

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 179

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 generales del Derecho de la UE:** 2.1. *Luca Menci*. 2.2. *Scialdone*. 2.3. *Petrotel-Lukoil y Georgescu*. 2.4. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Donnellan*). **3. Impuestos directos:** 3.1. *M. Jacob y M. Lassus*. 3.2. *Hornbach-Baumarkt*. 3.3. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Picart, Comisión / Reino de Bélgica, C-110/97*). **4. Ayudas de estado de carácter tributario:** 4.1. *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) y Generalitat de Cataluña / Diputación de Aragón/ Consejería Hacienda Principado de Asturias*. 4.2. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Naviera Armas / Comisión; Groningen Seaports BV*). **5. IVA:** 5.1. *Volkswagen*. 5.2. *SEB bankas*, 5.3. *Biosafe*, 5.4. *Firma Hans Bühler*, 5.5. *Zabrus Siret*, 5.6. *Achim Kollroß y Erich Wirtl*, 5.7. Otras sentencias reseñadas de forma breve (*Dobre, Dávid Vámos*). **6. Impuestos especiales:** 6.1. *Cristal Union*, 6.2. *Kompania Piwowarska*, 6.3. Otras sentencias reseñadas de forma más breve (*dos Santos; Cali Esprou; PPC Power*). **7. Aduanas:** 7.1. *Deichmann*. **8. Tasas:** 8.1. *Fertisac/ECHA*.

1. INTRODUCCIÓN (a cargo de Adolfo Martín Jiménez y Alejandro García Heredia)

Reseñamos en este número la jurisprudencia tributaria del TJUE y TGUE correspondiente a los meses de marzo a mayo de 2018. En estos meses, destacan las siguientes sentencias:

- *Principios y derechos fundamentales del Derecho de la UE:* La STJUE (Gran Sala) *Luca Menci* se refiere a los efectos del principio *ne bis in ídem* en el ámbito tributario y matiza la jurisprudencia *Åkerberg Fransson*, enlazando directamente también con *Taricco I y II*. La STJUE (Gran Sala) *Scialdone*, se pronuncia, a la luz de los principios de equivalencia y efectividad, sobre el diferente tratamiento que existe en Italia, a efectos penales, entre las sanciones que se establecen por dejar de ingresar el IVA declarado y por dejar de ingresar las retenciones del impuesto sobre la renta, regulando así diferentes umbrales de incriminación para un impuesto nacional y para un impuesto que afecta a los intereses financieros de la Unión. Por su parte, la STJUE *Petrotel-Lukoil y Georgescu* analiza la posibilidad de obtener

la devolución de un tributo contrario al Derecho de la Unión en relación con el pago de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibida por el artículo 30 TFUE o de un tributo discriminatorio contrario al art. 110 TFUE, con la particularidad de que, si bien la normativa nacional imponía una obligación de repercusión, el contribuyente incumplió dicha obligación y soportó él mismo la carga de la exacción.

- *Impuestos directos*: La STJUE *Jacob y Lassus* matiza de forma importante la jurisprudencia sobre impuestos de salida en el IRPF, en relación con situaciones donde se aplicó el diferimiento derivado de la Directiva 2009/133 (anterior Directiva 90/434), y afectará a la normativa española relativa a ese impuesto, así como a la imposibilidad para los no residentes de compensar ganancias y pérdidas, debido a que tributan operación por operación. En segundo lugar, la STJUE *Hornbach-Baumarkt* sigue reafirmando la jurisprudencia *SGL* y la peculiaridad que el principio de imposición a precios de mercado tiene en el ámbito del Derecho de la UE con respecto a las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.
- *Ayudas de estado*: Tienen especial interés las tres SsTJUE *Anged*, relativas a los impuestos sobre grandes superficies de Cataluña, Aragón y Asturias. Puesto que el razonamiento es muy similar en todas sólo comentamos la relativa a Cataluña, que presenta algún punto de mayor complejidad y temas que no surgen en las otras sentencias. En las tres, a grandes rasgos se admite la compatibilidad del impuesto autonómico con el art. 107.1 TFUE, aunque hay algún margen de apreciación que se deja a criterio del TS, y, en la relativa a Cataluña, el TJUE cuestiona la exención para los establecimientos comerciales colectivos. Aunque reseñada de forma más breve, también resulta de notable importancia la STGUE *Naviera de Armas* que determina el importe de las tasas a cobrar en relación con las concesiones de dominio público en atención al criterio del inversor privado (lo cual puede determinar que se deba incluir un margen de beneficio además de la cobertura de costes).
- *IVA*: Destaca especialmente la STJUE *Firma Hans Bühler*, ya que es la primera vez que el TJUE se pronuncia sobre los requisitos que deben cumplir las operaciones triangulares para beneficiarse del régimen de simplificación que establece la Directiva 2006/112.
- *Impuestos especiales*: En primer lugar, es relevante, por su impacto en España, la STJUE *Cristal Union* que interpreta la exención relativa a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, prevista en el artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96, en aquellos casos

A. Martín, F. Carrasco y A. García, *Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.*

en que tales productos se utilizan para la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas, lo que podría también exigir una modificación de la exención prevista en nuestro Derecho interno (art. 51.4 de la Ley Impuestos Especiales), por ser esta última más restrictiva. En segundo lugar, la STJUE (Sala Cuarta) de 17 de mayo de 2018, *Kompania Piwowarska*, C-30/07, pone de manifiesto las dificultades que, en el ámbito de la Directiva 92/83, pueden plantearse en relación con el cálculo del impuesto especial aplicable a las cervezas soborizadas, a fin de determinar si el concepto de grado Plato tiene o no en cuenta las sustancias saborizantes y los azúcares añadidos tras el proceso de fermentación, una cuestión en absoluto pacífica y sobre la que la Comisión pretende también introducir modificaciones en la propuesta de reforma de dicha Directiva.

- *Aduanas*: En esta materia presenta interés la STJUE *Deichmann* relativa a la posibilidad de recaudar derechos antidumping cuando ha sido anulado el reglamento que los regula.

En materia no tributaria es importante también la STJUE de 31 de mayo de 2018, *Lu Zheng*, C-190/17, ECLI:EU:C:2018:357, relativa a las sanciones del Reglamento español en materia de blanqueo de capitales, que declaró que las sanciones por incumplimiento de la obligación de declaración a efectos de blanqueo son desproporcionadas. El razonamiento es completamente trasladable al caso de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (el famoso modelo 720), regulada en la DA 18 de la LGT y sobre la que España tiene también abierto un procedimiento de infracción por la Comisión Europea.

2. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO DE LA UE (a cargo de Francisco Carrasco González y Alejandro García Heredia).

2.1. *Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 20 de marzo de 2018, Luca Menci, C-524/15, ECLI:EU:C:2018:197.*

Materias tratadas: Aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE en el ámbito del IVA - Principio de *non bis in idem* - carácter penal de los procedimientos y de las sanciones – existencia de una misma infracción – justificación de una limitación de este derecho.

Hechos: En Italia, el Sr. Luca Menci no pagó en plazo el IVA correspondiente al año 2011, lo que dio

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

lugar a un procedimiento inspector en el que la Administración tributaria liquidó la deuda correspondiente (cuota e intereses de demora) y, además, impuso al Sr. Menci una sanción administrativa de 84.748,74 euros (el 30 por ciento de la deuda omitida). Una vez que la sanción devino firme, se inició un proceso penal por los mismos hechos ante el Tribunal de Bérgamo. En el marco de este proceso penal, este Tribunal planteó una cuestión prejudicial al TJUE preguntando si el artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, que establece el principio de *non bis in idem*, tal como se interpreta a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se opone a que se tramite un proceso penal que tenga por objeto el impago del IVA, teniendo en cuenta que ya se ha impuesto una sanción administrativa por este mismo hecho.

Decisión del Tribunal: Esta cuestión prejudicial permite al TJUE pronunciarse de nuevo sobre la aplicación y el alcance del principio de no concurrencia en el ámbito tributario. No obstante, debemos recordar que estamos ante un derecho no específicamente tributario que plantea problemas interpretativos y aplicativos también en otros ámbitos materiales. Por tanto, con los matices necesarios, la argumentación del TJUE es trasladable a esos otros ámbitos materiales. De hecho, existen dos sentencias del TJUE dictadas este mismo día que versan sobre este mismo principio en asuntos no tributarios (*Enzo Di Puma*, ECLI:EU:C:2018:192 y *Garlsson Real Estate* y otros, ECLI:EU:C:2018:193), asuntos todos ellos consecuencia de cuestiones prejudiciales planteadas por tribunales italianos. Aunque la problemática de fondo no es la misma, el razonamiento del TJUE en esta sentencia también está vinculado al hilo jurisprudencial derivado de los asuntos *Taricco I* (núm. 169 REDF), *Taricco II* (núm. 178 REDF) y *Scialdone* (comentada en esta sección), pues, en definitiva, el debate que subyace en todos estos casos es la búsqueda de un punto de equilibrio entre los derechos fundamentales de los contribuyentes y la protección de los intereses financieros de los Estados (y de forma indirecta, al afectar a un recurso propio, de las instituciones de la UE).

La sentencia fue dictada por la Gran Sala del TJUE, lo que denota ya la importancia del debate jurídico planteado, aunque este hecho es consecuencia sobre todo de que el razonamiento del TJUE supone un desarrollo, mejor dicho, un correctivo importante a las conclusiones alcanzadas en la sentencia *Åkerberg Fransson* (núm. 158 REDF), que fue dictada también por la Gran Sala. En este pronunciamiento, el TJUE ya sostuvo claramente que la tramitación de procedimientos sancionadores y la imposición de sanciones de carácter penal por incumplimiento de deberes tributarios en el ámbito del IVA constituye una aplicación por las autoridades nacionales de los artículos 2 y 273 de la Directiva IVA y del artículo 325 TFUE y, por tanto, del Derecho de la UE, en el sentido que exige el

A. Martín, F. Carrasco y A. García, *Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.*

artículo 51.1 de la Carta. Así pues, debe observarse el artículo 50 de la Carta, que proclama como derecho la prohibición de *non bis in idem* (en el mismo sentido, la sentencia *Orsi y Baldetti*, núm. 175 REDF).

