLI:EU:2017:721.

Materias tratadas: IVA – exención de las prestaciones de servicios realizadas a sus miembros por las agrupaciones autónomas de personas – aplicación a servicios prestados a miembros que ejerzan actividades de interés general – aplicación en el ámbito de los servicios financieros y de los seguros – limitación a las agrupaciones autónomas cuyos miembros ejerzan ciertas profesiones – requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia.

Hechos: Para evitar reiteraciones, comentamos conjuntamente tres sentencias que fueron dictadas el mismo día y que en el fondo plantean la misma controversia: el ámbito de aplicación material de la exención prevista en el artículo 132.1.f) de la Directiva IVA. Este precepto declara exentas las prestaciones de servicios realizadas por las agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la condición de sujetos pasivos, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de su actividad, siempre que estas agrupaciones (conocidas por su abreviatura “AAP”) se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, y con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones en la competencia.

En los casos *Aviva* y *DNB Banka*, el TJUE responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de Polonia y por el Tribunal Regional de lo Contencioso-administrativo de Letonia, respectivamente. Sin embargo, el TJUE no responde las dudas concretas planteadas por estos tribunales (y que, por tanto, no comentaremos) sino que se limita a resolver una cuestión previa no formulada directamente por ellos: si esa exención se aplica en el ámbito de los servicios financieros (asunto *DNB Banka*) y de los seguros (asunto *Aviva*).

En la tercera sentencia que comentamos, asunto C-616/15, se resuelve un recurso por incumplimiento

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

planteado por la Comisión Europea frente a Alemania. La normativa alemana restringe la aplicación de la exención a los servicios prestados por AAP cuyos miembros ejerzan actividades o profesiones sanitarias. Según la Comisión, la Directiva no limita la exención a las prestaciones de servicios realizadas por AAP cuyos miembros ejerzan determinadas categorías profesionales, sino que se extiende a todas las AAP cuyos miembros ejerzan actividades exentas (incluidas las financieras y de seguros). Sólo subsidiariamente, la Comisión admitió que se redujera la exención al ámbito de las actividades de interés general. En cambio, el gobierno alemán invocó que la restricción a las actividades o profesiones sanitarias constituía la transposición del requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia.

Decisión del Tribunal: En los tres asuntos, el TJUE comienza delimitando el ámbito material del artículo 132.1.f). Para ello, el TJUE opera conforme a su metodología habitual, interpretando estrictamente las exenciones, pero preservando su efecto útil, y empleando criterios gramaticales, sistemáticos y finalistas. En este caso, el TJUE otorga una importancia fundamental a la estructura del Título IX de la Directiva, relativo a las exenciones, y al hecho de que el precepto controvertido se inserta en el capítulo relativo a las exenciones aplicables a las actividades de interés general. De ello, el TJUE deduce que sólo la exención controvertida sólo se aplica a aquellos servicios que contribuyan directamente al ejercicio de actividades de interés general y que están regulados en el Capítulo 2 del Título IX de la Directiva. Por tanto, quedan excluidos los servicios financieros y de seguros, que se prevén en el artículo 135.1.a), d) y e), dentro del Capítulo 3 del Título IX, y cuya rúbrica es “exenciones relativas a otras actividades”. Según el TJUE, esta interpretación resulta confirmada por la finalidad del artículo 132 de la Directiva, en su conjunto, y que consiste en eximir del IVA algunas actividades de interés general, con el fin de facilitar el acceso de determinados bienes y servicios.

En los asuntos *Aviva* y *DNB Banka*, esta interpretación se oponía a la derivada del derecho nacional, lo que plantea la problemática de que un Estado pueda invocar su propio incumplimiento del Derecho de la UE en su beneficio y en contra de los intereses de los sujetos pasivos de IVA. Por ello, el TJUE precisó que debían aplicarse los principios generales de la UE, en particular, el de seguridad jurídica. Así, señaló que las autoridades nacionales no pueden reabrir “períodos tributarios definitivamente clausurados”. En cuanto al resto de períodos, no clausurados de forma definitiva, el Estado incumplidor no puede oponer su incumplimiento frente a los particulares (“efecto directo vertical inverso”).

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

En cuanto a la limitación a las actividades y profesiones sanitarias, y si ello puede considerarse una transposición del requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia, que se debatió en el asunto *Comisión/Alemania*, el TJUE argumentó que no es precisa una transposición literal de las directivas y que los Estados pueden aprobar normas a fin de garantizar una aplicación correcta y sencilla de las exenciones. Ahora bien, ello no justifica que la transposición realizada afecte a la definición del contenido de la directiva. En este caso, el TJUE considera que la exclusión establecida en el derecho alemán es excesivamente general y no resulta acreditado por el gobierno alemán que la apreciación de las distorsiones de la competencia tenga que ser diferente en sectores distintos del sanitario.

Recordamos que la argumentación establecida en estas tres sentencias debe completarse con la incluida en la sentencia *Comisión/Luxemburgo*, asunto C-274/15, núm. 175 *REDF*, en la que el TJUE ya tuvo ocasión de pronunciarse con detalle sobre algunos requisitos de aplicación de esta exención. Por lo que respecta al derecho español, alguna limitación incluida en el artículo 20.Uno.6º LIVA, como la exclusión de los servicios prestados por sociedades mercantiles, podría considerarse que es una transposición que excede de lo permitido por el requisito de ausencia de distorsiones en la competencia.

8.3. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de octubre de 2017, *Mercedes-Benz Financial Services UK*, C-164/16, ECLI:EU:2017:734.

Materias tratadas: IVA – arrendamiento financiero – calificación como entrega de bienes o prestación de servicios – devengo de la operación.

Hechos: El Tribunal de Apelación (Inglaterra y País de Gales) (Sala de lo Civil) del Reino Unido planteó al TJUE varias cuestiones prejudiciales sobre si debía calificarse como entrega de bienes o como prestación de servicios la operación resultante de un contrato tipo de leasing utilizado por Mercedes-Benz Financial Services UK para la financiación del uso de vehículos automóviles. Durante la vigencia del contrato en cuestión, Mercedes-Benz mantiene la propiedad del vehículo y el arrendatario paga unas cuotas mensuales, de manera que su importe total representa en torno al 60% del precio de venta del vehículo, incluido el coste de financiación. Si el arrendatario ejerce la opción de compra, deberá pagar aproximadamente el 40% restante. Tres meses antes del fin del contrato se pregunta al cliente si desea ejercer la opción. La Administración tributaria consideró que este contrato

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

constituye una entrega de bienes, por lo que reclamó a Mercedes-Benz el pago íntegro del IVA en el momento de las entregas de los vehículos. En cambio, la entidad financiera opinaba que la operación constituye una prestación de servicios, por lo que el IVA sólo es exigible por cada pago mensual. La controversia terminó en el tribunal remitente de las cuestiones prejudiciales. Este Tribunal entendió que era necesario que el TJUE aclarara la interpretación que debía darse al artículo 14.2.b) de la Directiva IVA, según el cual constituye entrega de bienes “la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo”.

Decisión del Tribunal: En decisiones anteriores (asuntos *Eon Aset Menidjmont*, núm. 155 REDF; *NLB Leasing*, núm. 168 REDF), el TJUE ha establecido que el simple arrendamiento de un automóvil no constituye entrega de bienes sino prestación de servicios, ya que no se transmite el poder de disposición. En cambio, el arrendamiento financiero de un vehículo se puede calificar como entrega de un bien si cumple alguna de las siguientes condiciones: a) que el contrato prevea la transmisión de la propiedad del vehículo al término del contrato; o b) que el arrendatario disponga de los atributos esenciales de la propiedad del vehículo (beneficios y riesgos inherentes a la propiedad) y que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien.

En este caso, el TJUE desarrolla esta línea jurisprudencial y analiza en qué medida afecta la previsión en el contrato del ejercicio de una opción de compra. Según el TJUE, la redacción del artículo 14.2.b exige, para que pueda considerarse que existe una entrega de bienes, que el contrato en cuya virtud se efectúa la entrega del bien incluya una cláusula expresa por la que se transmita la propiedad del bien por el arrendador al arrendatario. En el supuesto de un contrato de arrendamiento financiero, esta cláusula expresa puede considerarse presente aunque el contrato establezca una opción de compra. En segundo lugar, para que exista una entrega de bienes, debe resultar claramente de las estipulaciones del contrato, tal como éstas se aprecian objetivamente en el momento de su firma, que el arrendatario adquirirá automáticamente la propiedad del bien si la ejecución del contrato sigue su curso normal hasta su fin. En este punto, el TJUE, en línea con sus pronunciamientos anteriores, atiende a la realidad económica subyacente al contrato. Así, considera que no hay transmisión de propiedad (y por tanto, tampoco entrega de bienes) si existe una verdadera alternativa económica que permita al arrendatario, llegado el caso, optar por la adquisición del bien, por su restitución al arrendador o por la prórroga del arrendamiento. En cambio, se daría la situación contraria, si el ejercicio de la opción de compra, por facultativa que fuese desde un punto de vista formal, se presentase en realidad como la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

única elección económicamente razonable para el arrendador. Así sucede, en particular, cuando la suma de los vencimientos contractuales se corresponde con el valor venal del bien, incluido su coste de financiación, y el ejercicio de la opción no exige al arrendatario el pago de una cantidad complementaria significativa.

En derecho español, de los 8.Dos.5º y 11.Dos.2º LIVA se desprende que el arrendamiento financiero de un bien tiene la consideración de prestación de servicios hasta el momento en que el arrendatario se compromete frente al arrendador a ejercitar la opción de compra de ese bien, ya que a partir de ese momento la operación se considerará como entrega de bienes. Así lo ha considerado la DGT en múltiples consultas (entre otras, V3787-16). De acuerdo con la argumentación del TJUE expuesta, debe entenderse que no es preciso un compromiso formal sino que basta con que se deduzca de los términos del contrato que el ejercicio de la opción es la única elección razonable económicamente. La normativa española es pues más estricta en términos formales en su redacción que la interpretación realizada por el TJUE, que atiende más a la realidad económica de la operación desde el primer momento de firma del contrato, lo cual puede ocasionar una cierta disparidad entre la normativa española y la Directiva, interpretada conforme a la jurisprudencia del TJUE.

8.4. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult*, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775.

Materias tratadas: IVA – derecho a deducir – lucha contra el fraude fiscal – principio de proporcionalidad – limitación de los efectos de la sentencia.

Hechos: En el marco de varias cuestiones prejudiciales, planteadas por el Tribunal Superior de la ciudad de Cluj, esta sentencia analiza una medida de lucha contra el fraude fiscal en el ámbito del IVA prevista en el derecho de Rumanía. En este país, las autoridades tributarias pueden declarar “inactivas” a una sociedad que no presente durante un semestre las declaraciones tributarias, eluda un procedimiento inspector declarando un domicilio fiscal que no permita su identificación o se constate que no opera en el domicilio social o fiscal que haya declarado. Como consecuencia de esta declaración, ni las sociedades inactivas ni los destinatarios de las operaciones de estas sociedades pueden deducir los gastos y el IVA correspondiente a las adquisiciones. La lista de sociedades inactivas se puede consultar en la sede y en la web de la Administración de forma sencilla. La

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

normativa nacional prevé la posibilidad de que la sociedad inactiva regularice su situación y salga del listado. En ese caso, la sociedad “reactivada” puede recuperar el IVA cuya deducción fue denegada durante su período de inactividad. En cambio, el adquirente del bien o servicio suministrado por la sociedad inactiva no puede recuperar el derecho a deducción del IVA. Según informó el gobierno rumano en el procedimiento ante el TJUE, tras una modificación legislativa, también ese adquirente, a partir del 1 de enero de 2017, podría recuperar la deducción del IVA inicialmente denegado durante la inactividad.

Pues bien, en el caso de esta sentencia, la sociedad rumana Paper Consult prestó servicios a la también sociedad rumana Rom Packing. Esta última fue declarada inactiva por no haber presentado las declaraciones tributarias legalmente establecidas. Paper Consult no pudo deducirse así el IVA soportado en la adquisición de aquellos servicios y ello dio lugar al litigio del que derivan las cuestiones prejudiciales planteadas ante el TJUE. Resumidamente, el Tribunal rumano preguntó si se opone a la Directiva 2006/112/CE, del IVA, una normativa nacional que deniega el derecho a deducir el IVA a un sujeto pasivo por el hecho de que su proveedor haya sido declarado inactivo, siendo esta declaración de inactividad pública y accesible a través de Internet.

Decisión del Tribunal: Como señala el propio TJUE, para responder a la controversia planteada es necesario ponderar el derecho a deducción, elemento esencial del mecanismo del IVA, y el objetivo de lucha contra el fraude fiscal, reconocido y promovido por la Directiva IVA. El TJUE recuerda su jurisprudencia previa sobre otras medidas nacionales antifraude que afectan al derecho a deducir, así como la necesidad de que se respete este derecho cuando se acrediten los requisitos materiales, aunque se incumplan las exigencias de índole formal. No obstante, el TJUE ha sostenido, de forma reiterada, que cabe exceptuar el derecho a deducir cuando el contribuyente lo invoca de manera abusiva o fraudulenta (sentencia *Astone*, núm. 172 REDF; sentencia *Mahageben y Dávid*, núm. 156 REDF).

