

# JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 178

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. **Principios fundamentales del Derecho de la UE:** 2.1. *MAS y MB.* 3. **Libertades fundamentales e impuestos indirectos:** 3.1. *Wind 1014 y Daell.* 4. **Libertades fundamentales e impuestos directos:** 4.1. *X BV y X NV;* 4.2. Sentencias reseñadas de forma más breve (*De Ruyter*). 5. **Ayudas de estado de naturaleza tributaria** (ZPT AD, EDF / Comisión). 6. **Directivas en materia de impuestos directos** (*Deister Holding AG y Juhler Holding A/S*). 7. **IVA:** 7.1. *Avon* 7.2. *Boehringer* 7.3. *T-2* 7.4. *Nidera* 7.5. *Imofloresmira* 7.6. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Caterpillar, Stadion Amsterdam, Kreuzmayr, NTN, Pieńkowski*) 8. **Impuestos Especiales** (*Comisión / Grecia, C-590/16*). 9. **Aduanas:** 9.1. *Hamamatsu Photonics Deutschland;* 9.2. **Sentencias reseñadas de forma más breve** (*Van Pary / Comisión; Prequ' Italia; Buhagiar y otros; Kubota y EP Barrus*). 10. **Tasa láctea** (*Comisión / Italia, C-433/15*).

## 1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez)

En el presente número es objeto de reseña la jurisprudencia tributaria del TJUE y TGUE correspondiente a los meses de diciembre de 2017 a febrero de 2018. En este período, presentan especial interés las siguientes sentencias:

- *Principios generales del Derecho de la UE:* La STJUE (Gran Sala) *M.A.S. Y M.B.* matiza la doctrina *Taricco* para limitar los efectos del principio de primacía del Derecho de la UE, utilizado en aquélla para proteger los intereses financieros de la UE, cuando puedan verse afectados derechos y principios fundamentales de los Estados miembros que, a la vez, son también principios generales del Derecho de la UE.

- Libertades fundamentales e impuestos directos: La STJUE *X BV* y *X NV* confirma la (controvertida) jurisprudencia *Groupe Steria* admitiendo la posibilidad de comparar una entidad no residente no integrada en un grupo de consolidación con una entidad residente integrada en un grupo de esta naturaleza a efectos del IS nacional, de manera que el TJUE considera que puede existir discriminación si ambos casos llevan a tratamientos diferenciados a efectos del IS.
- Directivas en materia de impuestos directos: La STJUE *Deister Holding* y *Juhler Holding* confirma la doctrina vertida en la STJUE *Eqion* y *Enka*, pero, además, añade que las exigencias en términos de sustancia a las sociedades matrices para beneficiarse de las exenciones de la Directiva Matriz-Filial no están amparadas por la cláusula anti-abuso de esta Directiva y, además, pueden resultar contrarias a las libertades fundamentales cuando las mismas exigencias no se trasladen a matrices nacionales.
- IVA: La STJUE *T-2* interpreta de manera coherente los preceptos de la Directiva IVA que establecen la obligación de regularización de las deducciones inicialmente aplicadas y la obligación de reducción de la base imponible en los supuestos de operaciones total o parcialmente impagadas, vinculando una y otra obligación para preservar la neutralidad del impuesto. Por otro lado, la STJUE *Nidera* rechaza que se pueda reducir el importe de los intereses de demora, en una devolución del IVA, sobre la base de criterios de razonabilidad y de equidad, para adecuarlos a las pérdidas económicas realmente producidas, cuando tales intereses han sido fijados a tanto alzado.
- Derechos de aduana y normativa sobre precios de transferencia en impuestos directos: La STJUE *Hamamatsu Photonics Deutschland*, concluye que los ajustes retroactivos en materia de precios de transferencia no son relevantes para determinar el valor de transacción de la mercancías a efectos aduaneros.

## **2. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO DE LA UE (por Alejandro García Heredia)**

### **2.1. STJUE (Gran Sala) de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. Y M.B., C-42/17, EU:C:2017:936.**

Materias tratadas: Procedimiento penal relativo a infracciones en materia del IVA – Protección de los intereses financieros de la Unión (artículo 325 TFUE) – Aplicación de la STJUE de 8 de

septiembre de 2015, *Taricco y otros* (C-105/14) – Normativa nacional que prevé plazos de prescripción que pueden dar lugar a la impunidad de las infracciones – Obligación de dejar sin aplicación todas aquellas disposiciones del Derecho interno que puedan ser contrarias a las obligaciones que impone el Derecho de la Unión – Principio de legalidad de los delitos y las penas.

Hechos: La presente sentencia se plantea en el marco de un procedimiento penal por varias infracciones en materia de IVA, y tiene por objeto la interpretación del artículo 325 TFUE (apartados 1 y 2), tal y como ha sido interpretado por la STJUE de 8 de septiembre de 2015, *Taricco y otros*, C-105/14 (REDF núm. 169). El artículo 325 TFUE, en su apartado 1, establece que los Estados miembros combatirán el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión mediante una serie de medidas que deberán tener un efecto disuasorio y ser capaces de ofrecer una protección eficaz, tanto para los Estados miembros como para las instituciones y organismos de la Unión. Además, el 325 TFUE, en su apartado 2, establece que los Estados miembros adoptarán para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros.

En cuanto a la sentencia *Taricco*<sup>1</sup>, debemos recordar que el TJUE declaró que determinadas disposiciones del Código Penal italiano (artículos 160 y 161), en materia de interrupción de la prescripción, podían ser contrarias a las obligaciones del artículo 325 TFUE al dejar impunes fraudes graves que afectan a los intereses financieros de la Unión, en particular, en materia de IVA (fraudes carrusel). En estas disposiciones, el Código penal italiano prevé que la interrupción de la prescripción puede tener como consecuencia ampliar el plazo de prescripción en tan solo una cuarta parte de su duración inicial. Por ello, el TJUE concluyó en *Taricco* que este tipo de normas podían ser contrarias al artículo 325 TFUE en dos casos: a) cuando impidieran imponer sanciones efectivas y disuasorias en número considerable de casos de fraude grave que afecten a los intereses financieros de la Unión o b) cuando establecieran, en el caso de fraudes que afecten a los intereses financieros del Estado miembro, unos plazos de prescripción más largos que en el caso de fraudes que afecten a los intereses financieros de la Unión. Por último, en *Taricco*, el TJUE también señaló que correspondía al órgano

---

<sup>1</sup> Para un análisis más amplio de esta sentencia, pueden consultarse, entre otros, el comentario de Lassalle, M. “*Taricco Kills Two Birds with One Stone for the Sake of the PIF*”, *European Law Blog*, 27 de octubre de 2015; y, en la doctrina española, el trabajo de Rodríguez-Bereijo León, M., “La Sentencia del TJUE en el caso “Ivo Taricco y otros” y la aplicación extensiva del principio de efectividad en relación con la persecución del fraude en el IVA” *Civitas. Revista Española de Derecho Europeo*, nº 58, pp. 171-198.

jurisdiccional nacional competente garantizar la plena eficacia del artículo 325 TFUE, dejando si es preciso sin aplicación las disposiciones del Derecho interno que impidieran al Estado miembro cumplir con las referidas obligaciones del TFUE.

Pues bien, esta obligación de los jueces nacionales de abstenerse de aplicar una normativa nacional que conculque el artículo 325 TFUE es precisamente la cuestión que se retoma en la presente sentencia *M.A.S. y M.B.* (también conocida por ello como *Taricco II*). En este caso, el Tribunal Constitucional italiano plantea al TJUE varias cuestiones prejudiciales a fin de analizar hasta dónde alcanza dicha obligación de inaplicación de la normativa interna. En particular, se pregunta al TJUE qué sucede con la referida obligación de inaplicación en los siguientes casos: a) cuando la no aplicación carezca de una base legal suficientemente definida, b) cuando en el ordenamiento interno la prescripción forme parte del Derecho penal material y esté sujeta al principio de legalidad y c) cuando la no aplicación sea contraria a los principios superiores del ordenamiento constitucional del Estado miembro o a los derechos inalienables de la persona reconocidos por la Constitución del Estado miembro. Con ello, a través de estas cuestiones, se pide al TJUE que se pronuncie sobre la compatibilidad de la doctrina *Taricco* con los principios legales y constitucionales del ordenamiento de un Estado miembro.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza respondiendo de forma conjunta a las dos primeras cuestiones, referidas a los principios legales del ordenamiento italiano, a fin de determinar si la obligación de inaplicación que establece la doctrina *Taricco* resulta también exigible cuando dicha inaplicación pueda conllevar la vulneración del principio de legalidad de los delitos y las penas, debido a la falta de precisión de la ley aplicable o a una aplicación retroactiva de la misma. Es, en este punto, donde el TJUE se ve obligado a matizar los efectos que pudiera tener la sentencia *Taricco* sobre los principios y derechos fundamentales del ordenamiento interno de un Estado miembro. El TJUE argumenta que, en el ámbito de protección de los intereses financieros de la Unión, la competencia para imponer sanciones penales constituye una competencia compartida entre la Unión y los Estados miembros (artículo 4.2 TFUE). Y señala que en el momento de los hechos controvertidos del litigio principal el régimen de prescripción aplicable a las infracciones penales relativas al IVA aún no había sido objeto de armonización por el legislador de la Unión (como luego sucedería con la Directiva 2017/1371 (UE), del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal).

Por ello, el TJUE señala que en aquel momento Italia tenía libertad para prever que el régimen de la prescripción estuviera comprendido en el Derecho penal material y estuviera sometido al principio de legalidad de los delitos y las penas. En esta línea, el TJUE afirma que, en lo relativo a la imposición de sanciones penales, corresponde a los jueces nacionales garantizar que se respeten los derechos de los acusados derivados de este principio de legalidad. Con ello, el TJUE se refiere a la importancia que reviste el principio de legalidad penal, tanto en el ordenamiento jurídico de la Unión como en los ordenamientos nacionales, en particular, en sus exigencias de previsibilidad, precisión e irretroactividad de la ley aplicable. De este modo, se resalta cómo dicho principio no solo forma parte de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros, sino que también ha sido consagrado en el artículo 49 de la Carta de los Derechos Fundamentales y en distintos tratados internacionales, como el artículo 7.1 del Convenio Europeo de Derecho Humanos.

Así pues, el TJUE considera que si la aplicación de la doctrina *Taricco* conduce a una situación de incertidumbre en el ordenamiento jurídico italiano, respecto a la determinación del régimen de prescripción aplicable, menoscabando el principio de precisión de ley aplicable, entonces el juez nacional no estaría obligado a dejar sin aplicación las disposiciones controvertidas del Código penal. Igualmente, la aplicación de la doctrina *Taricco* a los procedimientos en curso que afecten a personas acusadas de haber cometido infracciones antes de pronunciarse dicha sentencia, iría en contra del mencionado principio de legalidad, ya que tales personas quedarían sujetas retroactivamente a una responsabilidad penal más severa que la vigente en el momento de comisión de la infracción. De este modo, el TJUE afirma que si el juez nacional considera que la aplicación de *Taricco* (obligación de abstenerse de aplicar las disposiciones controvertidas en materia de prescripción) vulnera el principio de legalidad de los delitos y las penas, no debería entonces cumplir con dicha obligación. Ante esta situación, el TJUE aclara que corresponde al legislador nacional adoptar las reglas de prescripción necesarias que permitan cumplir con las obligaciones del artículo 325 TFUE en el marco del referido principio de legalidad.

En definitiva, el TJUE concluye que la obligación de inaplicación que deriva de la doctrina *Taricco*, y que responde al contenido del artículo 325 TFUE, no resulta aplicable cuando la mencionada inaplicación conlleve una violación del principio de legalidad de los delitos y las penas, ya sea debido a la falta de precisión de la ley aplicable, o bien debido a la aplicación retroactiva de una legislación

que impone condiciones de exigencia de responsabilidad penal más severas que las vigentes en el momento de la comisión de la infracción. La respuesta dada a estas cuestiones hace que, obviamente, el TJUE ya no se pronuncie sobre la tercera cuestión planteada, esto es, sobre si la no aplicación de la norma controvertida resulta contraria a los principios superiores del ordenamiento constitucional del Estado miembro o a los derechos inalienables de la persona reconocidos por la Constitución del Estado miembro. Así pues, con la presente sentencia, el TJUE matiza considerablemente el alcance que pudiera tener la doctrina *Taricco*, limitando su aplicación a aquellas situaciones que sean compatibles con el principio de legalidad de los delitos y las penas.

De algún modo, la sentencia *M.A.S. Y M.B.* muestra como el principio de primacía del Derecho de la Unión no siempre es incondicional, pues dicha aplicación puede estar sujeta, en casos como el presente, a ciertas condiciones. Las obligaciones derivadas del TFUE y de la jurisprudencia del TJUE no desplazan en todo caso a los controles de legalidad y constitucionalidad que puedan derivarse del ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros. No obstante, hay que matizar que no se trata de que el Derecho de la Unión quede desplazado por principios puramente internos, sino que la cuestión debe plantearse, más bien, en términos de conciliar las distintas normas del Derecho de la Unión, pues el principio de legalidad es también un principio general de este mismo ordenamiento. En este sentido, la doctrina *Taricco* pareció olvidar la existencia de un principio de legalidad penal dentro del Derecho de la Unión (o al menos la importancia de dicho principio) lo que obliga ahora al TJUE a retractarse de su doctrina inicial y exigir al legislador nacional que modifique el régimen de la prescripción para poder adoptarlo a la obligación de inaplicación que demanda de la sentencia *Taricco*.