En la interpretación del TJUE, este derecho implica la prohibición de que se acumulen por los mismos hechos y contra la misma persona más de un proceso o sanción, pero siempre que tales procesos o sanciones revistan carácter materialmente penal, a pesar de que se denominen formalmente como administrativos. Para la apreciación del carácter penal, el TJUE emplea tres criterios, denominados “criterios Engels”, surgidos de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH): la calificación jurídica de la infracción, la naturaleza de la infracción y la gravedad de la sanción que puede imponerse a los interesados. Estos tres criterios ya fueron explicitados y aplicados en la sentencia *Åkerberg Fransson*. En esta misma sentencia, el TJUE concluyó que su verificación correspondía a los tribunales nacionales, aunque el TJUE aporta precisiones para orientar la decisión de estos tribunales nacionales. En este caso, para el TJUE no hay duda de que multa impuesta al Sr. Menci por impago del IVA reviste carácter penal, a pesar de su apariencia administrativa, y por tanto, podría producirse una acumulación con la pena derivada del proceso penal que entrara en colisión con el artículo 50 de la Carta.

A continuación, el TJUE analiza si la duplicidad de sanciones penales se origina por la realización de la misma infracción. Según el TJUE, el criterio pertinente para apreciar este elemento es el de la identidad de hechos materiales, entendido como la existencia de un conjunto de circunstancias concretas indisolublemente ligadas entre ellas que den lugar a la absolución o condena de la persona de que se trate (véase sentencia *Kraaijenbrink*, ECLI:EU:C:2007:444). Aplicando esta doctrina al caso planteado, el TJUE precisa que esta identidad sustancial no resulta afectada por el hecho de que la imposición de la sanción penal dependa de un elemento constitutivo adicional con respecto a la sanción administrativa pero de orden penal. Por tanto, no es necesario que exista una coincidencia perfecta en los elementos típicos en ambos órdenes punitivos, de modo que en alguno de ellos (normalmente, en el orden penal) podría exigirse un plus no presente en el orden administrativo.

A continuación, el TJUE desarrolla la posibilidad de que el derecho a la no concurrencia de penas y procedimientos pueda ser limitado y que esta restricción esté justificada y amparada por la Carta. Esta eventual limitación del derecho ya fue apuntada en la sentencia *Spasic*, ECLI:EU:C:2014:586, pero ahora en la sentencia *Luca Menci* el TJUE fija con mayor amplitud y precisión las condiciones de esta

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

restricción. Esta orientación jurisprudencial, que supone un estándar inferior de protección del derecho, puede estar influida por el cambio jurisprudencial que también se ha producido en relación a este mismo derecho en la jurisprudencia del TEDH, en particular, en la sentencia de 15 de noviembre de 2016, *A y B c. Noruega*, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011. El TEDH ha concluido que la acumulación de procedimientos y sanciones tributarios y penales que repriman la misma infracción de la ley tributaria no viola el principio *ne bis in idem*, consagrado en el artículo 4 del Protocolo nº 7 del CEDH, cuando los procedimientos tributarios y penales de que se trate presenten un vínculo material y temporal suficientemente estrecho. Es cierto que, según el artículo 52.3 de la Carta, en la medida en que la Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el CEDH, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho CEDH. Sin embargo, como señala a continuación ese mismo precepto, ello no obstará a que el Derecho de la UE conceda una protección más extensa. Así pues, como argumentó el Abogado General en las conclusiones, cabían otras posibilidades interpretativas que otorgaran en el ámbito de la UE un estándar de protección más elevado. Sin embargo, el TJUE parece que ha optado por seguir la senda del TEDH y admitir ciertas limitaciones a este derecho, ofreciendo un margen de actuación más amplio a los Estados. Es probable que en esta decisión haya pesado el hecho de que el artículo 4 del Protocolo nº 7 del CEDH no ha sido ratificado por todos los Estados miembros y que otros Estados han formulado reservas y declaraciones al mismo, es decir, que no puede concluirse de manera inequívoca que exista una tradición constitucional común a los Estados miembros en relación a este derecho.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 52.1 de la Carta, la limitación de los derechos reconocidos en la misma debe producirse por ley, respetar el contenido esencial del derecho afectado y, por último, observar el principio de proporcionalidad, de modo que las limitaciones sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la UE o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás. En este caso, el TJUE se detiene en analizar el cumplimiento del principio de proporcionalidad. La normativa controvertida pretende asegurar la percepción de la totalidad del IVA devengado, y tomando en consideración la importancia que otorga la jurisprudencia a la lucha contra el fraude fiscal, el TJUE concluye que es legítimo que un Estado imponga, al mismo tiempo, sanciones auténticamente penales y sanciones administrativas pero de carácter materialmente penal, en aquellos casos que sean de una mayor gravedad. Una vez reconocida, con carácter general, esta posibilidad, el TJUE impone una serie de condiciones para preservar que la medida de acumulación sea adecuada y necesaria al objetivo de interés general que la justifica. Así, la norma interna debe ser clara y precisa, de modo que permita al justiciable conocer

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

qué actos y omisiones pueden implicar una acumulación de procedimientos y sanciones penales. Asimismo, esta concurrencia debe ser atemperada por medidas que garanticen una coordinación que limite a lo estrictamente necesario la carga adicional que esa acumulación de procedimientos supone para las personas afectadas. A estos efectos, el TJUE valora que el derecho italiano reserve los delitos a las acciones de mayor gravedad mediante la fijación de un umbral cuantitativo (impago de más de 50.000 euros al año). Por último, el TJUE establece que la acumulación debe venir acompañada de normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas corresponde a la gravedad de la infracción en cuestión. En este caso, el TJUE tiene en cuenta que la legislación italiana no sólo suspende la ejecución de la sanción administrativa durante la tramitación del proceso penal, sino que impide su ejecución definitiva después de la condena penal. Asimismo, el pago voluntario de la deuda tributaria y de la sanción administrativa impuesta constituye una atenuante especial que debe tenerse en cuenta en el proceso penal. A la vista de todas estas circunstancias, el TJUE concluye, a salvo de lo que verifique el juez nacional, que la normativa italiana cumple el principio de proporcionalidad, ya que permite garantizar que la acumulación de procedimientos y sanciones penales no excede de lo necesario para lograr el objetivo de interés general que se persigue (la percepción íntegra del IVA devengado).

En conclusión, la argumentación contenida en esta sentencia es de extraordinaria importancia, ya que redimensiona el impacto real que puede tener la aplicación del artículo 50 de la Carta en el derecho tributario sancionador de los Estados miembros, al permitir en mayor medida la acumulación de procedimientos y sanciones penales, siempre que se cumplan las directrices apuntadas por el TJUE. En el derecho español, como señaló Martín Jiménez en el comentario a la sentencia *Orsi y Baldetti*, núm. 175 *REDF*, pueden producirse problemas por utilizar unos mismos hechos como elementos típicos de la infracción y como criterios de agravación de la sanción.

2.2. STJUE (Gran Sala) de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295

Materias tratadas: Protección de los intereses financieros de la Unión – Principios de efectividad y equivalencia en el ámbito sancionador – Falta de pago del IVA resultante de una declaración anual en los plazos legales – Normativa nacional que establece una pena privativa de libertad únicamente cuando el IVA impagado rebasa determinado umbral de incriminación – Normativa nacional que establece un umbral de incriminación inferior en caso de falta de pago de las retenciones a cuenta del

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

impuesto sobre la renta – Compatibilidad de estas medidas con el artículo 4.2 TUE, el artículo 325 TFUE, la Directiva IVA y el Convenio PIF.

Hechos: En el presente asunto se analiza si las modificaciones introducidas en el Derecho penal italiano (Decreto Legislativo nº 158/2015), en relación con la falta de pago del IVA declarado, se ajustan al Derecho de la Unión. El Sr. Mauro Scialdone, director único de una empresa que había incumplido la obligación de pagar el IVA declarado, fue acusado de la comisión de un delito por no pagar el citado impuesto dentro de los plazos legales. Mientras el proceso estaba en curso, se modificó la normativa aplicable, elevando significativamente el umbral a partir del cual la falta de pago del IVA se consideraba infracción penal y podía dar lugar a penas privativas de libertad. A estos efectos, la modificación introducida estableció diferentes umbrales de incriminación, distinguiendo entre la falta de pago del IVA (sancionable penalmente a partir de 250.000 euros) y la falta de pago de retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta (a partir de 150.000 euros).

Debido a la entrada en vigor de esta modificación, el comportamiento del Sr. Scialdone dejaba de ser punible en virtud del principio de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable, ya que las cantidades de IVA no ingresadas estaban por debajo del mencionado umbral. Por ello, las modificaciones introducidas hacen dudar al juez nacional sobre su compatibilidad con el Derecho de la Unión. Las principales dudas se plantean en torno a la diferencia de trato que existe entre los impuestos directos y el IVA a efectos penales. El establecimiento de umbrales diferentes de punibilidad hace que la norma sea más benévola para los impagos del IVA que del impuesto sobre la renta, lo que podría vulnerar los principios de equivalencia y efectividad, así como afectar a la protección de los intereses financieros de la Unión. Por otro lado, el juez remitente también alberga dudas sobre la introducción de un nuevo supuesto de exoneración de la responsabilidad penal, que extingue la responsabilidad del imputado (persona física) cuando la sociedad a la que representa haya abonado extemporáneamente el impuesto y las sanciones en materia de IVA antes de la apertura del juicio oral en primera instancia. En este caso, las dudas se plantean también sobre si dicha medida podría anular el efecto disuasorio que deben tener las sanciones y afectar igualmente a los intereses financieros de la Unión.

En estas circunstancias, se plantean al TJUE tres cuestiones prejudiciales para determinar si las modificaciones del Derecho penal italiano son conformes con varias disposiciones del Derecho de la Unión. En particular, con el artículo 4.3 TUE, el artículo 325.1 TFUE, la Directiva IVA y el

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (Convenio PIF). De las tres cuestiones planteadas, dos de ellas se refieren fundamentalmente a la diferencia de trato a efectos penales entre el IVA y las retenciones del impuesto sobre la renta, que es la cuestión principal que plantea este litigio, mientras que la otra cuestión afecta al nuevo supuesto de exoneración de la responsabilidad penal de las personas físicas.