Tras constatar que la medida nacional controvertida persigue, efectivamente, la lucha contra el fraude, y que, por tanto, estaría autorizada por el art. 273 de la Directiva IVA, el TJUE analiza y centra el debate en el cumplimiento de principio de proporcionalidad. Por un lado, analiza si se trasladan *de facto* a los sujetos pasivos los actos de control que compete realizar a la Administración tributaria. El TJUE recuerda que no es contrario al Derecho de la UE exigir al operador que adopte toda medida que razonablemente pudiera exigirsele para asegurarse de que no participa en un fraude fiscal. En este

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

caso, el TJUE razona que la Administración no traslada al sujeto pasivo los actos de control, sino que le informa del resultado de una investigación administrativa y que la obligación de consulta del listado de sociedades inactivas es sencilla de realizar. A continuación, el TJUE comprueba si la medida nacional antifraude va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido. La falta de presentación de declaraciones, que motiva la inclusión en el listado, es un indicio de fraude, pero no prueba de manera irrefutable la existencia del mismo. Además, aunque la sociedad inactiva regularice su situación y consiga ser excluida del listado, los adquirentes de bienes y servicios procedentes de estas sociedades siguen sin poder deducir el IVA soportado durante el período de inactividad (a diferencia de lo que sucede con la propia sociedad inactiva). Por tanto, esta denegación del derecho a deducir es sistemática y definitiva y no admite prueba en contrario de la inexistencia de fraude o de pérdida ingresos tributarios. Teniendo en cuenta estas circunstancias, el TJUE concluye que la medida nacional excede de lo necesario para alcanzar el objetivo legítimo de lucha contra el fraude.

Por último, el TJUE rechaza la petición del gobierno rumano de limitar los efectos en el tiempo de la sentencia, ya que no se cumple el requisito de la buena fe de los sujetos interesados, pues existe jurisprudencia consolidada sobre la limitación excepcional del derecho a deducir. Asimismo, la existencia de un procedimiento “EU Pilot”, que había sido alegado por el gobierno rumano, no generó una confianza legítima que deba ser protegida, pues ese procedimiento tiene carácter informal y no se rige por las disposiciones de los Tratados. Según el TJUE, aunque este procedimiento suponga una cooperación voluntaria entre la Comisión y los Estados para verificar la correcta aplicación del Derecho de la UE en una fase temprana, no afecta a la facultad de la Comisión de incoar un procedimiento de infracción.

8.5. Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 26 de octubre de 2017, *BB construct*, C-534/16, ECLI:EU:C:2017:820.

Materias tratadas: IVA – inscripción en el registro de sujetos pasivos – exigencia de constitución de garantía – lucha contra el fraude – Carta de Derechos Fundamentales de la UE – principio de proporcionalidad – principio de neutralidad – principio de legalidad penal – principio de *non bis in idem* – libertad de empresa – igualdad de trato.

Hechos: BB Construct es una sociedad eslovaca que, por superar un volumen de negocios de 49.790 euros, tuvo que solicitar la inscripción en un registro administrativo a efectos de IVA. Según lo

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

establecido en el derecho eslovaco, la Administración le exigió que en un plazo de veinte días constituyera una garantía por importe de 500.000 euros durante un período de doce meses. El cálculo del importe se efectuó automáticamente, mediante un sistema informático. En este caso, se exigió la cantidad máxima que está prevista en la ley. Según la administración tributaria, la exigencia de la garantía estaba justificada por el hecho de que otra sociedad, con la que el administrador o socio de BB construct mantenía un vínculo personal o patrimonial, no estaba al corriente en el pago del IVA. La sociedad eslovaca interpuso un recurso judicial para que se anulara o se redujera la garantía. BB construct consideraba que el importe de la garantía era desproporcionado en relación con su volumen de negocios, hasta el punto de que vulneraba su libertad de empresa. Asimismo, alegó que esa garantía se asemejaba a una sanción de carácter retroactivo, fundada en hechos pasados.

La controversia llegó, en segunda instancia, al Tribunal Supremo de la República Eslovaca. Según este tribunal, la garantía se instituyó sobre la base del artículo 273 de la Directiva IVA, que permite adoptar medidas en el derecho nacional para evitar el fraude y la evasión fiscales, pero a la vista de las alegaciones planteadas por la sociedad este Tribunal albergaba dudas sobre su compatibilidad con el Derecho de la UE. El TS eslovaco señala que el sistema establecido conduce a tratar de modo diferente al sujeto pasivo que incumple su obligación de registro a efectos de IVA, que se expone a sanciones que pueden llegar a ser de 20.000 euros, frente al sujeto pasivo que cumple con esta obligación, que, si se dan determinadas circunstancias, debe constituir una garantía de un importe de entre 1.000 y 500.000 euros. En cambio, los solicitantes del registro que tengan deudas no tributarias no están obligados a prestar garantías. Teniendo en cuenta el elevado importe al que puede ascender la garantía, el TS eslovaco se pregunta también si no constituye, en realidad, una sanción tributaria indirecta.

En estas circunstancias, el TS eslovaco se dirigió al TJUE para plantear dos cuestiones prejudiciales con las que, en sustancia, pregunta si una normativa como la eslovaca se opone al artículo 273 de la Directiva IVA y a derechos y principios consagrados en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE (libertad de empresa, art. 16; no discriminación, art. 21.1; legalidad penal, art. 49; y *non bis in idem*, art. 50).

Decisión del Tribunal: Como se desprende de los hechos relatados, esta sentencia reviste una importancia fundamental. Contribuye a consolidar la aplicación de los derechos y principios expresados en la CDFUE en el ámbito de medidas nacionales contra el fraude y el abuso, en sectores

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

armonizados, como el IVA, que se consideran incluidos dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la UE. No obstante, en este caso, el razonamiento del TJUE no llega, como veremos, a proteger completamente al contribuyente, cuyos derechos van a depender, en última instancia, del control de proporcionalidad que debe verificar el juez nacional, a la vista de los hechos que se le acrediten y de las orientaciones interpretativas suministradas por el TJUE.

Así, en primer lugar, el TJUE concluye que el régimen establecido por el derecho eslovaco tiene encaje en el artículo 273 de la Directiva IVA, en la medida que se dirige a asegurar la correcta recaudación del impuesto y a prevenir el fraude, pero siempre que exista un riesgo real de impago. A tal fin, el juez nacional debe verificar que las medidas establecidas no van más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos y que no comprometen la neutralidad del IVA. En relación al principio de proporcionalidad, el TJUE precisa que el juez debe tener en cuenta que el riesgo de impago se calcula informáticamente, de manera automatizada. Parece (lo deberá comprobar el juez nacional) que el sujeto pasivo no puede conocer los datos utilizados por la Administración para realizar el cálculo y que tampoco es posible adaptar el importe de la garantía a la información que pueda suministrar el propio sujeto pasivo. Por otro lado, el principio de proporcionalidad exige que el importe de la garantía guarde relación con el riesgo de impago en el futuro y el importe de las deudas tributarias anteriores. También se debe tomar en consideración qué papel asume en BB construct el administrado o socio de la otra sociedad, que no está al corriente de sus obligaciones tributarias. En cuanto al principio de neutralidad fiscal, que es reflejo en el IVA de la necesidad de igualdad de trato, el TJUE descarta que resulte de aplicación a este caso, ya que considera que no se encuentran en una situación comparable los sujetos pasivos incumplidores de sus obligaciones fiscales y los sujetos pasivos que sí las cumplen.

Por lo que respecta a los principios de legalidad penal y de prohibición de *non bis in idem*, consagrados en la CDFUE, el TJUE razona, si bien de forma bastante escueta, que la exigencia de constituir una garantía, como la controvertida en este asunto, no responde a una finalidad sancionadora. Según el TJUE, el mero hecho de que su importe represente una carga muy pesada para una persona jurídica de nueva constitución, no implica que la garantía constituya una sanción penal a los efectos de los artículos 49 y 50 de la CDFUE.

En relación a la posible vulneración de la libertad de empresa, proclamada en el artículo 16 de la CDFUE, el TJUE señala que no constituye una prerrogativa absoluta, de modo que puede estar

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

supeditada a múltiples intervenciones del poder público. Dada la naturaleza de derecho fundamental, estas limitaciones, según el artículo 52.1 de la CDFUE, deben fijarse por ley, han de respetar el contenido esencial del derecho afectado, deben estar justificadas y cumplir, en último término, con el test de proporcionalidad. En este caso, el TJUE señala que la constitución de la garantía, dada la magnitud de su importe, privaría sin justificación a la sociedad de sus recursos desde su creación y le impediría ejercer sus actividades económicas, por lo que mermaría de forma manifiestamente desproporcionada la libertad de empresa. No obstante, esta apreciación, como es lógico en el contexto de una cuestión prejudicial, no se traslada al fallo, ya que la verificación de que se cumple el criterio de proporcionalidad compete en última instancia al juez nacional.

Por último, sobre el principio de igualdad de trato, el TJUE reitera que no procede comparar la situación de sujetos pasivos cumplidores e incumplidores de sus obligaciones fiscales. Por tanto, es admisible un tratamiento diferenciado.

8.6. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869.

Materias tratadas: IVA – exención de entrega de bienes inmuebles – concepto de primera ocupación – concepto de transformación.

Hechos: La sociedad polaca Kozuba aumentó su capital social mediante la aportación de un edificio por uno de sus socios. Este edificio fue adaptado para la actividad de la sociedad y sobre él se realizaron diversas inversiones por un importe del 55% de su valor inicial. Tras las obras, el inmueble se utilizó como “vivienda piloto” y posteriormente se vendió a un tercero. Kozuba consideró que esta venta estaba exenta de IVA ya que se trataba de un edificio antiguo y por tanto la venta tenía la consideración de segunda entrega. Sin embargo, la Administración tributaria polaca exigió el IVA correspondiente, aplicando dos previsiones de la ley polaca del IVA. Por un lado, aquella que establece que la primera ocupación del inmueble debe producirse en el marco de una operación gravada y la aportación a la sociedad no lo era. Por otro lado, la ley polaca considera que se produce una transformación del edificio que determina una nueva primera ocupación cuando los gastos ocasionados por las obras de mejora son iguales o superiores al 30% del valor inicial del edificio. La sociedad polaca recurrió la liquidación administrativa y el asunto llegó al Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia que acordó plantear al TJUE varias cuestiones prejudiciales.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

Este tribunal preguntó si el artículo 12, apartados 1 y 2, y el artículo 135.1.j) de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la que hemos descrito. Recordemos que el artículo 135.1.j declara exentas las entregas de inmuebles distintas de las contempladas en el artículo 12.1.a), y que este último precepto se refiere a la entrega, anterior a su primera ocupación, de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su argumentación exponiendo el contenido de ambos preceptos de la Directiva y señalando que su *ratio legis* es la inexistencia de un valor añadido en la venta de un edificio antiguo. En efecto, la primera entrega a un consumidor final determinó la ultimación del proceso de construcción, por lo que una entrega posterior no genera un valor añadido significativo y, por tanto, debe quedar, en principio, exenta. No obstante, con posterioridad, puede producirse una modificación del edificio que genere un valor añadido y que en consecuencia deba ser gravado.

Por lo que respecta a la noción de “primera ocupación”, al ser un concepto no definido por la Directiva, el TJUE interpreta, como suele ser habitual, según los antecedentes de la norma, su tenor literal, el contexto y los objetivos de la disposición. Así, el TJUE señala que de los trabajos preparatorios de la Directiva se deduce que el criterio de primera ocupación se refiere a la primera utilización del bien por su propietario o por un arrendatario. Este criterio se empleó para determinar el momento en que el edificio abandona el proceso de producción y se convierte en un objeto de consumo. Sin embargo, de este análisis histórico no se desprende que la utilización del bien por su propietario deba producirse en el marco de una operación gravada, como exigía la normativa polaca. Desde el punto de vista del contexto de la norma y de sus objetivos, se deriva igualmente que los Estados tienen cierto margen de apreciación, pero sin menoscabar la necesidad de una aplicación uniforme, de modo que los Estados no pueden condicionar o restringir la exención controvertida. Por tanto, el TJUE concluye que la interpretación de los arts. 12.1., 12.2 y 135.1.j) de la Directiva IVA se opone a que una norma nacional como la polaca exija que la primera entrega se produzca en el marco de una operación gravada.

En cuanto al concepto de “transformación”, tampoco se define por la Directiva. El TJUE concluye del examen de las diferentes versiones lingüísticas, así como de la jurisprudencia precedente, que el edificio de que se trate debe haber sufrido cambios sustanciales destinados a modificar su uso o a

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

alterar considerablemente sus condiciones de ocupación. En la normativa polaca se incluía un porcentaje que se sobrepasaba ampliamente en este caso. El TJUE se abstiene de dar una cifra cierta a partir de la cual considerar que existe una transformación y remite al juez nacional la apreciación de si, a la vista de las pruebas de las que dispone, ha tenido lugar efectivamente una modificación sustancial del edificio. No obstante, en este punto, el TJUE da por buena la normativa polaca y considera que no se opone a la interpretación de la Directiva.

8.7. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 22 de noviembre de 2017, *Cussens y otros*, C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881.

Materias tratadas: IVA – prohibición de prácticas abusivas – ausencia de medida nacional que incorpore esta prohibición – efecto directo – principios de seguridad jurídica y confianza legítima – recalificación – finalidad de obtención de una ventaja fiscal – ventaja fiscal contraria a los objetivos de la Directiva.