Así pues, en tanto no se produzca dicha modificación legal, la doctrina *Taricco* no podrá desplegar sus efectos por completo, pues la protección de los intereses financieros de la Unión debe conciliarse con el citado principio de legalidad, que también es un principio del Derecho de la Unión. Por ello, el problema que subyace en estos casos puede plantearse en términos de conflicto o equilibrio entre la protección de los intereses financieros de la Unión, por un lado, y el principio de seguridad jurídica y los derechos fundamentales de los acusados, por otro lado. También, en este contexto, una de las cuestiones más polémicas es determinar qué sucede si el estándar de protección de tales principios y derechos fundamentales es más alto en el Derecho interno que en el Derecho de la Unión, es decir, si en tal caso la primacía del Derecho de la Unión cedería en favor del estándar más alto que pudiera

garantizar el Derecho interno. En este sentido, el Prof. Martín Jiménez ya señaló, al hilo de la sentencia *Taricco*, que la posición más estricta que mantiene la ‘Corte Costituzionale’ italiana con respecto a la adoptada por el TJUE podía generar conflictos entre ambos tribunales (*REDF* núm. 169). Como se puede observar, las cuestiones abordadas por esta jurisprudencia tienen un alcance mucho más amplio que el estrictamente tributario, ya que despliegan sus efectos en relación con derechos fundamentales y principios generales del Derecho de la Unión<sup>2</sup>. En cualquier caso, el efecto práctico que deriva de esta sentencia es que, por el momento, en tanto no se produzca una modificación en el ordenamiento italiano, determinados casos de fraudes graves, que afecten a los intereses financieros de la Unión, quedarán impunes al no poder aplicarse en su plenitud la doctrina *Taricco*, ya sea por falta de precisión legal o por irretroactividad de una responsabilidad penal más severa.

Esta consecuencia es la que ha llevado al AG a manifestar una opinión distinta de la que posteriormente ha seguido el TJUE en la presente sentencia. A diferencia del TJUE, el AG consideró en sus conclusiones que nada se opone a que el juez nacional ejecute las obligaciones que le competen en virtud del Derecho de la Unión y se abstenga de aplicar las disposiciones controvertidas, sin que ello implique vulneración de otras disposiciones del Derecho de la Unión (artículos 49 y 53 de la Carta, 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y 4.2 del TFUE). Es cierto que, a tales efectos, el AG reconoce la ambigüedad de la doctrina *Taricco* y realiza una serie de precisiones para concretar su aplicación por parte de los jueces nacionales, al igual que reconoce la necesidad de que, a fin de proteger adecuadamente los intereses de la Unión, se proceda a una armonización de la norma de prescripción y especialmente de las normas que regulan su interrupción. En este sentido, el AG considera que el concepto de interrupción de la prescripción constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión y señala que, de acuerdo con este concepto, todo acto que interrumpa la prescripción hará empezar a correr el cómputo de un nuevo plazo con la misma duración que el plazo inicial, quedando por tanto anulado el plazo de prescripción ya transcurrido. De este modo, el AG

---

<sup>2</sup> Para un estudio más detallado de la sentencia *M.A.S. Y M.B.* y sus efectos, vid. Krajewski, M., “‘Conditional’ Primacy of EU Law and Its Deliberative Value: An Imperfect Illustration from *Taricco II*”, *European Law Blog*, 18 de diciembre de 2017. Como pone de manifiesto este autor, aún son muchas las cuestiones abiertas que dejan las sentencias de la ya denominada saga *Taricco*. Entre otras, definir muchos de los conceptos que se utilizan relacionados con el principio de legalidad y que presentan una notable ambigüedad (previsibilidad, precisión, irretroactividad). Todo ello, como señala dicho autor, lleva a preguntarse quién es el juez encargado de valorar en última instancia la constitucionalidad de las normas en Europa, esto es, los tribunales constitucionales de los Estados miembros o el propio TJUE, pues recordemos que el Tribunal Constitucional italiano es quien plantea las cuestiones prejudiciales objeto de esta sentencia.

adoptó una argumentación en la que la protección de los intereses financieros de la Unión parecía anteponerse al conjunto de principios y derechos fundamentales alegados. En cambio, como hemos visto, el TJUE concluye en sentido contrario, matizando la doctrina *Taricco* en favor de tales principios y derechos, y trasladando al legislador nacional la obligación de modificar el régimen de interrupción de la prescripción. Todo ello, a fin de que puedan cumplirse las obligaciones del Derecho de la Unión que derivan del artículo 325 TFUE. Habrá que ver finalmente cómo se contempla dicha modificación en el Derecho italiano y qué sucede con los procedimientos actualmente en curso, por lo que, dada la ambigüedad del TJUE en su intento de equilibrar legalidad e intereses financieros, todo hace pensar que la presente sentencia *M.A.S. Y M.B.* (o *Taricco II*) no sea la última de la saga.

### 3. LIBERTADES FUNDAMENTALES E IMPUESTOS INDIRECTOS (por Alejandro García Heredia)

#### 3.1. *STJUE (Sala Novena) de 18 de enero de 2018, Wind 1014 y Daell, C-249/15, EU:C:2018:21.*

Materias tratadas: Impuestos de matriculación y libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE) – Vehículo cedido en leasing a un residente de un Estado miembro por una sociedad de arrendamiento financiero domiciliada en otro Estado miembro – Régimen de autorización previa para que las autoridades fiscales den su conformidad antes de la puesta en circulación – Posibilidad de utilizar el vehículo de forma inmediata pagando la totalidad del impuesto de matriculación y solicitando posteriormente la devolución proporcional a la duración de la utilización del vehículo.

Hechos: La presente sentencia analiza si es conforme con el artículo 56 TFUE (libre prestación de servicios) una normativa y práctica administrativa que se plantea en Dinamarca en relación con el impuesto de matriculación, en particular, cuando el vehículo es cedido en leasing a un residente danés por una sociedad de arrendamiento financiero domiciliada en otro Estado miembro. Con arreglo a la normativa danesa, los vehículos tomados en leasing por residentes daneses para uso temporal en Dinamarca, pueden estar sujetos al pago del impuesto de matriculación de forma proporcional al período de utilización en dicho territorio. No obstante, es necesario que dicho pago proporcional sea

previamente autorizado por las autoridades fiscales a petición del interesado. Conforme a la práctica administrativa danesa, esa autorización es concedida al término de un procedimiento destinado a comprobar si concurren los requisitos de fondo y de forma establecidos en la ley del impuesto, teniendo dicho procedimiento una duración aproximada de un mes en los casos más sencillos, pero que puede prolongarse si los casos presentan mayor complejidad.

Además, con arreglo a esta misma práctica administrativa, mientras se tramita la solicitud, el vehículo no puede ser utilizado en Dinamarca, a no ser que se haya pagado por adelantado la totalidad del impuesto de matriculación. En ese caso, posteriormente, se reembolsará al deudor el impuesto pagado en exceso, con intereses de demora, cuando, al término del procedimiento de autorización, se reconozcan que procedía el pago proporcional. De este modo, se plantea al TJUE si este sistema supone una restricción a la libre prestación de servicios, considerando los dos aspectos controvertidos del mismo: a) el régimen de autorización previa y b) la obligación de tener que pagar la totalidad del impuesto por adelantado para que el vehículo pueda ser utilizado inmediatamente en Dinamarca, esto es, antes de que concluya el procedimiento de autorización previa.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza recordando que los impuestos de matriculación no están armonizados y que, por tanto, los Estados miembros pueden ejercer libremente su potestad tributaria siempre que respeten los principios y normas generales del Derecho de la Unión (*Comisión/Irlanda*, C-542/15), y también recuerda que el arrendamiento financiero de vehículos constituye un servicio en el sentido del artículo 56 TFUE (*Cura Anlagen*, C-451/99). Con estos fundamentos, el TJUE analiza la compatibilidad del artículo 56 TFUE con las dos medidas controvertidas: autorización previa y pago por adelantado del impuesto. El examen se realiza, en primer lugar, a fin de determinar si se produce una restricción a la libre prestación de servicios y, en segundo lugar, se pretende determinar, en su caso, si la misma pudiera estar justificada, en particular, por razones imperiosas de interés general.

En cuanto al régimen de autorización previa, el TJUE comienza señalando que este régimen se aplica siempre que un residente danés desea poner en circulación un vehículo que ha tomado en leasing de una sociedad de arrendamiento financiero, tanto si dicha sociedad está o no establecida en Dinamarca. Sin embargo, el TJUE advierte que, en la práctica, este régimen de autorización tiene un mayor impacto cuando los vehículos son cedidos en leasing por sociedades de otros Estados miembros, ya

que en tales casos los vehículos se utilizan únicamente con carácter temporal en Dinamarca, mientras que cuando son cedidos por sociedades danesas a residente en dicho país los vehículos se destinan fundamentalmente a ser utilizados con carácter permanente en Dinamarca y, por tanto, son matriculados en dicho Estado miembro después de haber pagado la totalidad del impuesto de matriculación.

En este contexto, el TJUE recuerda que la obligación de matricular, en el Estado miembro en que se utilizan, los vehículos tomados en leasing de una empresa establecida en otro Estado miembro tiene por efecto dificultar las actividades transfronterizas de arrendamiento financiero, por lo que dicha obligación constituye una restricción (*Cura Anlagen*, C-451/99). El TJUE considera que este mismo efecto es el que se produce con el régimen danés de autorización previa, ya que, a falta de dicha autorización, el vehículo no puede matricularse ni ponerse en circulación en Dinamarca a menos que se haya pagado previamente la totalidad del impuesto de matriculación. Al respecto, el TJUE tiene en cuenta que dicha autorización no es una mera formalidad, pues el plazo para obtener la misma puede ser de un mes o incluso más. El TJUE afirma que este régimen de autorización, aunque se aplica también a sociedades danesas, puede obstaculizar más y hacer menos atractivo el ejercicio en Dinamarca de la actividad de leasing por sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, y disuadir a los residentes daneses de recurrir a los servicios de tales sociedades. Por ello, el TJUE concluye que el régimen de autorización previa que se aplica en tales casos constituye una restricción a la libre prestación de servicios.

Por otro lado, el TJUE analiza los requisitos que, en virtud de este régimen, se exigen para poner en circulación un vehículo tomado en leasing de una sociedad de otro Estado miembro. Estos requisitos implican que si un residente danés desea poner en circulación inmediatamente dicho vehículo (es decir, mientras se tramita el procedimiento de la autorización), deberá abonar la totalidad de la cuota del impuesto, sin perjuicio de obtener posteriormente la devolución proporcional, con intereses, en caso de se conceda la autorización de utilización temporal. Sobre esta cuestión, el TJUE se remite a la doctrina recaída en la sentencia *Comisión/Irlanda* (C-552/15) antes señalada, donde ya se concluyó que el pago previo de la totalidad del impuesto de matriculación podía suponer una restricción a la libre prestación de servicios en los casos de empresas de arrendamiento financiero domiciliadas en otros Estados miembros. En este sentido, se recuerda también que el pago por adelantado supone una desventaja considerable para el deudor, ya que conlleva una congelación de importantes recursos

financieros (en Dinamarca la cuota del impuesto puede llegar al 180% del valor imponible del vehículo), careciendo de pertinencia, a tal efecto, el hecho de que posteriormente se reembolse, con intereses, la parte pagada en exceso. Por ello, el TJUE también considera que los requisitos del régimen danés de autorización constituyen una restricción a la libre prestación de servicios.

Por último, el TJUE analiza si las restricciones a libre prestación de servicios que derivan del régimen danés pueden estar justificadas por razones imperiosas de interés general. El gobierno invoca en este sentido el objetivo de garantizar la potestad tributaria del Estado y la necesidad de evitar la elusión y la utilización abusiva o fraudulenta de las normas fiscales. En cuanto a la potestad tributaria, el TJUE reitera que, aunque la tributación de los vehículos esté comprendida en el ámbito de la competencia fiscal de los Estados miembros, ello no justifica por sí solo una restricción a la libre prestación de servicios. En cuanto a los posibles fraudes o abusos que se pretenden evitar con este sistema, el gobierno danés alega que, a través del procedimiento de autorización previa, se pretende determinar la cuota del impuesto que corresponde en función de la duración del arrendamiento y, por tanto, de la utilización del vehículo en territorio danés. Con esta práctica administrativa, el gobierno afirma que se pretende evitar la celebración de contratos de leasing artificiales que recaigan sobre vehículos que, de hecho, se destinan a ser utilizados en Dinamarca durante un largo período de tiempo. Sin embargo, el TJUE considera que no puede admitirse dicha justificación, ya que el régimen de autorización previa se aplica en todos los casos en que se ceda un vehículo en leasing a un residente danés, aunque no existan elementos objetivos que permitan demostrar la existencia de un montaje puramente artificial.