De este modo, el presente asunto exige al TJUE pronunciarse sobre el equilibrio entre, por un lado, la protección de los intereses financieros de la Unión y, por otro, la aplicación de determinados principios y derechos fundamentales, tales como los principios de legalidad y seguridad jurídica y, en particular, la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable. El problema de fondo que suscita el presente asunto recuerda bastante al que ya se abordó en la sentencia conocida como *Taricco II* (comentada en el número anterior de esta Revista, vid. *M.A.S. Y M.B.*, C-42/17, REDF nº 178), donde el TJUE puso de manifiesto cómo la protección de los intereses financieros de la Unión debía conciliarse con determinados principios y derechos fundamentales, tales como la seguridad jurídica y los derechos fundamentales de los acusados, previstos tanto el ordenamiento interno italiano como en la propia CDFUE.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza abordando, de forma conjunta, las dos cuestiones prejudiciales que se refieren a la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la norma italiana que establece un umbral diferente, a efectos de imponer sanciones penales, en caso de falta de pago del IVA y del impuesto sobre la renta. El razonamiento del TJUE se fundamenta, por un parte, en el principio de efectividad, que impone la exigencia de que dichas sanciones sean de carácter efectivo y disuasorio, y, por otra parte, en el principio de equivalencia, que exige que las sanciones sean análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares y que vulneren intereses financieros nacionales. Cabe advertir también que la otra cuestión prejudicial planteada, relativa a la introducción del nuevo supuesto de exoneración de la responsabilidad penal, no llega a ser finalmente analizada por el TJUE, habida cuenta, como veremos, de la respuesta dada a las cuestiones anteriores sobre la base de los principios de efectividad y equivalencia.

En cuanto al principio de efectividad, el TJUE comienza recordando que, ante la falta de armonización de las sanciones en materia de IVA, los Estados miembros disponen de un amplio margen de libertad para adoptar tales sanciones (ya sean administrativas, penales o ambas) a fin de garantizar la percepción íntegra del IVA y, de este modo, proteger los intereses financieros de la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

Unión. Esta libertad de elección de los Estados miembros está limitada por la obligación de que tales sanciones sean efectivas y disuasorias y también por el propio Convenio PIF. En efecto, el artículo 2.1 de dicho Convenio indica expresamente que los Estados miembros deberán adoptar, al menos en caso de fraude grave, sanciones que impliquen penas privativas de libertad, entendiéndose como fraude grave cualquier fraude que afecte a un montante mínimo fijado por los Estados miembros, sin que dicho montante pueda ser superior a 50.000 euros.

No obstante, el TJUE considera que este límite no resulta aplicable al presente caso, pues no estamos ante un supuesto de fraude grave en el sentido de dicha disposición, ya que el concepto de fraude que figura en el Convenio PIF hace referencia al incumplimiento de comunicar una información o a la utilización de declaraciones o documentos falsos, inexactos o incompletos (artículo 1.1 Convenio PIF). Sin embargo, en el presente caso, como destaca el TJUE, la declaración del IVA se presentó de manera completa y correcta para el ejercicio fiscal en cuestión, sin bien no se ingresó el IVA resultante de esa declaración en los plazos legales. Esto hace que no pueda hablarse de fraude grave en el sentido del Convenio PIF ni tampoco en el sentido del artículo 325 TFUE en la medida en que el sujeto pasivo cumplió debidamente con sus obligaciones declarativas en materia de IVA. Por tanto, el TJUE afirma que el hecho de no ingresar el impuesto correspondiente no constituye un fraude en el sentido de tales disposiciones, con independencia de la naturaleza intencional o no de dicha omisión. El TJUE insiste así en la idea de que la falta de pago del IVA declarado no presenta la misma gravedad que el fraude de este impuesto, ya que, cuando el sujeto pasivo cumple correctamente sus obligaciones declarativas, las autoridades nacionales disponen de la información necesaria para proceder a la comprobación del IVA exigible y su eventual impago. Por tanto, las sanciones penales, si bien pueden ser indispensables para luchar contra el fraude grave en el IVA, no lo son para luchar contra la falta de pago del IVA declarado.

Ahora bien, el hecho de que el incumplimiento de la obligación material de pago no siempre constituya un fraude grave (cuando el IVA ha sido correctamente declarado), no implica que desaparezca la obligación que incumbe a los Estados miembros de imponer sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias, si bien, tales sanciones, podrán tener en estos casos carácter administrativo. El TJUE considera que las sanciones que se exigen en Italia cumplen estos requisitos, pues se establecen multas al 30% del impuesto adeudado, pudiendo obtener una reducción de su importe en función del plazo en que el sujeto pasivo regularice su situación, y siendo exigibles además intereses de demora. El TJUE considera que la severidad de tales multas –a nuestro juicio no

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

tan severas si las comparamos con la sanción del 50% prevista para infracciones leves en la LGT- tiene un efecto disuasorio para los sujetos pasivos. Además, las sanciones también pueden considerarse efectivas porque el establecimiento de reducciones induce a los sujetos infractores a regularizar lo antes posible su situación. Por otro lado, en cuanto a la posibilidad que establece la normativa italiana de que las multas recaigan sobre la persona jurídica sujeto pasivo del impuesto, el TJUE señala que forma parte de la libertad de elección de los Estados miembros y que ello no implica que pierdan su efectividad o carácter disuasorio, dada la importante repercusión que pueden tener sobre el patrimonio de la empresa y, en consecuencia, sobre su actividad económica.

Con respecto al principio de equivalencia, el TJUE manifiesta que constituye otro de los límites que deben respetar los Estados miembros dentro de su libertad para imponer sanciones. En este sentido, el TJUE analiza si, la diferencia entre los umbrales fijados para la incriminación en materia de retenciones del impuesto sobre la renta (150.000 euros) y en materia de IVA (250.000 euros), respeta el referido principio de equivalencia. A tal fin, se analiza si las retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta pueden considerarse una infracción del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares a la falta de pago del IVA declarado. Ambas infracciones tienen en común que se caracterizan por la falta de pago, dentro de los plazos establecidos, del impuesto declarado. No obstante, siguiendo las alegaciones del gobierno italiano, el TJUE considera que existen notables diferencias entre ambos tipos de infracción, tanto por sus elementos constitutivos como por la dificultad para apreciarlos.

Las diferencias que señala el TJUE son básicamente las dos siguientes. Por un lado, la infracción del IVA está relacionada con un comportamiento de los sujetos pasivos, mientras que la del impuesto sobre la renta está relacionada con una conducta de terceros pagadores, que son los que deben efectuar pagos a cuenta. Por otro lado, cuando los terceros realizan retenciones a cuenta están obligados a enviar a los contribuyentes los correspondientes certificados de retenciones que permiten justificar ante la Agencia Tributaria que se han realizado dichas retenciones, aunque con posterioridad los terceros no las ingresen en la Hacienda Pública. Por este motivo, el TJUE considera que la falta de pago de las retenciones puede resultar más difícil de detectar que la falta de pago del IVA declarado. El resultado de todo ello es que, al tratarse de infracciones diferentes, no es obligatorio que el régimen sancionador sea idéntico en ambos casos. Por tanto, en línea con que ya había adelantado el AG, el TJUE declara que el establecimiento de umbrales diferentes para sancionar penalmente diferentes tipos de infracciones (IVA e impuesto sobre la renta) es conforme con el Derecho de la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

Unión, tanto con el artículo 4.3 TUE y el artículo 325.1 TFUE como con el Convenio PIF y la Directiva IVA.

Así pues, a modo de comentario general, podemos afirmar que la presente sentencia merece ser destacada por tres aspectos. Primero, porque confirma que la obligación de adoptar sanciones proporcionadas, eficaces y disuasorias en el ámbito del IVA no implica necesariamente la obligación de imponer sanciones de carácter penal. Segundo, porque es muy relevante la diferencia que efectúa el TJUE en relación con el concepto de fraude grave en el ámbito de los intereses financieros de la Unión (y por tanto del IVA), distinguiendo entre, por un lado, el incumplimiento de la obligación formal de declarar y, por otro, el incumplimiento de la obligación material de pago cuando previamente la declaración se ha presentado correctamente. Esta diferencia permite considerar que solamente es fraude grave el primero de ellos, con la consecuencia de que los Estados miembros deberán respetar en tales casos las normas del Convenio PIF relativas a los umbrales de incriminación y a la obligación de establecer penas privativas de libertad (en esta línea, los artículos 305.3 y 306 de nuestro Código Penal contemplan el umbral de 50.000 euros para los delitos contra la Hacienda de la Unión Europea). En cambio, para otro tipo de fraudes, no graves en el sentido del Convenio, los Estados tendrán una mayor libertad para regular el régimen sancionador.

Y, en tercer lugar, la presente sentencia destaca por la interpretación amplia que el TJUE realiza de los principios de efectividad y equivalencia, sin que resulte necesario que las sanciones sean excesivamente severas para respetar el primero de los principios (multas del 30%, intereses de demora y posibilidad de regularización) y sin que sea necesario que existan grandes diferencias entre las infracciones para justificar un régimen sancionador diferente que respete el principio de equivalencia. En relación con esto último, hay que destacar que el TJUE considera conforme con el Derecho de la Unión, a la luz del referido principio de equivalencia, que pueda haber un régimen sancionador más severo para un impuesto nacional (retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta) que para un tributo que afecta a los intereses financieros de la Unión (impago del IVA declarado). Debemos recordar que las diferencias que según el TJUE justifican un trato distinto no son más que la condición del sujeto infractor en cada caso (sujeto pasivo y obligado a retener) y el hecho de que, supuestamente, la existencia de un certificado de retenciones otorga una apariencia de pago que hace más difícil controlar que efectivamente las retenciones hayan sido ingresadas por los terceros pagadores.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

Por último, desde un punto de vista más práctico, en relación con el litigio principal, hay que destacar que el hecho de que la modificación de la normativa italiana sea conforme con el Derecho de la Unión, y pueda así continuar aplicándose, tendrá como resultado que no continúe el proceso penal abierto contra el Sr. Scialdone, pues las cantidades de IVA defraudadas están por debajo del nuevo umbral de incriminación, el cual debe resultar aplicable en virtud del principio de retroactividad de la ley penal más favorable (previsto tanto en el ordenamiento interno italiano como en el artículo 49.1 CDFUE). En cambio, la situación habría sido más problemática si el TJUE hubiera considerado que el diferente tratamiento sancionador no es conforme con el Derecho de la Unión. En tal caso, el TJUE habría tenido que pronunciarse sobre si el juez nacional debería dejar sin efecto el Derecho interno con el correspondiente perjuicio que ello implicaría para el imputado, pues no le resultaría aplicable el principio de retroactividad de la ley penal más favorable, al ser dicha ley contraria al Derecho de la Unión. En este punto, habrían vuelto a plantearse los problemas ya comentados en las sentencias *Taricco I y II*, donde, en la segunda de ellas, el TJUE rectificó su criterio para admitir excepciones al principio de primacía del Derecho de la Unión en determinados casos relativos a la protección de los intereses financieros de la Unión. En particular, estas excepciones tendrían lugar cuando, como resultado de dicha primacía e inaplicación de la ley interna, pudieran verse afectados derechos y principios fundamentales de los Estados miembros que, a su vez, son también principios generales del Derecho de la Unión, tales como los principios de legalidad y seguridad jurídica. En este sentido, el AG del presente asunto abordó también esta cuestión en sus conclusiones, señalando, en línea con la doctrina del TJUE, que si la normativa nacional fuera contraria al Derecho de la Unión, excepcionalmente y a fin de salvaguardar las exigencias del principio de seguridad jurídica, debería prevalecer la aplicación de la ley retroactiva más favorable en los procesos penales en curso; y por supuesto, en todo caso, la obligación de modificar el ordenamiento jurídico nacional de cara al futuro.