Hechos: Los Srs. Cussens, Jennings y Kingston construyeron 15 viviendas de vacaciones en unos terrenos de su propiedad en Baltimore (Irlanda). Arrendaron estos inmuebles a una sociedad vinculada por una duración de 20 años y 1 mes. Según la legislación irlandesa, al suponer un arrendamiento de larga duración, se considera que se ha producido, a efectos de IVA, una primera entrega sujeta, cuya base imponible se determina capitalizando el importe del arrendamiento. Al mismo tiempo, la sociedad vinculada concertó con los propietarios un segundo contrato de arrendamiento por un período de 2 años, exento de IVA. Un mes más tarde, se resolvieron los contratos de arrendamiento, por renuncia de los arrendatarios. Al mes siguiente, los propietarios vendieron todos los inmuebles a terceros. Estas ventas se consideraron segundas entregas, exentas de IVA. Si los propietarios hubieran vendido directamente los inmuebles hubieran debido abonar 125.746 euros de IVA. En cambio, con las operaciones realizadas sólo pagaron 40.000 euros por el arrendamiento de larga duración. La Administración tributaria de Irlanda consideró que las operaciones previas a las ventas constituían un montaje artificial y un abuso de derecho. En consecuencia, estimó que no debían tenerse en cuenta los arrendamientos a efectos de IVA y que procedía liquidar el IVA por la venta ulterior de las viviendas. La decisión de la Administración tributaria fue recurrida y el asunto terminó en el Tribunal Supremo de Irlanda. Este órgano jurisdiccional planteó ocho cuestiones prejudiciales ante el TJUE que iremos detallando, para evitar reiteraciones, conforme exponemos la argumentación del TJUE.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

Decisión del Tribunal: El TJUE responde, en primer lugar, a la pregunta de si puede aplicarse directamente el principio de prohibición de prácticas abusivas en el IVA aunque no exista una medida nacional que lo incorpore al ordenamiento jurídico interno, es decir, si posee efecto directo. Estaba claro que la pregunta del tribunal irlandés partía de una premisa equivocada, pues el principio del efecto directo se aplica en el ámbito de las Directivas que no han sido correctamente transpuestas. Siguiendo el razonamiento ya establecido en la sentencia *Italmoda*, núm. 166 REDF, el TJUE señala que la prohibición de abuso encuentra su fundamento en una jurisprudencia reiterada, que se aplica en ámbitos materiales diversos, entre otros, en el IVA, y cuya aplicación no está sometida a una exigencia de transposición. El principio de prohibición de prácticas abusivas presenta el carácter general que, por naturaleza, es inherente a los principios generales del Derecho de la UE. Asimismo, el TJUE argumenta que la denegación de un derecho con base en este principio es la consecuencia de la comprobación de que no se cumplen realmente las condiciones objetivas que se exigen para la obtención de la ventaja perseguida y, por tanto, esa denegación no precisa de una base legal específica. A continuación, el TJUE rechaza el argumento de los recurrentes según el cual la denegación del derecho de exención sólo se aplica en supuestos de “fraude” pero no así cuando estemos ante un “abuso”. Para el TJUE, su jurisprudencia sobre prácticas abusivas cubre tanto los casos de fraude (en los que hay una violación directa de la norma) como las situaciones que implican una práctica abusiva.

El TS supremo irlandés también preguntó al TJUE si puede aplicarse el principio de prácticas abusivas en este caso teniendo en cuenta que los hechos son anteriores a la sentencia *Halifax* (núm. 133 REDF), en la que se sentaron las bases de la jurisprudencia de prácticas antiabuso en el IVA, y si ello no podría vulnerar los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. La respuesta del TJUE era previsible pues constituye un criterio reiterado que las sentencias interpretativas tienen efectos *ex tunc* y sólo excepcionalmente, y en la propia sentencia que establece el criterio interpretativo, se pueden limitar los efectos en el tiempo. Por otro lado, el TJUE también tiene establecido que un sujeto pasivo que ha incurrido en una práctica abusiva no puede invocar en su beneficio los principios de seguridad jurídica y confianza legítima para evitar la denegación de una ventaja fiscal (entre otras, sentencias *Halifax* e *Italmoda*, ya citadas).

A continuación, el TJUE responde a las consecuencias de la constatación de una práctica abusiva y el alcance de la recalificación de las operaciones controvertidas. El TJUE recuerda que no se tendrán en cuenta las operaciones en las que exista abuso y el resto de operaciones podrán quedar sujetas al IVA

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

aplicando las disposiciones pertinentes del derecho nacional. En definitiva, se desprende de su razonamiento que, en este caso, la Administración irlandesa puede considerar que las ventas a terceros constituyen primeras entregas sujetas y no exentas a IVA. En respuesta a la última cuestión prejudicial, el TJUE también precisó que para determinar qué entrega es la primera no deben tomarse en consideración aquellas que tengan un carácter puramente artificial cuya finalidad esencial sea la obtención de una ventaja fiscal.

En el resto de cuestiones prejudiciales, el TJUE analizó la concurrencia de los requisitos para constatar la existencia de una práctica abusiva. En relación a si la finalidad esencial de las operaciones controvertidas es o no la obtención de una ventaja fiscal, el TJUE recuerda que basta con que la búsqueda de la ventaja fiscal sea la finalidad esencial, no necesariamente única, de las operaciones de que se trate (asunto *Part Service*, núm. 141 *REDF*). Corresponde al juez nacional determinar si concurre este elemento constitutivo de una práctica abusiva, pero el TJUE suministra algunos criterios orientativos. En este caso, procede analizar el objetivo de los contratos de arrendamiento previos a las compraventas, teniendo en cuenta el carácter puramente artificial de las operaciones, así como los vínculos jurídicos, económicos y/o personales entre los operadores implicados. Parece claro que concurre este elemento, ya que el Tribunal remitente señaló que los arrendamientos no obedecían a una realidad comercial y los contratos se celebraron entre los sujetos recurrentes y una sociedad vinculada.

En cuanto a si la obtención de la ventaja fiscal es contraria a los objetivos de la Directiva, el TJUE constata que las viviendas fueron objeto de dos arrendamientos que se celebraron el mismo día y que fueron resueltos de mutuo acuerdo antes de la venta. Parece que tales inmuebles no fueron usados de forma efectiva, ni por los propietarios ni por los arrendatarios. Este extremo debe comprobarlo el juez nacional y en caso de que resulte acreditado se cumpliría también el otro elemento constitutivo necesario para constatar la existencia de una práctica abusiva.

Esta sentencia es relevante porque, aun siendo continuista con la jurisprudencia precedente, contribuye a consolidar y aclarar criterios interpretativos en un ámbito que se presta a la confusión y que plantea múltiples problemas de aplicación en la práctica.

8.8. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 23 de noviembre de 2017, *Enzo di Maura*, C-246/16, ECLI:EU:2017:887.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

Materias tratadas: IVA – reducción de la base imponible – impago por declaración de quiebra del cliente – principios de proporcionalidad, efectividad y neutralidad.

Hechos: El Sr. Enzo Di Maura, empresario establecido en Italia, redujo la base imponible del IVA devengado por importe de 35.000 euros, ya que uno de sus clientes fue declarado en quiebra sin haber pagado una factura por esa cantidad. La administración tributaria italiana rechazó la reducción alegando que solo procedía en caso de que el procedimiento concursal concluyera de modo infructuoso, y no sólo a raíz de una mera declaración de quiebra. El Sr. Di Maura recurrió esta decisión ante la Comisión Tributaria de Siracusa. Este órgano acordó plantear ante el TJUE varias cuestiones prejudiciales de interpretación. En primer lugar, la Comisión Tributaria de Siracusa alberga dudas de la conformidad de la normativa italiana con los principios de proporcionalidad, efectividad y neutralidad, puesto que la duración media de los procedimientos concursales en Italia supera en ocasiones los diez años. Asimismo, la Comisión Tributaria considera que la normativa italiana se extralimita en el uso de la habilitación establecida por el art. 11.C.1.2º pfo. de la Sexta Directiva (actualmente, art. 90.2 de la Directiva IVA). Según el tribunal remitente, la Directiva permite que los Estados no apliquen la reducción de la base imponible en caso de “impago”, pero no autoriza a que los Estados condicionen esta reducción por impago a que los procedimientos concursales o las medidas de ejecución resulten infructuosos.

Decisión del Tribunal: El TJUE parte del principio de que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación realmente percibida. Por eso, el art. 90.1 de la Directiva IVA obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible en los supuestos de anulación, rescisión, impago total o parcial del precio. Sin embargo, a continuación, el art. 90.2 de la Directiva permite a los Estados miembros no aplicar esta regla en los casos de impago total o parcial. Se trata de una facultad excepcional, limitada a esos casos y que se fundamenta en que el impago puede ser de difícil verificación o ser meramente provisional en determinadas circunstancias. Los Estados miembros disponen así de un margen de apreciación que, por su carácter excepcional, debe interpretarse de modo estricto, y por ello no pueden excluir pura y simplemente la posibilidad de reducir la base imponible. Esta facultad no puede extenderse más allá de la situación de incertidumbre inherente al carácter definitivo de un impago. El TJUE considera que permitir a los Estados excluir cualquier reducción de la base imponible del IVA iría en contra del principio de neutralidad.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

A continuación, el TJUE analiza, desde la óptica del principio de proporcionalidad, en qué medida la exclusión establecida por el derecho italiano está justificada. Para el TJUE, podría perseguirse el mismo fin concediendo la reducción cuando el sujeto pasivo demuestre una probabilidad razonable de que la deuda no vaya a satisfacerse, sin perjuicio de que se reevalúe al alza la base imponible cuando se produzca el pago. Esta constatación es válida con mayor motivo en caso de que la normativa nacional, como sucede en este caso, sólo puede tener certeza del carácter definitivamente incobrable del crédito tras el transcurso de una decena de años. Por todo ello, el TJUE concluye que un Estado miembro no puede supeditar la reducción de la base imponible del IVA al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando este procedimiento puede durar más de diez años.

La sentencia tiene interés en la medida que restringe la facultad de los Estados miembros para impedir la modificación de la base imponible por impago y la condiciona al test de proporcionalidad, de modo que allí donde la norma nacional no sea adecuada o exceda de lo necesario el contribuyente podría alegar un incumplimiento del Derecho de la UE. En el derecho español, la reducción de la base imponible por impago se contempla en los arts. 80.Tres a 80.Cinco LIVA y en el art. 24 RIVA. En caso de concurso, no se exige su conclusión, bastando que se dicte auto de declaración de concurso, si bien el acreedor debe cumplir importantes requisitos temporales y de forma, y se excluye la modificación de la base para algunos tipos de créditos.

8.9. Otras sentencias reseñadas de forma más breve

Comentamos resumidamente en este apartado otras sentencias sobre IVA que se han publicado durante este período y que suscitan menos interés.

La **Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 21 de septiembre de 2017, SMS group, C-441/16, ECLI:EU:2017:712**, establece, en el marco de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Rumanía, que la Octava Directiva IVA se opone a que un Estado miembro deniegue a un sujeto pasivo no establecido en su territorio el derecho a la devolución del IVA pagado por una importación de bienes en una situación en la que cuando se realizó la importación estaba suspendida la ejecución del contrato en cuyo contexto el sujeto pasivo compró e importó tales bienes, la operación para la que éstos debían utilizarse finalmente no se realizó y el sujeto pasivo no ha aportado la prueba de la circulación posterior de tales bienes. En este caso el TJUE apoya su argumentación en una jurisprudencia consolidada en el ámbito del derecho a deducir y que aplica aquí por analogía

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

(asunto *Klub*, núm. 155 *REDF*). En la medida que las autoridades fiscales no disponen de elementos objetivos que demuestren que el derecho a la devolución haya nacido de manera abusiva o fraudulenta, carecen de pertinencia los hechos posteriores a la importación. Por tanto, exigir que el sujeto pasivo aporte prueba de que los bienes de que se trata finalmente fueron exportados fuera de Rumanía equivale, en realidad, a añadir al derecho a la devolución un requisito de fondo no previsto por el sistema del IVA.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de octubre de 2017, *Federal Express Europe*, C-273/16, ECLI:EU:2017:733**, el TJUE responde a una cuestión prejudicial planteada por el TS italiano sobre la interpretación de la exención de las prestaciones de servicios de transporte que son accesorios a una importación de bienes y, por tanto, que están incluidos en la base imponible de la importación (en el valor en aduana), prevista en el art. 144 de la Directiva IVA. En particular, el asunto se refería a envíos de mercancías sin valor estimable o sin valor comercial, que están exentos de derechos de aduana, en virtud del art. 27 del Reglamento nº 918/83 [actualmente, art. 23 del Reglamento (CE) nº 11286/2009]; así como de IVA, según el art. 23 de la Directiva 2009/132/CE. Pues bien, la normativa italiana establecía que para declarar exentos de IVA a los servicios de transporte, tales servicios no sólo debían formar parte de la base imponible del derecho de aduana, sino que la importación tenía que haber sido efectivamente sometida al IVA, situación que no se daba en los pequeños envíos a los que se refería el caso. El TJUE rechaza esta interpretación. Conforme a jurisprudencia previa, a los servicios accesorios se les aplica el régimen fiscal de la operación principal. Por tanto, si la importación de bienes está exenta, también lo debe estar el servicio accesorio de transporte. En la práctica, esta sentencia no tiene mucha relevancia porque, a raíz de un procedimiento de infracción, Italia modificó su legislación antes de la sentencia, y porque, por otro lado, la exención de las importaciones de escaso valor ha sido suprimida por la Directiva (UE) 2017/2455, con efectos de 1 de enero de 2021.