El TJUE entiende que es posible establecer medidas menos restrictivas con las que también se pueden controlar efectivamente posibles fraudes o abusos. Al respecto, el TJUE propone el siguiente sistema, que puede resumirse en tres fases: Primero, se puede permitir la utilización temporal del vehículo a cambio del pago de la parte proporcional del impuesto, siempre que previamente se notifique a las autoridades fiscales el contrato de leasing. Segundo, las autoridades pueden llevar a cabo controles ex post para verificar si efectivamente se cumplen los requisitos de utilización temporal, pudiendo incluso limitar la validez de la matriculación a la duración del contrato de leasing presentado antes las autoridades fiscales. Y, tercero, en caso de que se compruebe, en un control a posteriori, que el vehículo se ha utilizado por más tiempo del que ha sido autorizado, y por el que se ha pagado el impuesto proporcional, las autoridades deberán liquidar la diferencia y exigir intereses de demora,

pudiendo reclamar tales cantidades en régimen de solidaridad al residente danés o a la sociedad de leasing afectada. Con este sistema, el TJUE considera que se eliminarían las restricciones a la libre prestación de servicios y se garantizarían igualmente los objetivos de interés general. Por el contrario, la normativa y práctica administrativa actualmente vigentes en Dinamarca suponen una restricción a la libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE) y van más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de lucha contra el fraude.

Con esta sentencia se confirma una importante doctrina del TJUE sobre la aplicación de las libertades fundamentales en el ámbito de los impuestos de matriculación, a la que ya nos hemos referido en números anteriores de esta reseña, por ejemplo, al hilo de la sentencia *Comisión/Irlanda, C-552/15 (REDF núm. 177)*. En definitiva, toda esta doctrina pone de manifiesto la existencia de importantes límites a la libertad de los Estados miembros en la regulación de esta clase de impuestos, pues, aunque se trata de gravámenes no armonizados, quedan sometidos al conjunto de normas y principios generales del Derecho de la Unión, y no solo en relación con el artículo 110 TFUE, sobre el que existe una consolidada jurisprudencia, sino también en el ámbito de las libertades fundamentales, como sucede en este caso con la libre prestación de servicios aplicable a los contratos de arrendamiento financiero.

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

##### **4.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 22 de febrero de 2018, X BV y X NV, C-398/16 y C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110.**

Materias tratadas: Libertad de establecimiento: vulneración cuando se permite la deducción de intereses en casos de consolidación fiscal en el IS y el préstamo, concedido por una persona vinculada, se destina a adquisiciones de acciones en sociedades residentes, pero no se admite cuando está conectado con la capitalización de entidades no residentes que no se integran en el grupo fiscal – No existe vulneración si no se permite la deducción de pérdidas por tipos de cambio cuando no se gravan las mismas diferencias positivas vinculadas a una participación que genera rentas exentas– Exigencias imperativas de interés general reparto equilibrado del poder tributario, coherencia del

sistema fiscal y necesidad de impedir el fraude o abuso: ninguna de ellas justifica la norma holandesa considerada contraria a la libertad de establecimiento.

Hechos: De conformidad con la LIS neerlandesa, los intereses pagados a entidades o personas vinculadas no resultarán deducibles cuando el préstamo esté asociado a la adquisición de acciones o participaciones de entidades, salvo que se acrediten las razones económicas de la operación o que los intereses tributan efectivamente en sede del perceptor. No obstante, cuando la entidad que recibe el préstamo es residente en Holanda y tributa con sus filiales en régimen de unidad fiscal (similar a la consolidación española), tal limitación a la deducción de intereses no resultará aplicable. Al mismo tiempo, el IS holandés impedía la deducción de gastos vinculados al régimen de exención de participación (exención para rentas vinculadas a cierto tipo de participaciones, similar al art. 21 LIS) recibidos por una sociedad, sin que aparentemente existieran diferencias en la aplicación de esta regla en el régimen de unidad fiscal.

Los dos asuntos resueltos por el TJUE en la sentencia reseñada guardan relación con el marco jurídico sucintamente descrito. En el asunto C-398/16, X BV, se denegó a una sociedad holandesa la deducción de intereses correspondientes a un préstamo concedido por otra sociedad del mismo grupo sueca con la argumentación de que el préstamo estaba destinado a la adquisición de una participación en otra sociedad italiana. En su recurso contra la decisión de la Administración tributaria holandesa, X BV argumentó que si la aportación hubiera estado destinada a una sociedad holandesa y ambas se hubieran integrado en el régimen de unidad fiscal, los intereses sí habrían sido deducibles, por lo que se obstaculizaba la libertad de establecimiento (art. 49 en relación con el art. 54 TFUE). El asunto C-399/16, X NV, es ligeramente distinto, ya que una sociedad holandesa con una filial indirecta en el Reino Unido pretendía deducir en concepto de gasto la pérdida generada en sus participaciones por variaciones de tipo de cambio de divisas. La Administración holandesa, sobre la base del régimen de exención de participación aplicable en este caso, denegó la deducción (las variaciones positivas por tipos de cambio tampoco hubieran resultado gravadas). X NV, sin embargo, argumentó que en el caso de que hubiera estado integrada en el régimen de unidad fiscal y en relación con participaciones en filiales holandesas, habría podido deducir tal renta negativa, por lo que se produce también una vulneración del art. 49 en relación con el art. 54 TFUE. El TS holandés preguntó al TJUE si, efectivamente, en estas situaciones se vulneraba la libertad de establecimiento.

Decisión del Tribunal: El TJUE, con carácter preliminar, recordó los límites a la jurisprudencia *X Holding*, C-337/08 que se derivaban de *Groupe Steria*, C-386/14, según los cuáles es posible comparar la situación de un no residente, no con otra sociedad aislada nacional, sino con las integradas en un grupo de consolidación, de manera que las limitaciones derivadas de *X Holding* quedaban reducidas a las compensaciones de pérdidas nacionales con pérdidas foráneas, obviamente fuera de situaciones donde el TJUE ha admitido tales compensaciones (vid. los comentarios en el núm. 169 REDF).

Hecha la anterior aclaración, la solución al asunto C-398/16, X BV resultaba razonablemente clara. El TJUE constató como no tenía mucho sentido no aplicar las limitaciones de la legislación holandesa para las deducciones de intereses cuando el préstamo concedido por una entidad no residente estuviera vinculado a la capitalización de sociedades residentes en Holanda integradas en una unidad fiscal, y, sin embargo, en relación con sociedades residentes en otros países de la UE, los límites a la deducción se volvían más estrictos. Las exigencias imperativas, a juicio del TJUE, tampoco resultaban adecuadas para justificar la diferencia de trato. En primer lugar, el reparto equilibrado del poder tributario no podía ser aplicable como justificación porque la deducción de intereses la reconoce la norma holandesa a todo tipo de sociedades, integradas o no en una unidad fiscal, lo que ocurre es los requisitos son más estrictos para aquellas no integradas en una unidad fiscal. Es decir, el régimen de unidad fiscal no sólo permite a una sociedad holandesa gozar de las ventajas inherentes al mismo, sino también escapar de las restricciones a la deducibilidad de intereses cuando están vinculados a la adquisición de participaciones en otras sociedades nacionales. En segundo lugar, la restricción a la deducción de intereses para sociedades no integradas en una unidad fiscal no está amparada tampoco por la necesidad de salvaguardar la coherencia del sistema fiscal, al no existir ninguna relación o vínculo directo entre la ventaja concedida y la compensación de esa ventaja, a la luz del objetivo concreto de la norma controvertida. El Gobierno holandés se había limitado a argumentar que el régimen de unidad fiscal constituye un conjunto coherente de ventajas y desventajas, pero no acreditó cómo se vería comprometida la coherencia del citado régimen si estuviera permitida la deducción de los intereses de un préstamo destinado a financiar la compra de acciones de una filial no residente. Tampoco la lucha contra el fraude o la evasión fiscal resultaba una causa que permitiera justificar la norma holandesa: el mismo riesgo de fraude o evasión podría existir cuando la sociedad holandesa receptora del préstamo se integra en una unidad fiscal con la entidad holandesa adquirida que cuando destina éste a adquirir participaciones en una sociedad no residente

en Holanda y que, por ello, no se puede integrar en el citado régimen. Al existir el mismo riesgo en uno y otro caso, no tiene sentido aplicar la limitación a la deducción en uno pero no en el otro. En consecuencia, en relación con esta norma holandesa controvertida, procedía declarar la existencia de una vulneración a la libertad de establecimiento (art. 49 y 54 TFUE).

El razonamiento del TJUE en el asunto C-399/16, X NV, fue diverso. Para el TJUE no es comparable la situación de una participación en una filial no residente y en una residente, ya que, en el supuesto de esta última, será imposible sufrir diferencias por tipo de cambio, salvo en el hipotético caso de que dicha participación se hubiera denominado en una divisa distinta de aquélla en la que se expresa el resultado de la sociedad. E incluso en este supuesto, concluyó el TJUE, parece improbable que exista una diferencia de trato: dentro de una unidad fiscal los vínculos de participación son fiscalmente neutros, por lo que la depreciación de la participación en la filial residente no sería deducible, ya esté vinculada a diferencias de tipos de cambio o a cualquier otra causa. Por otro lado, es jurisprudencia reiterada que las libertades no exigen a un Estado miembro ejercer su poder tributario de una forma asimétrica para permitir deducciones cuando, de todas formas, los resultados positivos de la misma operación no estarían sujetos a gravamen. Y, puesto que régimen de exención de participación exime de tributación las rentas positivas vinculadas a la participación, no puede obligarse el Estado miembro a tomar en cuenta las rentas negativas de la misma naturaleza. En consecuencia, en este caso, no puede decirse que exista vulneración de la libertad de establecimiento (art. 49 y 54 TFUE).

La STJUE reseñada reitera en consecuencia y desarrolla los criterios de comparabilidad definidos por el TJUE en *Groupe Steria*, de manera que procede a examinar las ventajas correspondientes a los regímenes de consolidación / unidad fiscal desde el punto de vista de la coherencia con su finalidad, con la consecuencia de que, allí donde la ventaja no se corresponda con este objetivo y encubra una ‘discriminación de facto’ para las operaciones con y entre sociedades del mismo país, las libertades del TFUE puedan servir para eliminar tal discriminación. En el plano nacional, esta sentencia no afecta a la aplicación del art. 15.h) LIS, aunque sí puede argumentarse que este precepto, en atención a la reciente jurisprudencia *Deister Holding AG* y *Juhler Holding A/S*, C-504/16 y C-613/16 (comentada más abajo en la sección relativa a las Directivas en materia de impuestos directos) o *Eqiom* y *Enka*, C-6/16 (núm. 177) determinará el traslado de la carga probatoria a la Administración tributaria de los indicios de fraude (recuérdese que la prueba de la realidad económica del préstamo se exige al contribuyente).

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

Como consecuencia de la STJUE *De Ruyter*, C-623/13, reseñada en el núm. 166 REDF, Francia eximió de sus impuestos destinados a financiar la seguridad social a nacionales de la UE residentes en un Estado miembro de la UE (distinto de Francia), del EEE o en Suiza (por los acuerdos con este país). En aquél caso, el TJUE declaró que los citados impuestos, a pesar de su denominación, son contribuciones a la seguridad social que caen dentro del ámbito de aplicación del Reglamento n. 1408/71, norma de armonización de las contribuciones a la Seguridad Social que recoge, a estos efectos, el llamado principio de unicidad, según el cual, una persona debe pagar contribuciones a la Seguridad Social de un único Estado de la UE. Francia ejecutó esta sentencia, pero, sin embargo, siguió exigiendo los tributos objeto de la misma a las personas, nacionales o no, que residentes en terceros Estados distintos de los pertenecientes al EEE o Suiza. La **STJUE de 18 de febrero de 2018, *Jahin*, C-45/17, ECLI:EU:C:2018:18**, precisamente se refiere a esa situación: un nacional francés residente en China y sujeto a un régimen de seguridad social de ese país reclama que la obligación de pagar en Francia los tributos que financian la seguridad social francesa vinculados a rentas derivadas de fuente francesa vulneran la libre circulación de capitales del art. 63 y 65 TFUE (que produce efectos frente a terceros Estados). Para el TJUE, en la medida que el tratamiento, en los impuestos controvertidos, de los residentes en países de la UE, del EEE o de Suiza se deriva del principio de unicidad que consagra una norma de Derecho secundario (el Reglamento 883/2004, que sustituyó al Reglamento 1408/71) existe una diferencia objetiva relevante entre las situaciones referidas a los países de la UE, EEE y Suiza y la de terceros Estados, ya que el principio de unicidad se aplica en relación con nacionales de aquéllos países por imperativo de la libre circulación de trabajadores. Sin embargo, no existe ninguna diferencia entre los nacionales franceses que residen en Francia y aquéllas personas que residen en terceros países distintos de los miembros del EEE o Suiza, ya que, tanto en un caso como en otro, se aplican los impuestos franceses controvertidos. Por ello, concluyó el TJUE, existe una diferencia objetiva que permite justificar el trato distinto de los residentes en países de la EU (distintos de Francia), del EEE y Suiza, por un lado, y los residentes de otros Estados terceros, ya que sólo los primeros se benefician del principio de unicidad de legislación aplicable en materia de seguridad social. Con acierto, el TJUE razonó que cualquier otra conclusión llevaría a extender a situaciones de terceros Estados los principios y consecuencias de la libre circulación de trabajadores, por lo que no podía utilizarse la libre circulación de capitales (art. 63 y 65

TFUE) para este fin cuando no se detectaba ninguna diferencia de trato entre el nacional francés y residente en Francia con respecto a los nacionales de terceros países (no EEE o Suiza).