2.3. STJUE (Sala Cuarta) de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139

Materias tratadas: Exacción aplicada a los productos petrolíferos exportados – Delimitación entre exacciones de efecto equivalente (art. 30 TFUE) y tributos internos discriminatorios (art. 110 TFUE) – Devolución de tributos incompatibles con el Derecho de la Unión – Excepción a la devolución basada en el enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo – Normativa nacional que establece la obligación de repercutir el tributo al consumidor – Incumplimiento de esa obligación de repercusión y

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

consecuencias sobre la devolución del tributo indebido.

Hechos: El presente asunto analiza un gravamen establecido en Rumanía para financiar el Fondo Especial para Productos Petrolíferos, que fue creado para el cobro de las deudas de la antigua Compañía petrolífera rumana (CRP) y está financiado por todos los productores y refinadores de productos petrolíferos que tienen la condición de contribuyentes del referido gravamen (artículo 1 de la OUG n° 249/2000). Estos contribuyentes están obligados a incluir en el precio de los productos que entregan, tanto dentro del mercado nacional como fuera de Rumanía, una cantidad a tanto alzado de 0,01 USD por cada litro de producto petrolífero comercializado, por lo que dicho gravamen se repercute al consumidor final.

La compañía Lukoil reclamó la devolución de las cantidades que había abonado por sus exportaciones de productos petrolíferos desde la incorporación de Rumanía a la UE (1 de enero de 2007), por considerar que el mencionado gravamen resultaba contrario al artículo 30 TFUE. La sociedad alegó que dicho gravamen era una exacción de carácter fiscal establecida unilateralmente por un Estado miembro y percibida sobre las mercancías que cruzan una frontera. Por su parte, la Administración y los tribunales nacionales consideraron que, en caso de ser una exacción contraria al artículo 30 TFUE, tampoco procedería su devolución ya que la normativa nacional establece la obligación de repercutir el gravamen al consumidor. De este modo, puesto que el gravamen no es soportado por la persona que entrega los productos petrolíferos, sino por el adquirente, las autoridades administrativas y judiciales entendían que debía denegarse la devolución con base en el principio de prohibición del enriquecimiento sin causa.

Sin embargo, la particularidad del presente caso reside en el hecho de que la empresa Lukoil había incumplido la obligación de repercusión que establece la normativa nacional y, por tanto, había sido ella misma quien había soportado efectivamente la mencionada exacción. El órgano remitente planteó la cuestión prejudicial porque consideró que el TJUE no se había pronunciado hasta el momento sobre si procedía la devolución de un ingreso contrario al Derecho de la Unión cuando, si bien la normativa nacional establece un mecanismo de repercusión, es el contribuyente quien efectivamente soporta la carga de la exacción al haber incumplido esa obligación de repercusión. Por tanto, en el presente asunto, se pregunta al TJUE si es conforme con el artículo 30 TFUE que un contribuyente, que ha soportado efectivamente la carga de una exacción contraria a este artículo, pueda obtener la devolución del ingreso indebido incluso en una situación en la que el mecanismo de pago de la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

exacción ha sido concebido en la normativa nacional de modo que esa exacción se repercute al consumidor.

Decisión del Tribunal: El razonamiento del TJUE se divide en dos partes. En primer lugar, aunque no se haya planteado por el juez remitente, el TJUE se pronuncia sobre si el gravamen controvertido debe calificarse como exacción de efecto equivalente del artículo 30 TFUE o como tributo interno discriminatorio del artículo 110 TFUE. En segundo lugar, el TJUE aborda si procede reconocer la devolución de un ingreso contrario al Derecho de la Unión en un caso como el presente, en el que el contribuyente soporta efectivamente el gravamen y no lo repercute al consumidor, sin bien la normativa nacional establece una obligación de repercusión. Así, el presente asunto permite al TJUE pronunciarse, por un lado, sobre la delimitación entre los artículos 30 y 110 TFUE, matizando aspectos importantes de una consolidada jurisprudencia sobre el ámbito de aplicación de estos preceptos, y, por otro lado, sobre la aplicación de la excepción a la devolución de ingresos indebidos basada en el enriquecimiento sin causa del contribuyente. Analizaremos, por tanto, ambas partes del razonamiento del TJUE.

En cuanto a la delimitación de los artículos 30 y 110 TFUE, interesa destacar el matiz que realiza el TJUE en función del destino que se dé al rendimiento obtenido con el tributo en cuestión. En este sentido, se indica que puede existir discriminación a pesar de que un tributo grave con idénticos criterios los productos nacionales que se comercializan en el mercado nacional y los productos que se exportan. Esto es lo que sucederá en aquellos casos en que el rendimiento del tributo se destine a financiar actividades de las que disfruten especialmente los productos nacionales comercializados en el mercado nacional. Como ya ha señalado el TJUE, esto puede dar lugar a una discriminación en contra de los productos exportados, en la medida en que la carga fiscal que recae sobre los productos comercializados en el mercado nacional se ve neutralizada por las ventajas que dicha carga contribuye a financiar, mientras que la carga sobre los productos exportados representa una carga neta (vid., entre otras, *Nygaard*, C-234/99 y *Koornstra*, C-517/04).

En este punto, es donde el TJUE, con base en la citada jurisprudencia, resalta la diferencia que existe entre los artículos 30 TFUE y 110 TFUE en lo que se refiere al destino del rendimiento del tributo. A tal efecto se distinguen dos supuestos. 1) Si las ventajas que supone el destino dado al rendimiento de un tributo compensan íntegramente la carga soportada por el producto nacional comercializado en el mercado nacional al efectuarse su comercialización, dicho tributo constituye una exacción de efecto

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

equivalente a un derecho de aduana contraria a los artículos 28 TFUE y 30 TFUE. 2) En cambio, dicho tributo violaría la prohibición de discriminación establecida en el artículo 110 TFUE si las ventajas que supone la afectación del rendimiento del tributo para los productos nacionales comercializados en el mercado nacional solo compensan una parte de la carga que recae sobre estos. En este último caso, el impuesto percibido sobre los productos nacionales exportados, en principio legal, debería prohibirse en la medida en que compense dicha carga y ser objeto de una reducción proporcional. La comprobación de en qué medida existe una equivalencia pecuniaria entre el gravamen recaudado y las ventajas de las que se benefician determinados productos, es una cuestión que corresponde valorar la juez nacional.

Aplicando esta doctrina, el TJUE señala que la exacción controvertida parece, en principio, compatible con el Derecho de la Unión, ya que, a pesar de que constituye una carga pecuniaria impuesta unilateralmente, no se devenga por el hecho de cruzar una frontera, sino que se aplica del mismo modo tanto a los productos entregados en territorio rumano como a los entregados en otro Estado miembro. No obstante, de acuerdo con lo señalado anteriormente, el juez nacional deberá verificar si la afectación del rendimiento de la exacción proporciona una ventaja a los productos petrolíferos nacionales, beneficiando exclusiva o parcialmente a tales productos en perjuicio de los productos exportados. Al respecto, el TJUE aclara que para llegar a dicha conclusión no es determinante el hecho de que la exacción controvertida sirva para pagar las deudas de la extinta Compañía petrolífera rumana (CRP).

En definitiva, si de las actuaciones de comprobación y valoración, que deberá llevar a cabo el órgano nacional, se desprende que los ingresos de la exacción no proporcionan una ventaja a los productos nacionales comercializados en el mercado nacional, la exacción podría constituir un tributo interno legal. En cambio, si resulta que tales ingresos generan una ventaja parcial, podría tratarse de un tributo interno discriminatorio contrario al artículo 110 TFUE y, si tales ingresos compensan íntegramente la carga tributaria, podría ser una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana contraria al artículo 30 TFUE.

Realizada esta delimitación, el TJUE se pronuncia sobre si procede la devolución en caso de que el gravamen se considere una exacción de efecto equivalente del artículo 30 TFUE, que es la calificación que le daban las partes y sobre la que se planteó la cuestión prejudicial. El TJUE recuerda una importante jurisprudencia sobre la obligación que incumbe a los Estados miembros de

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

devolver los impuestos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión y señala, como excepción a dicha obligación, la posibilidad de denegar la restitución del tributo indebido cuando la misma dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo (vid., entre otras, *San Giorgio*, C-199/82; *Comateb y otros*, C-192/15 a C-218/95 y *Lady & Kid otros*, C-398/09). De acuerdo con esta doctrina, el TJUE indica que la negativa a la devolución debe interpretarse restrictivamente, por lo que la repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye la única excepción al derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión.

Así pues, en el presente asunto, resulta que la empresa Lukoil no repercutió el impuesto al consumidor de los productos que comercializaba, a pesar de que la normativa nacional configura dicho impuesto de modo que el mismo debe ser repercutido al consumidor. De este modo, el TJUE entiende que, al incumplir dicha obligación de repercusión, la empresa ha soportado efectivamente el importe del tributo y, por tanto, su devolución no puede dar lugar a un enriquecimiento sin causa de esa empresa. En cuanto al incumplimiento de la normativa nacional (obligación de repercusión), el TJUE señala que no tiene relevancia a este respecto, ya que el derecho a la devolución tiene su fundamento en el Derecho de la Unión y no puede denegarse por una razón basada en el Derecho nacional.