La **Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 12 de octubre de 2017, *Shields & Sons Partnership*, C-262/16, ECLI:EU:C:2017:756**, se refiera a un agricultor inglés al que los Commissioners revocaron la autorización para acogerse al régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas por entender que se producía una sobrecompensación, ya que las cantidades recuperadas mediante la aplicación del tipo de compensación superaban significativamente al IVA deducible en el régimen general. El TJUE señala que la exclusión del régimen agrícola sólo puede producirse en virtud de lo previsto en el art. 296.2 de la Directiva IVA. Por tanto, no de forma individual, sino mediante la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

fijación de categorías de productores agrícolas que se excluyen del régimen. Esta previsión de categorías debe basarse en criterios objetivos, claros y precisos. Además, por razones de seguridad jurídica, tal fijación debe realizarse por anticipado. En el derecho español, los categorías excluidas del régimen se señalan en el art. 124.Dos LIVA, desarrollado por el art. 43.3 RIVA.

La Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 12 de octubre de 2017, *Lombard Ingatlan Lizing, C-404/16, ECLI:EU:2017:759*, interpreta el artículo 90 de la Directiva IVA, relativo a los supuestos de reducción de la base imponible del IVA. El art. 90.1 se refiere a los casos de anulación y de rescisión, junto con otros supuestos, en los que los Estados deben permitir la modificación de la base imponible en las condiciones determinados por ellos. En cambio, el art. 90.2 prevé la situación de impago total o parcial, en la que los Estados pueden, si lo estiman conveniente, no aplicar la reducción de la base imponible. Según el TJUE, la situación de impago se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva. En cambio, los casos de anulación y rescisión se refieren a situaciones en las que, bien por una anulación con efectos retroactivos, o bien por una resolución, que sólo tiene efectos futuros, la obligación del deudor de pagar su deuda o bien se extingue totalmente o bien deja de existir en un momento determinado con carácter definitivo. En este caso, un acreedor ante el incumplimiento del deudor dio por finalizado un contratado de arrendamiento financiero. El arrendador pudo recuperar la posesión de los bienes arrendados, pero no reclamar las cuotas al arrendatario, quien no adquirió la propiedad de los bienes. Por ello, el TJUE estimó que estamos ante una reducción definitiva de la contraprestación inicialmente adeudada por una parte contractual, por lo que no puede calificarse de “impago” en el sentido del art. 90.2 de la Directiva, sino que constituye una “anulación o una rescisión” en virtud del art. 90.1 de la Directiva. El TJUE añade que aunque el art. 90.2 reconoce cierto margen de apreciación a los Estados para que adopten las medidas necesarias para determinar el importe de la reducción, este precepto cumple los requisitos para producir efecto directo. En España, esta causa de modificación de la base imponible se regula en los arts. 80.Dos LIVA y 24 RIVA. La doctrina de la DGT en los casos de resolución de contrato de leasing por impago se encuentra en la Res. DGT 02-08-1996. Según este centro directivo, si la entidad arrendadora financiera, con arreglo a Derecho y por incumplimiento del deudor, resuelve unilateralmente el contrato de leasing, cesando la prestación de servicios o recuperando el bien objeto de entrega, deberá modificarse la base imponible hasta el límite de lo legalmente percibido o por percibir del destinatario de las operaciones resueltas.

La Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 26 de octubre de 2017, *The English Bridge Union*

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

Limited, C-90/16, ECLI:EU:C:2017:814, ha aclarado que la exención referida a los servicios deportivos, prevista en el art. 132.1.m) de la Directiva IVA, se refiere a actividades caracterizadas por un componente físico que no sea insignificante. Por tanto, no se aplica a actividades como el bridge de contrato duplicado, a pesar de que sea una actividad beneficiosa para la salud mental y física; y aunque se practique de forma regular u organizada o con vistas a participar en una competición. No obstante, el TJUE deja abierta la posibilidad de que tal actividad sea declarada exenta por constituir un servicio cultural [art. 132.1.n) de la Directiva IVA]. Esta interpretación se opone al criterio de la DGT que en algunas resoluciones ha admitido que la práctica del yoga, el taichí o el ajedrez pueden estar exentos con arreglo al art. 20.Uno.13ª LIVA si se prestan por establecimientos privados de carácter social (entre otras, V2323-17, V4220-16).

La **Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 9 de noviembre de 2017, AZ, C-499/16, ECLI:EU:C:2017:846**, como en otros asuntos anteriores (sentencia *K*, núm. 165 *REDF*), admite la aplicación selectiva de un tipo reducido de IVA, es decir, que éste se limite a una serie de operaciones dentro de una categoría genérica de las mencionadas en el Anexo III de la Directiva, siempre que el criterio de distinción delimite con exactitud la categoría de que se trate (así ocurre en este caso, respecto de los productos de bollería y de pastelería con una fecha de caducidad o de consumo preferente determinada), y siempre que se respete también el principio de neutralidad fiscal. Este último extremo debe verificarlo el juez nacional, quien debe examinar si en el mercado existen productos similares por presentar propiedades análogas y satisfacer las mismas necesidades de los consumidores.

La **Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 9 de noviembre de 2017, Wind Innovation 1, C-552/16, ECLI:EU:2017:849**, establece que no se opone al artículo 168 de la Directiva una normativa nacional (en este caso, búlgara) en virtud de la cual la baja forzosa en el registro del IVA de una sociedad cuya disolución ha sido ordenada por una resolución judicial conlleva la obligación de liquidar (y abonar) el IVA devengado o soportado en relación con los activos existentes en el momento de la disolución, aun cuando la sociedad disuelta siga siendo parte de contratos en vigor y declare que su actividad no ha cesado durante el procedimiento de liquidación, y que supedita, de este modo, el derecho a deducir al cumplimiento de esta obligación.

La **Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 15 de noviembre de 2017, Entertainment Bulgaria System, C-507/16, ECLI:EU:C:2017:864**, hace referencia a una empresa, denominada EBS, establecida en

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

Bulgaria y que presta servicios en otros Estados miembros de la UE y también en Suiza. A su vez, EBS recibe servicios procedentes de otros Estados miembros. Pues bien, esta empresa estaba acogida al régimen especial de franquicia (arts. 282 a 292 de la Directiva IVA), y así estaba identificada en Bulgaria. Este régimen de franquicia está previsto para las operaciones efectuadas por pequeñas empresas que no superen un umbral cuantitativo en su volumen de operaciones y dado que implica la exención del IVA los beneficiarios del mismo no tienen derecho a deducir (art. 289 de la Directiva IVA). Pues bien, la empresa búlgara superó el umbral cuantitativo y la Administración tributaria le denegó el derecho a deducir, motivando esta negativa en el hecho de que estaba registrada en el régimen de franquicia pero no en el régimen general. La empresa búlgara recurrió la liquidación y el juez nacional que llegó a conocer del recurso planteó varias cuestiones prejudiciales sobre si los arts. 168.a) y 169.a) de la Directiva IVA se oponen a que la normativa nacional impida el derecho de deducción en este caso. La argumentación del TJUE es difícil de entender ya que el Tribunal ofrece una primera argumentación y, a continuación, señala una interpretación diferente de la normativa nacional y reformula las cuestiones prejudiciales planteadas. En primer término, el TJUE señala que la obligación de identificación es de carácter formal y, por ello, conforme a jurisprudencia reiterada (asunto *Salomie y Oltean*, núm. 168 REDF), su incumplimiento no debe dar lugar a negar la deducción en caso de que se acrediten las condiciones materiales, con mayor razón teniendo en cuenta que la empresa búlgara estaba identificada ante la Administración tributaria pero en el marco de un régimen fiscal distinto. A continuación, el TJUE razona que en el régimen de franquicia EBS no tenía derecho a deducir el IVA soportado o pagado por los servicios prestados en el Estado miembro en el que está establecido. En consecuencia, los arts. 168.a) y 169.a) de la Directiva IVA no se oponen a que la normativa nacional establezca que tampoco tiene derecho a deducir el IVA devengado o pagado en el Estado de su establecimiento por servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros y utilizados para prestar, a su vez, servicios en otros Estados miembros distintos de aquél en el que está establecido.

La Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 15 de noviembre de 2017, Geissel, C-374/16 y C-375/16, ECLI:EU:C:2017:867, responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el TS alemán respecto de dos asuntos acumulados en los que la Administración tributaria alemana había denegado el derecho a deducir el IVA soportado porque en la factura no se indicaba la dirección en la que el emisor de la misma realiza la actividad económica. Conforme se deduce de jurisprudencia previa (asuntos *PPUH Stehcamp*, núm. 169 REDF, *Barlis 06*, núm. 173 REDF), el TJUE responde que se trata de una cuestión de índole formal que no debe afectar al derecho a deducir si se cumplen los requisitos

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

materiales. Es cierto que el art. 226.5 de la Directiva obliga a indicar el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo, pero esa dirección no tiene que coincidir necesariamente con el lugar donde el proveedor lleva a cabo sus actividades económicas. Por tanto, el TJUE concluye que la normativa nacional que supedita la deducción a esa mención obligatoria se opone a los arts. 168.a), 178.a) y 226.5 de la Directiva IVA. En el derecho español, hay que tener en cuenta que el art. 6.1.e) del Reglamento de Facturación (RD 1619/2012) establece que cuando el obligado a expedir factura disponga de varios lugares fijos de negocio deberá indicar la ubicación de la sede de la actividad o el establecimiento al que se refieran las operaciones cuando esta referencia sea relevante para determinar el régimen de tributación aplicable a esas operaciones. A la vista de la jurisprudencia del TJUE, el incumplimiento de esta exigencia no debe impedir la deducción del IVA soportado si quedan acreditados los requisitos materiales.

La Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 23 de noviembre de 2017, *CHEZ Elektro Bulgaria*, C-427/16 y C-428/16, ECLI:EU:C:2017:890, declara que se opone al artículo 78.a) de la Directiva IVA y al principio de neutralidad fiscal una normativa nacional (en este caso, búlgara) que provoca doble imposición al incluir en la base imponible de las prestaciones de servicios de abogados el propio IVA devengado en esas prestaciones de servicios.

El Auto del TJUE (Sala Décima) de 23 de noviembre de 2017, *Geocycle Bulgaria*, C-314/17, ECLI:EU:C:2017:901, concluye, aplicando jurisprudencia previa, que se opone a los principios de neutralidad fiscal y de efectividad que un Estado miembro deniegue la deducción del IVA soportado cuando, para una misma entrega, el impuesto es ingresado una primera vez por el proveedor, al repercutir en factura su importe, y una segunda vez por el adquirente, como consecuencia de una regularización por resultar procedente la inversión del sujeto pasivo, siempre que el derecho nacional no permita rectificar el IVA en los casos de que exista una resolución de regularización fiscal.

9. IMPUESTOS QUE GRAVAN LA CONCENTRACIÓN DE CAPITALS (a cargo de Alejandro García Heredia)

9.1. *STJUE (Sala Séptima) de 19 de octubre de 2017, *Air Berlin*, C-573/16, EU:C:2017:772*

Materias tratadas: Impuestos indirectos sobre la concentración de capitales – Directivas 69/335 y 2008/7 - Derecho de timbre del 1,5% por la transmisión de acciones a un servicio de compensación –

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

Transmisión de titularidad jurídica de las acciones sin que exista una transmisión de la propiedad efectiva de las mismas – Transmisión de acciones nuevas y de acciones que vayan a admitirse a cotización en bolsa en un Estado miembro.

Hechos: La presente sentencia analiza un impuesto del Reino Unido, conocido como derecho de timbre británico, que grava determinadas transmisiones de acciones al 1,5% de su valor de mercado en el momento de la transmisión. El referido impuesto fue pagado por Air Berlin, compañía establecida en el Reino Unido, como consecuencia de varias transmisiones de acciones a servicios de compensación que la compañía tuvo que realizar para que sus acciones pudieran cotizar en la Bolsa de Fráncfort. El TJUE analiza este impuesto a la luz de las disposiciones de las Directivas 69/335 y 2008/7 relativas a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, ya que unas operaciones tuvieron lugar en 2006, cuando todavía estaba vigente la primera Directiva, y otras en 2009, cuando ya estaba en vigor la nueva Directiva.

La operación de 2006 consistió en la transmisión de acciones ya emitidas a un servicio de compensación, sin captación de más capital por la sociedad. Dicha transmisión no tenía como consecuencia la transmisión de la propiedad efectiva de las acciones, sino una transmisión de la titularidad jurídica de las mismas a la empresa mandataria del servicio de compensación. Esta transmisión de titularidad jurídica venía obligada por el Derecho alemán y constituyó, por tanto, un mero requisito del funcionamiento del sistema de compensación, sin que tuviera efectos sobre el derecho de disposición o disfrute de las acciones. En cuanto a la operación de 2009, ésta consistió también en una transmisión de acciones al servicio de compensación, pero en esta ocasión se trataba de nuevas acciones emitidas en una ampliación de capital.

Las cuestiones prejudiciales planteadas se refieren a los artículos 10 y 11 de la Directiva 69/335 y al artículo 5 de la Directiva 2008/7. En estos preceptos se prohíben, entre otras, cualquier forma de imposición indirecta sobre las aportaciones de capital y la creación, la emisión, la admisión a cotización a bolsa, la puesta en circulación o la negociación de acciones, participaciones u otros valores de la misma naturaleza.