## 5. AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER TRIBUTARIO (por Adolfo Martín Jiménez)

La **STJUE de 28 de febrero de 2018, ZPT AD, C-518/16, ECLI:EU:C:2018:126**, considera la compatibilidad con el Derecho primario y secundario de la UE de la normativa *de minimis* en materia de ayudas de Estado que excluye del ámbito del Reglamento 1998/2006 de la Comisión, aplicable por razón del tiempo en el que ocurrieron los hechos controvertidos, a las ayudas a la exportación (art. 1.1.d)). En concreto, de acuerdo con aquella norma (también en su sucesora), las ayudas a la exportación no se benefician de la excepción *de minimis* que regula, de manera que las ayudas por debajo del umbral de 200.000 euros, concedidas en un plazo de 3 años, no se excluyen del control del art. 107 TFUE. El litigio surge porque la normativa búlgara en materia del IS permitía la aplicación de una exención (con ciertas condiciones de inversión del importe condonado en ciertos municipios con tasas altas de desempleo) vinculada a la normativa de la UE reguladora de las ayudas *de minimis* pero que excluía del ámbito de aplicación de la exención a las inversiones en activos afectados a actividades conectadas con la exportación a terceros países o Estados miembros. El órgano jurisdiccional nacional tenía dudas sobre si la exclusión de la exención en el IS vinculada a inversiones en activos a actividades conectadas con la exportación era compatible con el art. 1.1.d) Reglamento 1998/2006, pero, al mismo tiempo, se planteaba si este precepto resultaba, a su vez, conforme con el art. 35 TFUE.

En primer lugar, el TJUE observó que el art. 35 TFUE (prohibición de restricciones o medidas de efecto equivalente a las exportaciones entre Estados miembros), no resulta aplicable a las exportaciones a Estados terceros, por lo que, con respecto a éstas, no existe ninguna incompatibilidad entre el art. 35 TFUE y el art. 1.1.d) Reglamento 1998/2006. Para el TJUE, la exclusión de las ayudas a la exportación del ámbito de aplicación de la exención *de minimis*, sin embargo, no es ni una restricción a la exportación (no establece restricciones cuantitativas a éstas), ni una medida equivalente a una restricción (para el TJUE la medida no tiene efectos sobre los intercambios comerciales, ya que obliga a los Estados miembros a abstenerse de un determinado tipo de ayudas). Y, sobre todo, para el TJUE, lo fundamental es que la exclusión de las ayudas a la exportación del

ámbito de la excepción *de minimis* está justificada porque el art. 107 TFUE prohíbe las ayudas que ‘afecten a los intercambios comerciales’ y, según el TJUE, las ayudas a la exportación, aunque sean modestas, pueden afectar a los mismos directa (ventaja para los productos exportados) o indirectamente (contramedidas que puedan adoptar otros Estados). En este contexto, el art. 35 TFUE no puede justificar una medida contraria al art. 107 TFUE, pues ambas normas persiguen los mismos objetivos.

En segundo lugar, el TJUE declaró que el art. 1.1.d) Reglamento 1998/2006 no excluye de la regla *de minimis* a cualquier ayuda que pueda tener incidencia en las exportaciones, sino sólo a las ayudas que tengan por objeto directo, por la forma que adoptan, apoyar las ventas en otro Estado, por lo que únicamente son ayudas vinculadas a las cantidades directamente exportadas las relacionadas con la creación y funcionamiento de una red de distribución y las referentes a otros gastos de explotación vinculados a la exportación. En consecuencia, una ayuda a la inversión no determinada en atención a la cantidad de productos exportados podría estar fuera del ámbito de aplicación del art. 1.1.d) Reglamento 1998/2006, aún cuando las inversiones así apoyadas permitan desarrollar productos destinados a la exportación. En caso contrario, esto es, si la ayuda a la inversión está determinada por la cantidad de productos exportados, se vería excluida de la regla de *de minimis* al caer en el ámbito del art. 1.1.d) Reglamento 1998/2006 y, a juicio del TJUE, así debe interpretarse la disposición nacional que excluye las ayudas a la inversión en consonancia con el citado precepto.

La importancia de la sentencia reseñada se encuentra en que delimita de forma restrictiva el ámbito de la exclusión de la excepción relativa a las ayudas *de minimis* que se refiere a las ayudas a la exportación. Para el AG Wathelet, sin embargo, el art. 1.1.d) Reglamento 1998/2006 vulneraba el art. 107 TFUE al establecer un trato distinto para las actividades económicas nacionales y las dirigidas a la exportación, ya que sí que se permitía la aplicación de la exención *de minimis* en relación con actividades vinculadas con la venta de productos nacionales.

En los números 156 y 146 REDF ya aludimos a la STJUE (Gran Sala) de 5 de junio de 2012, *Comisión / EDF y República francesa*, C-124-10P, que confirmó la STGUE de 15 de diciembre de 2009, *EDF / Comisión*, T-256/04, relativas a cómo aplicar el criterio del inversor privado en relación con una medida del Estado francés a favor de la empresa EDF consistente en la renuncia por aquél a un crédito fiscal para reforzar el balance de ésta en el momento de apertura del mercado francés de la

electricidad a la competencia. Aquéllas sentencias dieron lugar a una nueva decisión de la Comisión, a la que se refiere la **STGUE de 16 de enero de 2018, EDF / Comisión, T-747/15, ECLI:EU:T:2018:6**, que, nuevamente, vuelve a pronunciarse sobre la aplicación del criterio del inversor privado, vinculado a la renuncia por el Estado a un crédito tributario, aunque sin establecer nueva jurisprudencia. Básicamente, el TGUE insiste en que un ente público que desea invertir en una empresa privada debe acreditar, con carácter previo a la inversión y no después de ésta, los estudios de rentabilidad de la misma que tuvo en cuenta. No basta que el proyecto compense el gasto realizado, sería necesario que el inversor público obtenga una rentabilidad similar a la que querría obtener un inversor privado en atención a los riesgos asumidos. La sentencia es interesante también porque delimita con precisión la carga probatoria que corresponde a la Comisión o al Estado miembro que pretenda justificar una medida adoptada con el criterio del inversor privado.

## **6. DIRECTIVAS EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS (por Adolfo Martín Jiménez)**

La **STJUE de 20 de diciembre de 2017, Deister Holding AG y Juhler Holding A/S, C-504/16 y C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009**, es muy similar en su razonamiento y conclusiones a la **STJUE Egiom y Enka**, comentada en el n. 177 REDF, aunque, en este caso, se refiere a la normativa alemana anti-abuso de la Directiva Matriz-Filial, en su versión originaria (Directiva 90/435), modificada por la Directiva 2006/98. La particularidad de la normativa alemana anti-abuso se encontraba en que excluía la aplicación de los beneficios de la Directiva (ausencia de retención en la fuente para las distribuciones de beneficios entre las sociedades filiales y matrices cubiertas por la norma de la UE) allí donde los accionistas de la sociedad matriz no residente no tuvieran acceso a las disposiciones de la Directiva y se verificaran una de tres circunstancias: ausencia de razones económicas o de otro tipo que justifiquen la interposición de la sociedad no residente, que la sociedad matriz no residente no obtenga de su propia actividad económica más del 10 por 100 de sus ingresos brutos totales (excluyendo de este concepto los ingresos por administración de activos o la situación e ingresos de otras sociedades del mismo grupo), o que la sociedad matriz no residente no participe en el tráfico económico general con un establecimiento adecuado. Las mismas condiciones, en particular la relativa al ejercicio de una actividad económica, no se exigían con respecto a sociedades o grupos residentes en Alemania. El TJUE concluyó, con un razonamiento idéntico a *Egiom y Enka* que la

normativa alemana vulneraba tanto el art. 1.2. Directiva, como la libertad de establecimiento. La STJUE *Deister Holding y Juhler*, no obstante, añade que la Directiva no establece ningún requisito relativo a la actividad económica que debe desarrollar la sociedad matriz ubicada en otro Estado miembro o al importe de los ingresos de ésta, por lo que el hecho de que la actividad de la sociedad matriz consista en la administración de activos de sus filiales o que los ingresos de la sociedad matriz procedan de esta administración, por sí misma, no puede justificar que se trate de un montaje puramente artificial, carente de realidad económica. En estos casos, la constatación de que existe un montaje artificial exige que se proceda caso por caso, considerando la situación del grupo societario y tomando en cuenta elementos tales como las características relevantes del mismo, organizativas, económicas o de otro tipo, así como las estructuras y estrategias del grupo empresarial. La normativa alemana, además, se consideró discriminatoria y contraria al art. 49 TFUE ya que, en relación con sociedades matrices alemanas, no se establecían requisitos similares para aplicar una exención a los dividendos.

La STJUE es importante porque limita de forma muy relevante la capacidad de los Estados miembros para exigir una sustancia específica a sociedades de grupos multinacionales que ejercen una función de ‘holding’ o de administración y gestión de activos, sobre todo, cuando idénticos requisitos no se demandan para entidades nacionales con la misma función (también si, a efectos nacionales, se tienen en cuenta los medios de otras entidades del grupo, lo mismo debe ocurrir con la entidad residente). La escasa sustancia de una sociedad matriz no debe llevar, entonces, a su consideración como abusiva si la Administración tributaria no prueba su carácter de montaje puramente artificial. Nuevamente, el TJUE tendrá ocasión de pronunciarse en un asunto similar en un futuro próximo en el caso C-447/17, *GS*.

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

**7.1. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 14 de diciembre de 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, ECLI:EU:C:2017:970.**

Materias tratadas: IVA – sistema de venta directa o multinivel – entrega de bienes por personas no sujetas al IVA – medida especial de inaplicación consistente en la imposición sobre el valor normal

de los bienes en la última fase de comercialización – inclusión del coste soportado en la adquisición de productos de muestra.

Hechos: Avon es una multinacional que se dedica principalmente a la producción y venta de productos cosméticos. Para su actividad, utiliza un modelo de negocio o método de distribución denominado “venta directa” o “multinivel”, consistente en la venta de productos a través de representantes distribuidores que realizan demostraciones y dan consejos de compra directamente a los consumidores en sus domicilios o lugares de trabajo. Estos representantes en teoría son independientes, pero se integran en una red comercial y están coordinados por la empresa fabricante. En el Reino Unido, las ventas de productos que Avon realizaba a sus representantes estaban gravadas con IVA, pero a un precio reducido respecto del precio de venta minorista fijado por Avon. En cambio, las ventas minoristas, realizadas por los representantes a los consumidores finales, no estaban sometidas al IVA, ya que esos representantes si no superaban un determinado volumen de operaciones no estaban obligados a inscribirse como sujetos pasivos del IVA. Se producía así una situación en la que no se aplicaba el IVA a la diferencia entre el precio de venta minorista y el precio que los representantes pagan a Avon. Para evitar esta pérdida recaudatoria, el Reino Unido consiguió la autorización de una medida especial de inaplicación, con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva (actualmente, art. 395 de la Directiva IVA). Según la medida autorizada, la base imponible en las entregas de bienes de las empresas de venta directa a sus representantes está constituida por el precio de venta minorista. No obstante, en la práctica, ese precio se ajustaba para tener en cuenta que determinados productos los compran los representantes para su uso personal y que estos representantes en ocasiones venden productos con descuento. Aún así, Avon consideró que el sistema daba lugar todavía a un exceso de imposición, ya que no tomaba en consideración el coste que supone para sus representantes la compra de artículos de muestra. Según Avon, si se siguiera el régimen general y los representantes fueron sujetos pasivos, éstos podrían deducirse el IVA soportado en las compras de las muestras.

La controversia dio lugar a una solicitud de devolución del IVA pagado en exceso por parte de Avon de casi 16 millones de euros. Según Avon, se vulneran los principios de proporcionalidad, de igualdad de trato y de neutralidad fiscal en el IVA, y se produce una desventaja competitiva entre los operadores que utilizan el sistema de venta directa y los operadores que emplean métodos de venta tradicionales. Asimismo, Avon alega que el Gobierno del Reino Unido obtuvo la medida de

inaplicación sin informar del problema que implican los artículos de muestra, por lo que la Decisión que autorizó esa medida sería inválida. Por su parte, la Administración inglesa considera que la normativa nacional, aprobada sobre la base de la Decisión de inaplicación, evita la pérdida de ingresos por las ventas a las que no se aplica el IVA en su fase minorista. No se lesionan los principios fundamentales invocados por Avon puesto que la situación es resultado de la elección por parte de ésta de una peculiar estructura de funcionamiento que justifica un tratamiento fiscal diferenciado. Además, aceptar la pretensión de Avon complicaría innecesariamente el régimen aplicable. El asunto llegó al Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios) del Reino Unido, que acordó plantear al TJUE varias cuestiones prejudiciales de interpretación de la Sexta Directiva, así como una cuestión de validez respecto de la Decisión que autorizó al Reino Unido la medida especial de inaplicación.