Por todo ello, el TJUE concluye que Lukoil tiene derecho a la devolución del tributo si este se califica como exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana (artículo 30 TFUE). Por otro lado, aunque no se haya planteado en la cuestión prejudicial, el TJUE también aclara que, en caso de que el gravamen se califique finalmente como un tributo interno discriminatorio (artículo 110 TFUE), Lukoil también tendría derecho a su devolución, aunque en ese caso la devolución debería ser parcial. En efecto, en este último supuesto, el TJUE precisa que el derecho a la devolución comprendería la diferencia entre la carga del tributo soportada por los productos comercializados en el mercado de la Unión y la carga del tributo soportada por los productos comercializados en el mercado nacional, debiendo tenerse en cuenta, respecto a esta última carga, las ventajas de las que esos productos disfrutaron con carácter exclusivo.

De este modo, el TJUE distingue, en relación con el derecho a la devolución, los diferentes efectos que pueden derivarse en función de si el tributo se califica como una exacción de efecto equivalente o un tributo interno discriminatorio. En cualquier caso, con respecto a la posibilidad de devolución en

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

caso de no repercusión del mismo, que es la cuestión prejudicial planteada, el TJUE declara que el artículo 30 TFUE debe interpretarse en el sentido de que el contribuyente que ha soportado de forma efectiva la carga de una exacción de efecto equivalente contraria a ese artículo, debe poder obtener la devolución de las cantidades que abonó por este concepto, incluso en una situación en la que el mecanismo de pago de la exacción se configura, en la normativa nacional, de manera que la exacción se repercute al consumidor.

2.4. Sentencias reseñadas de forma más breve

La STJUE (Sala Segunda) de 26 de abril de 2018, *Donnellan*, C-34/17, EU:C:2018:282, aplica la Directiva 2010/24/UE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos a fin de determinar si resulta conforme con la misma la denegación, por parte de las autoridades irlandesas, de una petición de cobro realizada por las autoridades griegas. Aunque la presente sentencia no resuelve directamente un asunto tributario, es objeto de un breve comentario en este apartado dado que se refiere a la Directiva 2010/24 y la misma puede afectar igualmente al cobro de deudas tributarias. En este caso, el crédito en cuestión –superior al millón de euros- era una sanción administrativa, así como intereses y varias multas, que se habían impuesto en Grecia por un caso de contrabando de cigarrillos y que se reclamaban a una persona residente en Irlanda. El problema se planteó porque el crédito controvertido no fue notificado a dicha persona por parte de las autoridades griegas hasta después de que Grecia expidiera a Irlanda un instrumento uniforme a fin de permitir la adopción de medidas de ejecución en el marco de la mencionada Directiva. El TJUE interpreta el artículo 14, apartados 1 y 2, de la Directiva 2010/24 a la luz del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (derecho a la tutela judicial efectiva). Y concluye que no es contrario a dichas disposiciones que un Estado miembro (Irlanda) deniegue la ejecución de una petición de cobro de una sanción impuesta por otro Estado miembro (Grecia) por no haberse notificado debidamente al interesado la resolución por la que se imponía dicha sanción antes de presentar la petición de cobro a la autoridad requerida.

Con ello, la presente STJUE consagra el derecho a la tutela judicial efectiva sin que esto vulnere el principio de confianza mutua que deriva de la Directiva 2010/24, pues no puede ejecutarse una petición de cobro si previamente no se ha notificado al interesado el crédito de que se trate. Por último, a tales efectos, debe advertirse que dicha obligación de notificación, que deberá asumir el Estado requirente, ya sea por sí mismo o en colaboración con el Estado requerido, no puede sustituirse con la notificación del instrumento uniforme que la autoridad requirente debe enviar a la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

autoridad requerida en el marco de la asistencia mutua, pues la notificación del crédito al interesado debe tener lugar con anterioridad, a fin de que el interesado pueda defender sus derechos en las mejores condiciones y decidir con pleno conocimiento de causa sobre las posibilidades de recurso que le asisten.

3. IMPUESTOS DIRECTOS (a cargo de Adolfo Martín Jiménez)

3.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 22 de marzo de 2018, M. Jacob y M. Lassus, C-327/16 y C-421/16, ECLI:EU:C:2018:210.

Materias tratadas: Libertad de establecimiento: legislación nacional que limita las pérdidas a compensar en canjes de valores con posterioridad a la realización del canje – Directiva 90/434 – Compatibilidad con el art. 8 de la Directiva de una legislación nacional que grava las plusvalías en el momento de transmisión de las acciones recibidas en un canje de valores incluso cuando el contribuyente reside en un Estado distinto de aquél en el que se realizó el canje y está protegido por un Convenio de Doble Imposición que impediría tal gravamen – Libertad de establecimiento (art. 49 TFUE): posibilidad para un no residente de compensar ganancias y pérdidas generadas tras aplicar la posibilidad de diferimiento que la Directiva 90/434 reconoce y con anterioridad a la enajenación (matización de la jurisprudencia *National Grid Indus*).

Hechos: El presente caso se refiere a dos supuestos de canje de acciones que afectan a dos sociedades francesas. En el primero de ellos, el Sr. Jacob, en 1996, cuando su residencia estaba en Francia, aportó unos títulos que poseía a una sociedad francesa y, después, en 2007, los enajenó cuando ya residía en Bélgica, desde 2004. Por su parte, el Sr. Lassus, residente fiscal en Reino Unido, en 1997 aportó una participación en una sociedad francesa a una sociedad luxemburguesa, en 2002 vendió finalmente parte de la participación que tenía en la sociedad luxemburguesa. La particularidad que se produce en ambos casos se encuentra en que, según la legislación francesa, la operación de canje era fiscalmente neutra por aplicación de la normativa nacional de transposición del art. 8 de la Directiva 90/434/CEE, pero se encontraba gravada la posterior enajenación de los títulos recibidos en el canje anteriormente realizado. No obstante, en el momento de producirse la enajenación de los títulos recibidos en el canje, Francia no podía gravar ya las plusvalías, en un caso porque el Sr. Jacob era residente en Bélgica y se aplicaba el CDI Francia-Bélgica, en otro, porque se enajenaban títulos de una sociedad luxemburguesa, que eran los recibidos en el canje, sobre los que Francia no tenía

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

ninguna potestad de gravamen. La Administración francesa, sin embargo, gravó las citadas plusvalías, de acuerdo con su legislación, y los tribunales encargados de conocer el asunto preguntaron si la normativa francesa vulneraba el art. 8 de la Directiva 90/434. El Sr. Lassus, además, había alegado que el hecho de no poder imputar minusvalías en el momento de la cesión en 2002 de los títulos recibidos en el canje de acciones podía vulnerar la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE). Según se desprende de la Opinión del AG, párra. 76, en el momento del canje, en 1999, existieron plusvalías cuya tributación se difirió, pero, en 2002, en la fecha de la cesión definitiva, existían pérdidas que son las que el Sr. Lassus pretende compensar con las plusvalías de 1999. En el caso de contribuyentes residentes, tal compensación de ganancias y pérdidas entre el momento del canje y la cesión definitiva sí que se admitía.

Decisión del Tribunal: El TJUE, en primer lugar, razonó sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales. En el caso del Sr. Jacob (C-327/16), si bien la operación de canje había sido puramente interna (se entregaron y recibieron participaciones en una sociedad nacional), la legislación francesa aplicaba a estas situaciones la misma solución prevista para las operaciones transnacionales cubiertas por la Directiva, por lo que, a pesar de no estar cubierta la situación por la Directiva en sí misma, existe un interés objetivo en que, con el fin de evitar futuras diferencias de interpretación, los conceptos de Derecho de la UE reciban una interpretación uniforme cualesquiera que sea las condiciones en que tengan que aplicarse. En el asunto C-421/16, el Gobierno austriaco había alegado que la Directiva no se aplicaba a un caso en el que el socio reside en un Estado distinto de la sociedad dominada y la sociedad dominante. No obstante, el TJUE apuntó que ninguna disposición de la Directiva establece una limitación de esta índole.

Por lo que respecta al fondo del asunto, el TJUE declaró que, si bien el objetivo del art. 8 Directiva 90/434, es no obstaculizar las operaciones de canje de valores, razón por la cual las citadas operaciones no generan renta gravable en ese momento, no es el objeto de la misma eliminar cualquier tributación derivada de las citadas operaciones, sino sólo diferirla. Nada obsta en consecuencia a que un Estado miembro grave en el momento posterior de la cesión de los títulos la plusvalía diferida y correspondiente al momento del canje. El hecho de que, en el momento de realizar la cesión definitiva de los títulos posterior al canje, Francia no sea ya competente para gravar la plusvalía por efecto de la aplicación de sendos CDIs (Francia-Bélgica y Francia-Reino Unido), no hace variar tampoco tal conclusión: el mero hecho de que la cesión posterior de los títulos recibidos en canje esté comprendida en la competencia de un Estado miembro distinto del Estado que dispone

A. Martín, F. Carrasco y A. García, *Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero*, n. 179, 2018.

de la competencia fiscal sobre la plusvalía resultante de la operación de canje de títulos no priva al segundo de los Estados miembros de su derecho a ejercer su competencia fiscal sobre la plusvalía generada en el marco de su competencia fiscal. Tal conclusión está justificada por el principio de territorialidad, asociado a un componente temporal, con arreglo al cual un Estado miembro tiene derecho a gravar la plusvalía generada en el marco de su competencia fiscal (vid. *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785). Por ello, el art. 8 Directiva 90/434 no se opone a la normativa de un Estado miembro que grava la plusvalía diferida correspondiente a una operación de canje de títulos en el momento de la ulterior cesión de los títulos recibidos en un canje, aunque esa cesión no esté comprendida en la competencia fiscal de dicho Estado miembro.