Decisión del Tribunal: En relación con la operación de 2006, el TJUE considera que la misma no puede calificarse como una cesión autónoma de valores mobiliarios sobre la que, con arreglo al artículo 12.1 a) de la Directiva 69/335, puedan percibirse impuestos indirectos. Por el contrario, el

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

TJUE considera que se trata de una operación accesorias, integrada en la admisión de las acciones a cotización en la Bolsa de Fráncfort, por lo que, con arreglo al artículo 11 de esta Directiva, no puede someterse a ninguna imposición cualquiera que sea su forma. Por tanto, resulta contrario a la Directiva un impuesto que grava la transmisión de acciones cuando se transmite la titularidad jurídica de las mismas a un servicio de compensación con el único fin de que las acciones sean admitidas en bolsa y sin que se modifique la propiedad efectiva de las mismas.

Por su parte, la operación de 2009 consistió en la transmisión de la titularidad jurídica de acciones nuevas emitidas en una ampliación de capital a un servicio de compensación con el único fin de ponerlas a la venta. En este punto, el TJUE recuerda una consolidada doctrina sobre el artículo 5.1 de la Directiva 2008/7, en cuya virtud no procede gravar la primera adquisición de valores de una nueva emisión, ya que ello supondría tanto como gravar la propia emisión del citado valor (*Comisión/Bélgica*, C-415/02 y *HSBC Holdings y Vidacos Nominees*, C-569/07). Dado que en el presente caso la primera adquisición de valores se efectúa en el marco de la emisión de éstos, el TJUE considera que el artículo 5.1 c) de la Directiva impide que este tipo de transmisiones puedan ser objeto de gravamen.

En definitiva, la doctrina fundamental del presente asunto es que las Directivas 69/335 y 2008/7, en materia de impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, se oponen a que se exija un gravamen por la transmisión de acciones a un servicio de compensación cuando dicha transmisión forme parte de alguna de las siguientes operaciones: a) una operación de admisión de dichas acciones a cotización en bolsa (operación 2006) o b) una emisión de nuevas acciones (operación 2009).

10. ADUANAS (a cargo de Alejandro García Heredia)

10.1. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 19 de octubre de 2017, A, C-522/16, EU:C:2017:778

Materias tratadas: Montaje artificial destinado a eludir los derechos adicionales de importación – Falsedad de los datos que sirven de base a una declaración en aduana – Determinación de las personas que tienen la condición de deudor aduanero– Plazo de tres años para notificar una deuda aduanera y posible ampliación en caso de actos perseguibles judicialmente.

Hechos: Los hechos del presente asunto se refieren a una serie de transacciones en cadena celebradas

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

entre varias empresas residentes en diferentes países, pero con estrechos vínculos familiares entre sus consejeros. Estas transacciones consistían en compras y ventas sucesivas de carne de pollo cruda congelada procedente de varios países de Sudamérica, que era importada para su despacho a libre práctica en la UE a través de los Países Bajos. Tanto las autoridades aduaneras como judiciales de los Países Bajos consideraron que las transacciones en cadena se habían realizado con el único propósito de eludir el pago de un derecho de importación adicional que se establece sobre esta clase de productos. El derecho adicional debe pagarse cuando las mercancías se importan en la UE a un precio inferior al denominado precio desencadenante. En efecto, las mercancías del presente caso se compraban a proveedores sudamericanos a un precio inferior al denominado precio desencadenante, lo que obligaría a pagar el derecho adicional. Sin embargo, a través de un sistema de ventas en cadena, dicho precio se iba inflando artificialmente para declarar, finalmente, un precio superior al precio desencadenante y no tener así que abonar el derecho de importación adicional sobre tales productos

Esta práctica fue calificada por las autoridades administrativas y judiciales de los Países Bajos como una práctica abusiva, ya que tales operaciones no se habían realizado en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión. La normativa específica de la Unión en esta materia está constituida por dos Reglamentos: el Reglamento 2777/75, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de la carne de aves de corral, y el Reglamento 1484/95, en el que se regulan los derechos adicionales de importación y los precios representativos de este sector. Sin entrar en el análisis de la normativa específica, el presente asunto plantea varias cuestiones de gran interés en relación con la aplicación de las disposiciones del CAC a importaciones que tienen lugar utilizando estructuras artificiosas, en particular, a efectos de determinar las personas que en tales casos tienen la condición de deudor aduanero.

De este modo, las cuestiones planteadas al TJUE se refieren a la interpretación del artículo 201.3, párrafo segundo, del CAC y del artículo 221, apartados 3 y 4, del CAC. El artículo 201.3 CAC establece las personas que tienen la condición de deudor aduanero en el caso de un despacho a libre práctica (declarante y representante indirecto). El problema se plantea en relación con el párrafo segundo de este artículo 201.3 CAC, en el que se indica que también serán deudores aduaneros “aquellos que hayan proporcionado los elementos necesarios para la elaboración de la declaración teniendo, o debiendo tener razonablemente, conocimiento de que dichos elementos eran falsos”. En

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

este sentido, se pregunta al TJUE si uno de los consejeros de las sociedades implicadas (denominado A, que es precisamente quien da nombre al presente asunto) puede tener la condición de deudor aduanero en el sentido de esta disposición, al haber facilitado facturas con un precio que no se correspondía con el precio real. A tal fin, se pregunta al TJUE si, a efectos del artículo 201.3 CAC, puede considerarse que A ha presentado documentos necesarios para la elaboración de la declaración aduanera y si A tenía o debía tener razonablemente conocimiento de que los datos facilitados sobre el precio eran falsos.

Por otro lado, se plantea al TJUE una cuestión sobre la interpretación del artículo 221, apartados 3 y 4, del CAC, donde se establece un plazo máximo de tres años para notificar la deuda aduanera y la posibilidad de ampliar dicho plazo cuando la deuda haya nacido como consecuencia de “un acto perseguible judicialmente”. Al respecto se plantea si el hecho de proporcionar datos falsos o inexactos en la declaración aduanera puede considerarse un acto perseguible judicialmente, lo que permitiría notificar la deuda aduanera transcurrido este plazo de tres años.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, en cuanto a la interpretación del artículo 201.3, párrafo segundo, del CAC, el TJUE debe determinar si A tiene la condición de deudor aduanero en el sentido de dicha disposición. Para ello, es necesario determinar si A “ha proporcionado los elementos necesarios para la elaboración de la declaración teniendo, o debiendo tener razonablemente, conocimiento de que dichos elementos eran falsos”. En primer lugar, el TJUE se pronuncia sobre si los documentos presentados por A pueden considerarse documentos necesarios para la elaboración de la declaración aduanera. El TJUE considera que los derechos de importación adicionales, que se establecen en el artículo 5 del Reglamento 2777/75, y que se exigen en el presente caso por la importación de carne de pollo, forman parte de los gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común. Además, el artículo 4, punto 10, del CAC establece que los derechos de importación incluyen también los gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común. De acuerdo con estas disposiciones, el TJUE concluye que la presentación de los documentos a los que se refiere el artículo 3.2 del Reglamento 1484/95 (factura, contratos de compra, de seguro o de transporte, entre otros) forman parte de los elementos necesarios para la elaboración de la declaración en aduana, pues tales documentos son necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el cual se declaran las mercancías.

En segundo lugar, en relación con el artículo 201.3, párrafo segundo, del CAC, el TJUE analiza si A tenía o debía tener razonablemente conocimiento de que los documentos presentados eran falsos, pues se trata de una condición necesaria para atribuir a dicha persona la condición de deudor aduanero. La interpretación de esta disposición exige tener en cuenta una serie de elementos subjetivos que deben inferirse de la conducta de la persona implicada. Como señala el TJUE, la persona A estuvo estrecha y conscientemente involucrada en la concepción y el montaje artificial de una estructura de transacciones comerciales que provocó la disminución del importe de los derechos de importación legalmente devengados. Dicha persona alega en su defensa que no fue ella misma quien comunicó los elementos que sirvieron de base para la declaración y, por otro lado, que las transacciones fueron realizadas tras haber obtenido, por parte de expertos en Derecho aduanero, garantías de su legalidad.

El TJUE comienza señalando que siempre que se elabore una declaración en aduana sobre la base de datos relativos a transacciones comerciales realizadas con el fin de disminuir artificialmente el importe de los derechos, debe considerarse que tales datos son falsos. El TJUE indica a continuación que las personas que tienen la condición de deudor aduanero, en virtud del artículo 201.3 del CAC, no son solamente el declarante y el representante indirecto, sino también cualquier persona que haya proporcionado elementos necesarios para elaboración de la declaración sabiendo o debiendo saber que eran falsos. Con ello, el TJUE afirma que el artículo 201.3 del CAC pretende también atribuir la condición de deudor aduanero a personas distintas del declarante, cuya actuación haya llevado a las autoridades a determinar de manera errónea el importe de los derechos sobre la base de datos falsos. De ello se deduce, en palabras del TJUE, que dicha disposición pretende facilitar el cobro de la deuda aduanera ampliando el círculo de personas que pueden ser calificadas como deudor aduanero. Esta determinación amplia del concepto de deudor aduanero lleva al TJUE a considerar que pueden ser deudores aduaneros tanto las personas que hayan comunicado o facilitado directamente datos falsos, como las personas que han estado implicadas en actos relacionados con la entrega de dichos datos (como es el caso de A).

En cuanto a si A tenía o debía tener razonablemente conocimiento de la falsedad de tales datos, el TJUE señala que el hecho de que una persona haya estado estrecha y conscientemente involucrada en la concepción de un montaje artificial implica que la misma tenía razonablemente conocimiento del carácter falso de los datos generados por dicha estructura, los cuales sirvieron de base para la declaración en aduana. A este respecto, el TJUE considera que carece de incidencia el hecho de que esta persona haya procedido a la concepción y al montaje de esta estructura después de que expertos en Derecho aduanero le hubieran garantizado la legalidad de la misma.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

Por otro lado, el TJUE se pronuncia también sobre la interpretación del artículo 221, apartados 3 y 4, del CAC, en relación con la posibilidad de ampliar el plazo de tres años que se exige para notificar la deuda aduanera. El TJUE analiza si se cumple el requisito de que la deuda haya nacido debido a un acto perseguible judicialmente, pues en tal caso podría notificarse al deudor con posterioridad al plazo de los tres años. La cuestión se suscita porque la ampliación del plazo parece estar prevista para los supuestos más graves de introducción irregular de mercancías o sustracción de éstas a la vigilancia aduanera, y no, en cambio, para una declaración aduanera de despacho a libre práctica. Sin embargo, el TJUE entiende que el hecho de que se trate de un despacho a libre práctica no implica que la deuda no haya podido nacer como consecuencia de un acto perseguible judicialmente.

Así, el TJUE resalta que ha sido precisamente el haber proporcionado datos falsos lo que ha provocado la falta de cobro de los derechos debidos y, por tanto, procede considerar que la deuda ha nacido como resultado de la entrega de esos datos falsos. A este respecto, el TJUE señala que nada indica que el legislador de la Unión haya querido excluir del ámbito de aplicación del artículo 221.4 CAC los actos perseguibles judicialmente que han impedido la percepción de los derechos de aduana en el marco de un despacho a libre práctica. Por tanto, de acuerdo con esta sentencia, se puede concluir que es posible ampliar el plazo de caducidad de tres años cuando las mercancías han sido despachadas a libre práctica de manera ilícita como resultado de una declaración en aduana basada en datos falsos.

Finalmente, conviene señalar que la doctrina del TJUE recaída en el presente asunto, aunque está planteada en el ámbito del CAC, resulta igualmente trasladable a las disposiciones del Código Aduanero de la Unión (CAU) aprobado por el Reglamento 952/2013. En el CAU se contempla también la posibilidad de que la persona que facilite datos falsos sea considerada deudor aduanero en un despacho a libre práctica (artículo 77.3 CAU) y se establece, igualmente, una ampliación del plazo en caso de que la deuda haya nacido como consecuencia de un acto perseguible judicialmente (artículo 103 CAU). Estas disposiciones están redactadas en términos sustancialmente idénticos a las disposiciones del CAC analizadas en el presente asunto, por lo que entendemos que también les resulta aplicable esta jurisprudencia.

10.2. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 26 de octubre de 2017, Aqua Pro, C-407/16, EU:C:2017:817

Materias tratadas: Recaudación a posteriori de derechos de aduana como consecuencia de certificados de origen incorrectos – Valoración del principio de protección de la confianza legítima - Acuerdo de distribución para la adquisición de las mercancías en cuya virtud las mismas no se adquieren directamente del exportador – Plazo para la presentación de una solicitud de condonación o devolución – Intervención de la Comisión Europea en el procedimiento – Valor probatorio de los informes de la OLAF.

Hechos: Los hechos del presente caso son similares a los planteados en otros asuntos en los que también se abordó la importación en la UE de bicicletas procedentes de Camboya al amparo del sistema de preferencias generalizadas (SIA *Veloserviss*, C-427/14 y *Veloserviss* C-47/16). Al igual que en aquellos casos, tras las correspondientes investigaciones llevadas a cabo por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), se constató que los certificados de origen expedidos por las autoridades camboyanas no eran conformes a Derecho, por lo que debía denegarse el trato preferencial. Por ello, en el marco de un procedimiento de recaudación posteriori, se exigió a la empresa importadora (en este caso Aqua Pro) el pago de los derechos de aduana y del IVA a la importación. La especialidad del presente asunto se encuentra en que Aqua Pro no adquirió dichas mercancías directamente de la empresa camboyanas, sino que las adquirió de una empresa alemana en virtud de un contrato de distribución con esta última. Este sistema comercial excluye la cooperación directa entre Aqua Pro y la empresa exportadora camboyanas, por lo que, al no haber existido ningún tipo de contacto entre ellas, se plantea hasta qué punto Aqua Pro puede alegar su buena fe en relación con unos certificados que eran incorrectos.