Decisión del Tribunal: El TJUE acoge en su totalidad las alegaciones del Reino Unido. Así, en relación a la medida de inaplicación, el TJUE sostiene que, como exige el artículo 395 de la Directiva IVA, la medida autorizada tiene como fin evitar la evasión fiscal. Asimismo, al tratarse de una excepción, ha de ser interpretada de forma estricta, de modo que la excepción sólo debe concederse si resulta absolutamente imprescindible para el logro de su finalidad. En este caso, el TJUE argumenta que la medida autorizada se refería exclusivamente a la determinación de la base imponible del IVA devengado, pero no así a la deducción del IVA soportado. Por tanto, en relación al derecho a deducir, se aplican las reglas generales. Las sociedades de venta directa, como Avon, no pueden deducirse el IVA sobre los bienes de muestra, puesto que ellas no han adquirido estos bienes. Tampoco pueden deducirlo los representantes distribuidores que no sean sujetos pasivos.

El TJUE considera válida la Decisión que autorizó la medida de inaplicación al Reino Unido. Respecto al principio de proporcionalidad, el TJUE argumenta que la medida permite evitar la pérdida de ingresos fiscales, por lo que resulta adecuada al objetivo de luchar contra la evasión fiscal. Esta conclusión ya fue establecida en la la sentencia *Direct Cosmetics y Laughtons Photographs*, asuntos 138 y 139/86, EU:C:1988:383, referida a una Decisión sustancialmente idéntica. Asimismo, la medida no va más allá de lo necesario, ya que tener en cuenta la particularidad de los artículos de muestra complicaría la recaudación. Según el TJUE, tampoco se incumple el principio de neutralidad fiscal, ya que el exceso de imposición que recae sobre Avon es consecuencia de que esta sociedad haya optado por el sistema de venta directa para comercializar sus productos.

Finalmente, el TJUE descarta la alegación de Avon de que el Reino Unido tenía que haber informado de la imposibilidad de deducir el IVA soportado en la compra de artículos de muestra en el procedimiento autorización previsto en la Directiva. El TJUE se remite, de nuevo, a la sentencia *Direct Cosmetic y Laughtons Photographs*, y en la que concluyó que la notificación del Reino Unido a la Comisión hacía referencia suficiente a las necesidades de la medida solicitada e incluía todos los elementos esenciales para identificar el propósito perseguido. En este caso, el TJUE añade que no puede exigirse a un Estado miembro que, en el marco de un procedimiento de autorización, precise todos los aspectos fácticos y jurídicos que tengan una cierta relación con la situación que pretende subsanar, pero que no resultan de ésta última. Para el TJUE, la tributación de los artículos de muestra es una cuestión marginal que no está, como tal, relacionada con el objetivo perseguido por la excepción solicitada (evitar la evasión fiscal), ni tampoco con el mecanismo esencial de la excepción (la determinación de la base imponible).

La sentencia que comentamos tiene una importancia relativa, ya que se circunscribe a una medida especial de inaplicación vigente en el Reino Unido, sobre la que además ya se había pronunciado anteriormente el TJUE. En España, la venta directa está regulada en el artículo 22 de la Ley 7/1996, de Ordenación del Comercio Minorista, que establece algunas prohibiciones a este tipo de ventas y ciertas cautelas. Así, por ejemplo, a efectos del derecho de consumidores, los distribuidores se consideran empresarios. En el ámbito fiscal, deben aplicarse las normas generales, por lo que el IVA se repercute también en la fase minorista, al precio fijado por la sociedad de venta directa, o en su caso, si tiene libertad para hacerlo, al precio estipulado por el distribuidor. La contraprestación abonada por la empresa fabricante al distribuidor también puede plantear controversia en la imposición sobre la renta, ya que según como se califique a la relación entablada entre ellos (laboral, profesional o empresarial) procederá o no practicar retención (véase, a este respecto, la SAN 25-12-2012, ECLI:ES:AN:2012:1967).

**7.2.- Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006.**

Materias tratadas: IVA – modificación de la base imponible – descuentos obligatorios a las entidades de seguros sanitarios privados cuando éstas reembolsan gastos a los beneficiarios del seguro.

Hechos: En Alemania, la adquisición de productos farmacéuticos por personas cubiertas por un seguro de salud privado se realiza sobre la base de un contrato individual entre la farmacia y esas personas aseguradas. No obstante, estos asegurados pueden solicitar un reembolso a la entidad aseguradora y, en ese caso, según la normativa aplicable, el fabricante del producto farmacéutico está obligado a conceder a la aseguradora un descuento. Este descuento también se aplica en el supuesto de que se adquiriera el producto farmacéutico en el marco del sistema de seguro público, si bien en este caso la reducción se aplica directamente a las farmacias o a los mayoristas. Según la práctica establecida por la Administración tributaria alemana, el descuento aplicado en el ámbito del sistema público de aseguramiento da lugar a una reducción de la base imponible del IVA. En cambio, la Administración tributaria no permite esta reducción en los supuestos de reembolsos producidos en el marco de seguros privados. Pues bien, ante esta situación, Boehringer, empresa fabricante de productos farmacéuticos, solicitó a la Administración tributaria alemana la reducción de la base imponible del IVA por los descuentos aplicados en reembolsos realizados en el marco de seguros privados. La Administración alemana rechazó la solicitud y la controversia llegó al Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario de Alemania) que decidió plantear una cuestión prejudicial al TJUE. Según el TS alemán, de la jurisprudencia del TJUE, en particular de los asuntos *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) e *Ibero Tours* (C-300/12, EU:C:2014:8, num. 163 REDF), se desprende que los descuentos concedidos por un operador a un tercero, con el que no está ligado contractualmente, sólo reducen la base imponible del IVA sobre la prestación realizada por ese operador cuando existe una cadena de operaciones entre este operador y el tercero beneficiario del descuento. Esto supone que los descuentos a favor de las entidades de seguro privado no reducirían la base imponible, ya que estas entidades no forman parte de la cadena de prestaciones que va desde la empresa fabricante del producto hasta el consumidor final. Sin embargo, el TS alemán considera que esta conclusión podría lesionar el principio general de igualdad de trato, reconocido en el artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, por establecer un trato fiscal diferenciado entre los sistemas públicos y privados de los seguros de salud, a pesar de que ambas situaciones son comparables.

Decisión del Tribunal: En este caso, el TJUE no necesita acudir al principio de igualdad de trato del artículo 20 de la CDFUE, sino que se limita a interpretar los artículos 73 y 90.1 de la Directiva IVA, así como el principio de neutralidad fiscal, a la luz de su jurisprudencia anterior. Así, el TJUE recuerda que el artículo 90.1 constituye la expresión de un principio fundamental según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuya consecuencia es que la Administración no puede recibir un IVA superior al percibido por el sujeto pasivo. La empresa fabricante de productos farmacéuticos está obligada por ley a conceder el descuento a la compañía aseguradora, en los supuestos de reembolsos de gastos derivados de un contrato de salud privado, por lo que no sería conforme con la Directiva IVA y se estaría vulnerando el principio de neutralidad, si la base imponible del IVA devengado por la empresa farmacéutica fuera más elevada que la cantidad que finalmente recibió. Según el TJUE, la base imponible debe ser el precio al cual el fabricante ha vendido los productos farmacéuticos a las farmacias, minorado en el descuento efectuado a las entidades de seguro privado, cuando éstas han reembolsado el gasto a sus asegurados.

A continuación, el TJUE aclara la incidencia de la jurisprudencia *Elida Gibbs* en este caso. Según el TJUE, es cierto que en esa sentencia señaló que el artículo 90.1 de la Directiva IVA se refiere al caso habitual de las relaciones entre dos partes contratantes, que posteriormente resultan modificadas. Sin embargo, en esa misma sentencia, el TJUE también señaló que ese precepto es expresión del principio de neutralidad y, por consiguiente, este principio no puede desconocerse en la aplicación de este precepto. El TJUE añade que el hecho de que las entidades de seguro no sean las beneficiarias directas de las entregas de medicamentos no rompe el vínculo entre la entrega de bienes efectuada y la contraprestación recibida. El pago efectuado por el asegurado debe considerarse, según el TJUE, una contraprestación realizada por un tercero, situación prevista en el artículo 73 de la Directiva IVA. Por tanto, puede entenderse que las entidades de seguro son los consumidores finales de una entrega efectuada por la empresa farmacéutica. Finalmente, el TJUE subraya la circunstancia de que el descuento se fija por ley y se concede obligatoriamente por la empresa farmacéutica a las entidades de seguros de salud privados, lo que incide en la necesidad de admitir la reducción de la base imponible para preservar la neutralidad del impuesto.

**7.3.- Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109.**

Materias tratadas: IVA – modificación de la base imponible – regularización de deducciones – operaciones total o parcialmente impagadas - convenio con acreedores que reduce el importe de la deuda.

Hechos: T-2 es una sociedad eslovena que se encontraba en situación concursal. Un tribunal esloveno aprobó un convenio con sus acreedores, que devino firme y en cuya virtud estaba sociedad quedaba obligada a pagar sólo el 44% de sus deudas. La Administración tributaria eslovena consideró que T-2 debía proceder a una regularización de las deducciones del IVA soportado, reduciéndolas en la misma proporción que sus deudas. Sin embargo, T-2 recurrió la decisión administrativa, ya que en su opinión que no se habían modificado los elementos tenidos en cuenta para determinar el importe de las deducciones. La controversia llegó al Tribunal Supremo de Eslovenia, el cual acordó plantear al TJUE tres cuestiones prejudiciales de interpretación referidas a los artículos 184 y 185 de la Directiva IVA.

Hacemos referencia brevemente al contenido de estos preceptos para un mejor entendimiento de las cuestiones planteadas. Según el artículo 184, la deducción inicialmente practicada debe regularizarse cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. A continuación, el artículo 185.1 precisa que esta regularización se efectuará cuando se hayan modificado los elementos tomados en consideración para la determinación de las cuantías de las deducciones. No obstante, el artículo 185.2.1er.pfo. establece algunas excepciones a esta obligación de regularización, señalando, entre otras situaciones, las referidas a “operaciones total o parcialmente impagadas”. Finalmente, el artículo 185.2.2ºpfo. incluye una excepción a la excepción, que supone una vuelta a la regla general, según la cual los Estados podrán exigir la regularización en casos de operaciones total o parcialmente impagadas. La ley eslovena sobre el IVA no establecía expresamente esa excepción, sino que se limitaba a establecer el deber general de regularización y su exclusión en algunos casos, en los que no figuraba las situaciones de impago.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TS esloveno preguntó si la aprobación en firme de un convenio con los acreedores constituye una modificación de los elementos tenidos en cuenta para la determinación de la cuantía de las deducciones, a los efectos del artículo 185.1 de la Directiva. El TJUE no tuvo especial dificultad para concluir que, en efecto, era así, sobre la base de la finalidad del mecanismo de regularización (aumentar la precisión de las deducciones) y el principio de neutralidad

del IVA. En este caso, la aprobación en firme del convenio redujo las obligaciones de T-2 frente a sus acreedores y, por tanto, las cantidades pagar, por lo que es evidente que se modificaron los elementos que sustentaron las deducciones practicadas.

En segundo lugar, establecido que procede la regularización, el TJUE responde a la pregunta de si nos encontramos ante un caso de “operaciones total o parcialmente impagadas”, a los efectos del artículo 185.2.1er.pfo., esto es, de que no proceda, por excepción, la regularización. El TJUE, siguiendo el criterio del Abogado General, realiza una interpretación sistemática de aquel precepto y lo conecta con el artículo 90 de la Directiva, que permite al proveedor que repercutió el IVA la reducción de la base imponible en situaciones de impago total o parcial o reducción del precio. Según el TJUE, ambos preceptos representan las dos caras de una misma operación económica y procede interpretarlos de forma coherente. En consecuencia, el TJUE traslada al ámbito de la regularización de deducciones (a realizar por el deudor que soportó el IVA) la jurisprudencia previamente establecida para la modificación de la base imponible (a realizar por el acreedor que repercutió el IVA), estableciendo un vínculo lógico entre las operaciones de reducción de la base y de regularización de la deducción. Si procede una, también la otra, para evitar una discordancia que resulte contraria a la neutralidad del impuesto. Según el TJUE, en este asunto, si el juez nacional concluye que las obligaciones del deudor han sido reducidas de forma definitiva, mediante la aprobación del convenio, el deudor tendrá que regularizar las deducciones inicialmente practicadas.