Con respecto a la posibilidad que alegó el Sr. Lassus de compensar la plusvalía de 1999 con la minusvalía de 2002, el TJUE concluyó que el rechazo de esta compensación que, sin embargo, sí está permitida a los residentes, aunque no está regulada en el art. 8 de la Directiva (que se remite a la legislación interna de los Estados miembros), vulnera la libertad de establecimiento. El TJUE estimó que, a estos efectos, un contribuyente residente y otro no residente, como el Sr. Lassus, se encuentran en igualdad de situación, por lo que la diferencia de trato podía resultar restrictiva con respecto a las operaciones de restructuración, comprendidas bajo el ámbito de la libertad de establecimiento, a las que se refiere la Directiva 90/434. Tales restricciones sólo resultan admitidas si están justificadas por alguna exigencia imperativa de interés general. El TJUE no acogió, sin embargo, la alegación francesa en el sentido de que el reparto de la competencia fiscal pudiera justificar la restricción: tanto la plusvalía como la minusvalía se encuentran dentro de la competencia fiscal de la República Francesa, por lo que no tiene sentido acoger tal exigencia imperativa. El TJUE diferenció la situación del Sr. Lassus de la planteada en *National Grid Indus*, C371/10: la liquidación que se había hecho a la sociedad que trasladó su domicilio desde Holanda a otro Estado en *National Grid Indus* tenía carácter final, por lo que Holanda no debía reabrir tal liquidación para compensar unas pérdidas posteriores al citado traslado de residencia. Aquí, sin embargo, en la situación del Sr. Lassus no hay una liquidación final, sino un diferimiento en la tributación, al momento de la cesión definitiva de los títulos, lo cual no impide a Francia tomar en cuenta en ese momento las pérdidas que se pongan de manifiesto en esa fecha.

En el plano del Derecho de la UE, la STJUE que ahora reseñamos tiene un impacto muy importante al suponer una matización de la jurisprudencia *National Grid Indus*. En el ordenamiento español, también la citada sentencia es relevante. Por un lado, afectará de manera sustantiva al art. 95 bis

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

LIRPF y 80.4 LIS, cuya operativa es similar a la legislación francesa, en relación con las personas que trasladan su residencia a otro Estado de la UE. Por otro, afectará a la Ley del IRNR (art. 15.1) cuando un contribuyente realice pérdidas que no pueda compensar con ganancias patrimoniales de fuente española, ya que, en el IRNR, las distintas rentas tributan operación por operación.

3.2. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 31 de mayo de 2018, Hornbach-Baumarkt AG, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366

Materias tratadas: Libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) – Legislación nacional sobre operaciones vinculadas sólo aplicable a las operaciones entre entidades asociadas ubicadas en distintos países pero no a los grupos nacionales – Justificación en atención al reparto equilibrado de la competencia tributaria y el principio de territorialidad – Vulneración del principio de proporcionalidad cuando no se permite a la entidad matriz probar que las garantías otorgadas a favor de las filiales responden un motivo comercial válido, en atención a la posición de la sociedad matriz como asociada de la filial (motivo de grupo).

Hechos: Hornbach-Baumarkt AG es la sociedad matriz alemana de un grupo empresarial. En el año 2003, Hornbach poseía indirectamente, a través de una filial alemana y de otra filial holandesa, el 100 por 100 del capital de dos sociedades de los Países Bajos, Hornbach Holding BV y Hornbach Real Estate Groningen BV. En el citado ejercicio, estas dos últimas sociedades presentaban un capital propio negativo y, para continuar sus actividades comerciales, necesitaban créditos bancarios. La entidad bancaria que financiaba a estas sociedades habitualmente exigió una garantía a fin de conceder los créditos. Por ello, Hornbach aportó una declaración de garantía al banco en la que se comprometía a actuar de manera que las sociedades filiales holandesas tuvieran recursos suficientes que les permitieran hacer frente a todas sus obligaciones con la entidad financiera. La Administración tributaria alemana estimó que terceros independientes habrían exigido una remuneración por la citada carta de garantía y, en consecuencia, tomando como fundamento la legislación alemana sobre operaciones vinculadas, valoró tal garantía a efectos de incrementar la base imponible en Alemania de la entidad Hornbach.

En los recursos que planteo, Hornbach alegó el carácter discriminatorio de la legislación alemana sobre operaciones vinculadas, ya que sólo se aplicaba en relación con operaciones internacionales y no internas, y que la misma es contraria a la libertad de establecimiento, ya que no admitía la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

posibilidad de probar que la operación responde a motivos económicos válidos para el grupo empresarial (de acuerdo con el razonamiento del TJUE en la STJUE SGI, C-311/08, EU:C:2010:26). En efecto, para Hornbach, la carta de garantía respondía a un motivo económico válido, como es una medida de apoyo a las filiales extranjeras para que continúen su actividad. Para la Administración alemana, sin embargo, su legislación no contiene ninguna regla autónoma relativa a la presentación de datos relativos a los eventuales motivos comerciales por las que se ha celebrado la operación, pero el contribuyente dispone, no obstante, de la posibilidad de aportar pruebas del carácter apropiado ('de mercado') de la operación efectuada. El litigio llegó al conocimiento del Tribunal de lo Tributario de Renania-Palatinado, que planteó la correspondiente cuestión prejudicial al TJUE. Para este Tribunal, está claro que, de acuerdo con el principio de plena o libre competencia / imposición a precios de mercado, resulta indudable que, en condiciones de mercado, dos partes independientes hubieran previsto la remuneración de la carta de garantía por el riesgo asociados que ello implica. No obstante, el Tribunal nacional cuestiona si la normativa alemana sobre el principio de plena competencia podía ser contraria a la libertad de establecimiento (art. 49 en relación con el art. 54 TFEU) al resultar aplicables sólo a operaciones transnacionales y con las exigencias derivadas de la STJUE SGI, C-311/08, y debía permitirse al contribuyente probar que la operación respondía motivos económicos válidos.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE precisó que, puesto que Hornbach poseía una participación del 100 por 100 en sus filiales holandesas, en atención a esta situación de hecho, se podía aplicar la libertad de establecimiento (art. 49 en relación con el art. 54 TFEU). En segundo lugar, el TJUE apuntó que una situación que trata de forma diferente las participaciones en sociedades internas o externas podía restringir la libertad de establecimiento. Tal legislación sólo podría admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o está justificada por razones imperativas de interés general. El TJUE sin embargo no se centró en la diferencia entre situaciones de los grupos nacionales o los que tienen filiales extranjeras y se limitó a considerar si la normativa alemana estaría justificada a la luz de la doctrina sobre las exigencias imperativas de interés general, ya que los Gobiernos alemán y sueco realizaron alegaciones que cabía entender como más comprendidas entre estas últimas. En concreto, puesto que el Gobierno alemán justificaba su legislación sobre operaciones vinculadas en el hecho de que la concesión gratuita por una matriz alemana de ventajas a sus filiales influía, al reducirla, en la base imponible del IS alemán, aumentando las rentas de su filial extranjera, tal legislación debía ser examinada desde la óptica del principio de territorialidad y de la exigencia imperativa relativa a la necesidad de preservar el reparto

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

A estos efectos, el TJUE, en línea con la jurisprudencia *SGI*, consideró que una normativa como la controvertida en el litigio principal, que pretende impedir que los beneficios generados en el Estado miembro de que se trata se transfieran fuera de la jurisdicción tributaria de éste por medio de operaciones que no son conformes con las condiciones del mercado, sin haber tributado por ello, es adecuada para garantizar el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Habrá que examinar, en consecuencia, si la normativa cumple con el principio de proporcionalidad, ya que la *STJUE SGI* concluyó que la normativa sobre el principio de plena competencia estaría justificada sólo si se había permitido al contribuyente probar que su comportamiento respondía a motivos comerciales válidos.

El Gobierno alemán había argumentado que el concepto de ‘motivos comerciales’ válidos del apartado 71 de la *STJUE SGI* debe interpretarse teniendo en cuenta el principio de libertad de competencia, que excluye, por su naturaleza, que se admitan razones económicas que tengan su origen en la posición de asociado. Hornbach, además, había argumentado que los motivos de su garantía sin precio a las filiales eran fundados, pero no pudo demostrar que respondían a razones económicas. El TJUE, sin embargo, en su decisión, consideró que motivos comerciales inherentes a la política de grupo pueden justificar perfectamente la dotación de capital de filiales extranjeras o las garantías prestadas a las mismas por la sociedad matriz. Además, no existe en este caso ningún riesgo de evasión fiscal, ya que no hay un montaje puramente artificial en el sentido de la jurisprudencia del TJUE, ni una voluntad de Hornbach de reducir su tributación en Alemania. En tales circunstancias, pueden existir motivos comerciales relacionados con el grupo societario y la posición de Hornbach como asociada de las entidades holandesas, que justifiquen la conclusión de la operación controvertida (garantía) en condiciones que no son las usuales entre terceros. En el caso controvertido, la prestación por la matriz de la garantía se justifica por el interés económico en el éxito comercial de las filiales y en la responsabilidad de la matriz Hornbach como asociada de las filiales holandesas. Corresponderá al órgano jurisdiccional nacional comprobar si se dio a Hornbach la posibilidad, sin que se le impusieran obligaciones administrativas excesivas, de presentar datos relativos a eventuales motivos comerciales por los que se acordaron las operaciones controvertidas, sin que se excluya a este respecto que puedan ser tomados en consideración motivos económicos derivados de su posición de asociado no residente. Por consiguiente, la legislación alemana no resulta contraria al principio de proporcionalidad siempre que las autoridades encargadas de la aplicación de

A. Martín, F. Carrasco y A. García, *Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.*

esa normativa den al contribuyente la posibilidad de probar que las condiciones convenidas lo han sido por motivos comerciales que pueden derivarse de su posición de asociado de la sociedad no residente, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Si bien se esperaba que el TJUE aclarara la jurisprudencia *SGI*, para confirmar si la misma se aleja o no, en la concepción del principio de imposición a precios de mercado, de la configuración de éste en las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, la sentencia ahora reseñada parece reafirmar las conclusiones de *SGI* en el sentido de que justificaciones relativas al grupo societario pueden suponer una excepción al principio de imposición a precios de mercado. Como es sabido, en el ámbito OCDE, deben tomarse, en principio, en consideración las circunstancias específicas de la operación y parte vinculada, pero no las relativas al grupo societario como tal. Por esta razón, la sentencia *Hornbach-Baumarkt* resulta de interés al reafirmar la peculiaridad (desnaturalización, según reclamaban los Gobiernos que presentaron alegaciones) del principio de imposición a precios de mercado en el ámbito de la UE con respecto al mismo principio en el marco de la OCDE.