El TJUE debe aplicar al presente caso una importante doctrina sobre la interpretación del artículo 220.2 b) CAC a la luz del principio de protección de la confianza legítima (vid., por todas, *Veloserviss*). El artículo 220.2 b) CAC establece la posibilidad de condonar o devolver los derechos de aduana cuando, inicialmente, su importe no se haya recaudado debido a un error de las autoridades competentes y se proceda, posteriormente, a la recaudación de tales derechos. Esta disposición pretende reconocer la buena fe de los importadores en aquellos casos en que las mercancías han sido importadas al amparo de un régimen preferencial y, tras las oportunas comprobaciones, se constata que los certificados de origen no eran válidos, por lo que se deniega el tratamiento preferencial y se procede a la recaudación a posteriori de los derechos. En estas situaciones, el citado artículo 220.2 b) prevé un mecanismo para no proceder a la contracción a posteriori de los derechos si se demuestra

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

que el importador ha obrado de buena fe, es decir, con la debida diligencia y sin haber podido descubrir que los certificados de origen eran incorrectos.

La presente sentencia sirve, por tanto, para confirmar aquella doctrina del TJUE e introducir importantes aclaraciones en torno a la facultad de las autoridades aduaneras para realizar controles a posteriori y la posibilidad de invocar por parte de los importadores el principio de confianza legítima. Son varias las cuestiones que en este sentido se plantean ante el TJUE y que podemos agrupar del siguiente modo. Por un lado, tenemos la que a nuestro juicio sería la cuestión de fondo y principal del presente caso, como es determinar si la empresa importadora puede alegar su buena fe en el sentido del artículo 220.2 b) CAC para obtener la condonación o devolución de los derechos de aduana. Por otro lado, el TJUE también aborda una serie de cuestiones relativas a los procedimientos de recaudación a posteriori que revisten especial interés, tales como el momento en que se entiende realizada la contracción de los derechos; las vías de recurso que tienen los importadores para oponerse a una recaudación a posteriori; la intervención de la Comisión Europea en la valoración de las circunstancias de condonación o devolución; o, por último, el valor probatorio de los informes de la OLAF y su incidencia en los procedimientos nacionales de comprobación.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza reiterando el amplio deber diligencia que incumbe a los operadores económicos involucrados en el comercio exterior, en cuya virtud deben precaverse contra los riesgos de una acción de recaudación a posteriori. Y señala también que esta prevención frente a los riesgos puede consistir en que el deudor obtenga de la otra parte contratante todas las pruebas que confirmen el origen preferencial de las mercancías. El TJUE considera que este deber de diligencia es igualmente aplicable a un importador como Aqua pro que importa las mercancías basándose en un acuerdo de distribución con un tercero y sin tener relación contractual directa con el exportador. Por ello, el TJUE entiende que no se puede alegar la confianza legítima cuando un importador no ha preguntado a la otra parte del acuerdo de distribución con qué fundamento se importan las mercancías para comprobar la exactitud de los certificados de origen expedidos para tales mercancías.

A juicio del TJUE, el hecho de que un importador haya importado mercancías con arreglo a un acuerdo de distribución no influye en su facultad de alegar su confianza legítima, ya que a estos efectos se aplican las mismas condiciones que a un importador que haya importado las mercancías directamente del exportador. El TJUE entiende que el importador debe tratar de obtener de la otra parte del acuerdo de distribución todos los elementos de prueba que confirmen la exactitud de los

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

certificados de origen. Por tanto, no se puede alegar la confianza legítima cuando hay razones manifiestas para dudar de la validez de unos certificados y el importador se abstiene de averiguar, preguntado a la otra parte del acuerdo de distribución, las circunstancias de expedición de dichos certificados para comprobar si las dudas sobre su validez estaban justificadas.

Junto a la cuestión sobre el deber de diligencia en el caso de un acuerdo de distribución, la presente sentencia nos permite también aclarar varias cuestiones en materia de controles a posteriori, consolidando así una importante doctrina sobre esta materia. En primer lugar, el TJUE confirma que el momento en que se produce la contracción de los derechos es aquel en que las autoridades hayan anotado su importe en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquellos, con independencia de que la resolución de las autoridades aduaneras sobre la contracción a posteriori haya sido impugnada en vía administrativa o judicial.

En segundo lugar, el TJUE se pronuncia sobre las vías de recurso que tiene el importador para oponerse a una recaudación a posteriori y alegar su confianza legítima. De este modo, se reconoce que no es necesario seguir el procedimiento específico para la condonación o devolución de los derechos de aduana (artículos 236 y 239 CAC), ya que, con independencia de dicho procedimiento, el importador también puede oponerse a la contracción a posteriori de los derechos a través de la interposición de un recurso administrativo o judicial frente a la resolución de contracción (artículo 243 CAC). Este último precepto reconoce el derecho de cualquier deudor a recurrir una decisión de las autoridades aduaneras cuando considere que se lesionan sus derechos y que dicha decisión le afecta directa e individualmente. Así, a través de un recurso ordinario en vía administrativa o judicial el importador también puede oponerse a la resolución de contracción y alegar su confianza legítima a efectos de la condonación o devolución de los derechos.

En tercer lugar, el TJUE analiza hasta qué punto es necesario que las autoridades aduaneras nacionales consulten a la Comisión Europea sobre si procede o no la devolución o condonación de los derechos de aduana. Esta cuestión se regula en los artículos 869 y 871 del Reglamento de aplicación. A la luz de estas disposiciones, el TJUE considera que existen determinados casos en que las autoridades aduaneras no pueden decidir por sí mismas no contraer a posteriori los derechos por estimar que se cumple la confianza legítima que exige el artículo 220.2 b) CAC. Así, por ejemplo, las autoridades aduaneras tienen la obligación de remitir el expediente a la Comisión Europea cuando las circunstancias del litigio principal estén vinculadas a los resultados de una investigación de la Unión o

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

cuando el importe de los derechos en el procedimiento principal sea igual o superior a 500.000 euros. En cuarto lugar, el TJUE aborda el valor probatorio que pueden tener los informes de la OLAF en el marco de un procedimiento de comprobación a posteriori llevado a cabo por las autoridades nacionales. En la sentencia *Veloserviss* (C-47/16) el TJUE ya señaló que un informe de la OLAF puede ser tenido en cuenta para determinar si se cumplen los requisitos con arreglo a los cuales un importador puede invocar su confianza legítima con base en el artículo 220.2 b) CAC. Ahora bien, en dicho pronunciamiento se matizó el valor probatorio de tales informes al señalar que, en ocasiones, puede ser que los mismos no basten por sí solos para acreditar el cumplimiento de tales requisitos. Así sucederá, por ejemplo, cuando un informe de la OLAF contenga solamente una descripción general de la situación controvertida, por lo que, en tal caso, corresponderá a las autoridades nacionales aportar elementos de prueba adicionales.

En esta línea, la presente sentencia reitera el valor probatorio de los informes de la OLAF con estos mismos matices: si bien los datos incluidos en un informe de la OLAF forman parte de los elementos de prueba que deben tenerse en cuenta para determinar si un importador puede invocar la confianza legítima, puede resultar que, atendiendo a tales datos, dicho informe resulte insuficiente para demostrar de manera satisfactoria en Derecho si tales requisitos se cumplen efectivamente y en todos sus aspectos. De ser así, la carga de la prueba incumbirá a las autoridades nacionales, que deberán aportar elementos de prueba adicionales, los cuales podrán ser obtenidos en el marco de controles a posteriori.

Por último, en relación con la eficacia probatoria de los informes de la OLAF, el TJUE analiza si los datos obtenidos por las autoridades nacionales, en un control a posteriori, deben prevalecer sobre los datos contenidos en tales informes. El TJUE acude al artículo 9.2 del Reglamento 1073/99 relativo a las investigaciones efectuadas por la OLAF, en el que se establece que tales informes constituyen elementos de prueba admisibles en los procedimientos administrativos o judiciales de los Estados miembros en los mismos términos y condiciones que los informes emitidos por las autoridades nacionales. En este sentido, dicho artículo del Reglamento añade que los informes de la OLAF estarán sujetos a las mismas normas de apreciación que se apliquen a los informes administrativos de las autoridades nacionales y tendrán un valor idéntico a éstos. Por tanto, a la luz de estas disposiciones, el TJUE concluye que los datos obtenidos por las autoridades nacionales, con ocasión de un control a posteriori, no prevalecen sobre los datos incluidos en un informe de la OLAF.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

10.3. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 9 de noviembre de 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839

Materias tratadas: Mercancías sustraídas a la vigilancia aduanera en un procedimiento de tránsito externo – Determinación del valor en aduana de mercancías destinadas a un tercer país – Relación de subsidiariedad de los diferentes métodos de valoración – Obligación de las autoridades aduaneras de motivar el método elegido.

Hechos: En el presente asunto se analizan varias cuestiones relativas a la determinación del valor en aduana de unas mercancías que fueron sustraídas a la vigilancia aduanera en el transcurso de un procedimiento de tránsito externo. Al amparo de este régimen las mercancías pueden circular por el territorio de la Unión sin pagar derechos de aduana ni otros gravámenes a la importación, ya que las mercancías proceden de un tercer Estado y están destinadas a su exportación a otro tercer Estado, por lo que solamente atraviesan el territorio aduanero de la Unión en régimen de tránsito. Ahora bien, si no puede demostrarse que el régimen de tránsito ha finalizado correctamente, se habrá producido el nacimiento de una deuda aduanera ante el riesgo de que dichas mercancías hayan podido acabar integradas en el circuito económico de los Estados miembros sin pagar derechos de aduana. En este contexto, la empresa LS Customs Services (LSCS), como obligada principal, presentó en un punto de control aduanero situado en Letonia una declaración de tránsito para el transporte de unas mercancías procedentes de China y destinadas a Rusia. Puesto que no se pudo probar la finalización del régimen de tránsito, se generó una deuda aduanera por sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera. Las autoridades exigieron a dicha empresa el pago de los gravámenes correspondientes (derechos de aduana, derechos antidumping y el IVA a la importación).

A efectos del cálculo del valor en aduana, las autoridades de Letonia aplicaron el método de valoración previsto en el artículo 31 del CAC. Este precepto establece un método basado en los datos disponibles en la Unión para los casos en que el valor en aduana no haya podido determinarse con arreglo a los artículos 29 y 30 de dicho Código. El artículo 29 establece el método general de valoración de las mercancías, que es su valor de transacción, esto es, “el precio efectivamente pagado o pagar de las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad”. Por su parte, el artículo 30 contempla varios métodos de valoración alternativos para cuando el valor en aduana no se haya podido determinar en virtud de su valor de transacción. La Administración consideró que el artículo 29 del CAC no era aplicable porque las

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

mercancías se habían vendido para su exportación a Rusia, y el artículo 30 tampoco lo era porque la Administración no disponía de datos suficientes para aplicar los métodos de valoración previstos en dicho artículo.

En este sentido, se plantean al TJUE varias cuestiones sobre la aplicación de los métodos de valoración en el caso particular de mercancías que han sido sustraídas a la vigilancia aduanera en régimen de tránsito. En primer lugar, se pregunta si el artículo 29 del CAC resulta aplicable a unas mercancías vendidas para su exportación con destino a un tercer Estado que han sido sustraídas a la vigilancia aduanera cuando estaban sujetas al régimen de tránsito externo. En segundo lugar, se plantea hasta qué punto las autoridades nacionales están obligadas a motivar su decisión de acudir al método de valoración del artículo 31 del CAC. En tercer lugar, se pregunta en qué circunstancias se permite que las autoridades aduaneras rechacen la aplicación del método del artículo 30.2, letra a), del CAC: “valor de transacción de mercancías idénticas, vendidas para su exportación con destino a la Comunidad y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento muy cercano a éste”. La cuestión que se plantea es si para descartar la aplicación de este método las autoridades nacionales están obligadas a solicitar al productor la información necesaria para su aplicación o si es suficiente que dichas autoridades indiquen que no disponen de esa información. Por último, se analiza si las autoridades aduaneras están obligadas a motivar la inaplicación de los métodos de valoración de las letras c) y d) del artículo 30.2 del CAC cuando han decidido determinar el valor en aduana de acuerdo con el método previsto en la letra b) de este mismo precepto.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE analiza si el método del valor de transacción del artículo 29 del CAC también puede aplicarse cuando el precio de transacción no se corresponde con un precio para la exportación al territorio de la Unión, sino con un precio para la exportación a un tercer país (Rusia). El TJUE pone de manifiesto que, de acuerdo con el tenor literal del artículo 29 del CAC, el valor de transacción se aplica cuando las mercancías “se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión”, de lo que resulta que el valor de transacción debe corresponder a un precio de exportación con destino a la Unión. Además, el TJUE señala que sería contrario a los objetivos de las normas de la Unión en materia de valoración aduanera aceptar un precio de venta para la exportación a un tercer país como valor de transacción en el sentido del artículo 29 del CAC. Como ya señaló el AG (Sra. Juliane Kokott), el precio de la mercancía en una determinada zona aduanera se corresponde con la situación de mercado en esa zona. Esto significa

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

que un precio para la exportación de unas mercancías a un tercer Estado no se corresponde necesariamente con el precio que se habría fijado para la exportación de esas mismas mercancías al territorio de la Unión.