Por último, el TJUE aclara si Eslovenia ha hecho uso de la habilitación del artículo 185.2.2ºpfo. que le permite exigir la regularización en caso de operaciones total o parcialmente impagadas. Como el TJUE ha sostenido en otros ámbitos, los Estados tienen la facultad de elegir la técnica normativa que les resulte más apropiada a la hora de transponer una Directiva, sin necesidad de llevar a cabo una reproducción literal de la misma. En este caso, simplemente, la ley eslovena establecía un listado de situaciones en las que no procedía la regularización, sin incluir el supuesto de operaciones impagadas, por lo que debe entenderse que en esos casos era obligatoria la regularización. Esta modalidad de transposición no implica una violación de la seguridad jurídica, puesto que no consta que la normativa nacional haya impedido a los sujetos pasivos conocer cuáles eran sus obligaciones.

**7.4.- Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 28 de febrero de 2018, Nidera, C-387/16, ECLI:EU:C:2018:121.**

Materias tratadas: IVA – devolución – pago de interés de demora – posibilidad de reducir el importe de los intereses.

Hechos: En la sentencia *Nidera* (asunto C-385/19, EU:C:2010:627, núm. 149 REDF), el TJUE determinó que esta sociedad neerlandesa tenía derecho a que las autoridades lituanas le devolvieran un IVA soportado, a pesar de que no estaba registrada como sujeto pasivo en el momento de realizar unas exportaciones. Pues bien, en un procedimiento administrativo posterior, las autoridades lituanas devolvieron el principal, pero discutieron el importe de los intereses de demora que debían abonar a *Nidera*. El Tribunal Supremo de Lituania, que conoce de este asunto, determinó que en virtud de la jurisprudencia derivada de la sentencia *Enel Maritsa Iztok 3* (asunto C-107/10, EU:C:2011:298, núm.152 REDF), *Nidera* tenía derecho a que los intereses se calcularan desde una fecha anterior a la sentencia del TJUE, en particular, desde los 30 días posteriores a la fecha de recepción de la solicitud de devolución y no, como pretendía las autoridades lituanas, desde la sentencia del TJUE. Sin embargo, el TS lituano se pregunta si las autoridades nacionales pueden reducir el importe de los intereses adeudados teniendo en cuenta la relación de dicho importe con el principal, la duración del período de retraso, así como las pérdidas reales soportadas por el contribuyente. Por ello, el TS lituano planteó al TJUE una cuestión prejudicial en la que preguntó si la interpretación del artículo 183 de la Directiva IVA, en relación al principio de neutralidad fiscal, se opone a esta reducción de los intereses, en atención a las circunstancias señaladas.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su argumentación recordando su jurisprudencia previa sobre el artículo 183 de la Directiva IVA (véanse, entre otros, los asuntos *Glencore*, EU:C:2017:422, núm. 176 REDF; *Enel Maritsa Iztok 3*, antes citado). Así, el TJUE señala el margen de apreciación del que disponen los Estados para regular las modalidades de devolución del excedente de IVA, pero sin contradecir los principios de neutralidad, equivalencia y efectividad. La devolución debe realizarse en un plazo razonable y no debe suponer un riesgo financiero para el sujeto pasivo. Cuando la devolución se extiende más allá de ese plazo razonable, el ordenamiento interno debe regular las condiciones en las que se abonará un interés de demora, respetando los principios anteriores. En este caso, el derecho lituano prevé la aplicación de un tipo de interés que se obtiene aumentando en diez puntos porcentuales la media ponderada del tipo de interés anual de las letras del Tesoro emitidas por Lituania durante el trimestre anterior. Este tipo de interés se utiliza también para los pagos que

realicen los contribuyentes fuera de plazo. La única cuestión a dilucidar es si cabe una reducción de esos intereses, que se consideran excesivos, por razones que no son atribuibles al sujeto pasivo.

En primer lugar, en relación a la magnitud del importe, el TJUE descarta esta posibilidad, ya que ello implicaría, para el sujeto pasivo, el riesgo de que el pago de intereses de demora no cubriera todo el período durante el cual el principio de neutralidad fiscal exige una compensación por la indisponibilidad de los fondos. En segundo lugar, en cuanto a la prolongación del período durante el cual no se ha procedido a la devolución, tampoco es una circunstancia que justifique la reducción, ya que precisamente los intereses de demora tienen como finalidad compensar las pérdidas económicas sufridas por el sujeto pasivo durante dicho período. Además, ello podría retraer a las autoridades tributarias de devolver el excedente lo antes posible. Por otra parte, en cuanto a la negativa de las autoridades lituanas a reconocer la devolución antes de la sentencia *Nidera*, tampoco es una circunstancia que justifique la reducción de intereses, ya que las sentencias interpretativas del TJUE tienen efectos *ex tunc*.

Por último, el TJUE analiza con más detenimiento el hecho de que *Nidera* pudiera recibir una compensación superior a las pérdidas realmente sufridas. Si se admitiera la posibilidad de reducir los intereses por esta circunstancia, el sujeto pasivo tendría que demostrar las pérdidas económicas realmente sufridas. Según el TJUE, los Estados son libres de establecer las modalidades de devolución, siempre que respeten los principios derivados del Derecho de la UE. Si han optado por establecer intereses de demora a tanto alzado, han de asumir las consecuencias que implica esta modalidad. El TJUE declara que si bien, en determinados casos, la devolución puede superar el daño real sufrido por el sujeto pasivo, ello no es más que la consecuencia inherente a un sistema de indemnización a tanto alzado, que por naturaleza no refleja las pérdidas reales, sino las que pudo sufrir el sujeto pasivo según la apreciación del legislador nacional. Establecer un mecanismo que permita reducir los intereses fijados a tanto alzado, sobre la base de criterios de razonabilidad y de equidad, implicaría que el sujeto pasivo no puede prever los intereses a los que tiene derecho y le impediría gestionar su actividad en función de su pago. En definitiva, una normativa nacional que permitiera esta reducción de esta naturaleza lesionaría el principio de neutralidad fiscal, ya que no permite que el sujeto pasivo recupere en condiciones adecuadas la totalidad del crédito derivado del excedente del IVA sin correr ningún riesgo financiero.

**7.5. Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira, C-672716, ECLI:EU:C:2018:134.**

Materias tratadas: IVA – arrendamiento de bien inmueble – derecho de optar por su tributación – deducción del impuesto soportado – regularización de las deducciones en caso de que el inmueble no se alquile durante un tiempo por circunstancias ajenas al propietario.

Hechos: Imofloresmira es una sociedad portuguesa que se dedica a la venta, alquiler y gestión de bienes inmuebles, propios o de terceros. Como consecuencia de una inspección tributaria, la Administración portuguesa determinó que esta sociedad tenía que haber regularizado el IVA que se había deducido previamente, ya que los inmuebles habían estado desocupados desde hacía más de dos años y la sociedad había optado por su tributación. Sin embargo, consta que, durante esos años, Imofloresmira había promocionado de forma constante los inmuebles para su arrendamiento, contratando con agencias inmobiliarias y realizando operaciones de publicidad, marketing y de ayuda a la comercialización. Imofloresmira recurrió la decisión de la Administración tributaria por considerarla contraria a la Directiva IVA. En estas circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributario de Portugal, que llegó a conocer del asunto, decidió plantear al TJUE varias cuestiones prejudiciales de interpretación referidas a los artículos 137, 167, 168, 184, 185 y 187 de la Directiva IVA.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE analiza si los artículos 167, 168, 184, 185 y 187 se oponen a una normativa como la portuguesa que obliga a la regularización del IVA inicialmente deducido por un inmueble, en relación al cual se había optado por su tributación, por el hecho de que no se considera utilizado por el sujeto pasivo para las necesidades de sus operaciones gravadas, por haber estado desocupado durante más de dos años, y a pesar de que el sujeto pasivo ha tratado de arrendarlo durante ese tiempo. El TJUE argumenta que se infiere de la jurisprudencia (asunto *INZO*, C-110/96, EU:C:1996:67) que, puesto que el derecho a deducir nació, el sujeto pasivo conserva este derecho, aunque, por razones ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto. Una interpretación distinta sería contraria al principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. Podría crear, en el trato fiscal de iguales actividades de inversión, diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al impuesto y otras empresas que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones impondibles. Asimismo, se producirían

diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas, al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas.

En cuanto a la interpretación de la expresión “modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones”, circunstancia que, según el artículo 185.1 de la Directiva IVA, obliga a regularizar las deducciones practicadas, no puede interpretarse en el sentido que basta que el inmueble se quede vacío, a pesar de la intención y de la actividad del sujeto pasivo para utilizar en una operación gravada, ya que se estaría restringiendo indebidamente el derecho a deducir. Los Estados miembros disponen de un amplio margen de apreciación para determinar las modalidades para optar o no a la exención, con arreglo al artículo 137.2 de la Directiva, pero no pueden utilizar esta facultad para infringir los preceptos que regulan el derecho a deducir (arts. 167 y 168), revocando un derecho ya adquirido. Por último, el TJUE tiene en cuenta que en este caso no se da una situación de abuso o fraude que podría dar lugar, si se acreditara, a una devolución de las cantidades deducidas.

El TJUE también se pronunció sobre la limitación de los efectos en el tiempo de su sentencia, como le había solicitado el gobierno portugués. Según jurisprudencia constante del TJUE, esta posibilidad es excepcional y está sometida al cumplimiento de dos requisitos. En este caso el TJUE entiende que no concurre el primero de ellos, referido a la existencia de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance del Derecho de la UE. El TJUE considera que la interpretación efectuada en la sentencia se deducía de su jurisprudencia precedente. No cumpliéndose este primer requisito, el TJUE no comprobó el segundo requisito relativo a la existencia o no de una gravedad en las repercusiones económicas.

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

**La Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 20 de diciembre de 2017, *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, ECLI:EU:C:2017:996**, se refiere a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia. En este caso, la sociedad polaca Caterpillar, que ofrece contratos de leasing en los que se incluye un seguro sobre el bien objeto de leasing, rectificó el IVA correspondiente a estos contratos, incluyendo en la base imponible el importe del seguro, tras conocer una sentencia del TS polaco y la inminencia de una inspección

tributaria al respecto. Sin embargo, posteriormente, la sentencia *BGZ Leasing*, EU:C:2013:15, núm. 158 *REDF*, determinó que ese tipo de operaciones de seguro estaban exentas, lo que dio lugar a que Caterpillar solicitara la devolución de ingresos indebidos. La administración polaca estimó solo en parte esa solicitud, ya que algunos períodos habían prescrito. Pues bien, el TS polaco preguntó al TJUE si esta negativa a devolver viola los principios de efectividad y equivalencia, a la luz de la obligación de cooperación leal de los Estados recogida en el artículo 4.3 del TUE. En la sentencia, el TJUE reitera su jurisprudencia sobre la devolución de tributos contrarios al Derecho de la UE, señalando, entre otras cuestiones, que no se violaba el principio de equivalencia, ya que la normativa polaca se aplicaba de forma uniforme a las solicitudes basadas en el derecho interno y en el Derecho de la UE; y tampoco se lesionaba el principio de efectividad, puesto que un plazo de prescripción de cinco años debe considerarse razonable. En relación al deber de cooperación leal, el TJUE analiza si resulta aplicable la doctrina que se deriva de las sentencias *Q-Beef* EU:C:2011:555, núm. 153 *REDF*, y *Emmott*, EU:C:1991:333, según la cual el Derecho de la UE se opondría a la alegación por un Estado de un plazo de prescripción razonable sólo si la conducta de las autoridades nacionales, junto con la existencia de un plazo de caducidad, llevan a privar a una persona de la posibilidad de hacer valer sus derechos ante los tribunales. Pues bien, en este caso, el TJUE considera que no concurre esta situación excepcional, ya que Caterpillar pudo haber actuado de otro modo cuando decidió someter a gravamen los contratos de seguro controvertidos. El TJUE distingue entre lo que es una convicción subjetiva, basada en este caso, en una jurisprudencia nacional desfavorable y en el anuncio de una inspección, y lo que es una imposibilidad objetiva de actuar.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 18 de enero de 2018, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22**, el TJUE responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de los Países Bajos. Los hechos se refieren a la tributación en el IVA de una visita turística que comprende, por un lado, el acceso a las instalaciones del estadio del club de fútbol del Ajax de Ámsterdam, y por otro, del museo de este mismo club. El tribunal remitente señala que estamos ante una prestación única, pero compuesta por dos elementos diferenciados que, de haberse prestado por separado, estarían sujetos a tipos de IVA diferentes. Además, resulta que puede identificarse el precio correspondiente a cada elemento, lo que hace dudar al TS de los Países Bajos de si sería posible una aplicación diferenciada de tipos de gravamen en este caso. Pues bien, el TJUE descarta esta posibilidad. Conforme a su jurisprudencia, si estamos ante una prestación única, todos los elementos de esa prestación deben quedar sujetos a un único y mismo tipo de IVA. El hecho de que sea posible

identificar el precio correspondiente a cada elemento de la prestación o que las partes lleguen a un acuerdo sobre ese precio no justifica una excepción a la jurisprudencia constante del TJUE. Asimismo, esa posibilidad podría afectar al principio de neutralidad, ya que el gravamen sería diferente según que fuera posible o no identificar el precio correspondiente a cada elemento de la prestación.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 21 de febrero de 2018, *Kreuzmayr*, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84**, el TJUE contesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Federal Tributario de Austria sobre un supuesto de entregas de bienes sucesivas con un único transporte intracomunitario en el que se plantea cuál de ellas tiene la calificación de entrega intracomunitaria exenta y las consecuencias tributarias que se derivan de ello. El TJUE se remite a la jurisprudencia establecida en sentencias anteriores (entre otras, *Euro Tyre*, EU:C:2010:786, núm. 150 *REDF*; y *Toridas*, EU:C:2017:599, núm. 176 *REDF*), y determina que en este caso, por las circunstancias concurrentes, la segunda entrega tiene el carácter de operación intracomunitaria exenta, a pesar de la calificación errónea del operador intermedio, que repercutió el impuesto y de la deducción indebida del mismo por el adquirente final. El TJUE precisa que este adquirente final no puede invocar una confianza legítima para deducirse el IVA, basada en las informaciones suministradas por el operador intermedio en la factura, pero, en cambio, podría reclamar la devolución del impuesto que pagó indebidamente al operador que emitió la factura errónea (véase sentencia *Farkas*, EU:C:2017:302, núm. 175 *REDF*).