Al mismo tiempo, resulta curioso también que el TJUE, una vez más, no aceptara la invitación del AG para aclarar el marco e instrumento conceptual de referencia en el caso de la aplicación de las libertades fundamentales a las normas en materia de impuestos directos, si es el principio de prohibición de restricciones o de prohibición de la discriminación. Para el AG, la norma nacional no genera ninguna discriminación, expresando el AG una preferencia clara por el enfoque de discriminación y no de restricción, en línea con lo manifestado reiteradamente en esta sección. No obstante, la aceptación por el TJUE del razonamiento del AG hubiera predeterminado en gran parte la decisión del propio TJUE en las sentencias sobre los ‘tax rulings’ que el TJUE deberá emitir en el futuro (la audiencia del caso Apple estaba prevista ya para el mes de junio de 2018). En efecto, para el AG, la aplicación de la legislación sobre operaciones vinculadas de manera diferente a las operaciones transnacionales y a las nacionales se funda en la ausencia de comparabilidad de la situación de ambos tipos de grupos societarios. Como es sabido, las decisiones de la Comisión en los procedimientos de ayudas de estado sobre los tax rulings (v.gr. Apple, Starbucks, Fiat etc.) en gran parte se asientan en el trato diferenciado de los grupos multinacionales y las empresas puramente nacionales, por lo que el razonamiento del AG desmantelaba gran parte del razonamiento de la Comisión, aunque también cabe decir que el hecho de que el TJUE estime, por la vía de las exigencias imperativas de interés general, que es posible una legislación diferenciada en materia de operaciones vinculadas para los grupos multinacionales y las empresas nacionales lleva a

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

conclusiones similares.

3.3. Sentencias reseñadas de forma más breve

La STJUE (Sala Primera) de 15 de marzo de 2018, *Picart*, C-355/16, ECLI:EU:C:2018:184, consideró la compatibilidad del ‘exit tax’ francés y la aplicación de la jurisprudencia del TJUE sobre este tipo de tributos en el contexto del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, de 21 de junio de 1999 (DO 2002 L 114, p. 6). El Sr. Picart pretendía invocar la jurisprudencia del TJUE sobre ‘exit tax’ en el contexto del Acuerdo UE-Suiza citado para evitar el pago del impuesto francés al trasladar a Suiza su residencia fiscal desde Francia. Sin embargo, con su traslado de residencia el Sr. Picart no ejercía ninguna actividad asalariada o por cuenta propia en Suiza más allá de la gestión, desde Suiza, de las participaciones que tenía en sociedades francesas ya con anterioridad al citado traslado. El TJUE entendió, sin embargo, que la actividad del Sr. Picart no caía dentro del ámbito de aplicación de los art. 12 y 13 del Acuerdo, ya que tales preceptos protegen al nacional de un Estado que pretende ejercer una actividad en el territorio de la otra parte, de la que no es nacional. El Sr. Picart, nacional francés, no tenía intención de ejercer su actividad económica en Suiza, sino que quiere seguir ejerciendo una actividad en Francia, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación del art. 12 del Acuerdo. Tampoco está protegido por el art. 13 para trabajadores fronterizos, ya que él no se desplaza entre Francia y Suiza. El TJUE diferenció la situación del Sr. Picart con respecto a la STJUE *Ettwein*, C-425/11 por el hecho de que, en esta última sentencia, la pareja de trabajadores autónomos que trasladó su residencia de Alemania a Suiza, manteniendo su actividad en Alemania, y que regresaba a diario a su domicilio desde el lugar de su actividad profesional a su lugar de residencia, se desplazaba efectivamente entre los dos Estados citados. El Sr. Picart, a diferencia de la citada pareja, siempre permanecía en su Estado de residencia, desde donde ejercía su actividad económica en el Estado de origen. Por ello, la situación del Sr. Picart no está comprendida *ratione personae* en el concepto de trabajadores autónomos del Acuerdo entre Suiza y la UE. Al mismo tiempo, el TJUE declaró que, puesto que el Acuerdo no regula expresamente la libertad de establecimiento, no es posible extender a Suiza, a falta de una disposición expresa a estos efectos, la interpretación dada de las normas de Derecho de la Unión relativas al art. 49 TFUE y en relación con el ‘exit tax’. En realidad, el TJUE llega a una conclusión similar a la expresada por el AG Mengozzi, aunque, quizás, el razonamiento de este último está desarrollado con mayor claridad y precisión.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

La STJUE de 12 de abril de 2018, *Comisión / Reino de Bélgica, C-110/97, ECLI:EU:C:2018:250*, estimó que la normativa belga según la cual la base imponible relativa a la estimación de rendimientos de inmuebles en el IRPF de este país varía según éste se encuentre en territorio belga o en el extranjero vulnera la libre circulación de capitales del TFUE (art. 63 TFEU) y del Acuerdo del EEE (art. 40). En definitiva, esta sentencia reitera la jurisprudencia que considera contrarias a las libertades fundamentales las medidas nacionales que establecen bases imponibles distintas para operaciones o bienes puramente nacionales en comparación con los que tienen un componente extranjero (operaciones realizadas o bienes situados fuera del territorio nacional).

4. AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER TRIBUTARIO

4.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 26 de abril de 2018, Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED), C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280

.

Materias tratadas: Ayudas de estado del art. 107 TFUE – No consideración como tal del impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales salvo por lo que respecta a la exención para grandes establecimientos colectivos – Cómputo del plazo de prescripción a efectos del régimen de ayudas de estado y de la consideración como existente de las ayudas ilegales concedidas.

Hechos Desde su nacimiento, los impuestos regionales sobre grandes establecimientos comerciales han sido objeto de polémica, entre otras por su compatibilidad con el Derecho de la UE, cuestión sobre la finalmente decide el TJUE en los asuntos que comentamos. En este caso concreto, la STJUE se refiere al impuesto catalán sobre los grandes establecimientos comerciales, que se creó por la Ley 16/2000 de Cataluña. Tras varios recursos nacionales de la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (“ANGED”), con una sentencia del TC incluida, el asunto llegó al TS español, que planteó al TJUE varias cuestiones prejudiciales orientadas a conocer si el Impuesto catalán vulnera la libertad de establecimiento (art. 49 en relación con el art. 54 TFUE) y la prohibición de ayudas de estado del art. 107.1. TFUE. En particular, en relación con el art. 107.1 TFUE, el TS consideró que la exención para establecimientos comerciales con una superficie de venta inferior a 2.500 m² o ciertas exenciones para los grandes establecimientos colectivos o los establecimientos dedicados a la jardinería, venta de vehículos, materiales para la construcción,

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

maquinaria y suministros industriales o la posibilidad de que sólo tributen por el 40 por 100 de la base liquidable los dedicados esencialmente a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas y a los centros de bricolaje, podía suponer una ayuda de estado prohibida. ANGED había denunciado también el impuesto ante la Comisión Europea en dos ocasiones, una, en 2003, terminó con el archivo de la denuncia; la otra, en 2013, determinó el inicio de un procedimiento en el que la Comisión comunicó a España que el tributo controvertido podía considerarse como generador de una ayuda de Estado. Por ello, el TS también preguntó acerca del efecto del pronunciamiento de la Comisión de 2003 por el cual decidió el archivo de las actuaciones en el caso de que se decidiera considerar que existía una ayuda de Estado del art. 107.1 TFUE.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE, como cabía esperar se pronunció argumentando que el impuesto catalán controvertido no genera una vulneración de la libertad de establecimiento del TFUE (art. 49 en relación con el art. 54 TFUE). Para el TJUE, era obvio que el tributo no ocasionaba una discriminación directa por razón de nacionalidad, pero tampoco existía una discriminación indirecta: según los datos de la Comisión, las empresas de otros Estados sujetas al impuesto representan el 61,5 por 100 de la superficie ocupada por las empresas de más de 2500 m² sujetas al mismo y, según los datos de ANGED, el 52 por 100 de la carga fiscal del impuesto recae sobre los grandes establecimientos comerciales de los demás Estados miembros. Con estos porcentajes, está claro que no existía una discriminación por razón de la nacionalidad y no se vulnera la libertad de establecimiento.

En segundo lugar, el TJUE abordó los aspectos relativos a si el impuesto catalán sobre grandes superficies podía considerarse como una ayuda de estado (a favor de las empresas pequeñas o medianas no sujetas al tributo). A estos efectos, el TJUE redujo sus conclusiones a determinar si existía o no discriminación de un grupo determinado de empresas o producciones a la luz del objetivo perseguido por el impuesto catalán. Si tal discriminación existía, se verifica el requisito de la selectividad. A priori el TJUE estimó que la exclusión de los establecimientos con menos de 2500 m² de superficie del ámbito de aplicación del impuesto podría aparentemente suponer una diferencia de trato entre distintos grupos de empresas, por lo que, en realidad, lo que cabría determinar es si los establecimientos permanentes incluidos y excluidos del ámbito de aplicación del impuesto están en una situación comparable.

Al no existir una normativa de la UE en la materia, compete a los Estados miembros o a sus entidades

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

infraestatales con poder tributario la determinación de las bases imponibles y el reparto de la carga tributaria entre los distintos factores de producción y los diferentes sectores económicos. El objetivo del impuesto catalán es contribuir a la protección del medioambiente y a la ordenación del territorio, ya que trata de corregir el impacto medioambiental y territorial de la actividad de los grandes establecimientos comerciales, en especial, debido a los flujos de circulación generados, haciendo que contribuyan a los planes de actuación medioambiental y a la mejora de las infraestructuras. Para el TJUE, no puede negarse que el impacto medioambiental de los establecimientos comerciales depende de sus dimensiones: a mayor superficie de venta, mayor será la afluencia de público, lo que se traduce en mayores efectos negativos para el medioambiente. Un criterio basado en la superficie de venta, como el que utiliza el impuesto controvertido para diferenciar entre las empresas según su impacto medioambiental sea más o menos intenso, es coherente con los objetivos perseguidos. Tales establecimientos suponen también un reto particular en términos de política de ordenación del territorio. Y, por ello, concluyó el TJUE, el criterio de sujeción al impuesto basado en la superficie de venta permite diferenciar dos categorías de establecimientos que no se encuentran en la misma situación desde el punto de vista de los objetivos que persigue la legislación nacional. No cabe considerar, en consecuencia, que la exoneración fiscal para los establecimientos comerciales cuya superficie de venta es inferior a 2.500 m² confiera una ventaja selectiva a dichos establecimientos y, por tanto, no constituye una ayuda de Estado selectiva.