En el contexto de esta primera cuestión, el TJUE también confirma el planteamiento del AG sobre la inaplicación del principio de protección de la confianza legítima en el presente caso. El obligado principal no puede invocar este principio aduciendo que podía esperar legítimamente que el importe de la deuda aduanera se correspondiese con el importe de la garantía constituida para el régimen de tránsito. La aceptación del importe de la garantía por parte de las autoridades aduaneras no prejuzga en absoluto el importe de la deuda aduanera futura. En suma, y en lo que respecta al problema principal de esta primera cuestión, el TJUE concluye que el método de valoración previsto en el artículo 29 del CAC no resulta aplicable a unas mercancías que están destinadas a su exportación a un tercer Estado.

En segundo lugar, el TJUE se pronuncia sobre el grado de motivación que incumbe a las autoridades nacionales cuando rechazan aplicar los métodos de valoración de los artículos 29 y 30 de CAC y acuden directamente al artículo 31 de dicho Código, determinando así el valor en aduana con arreglo a las datos disponibles en la Unión. El TJUE destaca la importancia que reviste la obligación de motivar las decisiones adoptadas por las autoridades nacionales, por cuanto ofrece al destinatario la posibilidad de defender sus derechos en las mejores condiciones. Además, el propio artículo 6.3 del CAC recuerda que la obligación de motivación incumbe a las autoridades aduaneras cuando éstas adoptan decisiones por escrito que tengan consecuencias desfavorables para los interesados. En la misma línea, el TJUE recuerda que el artículo 221.1 del CAC establece que la comunicación al deudor del importe de los derechos debe garantizar una información adecuada que le permita defender sus derechos con pleno conocimiento de causa (*Molenbergnatie*, C-201/04, ap. 54). Esta doctrina se conecta con la relación de subsidiariedad que tienen los diferentes métodos de valoración previstos en los artículos 29 a 31 del CAC, en cuya virtud solamente cuando el valor en aduana no pueda determinarse en aplicación de un método determinado podrá acudir al que viene inmediatamente después de éste en el orden establecido por tales disposiciones (*Christodoulou y otros*, C-116/12, ap. 43).

La aplicación de esta doctrina sobre el deber de motivación, por un lado, y sobre el principio de subsidiariedad en la aplicación de los métodos de valoración, por otro, da lugar a que el TJUE afirme

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

que las autoridades aduaneras están obligadas a indicar de manera clara e inequívoca las razones que les han conducido a descartar uno o varios métodos de valoración. En este sentido, el TJUE concreta que dichas autoridades están obligadas a exponer, en la resolución en la que se fije el importe de los derechos, los datos sobre cuya base se ha calculado el valor en aduana de las mercancías. Esta obligación de motivación es necesaria, tanto para permitir al destinatario defender sus derechos en las mejores condiciones posibles y decidir si le es útil interponer recurso contra la decisión, como para permitir a los órganos judiciales ejercer el control de la legalidad de ésta. Además, como ya indicó el AG, corresponde a los Estados miembros decidir, en ejercicio de su autonomía procesal, sobre las consecuencias del incumplimiento de la obligación de motivación y sobre si es posible subsanar tal infracción en el curso de un procedimiento judicial, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y efectividad.

En tercer lugar, el TJUE analiza las circunstancias en las que las autoridades aduaneras pueden descartar la aplicación del método de valoración del artículo 30.2 a) del CAC, basado en el valor de transacción de mercancías idénticas. De acuerdo con este precepto y su normativa de desarrollo (artículo 150.4 del Reglamento de aplicación), el TJUE señala que este método requiere conocer el valor de transacción de mercancías idénticas producidas por una misma persona y vendidas para su exportación con destino a la Unión de manera más o menos concomitante. El TJUE recuerda de nuevo el principio de subsidiariedad que rige la aplicación de los diferentes métodos de valoración previstos en el artículo 30 del CAC y señala que las autoridades aduaneras deben dar muestras de diligencia al emplear cada uno de los métodos sucesivos previstos en esa disposición antes de decidir que no son aplicables. Ahora bien, el TJUE considera que no existe ninguna norma que obligue a las autoridades aduaneras, en virtud de dicha diligencia, a dirigirse a los productores de las mercancías con objeto de obtener de los mismos los datos necesarios para la aplicación del método basado en el valor de transacción de mercancías idénticas (artículo 30.2 a) CAC).

El TJUE considera que deben ser las autoridades nacionales las que decidan, en función de las circunstancias particulares de cada caso y de su deber de diligencia, si es pertinente dirigirse directamente al productor de la mercancía en cuestión a fin de obtener la información necesaria para la aplicación de dicho método. En otras palabras, antes de descartar la aplicación del método del artículo 30.2 a) del CAC, las autoridades aduaneras no están obligadas a solicitar al productor la información necesaria para la aplicación del mismo. No obstante, el TJUE concreta que el deber de diligencia que incumbe a las autoridades aduaneras exige que, antes de desistir de la aplicación de

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

dicho método, deben llevar a cabo las siguientes actuaciones: a) consultar todas las fuentes de información y bases de datos de que dispongan y b) permitir al interesado que les comunique cualquier información que pueda contribuir a la determinación del valor en aduana.

Por último, teniendo en cuenta la relación de subsidiariedad que existe entre los diferentes métodos de valoración (artículos 29 a 31 del CAC), el TJUE señala que las autoridades aduaneras no tienen por qué motivar la inaplicación de los métodos que figuran después del empleado por ellas. Por tanto, una vez que puede determinarse el valor en aduana de acuerdo con el método del artículo 30.2, letra b), del CAC, ya no es preciso tomar en consideración los métodos de valoración previstos en las letras c) y d) de este mismo apartado.

En términos generales, podemos señalar que la presente sentencia permite establecer una conexión entre la obligación general de motivación que incumbe a la Administración y la relación de subsidiariedad que existe entre los diferentes métodos de valoración a efectos de determinar el valor en aduana de las mercancías. Como hemos visto, la sentencia realiza importantes consideraciones en torno a las obligaciones de motivación que incumben a las autoridades aduaneras en la selección y aplicación de los diferentes métodos. Por tanto, esta jurisprudencia resulta especialmente interesante a la hora de valorar si procede impugnar una decisión de las autoridades aduaneras en la que se fije el valor en aduana de las mercancías en virtud de alguno de los citados métodos de valoración.

10.4. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 22 de noviembre de 2017, AEBTRI, C-224/16, EU:C:2017:880

Materias tratadas: Transporte de mercancías por carretera efectuado al amparo de un cuaderno TIR – Nacimiento de una deuda aduanera ante la falta de descargo de la operación TIR – Responsabilidad de la asociación garante – Obligación de requerir el pago, en la medida de lo posible, a las personas directamente responsables antes de reclamar dicho pago a la asociación garante – Personas que hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trataba de una mercancía sustraída a la vigilancia aduanera – Solidaridad de deudores – Relación entre las normas del Convenio TIR (artículos 8 y 11) y las disposiciones del Código Aduanero Comunitario (artículos 203 y 213).

Hechos: Una sociedad turca (Sargut), titular de un cuaderno TIR y transportista de la mercancía,

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

inició una operación de tránsito al amparo de dicho cuaderno en una oficina aduanera de Bulgaria, declarando como destino de las mercancías Rumanía. Como consecuencia de una serie de irregularidades cometidas en el transcurso del transporte, aunque parece que las mercancías llegaron a Rumanía, no se anotó debidamente el descargo de la operación TIR en la aduana de destino. Por consiguiente, se generó una deuda aduanera que las autoridades búlgaras reclamaron, en primer lugar, al titular del cuaderno TIR (la sociedad turca: Sargut) y, posteriormente, a la asociación garante del transporte (asociación búlgara de transporte internacional por carretera: AEBTRI). La asociación garante impugnó la orden de pago por considerar que no se había respetado la obligación prevista en el Convenio TIR de requerir el pago a las personas directamente responsables antes de dirigirse contra la asociación garante.

Las disposiciones analizadas en el presente asunto son, por un lado, los artículos 8 y 11 del Convenio aduanero relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR (Convenio TIR) y, por otro, los artículos 203.3, tercer guion, y 213 del Código Aduanero Comunitario (CAC). El artículo 8 del Convenio TIR establece que la sociedad garante se comprometerá a pagar los derechos de aduana y los correspondientes intereses de demora en el país en que se haya registrado una irregularidad en relación con una operación TIR. De acuerdo con el apartado 1 de esta disposición, la asociación garante adquiere una responsabilidad mancomunada y solidaria del pago de tales cantidades, junto con las personas deudoras de las mismas. En el apartado 7 de este mismo artículo también se indica que las autoridades competentes deberán, en lo posible, requerir el pago de tales cantidades a las personas directamente responsables antes de reclamarlas a la asociación garante. Por otro lado, el artículo 11 del mencionado Convenio establece que, cuando no se haya hecho anotación del descargo, las autoridades competentes no tendrán derecho a reclamar a la asociación garante el pago de las cantidades antes mencionadas, a menos que, en el plazo de un año a contar desde la fecha de aceptación por ellas del cuaderno TIR, esas autoridades hayan notificado a la asociación garante que no se ha hecho el descargo. Por su parte, en lo que se refiere a las normas del CAC, el artículo 203.3, tercer guion, establece que tendrán la condición de deudor aduanero las personas que hayan adquirido o tenido en su poder la mercancía sabiendo o debiendo saber razonablemente en el momento de la adquisición o recepción que se trataba de una mercancía sustraída a la vigilancia aduanera. Además, el artículo 213 CAC señala que cuando existan varios deudores de una misma deuda aduanera estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

En este marco normativo, el TJUE se pronuncia sobre las siguientes cuestiones. En primer lugar, se analiza la competencia del TJUE para interpretar con carácter prejudicial los artículos 8 y 11 del Convenio TIR. En segundo lugar, se cuestiona si las autoridades aduaneras búlgaras han cumplido la obligación que les impone dicho Convenio de reclamar la deuda en primer lugar al titular del cuaderno TIR en su condición de persona directamente responsable del pago de la misma, antes de reclamar dicha deuda a la asociación garante. En tercer lugar, se analiza la interpretación de los artículos 203.3 y 213 CAC a efectos de determinar si una persona queda solidariamente obligada al pago de la deuda aduanera por el hecho de haber tenido en su poder unas mercancías, sabiendo que éstas habían sido transportadas al amparo de un cuaderno TIR, y tratándose de unas mercancías de las que no se ha podido acreditar su presentación en la aduana de destino. Por ello, como señala el AG (Sr. Michal Bobek), el presente asunto ofrece la posibilidad de analizar las relaciones entre las normas del Convenio TIR y las disposiciones del CAC, así como la naturaleza de la responsabilidad de la asociación garante en el marco de dicho Convenio.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE se considera plenamente competente para conocer de la interpretación de las disposiciones del Convenio TIR, ya que dicho Convenio forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión. En este sentido, se recuerda que son parte del Convenio todos los Estados miembros y que fue aprobado por la Comunidad mediante Reglamento nº 2112/78, entrando en vigor para la Comunidad el 20 de junio de 1983. Finalmente, en cuanto a la cuestión de la competencia, el TJUE recuerda que los artículos 8 y 11 del Convenio constituyen disposiciones en materia aduanera sobre cuyo alcance ya se ha pronunciado en otras ocasiones (*BLG*, C-78/01; *Comisión/Alemania*, C-105/02; *Comisión/Bélgica*, C-377/03; *Internationale Verhuis- en Transportbedrijf Jan de Lely*, C-161/08). Por tanto, el TJUE reitera su competencia para conocer de la interpretación de las normas previstas en el Convenio TIR.

En segundo lugar, el TJUE se pronuncia sobre si las autoridades aduaneras han cumplido con la obligación de requerir en primer lugar el pago al titular del cuaderno TIR en su condición de persona directamente responsable (artículo 8.7 Convenio TIR). A este respecto, es necesario determinar cuáles son las medidas concretas que deberían adoptar las autoridades aduaneras para entender cumplida esta obligación. El TJUE señala que no existe ninguna disposición en la normativa aduanera que permita precisar, desde el punto de vista procedimental, las medidas que deberían tomar las autoridades nacionales para requerir el pago en cuestión a las personas directamente responsables antes de proceder frente a la asociación garante. El TJUE acude entonces a las notas explicativas, vigentes en

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

el momento de los hechos, sobre la interpretación del artículo 8.7 del Convenio TIR. En dichas notas se indicaba que, a efectos de requerir el pago a la persona directamente responsable, podía bastar con haber remitido a la misma una notificación de que no se había producido el descargo de la operación TIR y/o una reclamación de pago al titular del cuaderno TIR. El TJUE insiste en que estas aclaraciones no son suficientes para determinar con precisión los actos concretos que deben llevar a cabo las autoridades competentes para reclamar el pago a la persona directamente responsable.

Todo ello lleva al TJUE a poner en relación los objetivos y finalidades del procedimiento TIR con la responsabilidad de la asociación garante que se deriva del artículo 8 del Convenio. Como ya hemos visto, el apartado 1 de esta disposición señala el carácter solidario de la obligación de pago que incumbe a la asociación garante, mientras que el apartado 7 de este precepto indica que se deberá reclamar en primer término el pago a las personas directamente responsables, antes de proceder contra la sociedad garante. A juicio del TJUE la interpretación estricta de estas disposiciones llevaría a una contradicción, pues en el primer apartado se contempla una responsabilidad solidaria, mientras que el último parece estar más cerca de una responsabilidad subsidiaria. Así pues, a efectos de asegurar la recaudación de los derechos de aduana, que es precisamente la finalidad que tiene la exigencia de una asociación garante en los procedimientos TIR, el TJUE señala que el artículo 8.7 del Convenio no puede ser interpretado como una responsabilidad subsidiaria en sentido estricto, esto es, en el sentido de agotar previamente todas las vías de cobro frente al deudor principal.