En la **Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 22 de febrero de 2018, *NTN*, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91**, el TJUE responde a varias cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de Hungría. En ellas, el tribunal húngaro pregunta por la interpretación del artículo 13.1.1er.pfo. de la Directiva IVA que establece la no sujeción al IVA de las prestaciones de servicios onerosas realizadas por organismos de derecho público; y si resulta aplicable al caso de una sociedad mercantil, denominada NTN, participada al 100 por 100 por un ayuntamiento húngaro, y que tiene un contrato con este ayuntamiento en virtud del cual la sociedad realiza determinados cometidos públicos (gestión de inmuebles, erradicación de plagas, mantenimientos de parques, conservación de espacios públicos y zonas verdes, entre otros) a cambio de una compensación anual y de la puesta a su disposición de determinados bienes municipales. El TJUE ya se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la interpretación de este precepto (véase, entre otros, los asuntos *Saudačor*,

EU:C:2015:733, núm. 169 *REDF*; y Lajvér, EU:C:2016:392, núm. 172 *REDF*), y en este caso aplica los criterios jurisprudenciales anteriores. Con carácter previo, el TJUE concluye que la sociedad realiza una prestación de servicios de carácter oneroso en el marco de una actividad económica, pues existe una relación directa entre la prestación y la contrapartida recibida y la actividad se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En cuanto a la naturaleza de ente público no sujeto a IVA, el TJUE descarta la concurrencia de los requisitos que viene exigiendo en su jurisprudencia. En primer lugar, la sociedad municipal no tiene la calidad de organismo público, porque no dispone de prerrogativas de poder público, goza de autonomía respecto del municipio en su funcionamiento y su gestión cotidiana y el municipio no ejerce una influencia determinante en las actividades de la sociedad (no es su único cliente y las prestaciones a terceros no tienen una importancia marginal). En segundo lugar, la sociedad municipal tampoco actúa en cuanto autoridad pública, dado que no dispone de las prerrogativas de poder público del municipio.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 28 de febrero de 2018, *Stanislaw Pieńkowski*, C-307/16, ECLI:EU:C:2018:124**, el TJUE responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia. En ella, el tribunal polaco pregunta si se opone a los artículos 131, 146.1.b), 147 y 273 de la Directiva IVA la normativa nacional que supedita la exención de las exportaciones de bienes que se transportan en el equipaje personal de los viajeros a que el vendedor alcance en el ejercicio fiscal anterior un determinado volumen de negocios o a que este vendedor celebre un contrato con un operador económico legitimado para efectuar la devolución del IVA. El TJUE responde que en este caso se cumplían, según el tribunal remitente, los requisitos materiales establecidos por la Directiva IVA y que aquellos otros requisitos establecidos por la normativa interna no figuraban en la Directiva IVA. Asimismo, tales requisitos adicionales no podían fundarse en los artículos 131 y 273 de la Directiva, que permite que los Estados establezcan obligaciones adicionales para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Según el TJUE, esta posibilidad, como ha sostenido en asuntos anteriores (véase *BDV Hungary Trading*, EU:C:2013:854, núm. 162 *REDF*), está supeditada al respeto de los principios generales del Derecho de la UE, en particular, al cumplimiento del principio de proporcionalidad. El TJUE considera que, en este caso, en el cual se verifican los requisitos establecidos para la exención en el artículo 146.1.b), no se devenga el IVA, por lo que no existe, en principio, riesgo de fraude o de pérdidas fiscales que pueda justificar la imposición de la operación. En definitiva, el TJUE concluye que la exigencia por

*A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 178, 2018*

la normativa interna de requisitos adicionales para la aplicación de la exención va más allá de lo necesario y viola el principio de proporcionalidad.

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

La **STJUE (Sala Sexta) de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia, C-590/16, EU:C:2018:77**, declara que Grecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 7.1 de la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, debido a la venta de productos petrolíferos en régimen de exención. El artículo 7.1 de la Directiva regula el momento en que se produce el devengo de los impuestos especiales, señalando que se devengarán en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo. De acuerdo con el artículo 7.2 de la Directiva, debe entenderse por despacho a consumo la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo. Por su parte, la normativa griega autoriza la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos en determinadas estaciones de servicio que se encuentran situadas en regiones limítrofes con terceros países (Turquía, Albania y Macedonia). En virtud de esta exención, los conductores de terceros países que se dirigen a ellos pueden aprovisionarse de carburante sin que se devenguen impuestos especiales, debido al hecho de que dichas estaciones tienen la consideración de depósito fiscal (régimen suspensivo) y los productos son objeto posteriormente de una exportación, por lo que los carburantes no se consumen en territorio griego. En este sentido, el TJUE considera que la salida del régimen suspensivo se produce en el momento del repostaje de los vehículos en territorio griego, lo que entraña su despacho a consumo, siendo irrelevante que, posteriormente o incluso de forma concomitante, los carburantes se hayan podido incluir en un régimen aduanero de exportación. Por tanto, el TJUE concluye que el régimen griego de exención es contrario al artículo 7 de la Directiva de impuestos especiales, ya que el repostaje de los depósitos conlleva el despacho a consumo de los carburantes en ese mismo Estado miembro y, con ello, la obligación de abonar impuestos especiales.

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

**9.1. STJUE (Sala Primera) de 20 de diciembre de 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984.**

Materias tratadas: Determinación del valor en aduana – Acuerdo previo sobre precios de transferencia – Precio de transferencia pactado que se compone de un importe inicialmente facturado y de una corrección a tanto alzado tras concluir el período de facturación.

Hechos: La presente sentencia resuelve un asunto sobre la determinación del valor en aduana en aquellos casos en que el valor de transacción puede ser objeto de ajustes tras concluir el período de facturación. La sociedad del presente caso, establecida en Alemania, forma parte de un grupo de sociedades que opera a escala mundial. Esta sociedad compra mercancías importadas a su sociedad matriz establecida en Japón. Las mercancías se adquieren a precios intragrupo en virtud de un acuerdo previo sobre precios de transferencia celebrado entre el citado grupo de sociedades y las autoridades alemanas, en el que se aplica, a efectos de cumplir con el principio de plena competencia de la Directrices de la OCDE, el “método de reparto del beneficio residual” (“*residual profit split method*”).

La sociedad despacha a libre práctica varias mercancías declarando como valor en aduana el precio facturado. Posteriormente, debido a la adaptación de los precios de transferencia por parte de la sociedad, esta solicita la devolución de los derechos de aduana correspondientes, por entender que los ajustes posteriores en materia de precios deben reconocerse también a efectos de determinar el valor en aduana. Las autoridades aduaneras nacionales deniegan la devolución, que consideran contraria al artículo 29 del Código Aduanero Comunitario (CAC), en el que se establece que el valor en aduana de las mercancías debe ser el valor de transacción. Por su parte, el órgano nacional jurisdiccional que conoce del litigio (Tribunal Tributario de Munich) sostiene que el precio de transferencia final ha sido establecido siguiendo las Directrices OCDE y que no hay razón para basar el precio de transferencia únicamente en un acuerdo previo celebrado con las autoridades tributarias, pues el mismo no refleja el valor real de las mercancías importadas. En tal caso, el tribunal remitente entiende que el precio declarado a las autoridades aduaneras no es más que un precio ficticio, pero no el precio efectivamente pagado o por pagar de las mercancías en el sentido del artículo 29 del CAC.

Decisión del Tribunal: La cuestión principal que analiza el TJUE es si es conforme con los artículos 28 a 31 del CAC, en los que se regulan los métodos para determinar el valor en aduana, aceptar como valor en aduana un valor de transacción pactado (precio de transferencia) que se compone, por una

parte, de un importe inicialmente facturado y declarado y, por otra, de un ajuste a tanto alzado tras concluir el período de facturación, pudiendo ser dicho ajuste al alza o la baja. Para resolver esta cuestión, el TJUE aplica una reiterada jurisprudencia sobre la necesidad de que el valor en aduana de las mercancías refleje el verdadero valor económico de las mismas (entre otras, *Christodoulou y otros*, C-116/12 y *EURO 2004. Hungary*, C-291/15). De forma más específica, el TJUE acude a una importante doctrina sobre la posibilidad de modificar a posteriori el valor de transacción, que se limita a situaciones muy concretas, en particular, a un defecto en la calidad del producto o a deficiencias detectadas tras su despacho a libre práctica (*Mitsui & Co. Deutschland*, C-256/07).

De acuerdo con esta doctrina, y en relación con la posibilidad de efectuar ajustes en el valor de transacción inicialmente declarado, el TJUE señala, por un lado, que el CAC no impone a las empresas importadoras ninguna obligación de solicitar tales ajustes cuando los mismos deban realizarse al alza y, por otro lado, que tampoco contiene ninguna disposición que permita a las autoridades aduaneras precaverse contra el riesgo de que dichas empresas sólo soliciten ajustes a la baja. Por ello, el TJUE concluye que los artículos 28 a 31 del CAC no permiten aceptar como valor en aduana un valor de transacción pactado que está formado, por una parte, por un importe inicialmente facturado y declarado y, por otra, por un ajuste a tanto alzado efectuado tras concluir el período de facturación, sin que sea posible saber si, al final de dicho período, tal ajuste se efectuará al alza o a la baja.

En suma, de acuerdo con la presente sentencia, el CAC no permite tener en cuenta, a efectos de determinar el valor en aduana, un ajuste a posteriori del valor de transacción que se efectúa como consecuencia de una política de precios de transferencia. Además, este razonamiento también podría extenderse a las disposiciones del actual Código Aduanero (Reglamento nº 952/2013), aunque la sentencia no se pronuncia sobre las mismas. Por tanto, la presente sentencia tiene un alcance importante para las empresas que apliquen este tipo de precios de transferencia con ajustes retroactivos, pues los mismos no son relevantes para determinar el valor de transacción de las mercancías a efectos aduaneros. Esto conlleva que, a efectos de poder tener en cuenta tales ajustes, dichas empresas tendrán que acudir a otros métodos de valoración en aduana distintos del valor de transacción, pues este valor solamente puede ser modificado en circunstancias excepcionales, entre las que no se encuentran los ajustes de precios de transferencia con efectos retroactivos.

## **9.2. Otras sentencias de aduanas comentadas de forma más breve**

La STGUE (Sala Cuarta) de 11 de diciembre de 2017, *Léon Van Pary /Comisión*, T-125/16, EU:T:2017:884, resuelve un asunto de carácter procedimental que se plantea en el marco de la condonación y devolución de los derechos de aduana. En particular, se trata de determinar si la actuación llevaba a cabo por la Comisión tras una sentencia anulatoria del TGUE puede considerarse conforme a Derecho en el marco del principio de buena administración y del derecho de defensa. Los hechos del caso tienen su origen en las importaciones de plátanos procedentes de Ecuador, que se realizaron utilizando certificados de importación falsificados. La Comisión dictó una primera decisión en la que entendía que no procedía la condonación con respecto a uno de los deudores aduaneros por no haberse demostrado la ausencia de fraude o negligencia manifiesta. El TGUE, en su sentencia de 19 de marzo de 2013 (*Firma Van Parys/Comisión*, T-324/10) anuló esta decisión y obligó a la Comisión a efectuar un nuevo examen de los elementos del expediente. Sin embargo, desde la fecha de dicha sentencia, la Comisión tardó 34 meses en adoptar una nueva decisión, que debería sustituir a la ya anulada, habiéndose por tanto adoptado esta decisión fuera del plazo establecido a tales efectos por la normativa de la Unión (Reglamento nº 2454/93). Además, el plazo que resultaba aplicable no era el plazo de los nueve meses que establece dicho Reglamento, sino que, al tratarse de una reapertura del expediente por parte de la Comisión, el procedimiento debía regirse por el principio del plazo razonable.