Por tanto, el TJUE entiende que para cumplir con la exigencia del artículo 8.7 del Convenio basta con cumplir las exigencias mínimas que al respecto señala la nota explicativa antes comentada: remitir notificación de que no se ha producido el descargo y reclamarle el pago. Ahora bien, no es necesario agotar todas las vías de reclamación frente a dicha persona, tal y como sucedería en el caso de una responsabilidad subsidiaria, pues el artículo 8.1 del Convenio establece como garantía de cobro de la deuda la responsabilidad solidaria de la sociedad garante. Siendo así, el TJUE considera que las autoridades búlgaras fueron incluso más allá de estas exigencias mínimas que se desprenden de dicha nota, pues llegaron a reclamar el pago al titular del cuaderno por la vía de apremio.

En tercer lugar, del TJUE se pronuncia sobre la determinación de las personas que tienen la condición de deudor aduanero en virtud del artículo 203.3, guion tercero, del CAC y sobre la obligación solidaria que se establece entre todas ellas de acuerdo con el artículo 213 del mismo Código. De acuerdo con el primero de estos preceptos, se consideran deudores aduaneros las personas que hayan

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

adquirido o tenido en su poder una mercancía sabiendo o debiendo saber razonablemente que dicha mercancía había sido sustraída a la vigilancia aduanera. En este sentido, el TJUE recuerda una importante jurisprudencia sobre esta disposición (vid., entre otras, sentencias *Ultra-Brag*, C-679/15 o *Jestel*, C-454/10), en cuya virtud para ser deudor aduanero deben concurrir dos requisitos: a) que el destinatario haya adquirido o tenido en su poder la mercancía y b) un elemento de apreciación subjetiva (que sabía o debía saber razonablemente que se trataba de una mercancía sustraída a la vigilancia aduanera).

Aplicando esta doctrina al presente caso, el TJUE concluye que no es suficiente el hecho de que el destinatario supiera que la mercancía había sido transportada al amparo de un cuaderno TIR para concluir que también sabía o debía saber que la misma no había sido presentada en la aduana de destino. El TJUE subraya que ninguna disposición del Convenio TIR o de la normativa de la Unión tiene por objeto imponer a los destinatarios de las mercancías transportadas al amparo de un cuaderno TIR la obligación de garantizar que tales mercancías han sido efectivamente presentadas en la aduana de destino. En definitiva, una persona no puede ser considerada deudor aduanero por el mero hecho de saber que las mercancías adquiridas habían sido transportadas al amparo de un cuaderno TIR. Este conocimiento no es suficiente para considerar que dicho destinatario sabía o debía saber que las mercancías controvertidas no se habían presentado en la aduana de destino y, por tanto, no se le puede considerar deudor solidario junto con el titular del cuaderno TIR y la asociación garante.

10.5. Otras sentencias reseñadas de forma más breve

La **STJUE (Sala Quinta) de 12 de octubre de 2017, X, C-661/15, EU:C:2017:753**, declara la nulidad del artículo 145.3 del Reglamento 2454/93 de aplicación del CAC en el que se establece un plazo a efectos de calcular el valor en aduana de mercancías defectuosas, por considerar que dicho plazo es contrario a las disposiciones del CAC. El asunto se planteó como consecuencia de la importación de automóviles procedentes de Japón que resultaron defectuosos, por lo que el fabricante tuvo que reembolsar al importador los gastos de reparación en virtud de una obligación de garantía derivada del contrato de compraventa. En este sentido, el artículo 145.2 del Reglamento de aplicación contempla la posibilidad de modificar el valor en aduana de las mercancías cuando, tras su despacho a libre práctica, se haya modificado el precio de las mismas en favor del comprador debido a que eran mercancías defectuosas y siempre que la modificación del precio se haya realizado en ejecución de la garantía del contrato de compraventa. Por su parte, el artículo 145.3 añade que, a fin de que esta

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

modificación del precio pueda tenerse en cuenta en la determinación del valor en aduana, dicha modificación deberá producirse en un plazo de 12 meses a contar desde la fecha de aceptación de la declaración del despacho a libre práctica.

Tanto el AG como el TJUE entienden que este plazo de 12 meses, que establece el artículo 145.3 del Reglamento de aplicación, es contrario a las disposiciones del CAC sobre la determinación del valor en aduana, en particular al artículo 29 CAC en relación con los artículos 78 y 236.2 CAC. De acuerdo con una consolidada jurisprudencia (*Overland Footwear*, C-468/03) el TJUE recuerda lo siguiente en relación con la interpretación de estas disposiciones. En primer lugar, el artículo 29 CAC establece la regla de que el valor en aduana de las mercancías debe corresponderse con su valor de transacción, lo que no ocurre en el presente caso, ya que, más allá de los 12 meses, no se permite tener en cuenta el precio real de la operación. En segundo lugar, el artículo 78 CAC permite a las autoridades aduaneras revisar la declaración en aduana a petición del declarante y devolver al mismo el importe pagado en exceso cuando resulte que los derechos pagados por el declarante exceden de los derechos legamente debidos. En tercer lugar, el artículo 236.2 CAC establece un plazo de tres años para presentar la solicitud de devolución, mientras que el artículo 145.3 del Reglamento de aplicación establece que la modificación del precio solamente puede tenerse en cuenta si se produce dentro del plazo de los 12 meses. Por todo ello, el TJUE concluye que este último apartado del artículo 145 del Reglamento de aplicación resulta contrario a las disposiciones CAC, ya que reduce la posibilidad de obtener la devolución de los derechos de aduana a un plazo de 12 meses.

La **STJUE (Sala Octava) de 12 de octubre de 2017, *Tigers*, C-156/16, EU:C:2017:754**, analiza una práctica de las autoridades aduaneras alemanas por la que se excluye la posibilidad de presentar determinadas facturas a posteriori, es decir, una vez presentada la declaración en aduana. Los hechos se plantean como consecuencia de la importación en Alemania de vajilla y otros artículos de cerámica procedentes de China a los que se aplicó un derecho antidumping provisional. La cuestión consiste en determinar si el importador puede aportar la factura después de haber presentado la declaración en aduana o si por el contrario, para beneficiarse de un tipo de derecho antidumping individual, es necesario que la factura se aporte en el momento en que se presenta la declaración. El TJUE analiza tanto la normativa antidumping aplicable al caso (Reglamento de Ejecución 412/2013) como determinadas disposiciones del CAC en materia de presentación y control de las declaraciones en aduana (artículos 62 y 78). Por un lado, la normativa antidumping aplicable, a diferencia de otras normativas antidumping, no contiene ninguna disposición en la que se precise el momento en que

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

debe presentarse en la aduana una factura válida. Por otro lado, las disposiciones del CAC tampoco precisan de manera explícita el momento en que debe presentarse una factura comercial. Si bien es cierto que el artículo 62 CAC indica que a la declaración en aduana deben adjuntarse todos los documentos necesarios para la aplicación de las disposiciones aduaneras, el artículo 78 CAC también contempla la posibilidad de revisar a posteriori, de oficio o a instancia del declarante, tanto la declaración en aduana como todos los documentos presentados con la misma.

Por todo ello, el TJUE considera que está permitido presentar nuevos datos con posterioridad a la declaración en aduana a efectos de regularizar la situación del declarante y conseguir así que el procedimiento aduanero se ajuste a la situación real. No obstante, conviene señalar que el TJUE parece condicionar dicha posibilidad a los supuestos en que no exista un riesgo de elusión relacionado con la diferencia entre los tipos de los derechos antidumping. Por ello, se indica que la posibilidad de presentar una factura con posterioridad a la declaración en aduana, a efectos del establecimiento de un derecho antidumping definitivo, se condiciona a que se cumplan todos los requisitos previos para la aplicación del citado derecho y a que esté garantizado el respeto de la correcta aplicación de los derechos antidumping.

El TJUE resuelve en varios recursos casación una cuestión relacionada con la responsabilidad financiera de los Estados miembros y la recaudación de los derechos de aduana (**SSTJUE de 25 de octubre de 2017, Eslovaquia/Comisión, C-593/15 P, EU:C:2017:800 y Rumanía/Comisión, C-599/15 P, EU:C:2017:801**). La Comisión consideró financieramente responsable a Rumanía y a Eslovaquia en la media en que los derechos de aduana de una operación de tránsito externo no pudieron recaudarse en Alemania como consecuencia de una serie de problemas con las autoridades eslovacas y rumanas. La Comisión entendió que dichas autoridades no habían podido garantizar la correcta aplicación de las disposiciones aduaneras. La Comisión dictó entonces una decisión en la que se instaba a tales Estados miembros a poner a disposición de la Comisión los recursos propios dentro de un determinado plazo y a pagar intereses de demora en caso de no respetar el mismo. Esta decisión fue dictada por el director de la “Dirección Recursos Propios y Programación Financiera” de la “Dirección General de Presupuestos” de la Comisión Europea. Los presentes recursos giran básicamente en torno a una cuestión de carácter procesal, esto es, si dicha decisión tiene la consideración de “acto impugnabile” en el sentido del artículo 263 TFUE o si se trata simplemente de una comunicación informal que puede ser previa al inicio de un procedimiento por incumplimiento. En este contexto, el TGUE inadmitió los recursos presentados por Rumanía y Eslovaquia frente a

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

dicha decisión por entender que la misma no tenía el carácter de acto impugnabile. Igualmente, el TJUE confirma en los presentes asuntos el carácter no vinculante del escrito controvertido y lo califica de meras tomas de contacto, informales, que preceden al inicio de la fase administrativa previa de un recurso por incumplimiento. Por todo ello, el TJUE desestima los recursos de casación y condena en costas a las partes recurrentes. En sentido contrario se mostró el AG, que expuso la situación de desprotección en la que se dejaba a los Estados miembros al inadmitir los recursos frente a este tipo de decisiones. El AG argumentó que la Comisión no tiene una facultad general de decisión relativa al cobro de créditos pecuniarios frente a los Estados miembros y, por tanto, no puede adoptar actos impugnables en casos como el presente, por lo que la existencia de un derecho de pago en favor de la Unión solo puede ser declarada por la vía del procedimiento por incumplimiento. Según el AG, esto implica que los Estados miembros no tienen ninguna posibilidad de obtener una aclaración sobre la situación jurídica que se plantea y, por tanto, corren un riesgo considerable de tener que pagar intereses de demora. El AG considera que esta situación pone de manifiesto una laguna en el sistema de recursos propios de la Unión que conduce a que un acto de la Unión se sustraiga al examen de su legalidad en virtud de un examen sobre su admisibilidad. Sin embargo, como ha quedado expuesto, el TJUE ha seguido un planteamiento más pragmático, sin entrar en el fondo del asunto y sin abordar la laguna existente a la que aludía el AG, por lo que la cuestión de fondo no ha quedado ni mucho menos resuelta en las sentencias reseñadas.

La STJUE (Sala Segunda) de 19 de octubre de 2017, *Istanbul Lojistik*, C-65/16, EU:C:2017:770, se pronuncia sobre la interpretación del principio de libre circulación de mercancías a la luz de las obligaciones derivadas del Acuerdo de Asociación CEE-Turquía. El litigio se planteó entre una sociedad de transporte turca y las autoridades tributarias húngaras, que impusieron a aquélla el pago de un impuesto de circulación sobre vehículos pesados. En virtud de la legislación húngara, quedan gravados con dicho impuesto los vehículos pesados matriculados en un Estado no miembro de la UE (en este caso Turquía) que se utilicen para el transporte de mercancías cada vez que crucen la frontera de Hungría para atravesar su territorio en tránsito hacia otro Estado miembro. En particular, se trata de examinar si el impuesto de circulación establecido en la legislación húngara se puede considerar una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibida por el artículo 4 de la Decisión nº 1/95 del Consejo de Asociación CE-Turquía. Este precepto establece la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente entre las UE y Turquía.

En este sentido, la Decisión nº 1/95 establece una serie normas, tales como el mencionado artículo 4,

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 177, 2018

que son fundamentalmente idénticas a las disposiciones correspondientes del TFUE en materia de unión aduanera, por lo que el propio artículo 66 de la Decisión indica que sus disposiciones serán interpretadas con arreglo a la pertinente jurisprudencia del TJUE. Así pues, dado que el artículo 4 de la Decisión es esencialmente idéntico al artículo 30 del TFUE, el TJUE interpreta dicho artículo con arreglo a una consolidada jurisprudencia sobre esta última disposición del TFUE (vid, entre otras, sentencias *Brzezinski*, C-313/05 o *Comisión/Italia*, C-173/05). Por tanto, lo más destacable del caso es que la interpretación de las disposiciones del TFUE, relativas a la libre circulación de mercancías dentro de la UE, puede extrapolarse a las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías dentro de la unión aduanera resultante del Acuerdo CEE-Turquía. En este contexto, a la vista de la jurisprudencia sobre el artículo 30 del TFUE, el TJUE concluye que el impuesto de circulación establecido en la legislación húngara constituye una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 4 de la Decisión nº 1/95, ya que dicho impuesto representa una carga pecuniaria impuesta unilateralmente que grava las mercancías por el hecho de atravesar la frontera húngara.