De acuerdo con una reiterada jurisprudencia, el TGUE recuerda que el incumplimiento de un plazo solamente puede dar lugar a la anulación de una decisión en determinadas circunstancias, por ejemplo, en la medida en que dicho incumplimiento afecte a la capacidad de las personas interesadas para defenderse de forma eficaz (*Al-Ghabra/Comisión*, T-248/13) o cuando la inobservancia de dicho plazo pueda afectar al contenido de la decisión adoptada al término de dicho procedimiento (*Italia/Comisión*, T-267/07). Aplicando esta doctrina, resulta que el artículo 909 del Reglamento nº 2454/93, vigente en el momento de los hechos, establecía, en materia de condonación y devolución de derechos, que si la decisión de la Comisión no se hubiera adoptado dentro del plazo previsto se debería entender estimada la solicitud presentada por el interesado, generando así un efecto positivo o estimatorio para los casos en los que la Comisión no hubiera resuelto dentro de plazo. Debido a este posible efecto estimatorio por incumplimiento del plazo, el TGUE considera que el principio del plazo razonable se vulnera cuando la Comisión adopta una nueva decisión 34 meses después de que

el TGUE dictara sentencia anulando, precisamente, una decisión anterior de la propia Comisión. Por todo ello, el TGUE anula también esta última decisión de la Comisión adoptada más allá de dicho plazo razonable.

**La STJUE (Sala Séptima) de 20 de diciembre de 2017, C-276/16, *Prequ' Italia*, EU:C:2017:1010** se pronuncia sobre el derecho a ser oído en el marco de las liquidaciones emitidas por las autoridades aduaneras y reitera una importante doctrina al respecto (STJUE de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 y C-130/13, REDF núm. 165)<sup>3</sup>. En el presente caso, se analiza una normativa italiana que establece que las autoridades aduaneras pueden girar una liquidación tributaria sin audiencia previa del interesado, si bien se contempla la posibilidad de que el interesado, cuando impugne dicha liquidación a través de un recurso administrativo, pueda solicitar la suspensión de la ejecución hasta su eventual modificación, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 244 del Código Aduanero Comunitario (CAC). De este modo, si bien no se prevé la posibilidad de audiencia previa del interesado, sí que se contempla la suspensión de la ejecución del acto cuando la misma se solicite y se cumplan los requisitos del referido artículo 244 CAC, sin que se trate por tanto de una suspensión automática.

El TJUE analiza si con este sistema se respeta el derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de una decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses, tal y como este derecho ha sido interpretado por el TJUE en la sentencia *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics* antes mencionada. Pues bien, el TJUE aplica esta doctrina sobre el derecho a ser oído y concluye que en el presente caso dicho derecho no resulta vulnerado ya que se prevé la posibilidad de suspender el acto hasta su eventual modificación. También aclara que para cumplir con este derecho no es necesario que dicha suspensión sea automática, ya que el propio artículo 244 CAC la supedita a que se de alguna de las siguientes circunstancias: que existan razones fundadas para dudar de la conformidad de la decisión impugnada a la normativa aduanera o que pueda temerse que se produzca un daño irreparable para el interesado. En dicho precepto, también se indica que cuando deban aplicarse derechos de aduana la suspensión de la ejecución deberá quedar supeditada a la constitución de una garantía, dispensando no obstante su constitución cuando ello

---

<sup>3</sup> Para un estudio más detallado de esta jurisprudencia nos remitimos a nuestro trabajo “La aplicación del derecho de defensa en el marco de un procedimiento de recaudación de una deuda aduanera: el derecho a ser oído antes de que se adopte una decisión desfavorable”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 381 (diciembre 2014), pp. 119-128.

podiera provocar graves dificultades de índole económica o social, debido a la situación del deudor.

Por tanto, el TJUE considera que es conforme con el derecho a ser oído que la normativa nacional se remita directamente a los requisitos del artículo 244 CAC y que exija la constitución de una garantía, aunque la norma nacional no especifique cómo deben apreciarse tales requisitos. La única condición que exige el TJUE a estos efectos, y que deberá valorar el juez nacional, es que los requisitos del artículo 244 CAC no se apliquen de forma restrictiva por las autoridades nacionales. Por último, el TJUE también recuerda que una posible vulneración del derecho de defensa, más específicamente del derecho a ser oído, no siempre implica la anulación de la decisión impugnada, pues para ello es necesario que al término del procedimiento éste hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad. Finalmente, debemos señalar que la presente doctrina, planteada en relación con el artículo 244 CAC, podría ser igualmente trasladable al artículo 45 del actual Código Aduanero (Reglamento nº 952/2013), en el que se regula en términos similares la suspensión de decisiones.

**La STJUE (Gran Sala) de 23 de enero de 2018, *Buhagiar y otros*, C-267/16, EU:C:2018:26**, aunque no aborda una materia relativa a derechos de aduana, debe ser reseñada en esta sección, pues se pronuncia sobre la exclusión de Gibraltar del territorio aduanero de la Unión (TAU) y, más en concreto, sobre la no aplicación a Gibraltar de las normas que afectan a la libre circulación de mercancías. El origen de litigio es la denegación de la tarjeta europea de armas de fuego a varios miembros de una asociación de tiro deportivo de Gibraltar. La normativa aplicable es, por un lado, el Acta en el que se regulan las condiciones de adhesión de varios países, entre ellos el Reino Unido (Acta de adhesión de 1972) y, por otro lado, la normativa sustantiva en materia de armas, la Directiva 91/477/CEE del Consejo, de 18 de junio de 1991, sobre el control de la adquisición y tenencia de armas. Mediante las cuestiones prejudiciales se plantea al TJUE que aclare el alcance que tiene la exclusión de Gibraltar del TAU, tal y como se contempla en el artículo 29 del Acta de adhesión, y que examine, dentro de este contexto, si a Gibraltar le resulta aplicable el artículo 12.2 de la mencionada Directiva. En particular, este precepto establece que determinados cazadores y tiradores deportivos, cuando viajen con sus armas a través de dos o más Estados miembros, no estarán obligados a obtener la correspondiente autorización por parte de dichos Estados miembros, siempre y cuando estén en posesión de la tarjeta europea de armas de fuego.

El TJUE comienza recordando su doctrina sobre los efectos que tiene la exclusión de Gibraltar del TAU (*Comisión/Reino Unido*, C-30/01): a Gibraltar no le son aplicables las normas del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías ni las del Derecho derivado de la Unión que tengan por objeto aproximar las disposiciones de los Estados miembros en esta materia (arts. 114 y 115 TFUE). Esto significa que cuando una Directiva persiga, con carácter principal, objetivos relacionados con la libre circulación de mercancías, dicha Directiva no podrá ser aplicada a Gibraltar, aunque la misma persiga también, con carácter accesorio, uno o varios objetivos relacionados con otras políticas de la Unión (v.gr. protección del medio ambiente). El TJUE, siguiendo las conclusiones del AG, considera que la Directiva 91/477 incluye normas dirigidas a armonizar las medidas relativas a la circulación de armas de fuego de uso civil, por lo que tales normas se plantean con respecto a la libre circulación de mercancías, siendo el principio básico la prohibición de la circulación de armas para garantizar la seguridad, y permitiendo únicamente su libre circulación entre los Estados miembros cuando concurren los requisitos para obtener las correspondientes autorizaciones o la mencionada tarjeta de armas.

Por ello, el TJUE entiende que el objetivo principal de la Directiva es regular la adquisición y tenencia de armas de fuego de uso civil y la libre circulación de esas armas en la Unión. Y añade que esta afirmación no queda desvirtuada por el hecho de que la Directiva establezca procedimientos simplificados de transferencia de armas de fuego (tarjeta europea) que puedan repercutir positivamente (en caso de obtener dicha tarjeta) sobre la libre prestación de servicios y la libre circulación de personas en el ámbito de la caza y el tiro deportivo. En consecuencia, el TJUE concluye que el artículo 12.2 de la Directiva, en el que se regula la tarjeta europea, no resulta aplicable a Gibraltar, pues dicha norma forma parte de las medidas que tienen como objetivo principal la libre circulación de mercancías. Así pues, con la presente sentencia se reitera que las normas de la Unión que versan sobre intercambios de mercancías no resultan aplicables al territorio de Gibraltar y, lo que es más importante, se pone de manifiesto la interpretación amplia que realiza el TJUE sobre las normas que pueden caer dentro de esta categoría.

La **STJUE (Sala Sexta) de 22 de febrero de 2018, *Kubota (UK)* y *EP Barrus*, C-545/16, EU:C:2018:101**, aborda esencialmente un asunto de clasificación arancelaria en el que se recuerdan las facultades de apreciación de las que dispone la Comisión a fin de precisar el contenido de las partidas arancelarias. La cuestión se plantea en relación con un determinado tipo de vehículos

automóviles, utilizados principalmente para el transporte de mercancías, que habían sido importados en la Unión por empresas establecidas en el Reino Unido. En un principio, las autoridades de dicho país emitieron unas informaciones arancelarias vinculantes (IAV) en las que se clasificaba a los vehículos controvertidos dentro de una partida prevista para los denominados volquetes automotores (supartida 8704 10), tal y como estos se describen en el Reglamento 2658/87 del Consejo. Posteriormente, el Comité del Código Aduanero examinó la clasificación de determinados vehículos y, a raíz de dicho examen, la Comisión adoptó el Reglamento de Ejecución 2015/221, relativo a la clasificación de determinadas mercancías en la nomenclatura combinada, en el que vehículos similares a los controvertidos en el litigio se clasificaron en una partida diferente (supartida 8704 21 91).

En consecuencia, las autoridades del Reino Unido informaron a las empresas importadoras de la revocación de las IAV. Por su parte, las empresas impugnaron dicha revocación alegando, entre otros motivos, que el Reglamento 2015/221, adoptado por la Comisión, debía considerarse nulo por haber clasificado estas mercancías en una partida diferente a la prevista en el Reglamento 2658/87. De este modo, la cuestión principal que analiza el TJUE es la validez del Reglamento 2015/221, a fin de determinar si la clasificación de las mercancías que se ha efectuado en el mismo está dentro de los márgenes de apreciación que se atribuyen a la Comisión. El TJUE comienza recordando la amplia facultad de apreciación que tiene la Comisión para precisar el contenido de las partidas arancelarias, si bien esta facultad no es absoluta, pues no le autoriza a modificar el contenido ni el alcance de dichas partidas (*Krings*, C-130/02). Tras analizar las características técnicas de los vehículos controvertidos, el TJUE llega a la conclusión de que tales vehículos no son volquetes automotores por no presentar la robustez necesaria que se exige a tales efectos. Así, el TJUE considera que la Comisión ejerció correctamente sus facultades de apreciación y concluye que el Reglamento 2015/221 clasificó legítimamente el vehículo que describe en la subpartida 8704 21 91, y no en la subpartida 8704 10. Por tanto, el TJUE declara que no se ha revelado ningún hecho que pudiera afectar a la validez de este Reglamento.

## **10. TASA LÁCTEA (por Alejandro García Heredia)**

La STJUE (Sala Cuarta) de 24 de enero de 2018, *Comisión/Italia*, C-433/15, EU:C:2018:31,

analiza si Italia ha incumplido las obligaciones que le incumben en relación con la tasa suplementaria establecida en el sector de la leche y de los productos lácteos. La Comisión consideró que Italia había incumplido, durante varias campañas (1995-2009), una serie de obligaciones que incumben a los Estados miembros en cuanto deudores de la referida tasa frente a las instituciones de la Unión. Los Estados miembros deben distribuir la tasa entre los productores de leche de vaca que hayan contribuido al rebasamiento de las cantidades de referencia, controlar el pago efectivo de la misma por parte de tales productores y cobrar las cantidades debidas en caso de falta de pago; todas ellas, obligaciones que se consideran incumplidas en el caso de Italia. Las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión, aplicables a las campañas controvertidas, se encuentran en varios Reglamentos del Consejo (3950/92, 1788/2003, 1234/2007) y de la Comisión (536/93, 1392/2001, 595/2004), en los que se regula el establecimiento de la referida tasa.

El TJUE comienza señalando el deber de diligencia que incumbe a los Estados miembros en esta materia, lo que conlleva la obligación de adoptar medidas necesarias para remediar con prontitud las posibles irregularidades, y recuerda que los obstáculos legislativos y administrativos existentes en el plano nacional no son excusa para justificar un incumplimiento del Derecho de la Unión. En consecuencia, el TJUE, siguiendo las conclusiones del AG, concluye que Italia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la referida tasa desde la primera campaña en que se impuso efectivamente dicha tasa en Italia (1995/1996) hasta la última campaña en que se verificó en ese país un exceso de producción (2008/2009). En particular, el TJUE declara que Italia no ha garantizado en dichas campañas que la tasa (a) fuera efectivamente soportada por los productores que contribuyeron al rebasamiento de la producción y (b) fuera pagada dentro de plazo por los sujetos obligados o, en caso de no abonarse en plazo, fuera registrada y eventualmente percibida de tales sujetos a través de un procedimiento ejecutivo de acuerdo con el Derecho nacional.