Por lo que respecta al resto de exenciones del impuesto catalán (para establecimientos comerciales colectivos, establecimientos de jardinería y venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales, y la reducción del 60 por 100 de la base liquidable para los establecimientos dedicados a la venta de mobiliario, de artículos de saneamiento y de puertas y ventanas o centros de bricolaje), tales medidas suponen excepciones con respecto al margo de referencia constituido por el impuesto específico. Sin embargo, el Gobierno de la Generalitat había alegado que las actividades exentas, por su propia naturaleza, requieren grandes superficies de venta, sin que tales superficies respondan al interés de atraer el mayor número posible de consumidores y sin que aumente el flujo de personas que se desplazan a ellos en vehículos privados. Por ello, estas actividades tienen un menor impacto negativo sobre el medioambiente y la ordenación del territorio. El TJUE entendió que esta circunstancia puede justificar la distinción que establece la normativa catalana y no atribuirá ventajas selectivas a las actividades cubiertas por la exención. Sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar que así sea.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

No obstante lo anterior, en relación con la exención del impuesto sobre grandes superficies a los establecimientos colectivos (v.gr. centros comerciales con multitud de tiendas de distintas marcas), este criterio está diferenciando entre dos categorías de establecimientos que se encuentran en una situación objetivamente comparable por lo que respecta a los objetivos de protección mediambiental y de ordenación del territorio. Por consiguiente, la no sujeción de los grandes establecimientos comerciales colectivos tiene carácter selectivo y puede constituir una ayuda de estado del art. 107.1. TFUE. En la medida en que tal ventaja selectiva parece cumplir el resto de requisitos del art. 107.1 TFUE podría ser una ayuda de estado prohibida.

Por último, en relación con los efectos de la decisión de archivo del procedimiento por la Comisión de 2 de octubre de 2003, el TJUE entendió que tal decisión no convertía la ayuda declarada ilegal en existente, esto es, la carta no era equivalente a una autorización de la ayuda, aunque sólo sea porque el efecto de dicha carta es limitado, ya que, en ella, la Comisión sólo se pronuncia sobre la conformidad con el art. 107 TFUE del régimen de asignación de los ingresos del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y no constituyó una decisión final sobre la naturaleza de ayuda o no de la medida examinada (no es una expresión clara y definitiva de la posición de la Comisión). En este sentido, el TJUE precisó que la fecha en la cual una ayuda ilegal se concedió efectivamente a su beneficiario es el momento en el que empieza a correr el plazo de prescripción, pero, no obstante, en el caso planteado, el escrito de la Comisión de 28 de noviembre de 2014, en el que dicha institución informa a las autoridades españolas de que el impuesto catalán podía conferir ayudas de estado, interrumpe el plazo de prescripción (art. 15.2. Reglamento del Consejo 659/1999), de modo que las ayudas concedidas en el período de 10 años anteriores a dicho escrito no pueden considerarse ayudas existentes (cualquier ayuda para la que haya expirado el plazo de prescripción se considera existente, art. 15.3 Reglamento 659/1999). Tanto el referido escrito de 2014 como el escrito de la Comisión de 2 de octubre de 2003 contestan determinadas solicitudes e intercambios de escritos con las autoridades españolas, tales solicitudes de estas últimas puede reputarse también que interrumpieron el período de prescripción, por lo que las ayudas resultantes del régimen del impuesto catalán no pueden ser consideradas como ayudas existentes en el sentido del art. 1.b) del Reglamento 659/1999 (actual art. 1.b) Reglamento 2015/1589) a efectos de impedir la recuperación de la ayuda concedida.

Las SsTJUE de 25 de abril de 2018, Anged y Diputación General de Aragón, C-236/16 y C-237/16, ECLI:EU:C:2018:291 y Anged y Consejería de Hacienda del Principado de Asturias et al,

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

C-234/16 y C-235/16, ECLI:EU:C:2018:281, llegaron a idénticas conclusiones en relación con los impuestos sobre grandes superficies de Aragón y de Asturias. Las diferencias con respecto a la STJUE relativa al impuesto catalán se encuentran en que, para los tributos análogos de Aragón y Asturias, no se consideró ninguna exención semejante a la existente en Cataluña para los establecimientos comerciales colectivos y, en consecuencia, ambas sentencias concluyeron que los tributos aragonés y asturiano no presentaban problemas desde la perspectiva del art. 107 TFUE, salvo que el órgano jurisdiccional nacional estimara que alguna excepción por tipo de comercio (v.gr. venta de maquinaria, vehículos, utillaje y suministros industriales etc.) pudiera ocasionar dificultades desde la perspectiva del art. 107.1. TFUE por ser incompatible con la finalidad del tributo. Llama la atención que los límites de la exención vinculada a la superficie del local no eran los mismos que en Cataluña, sin embargo, el TJUE entendió que la fijación de los mismos a la hora de definir los establecimientos comerciales sujetos forma parte del ámbito de discrecionalidad del legislador. El TJUE deja, no obstante, en relación con algunas exenciones del impuesto un ámbito de decisión al órgano jurisdiccional nacional, el TS, por lo que habrá que ver las sentencias específicas de este último para terminar de completar qué aspectos de los tributos sobre grandes establecimientos comerciales son problemáticos desde la perspectiva del régimen de las ayudas de estado.

Las tres sentencias son relevantes también desde la perspectiva del régimen general de las ayudas de estado ya que, en esta ocasión, a diferencia de otras, el TJUE no cuestiona la finalidad del tributo desde una perspectiva de Derecho de la UE y admite la política del legislador nacional (autonómico, en este caso). Este punto de partida lleva al TJUE a considerar la aplicación del art. 107.1 TFUE desde la perspectiva de la coherencia de la norma con el fin del tributo, lo que lleva a concluir que las exenciones para establecimientos pequeños o medianos resultan admisibles pero que las relativas a otros sectores podrían considerarse como ayudas de estado (si bien, en este punto, el TJUE deja al TS la acreditación y comprobación de dicho aspecto y de qué sectores exentos podrían estarse beneficiando de una ayuda).

4.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

La **Sentencia del TGUE de 15 de marzo de 2018, Naviera Armas / Comisión, T-108/16**, ECLI:EU:T:2018:145, recurrida en casación ante el TJUE, C-319/19P, tiene especial interés en lo que se refiere al modo de calcular el importe de las tasas por utilización de dominio público. En este caso, el TGUE anula una decisión de la Comisión por la que se entiende que no existió una ayuda de estado

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

en la concesión de uso del Puerto de las Nieves, en Las Palmas de Gran Canaria, al estimar que la cesión de uso exclusiva, aplicando el criterio del inversor privado, entre otras cosas, hubiera debido determinar la apertura de un procedimiento de concurso público y el cobro de un canon de concesión que cubriera los gastos para el ente público que cede el uso más un beneficio razonable, teniendo en cuenta el valor de mercado del activo cedido en uso. Al no haber examinado la Comisión los cobros / renuncia a los mismos por la Dirección de Puertos desde la perspectiva del inversor privado, la decisión de la Comisión debía ser anulada. Las consecuencias de esta sentencia son muy importantes para los Estados / autoridades infraestatales que conceden el uso del dominio público y tienen un impacto muy relevante en la determinación de la cuantía de las tasas a percibir por las cesiones de uso del mismo. No obstante, al estar recurrida en casación la sentencia, habrá que esperar a ver cuáles son las conclusiones del TJUE.

Por su parte, la **STGUE (Sala Quinta) de 31 de mayo de 2018, Groningen Seaports BV, T-160/16, ECLI:EU:T:2018:317**, representa un caso un tanto particular en el que el demandante admite que la exención del Impuesto sobre Sociedades para los puertos marítimos neerlandeses es una ayuda de estado (existente, no ilegal), según declaró la Comisión, pero reclama que, puesto que los puertos holandeses compiten con los franceses, belgas y alemanes, no se haya declarado que el régimen tributario de estos últimos es ayuda de estado al mismo tiempo en todos los Estados de la UE afectados, eliminándose las distorsiones a la competencia simultáneamente (en realidad, el reclamante argumenta que se concede una ventaja a los puertos franceses, belgas y alemanes por no cerrar los procedimientos de ayudas al mismo tiempo). El TGUE, como es obvio, contesta que el concepto de ayuda de estado está vinculado a lo que ocurre dentro de un Estado miembro y no exige una comparación con los mercados de otros Estados, de forma que el hecho de que existan ilegalidades en estos no debe determinar o impedir que se eliminen las distorsiones de la competencia que puedan identificarse por la Comisión en procedimientos distintos seguidos contra otros Estados miembros. De hecho, las particularidades de cada uno de los Estados y los distintos, entre otros, regímenes tributarios que aplican a los puertos fue lo que justificó que se abriera un procedimiento contra todos ellos y, al mismo tiempo, que su situación no sea idéntica, ya que cada Estado tiene sus particularidades. Esto es, en términos de selectividad, la comparación se debe realizar en el interior de un Estado miembro, ya que la situación de operadores en otros Estados es fáctica y jurídicamente diferente. En realidad, el demandante se quejaba de que la investigación contra los puertos holandeses se abrió y cerró antes que la emprendida en relación con los puertos franceses, belgas y alemanes, lo cual concedía a estos últimos una ventaja competitiva que distorsionaba la competencia. Sin

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

embargo, el TGUE no admitió que se debiera conceder un período transitorio para igualar, en términos temporales, los resultados y procedimientos seguidos contra los distintos países o que la Comisión, en el tiempo de los hechos, debiera abrir simultáneamente investigaciones contra todos los Estados donde existían distorsiones a la competencia provocadas por el régimen, entre otros, tributario de los puertos marítimos.

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

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, ECLI:EU:2018:204.

Materias tratadas: IVA repercutido y soportado varios años después de la entrega de bienes por error en la calificación de la operación – derecho de devolución – inicio del cómputo del plazo de prescripción – principios de seguridad jurídica y de neutralidad.

Hechos: Durante los años 2004 a 2010, Volkswagen, domiciliada en Alemania, recibió de dos empresas proveedoras, domiciliadas en Alemania y Eslovaquia, determinados bienes para los sistemas de iluminación de sus vehículos. En las facturas de estas operaciones los proveedores no incluyeron el IVA, por considerar que estaban exentas, al constituir meras “compensaciones financieras”. Posteriormente, en el año 2010, las sociedades proveedoras se dieron cuenta de que su forma de proceder no se ajustaba al Derecho eslovaco. En consecuencia, expidieron nuevas facturas repercutiendo el IVA a Volkswagen, presentaron declaraciones complementarias e ingresaron el IVA. En el año 2011, Volkswagen solicitó a la administración tributaria eslovaca la devolución del IVA soportado por esas entregas. La Administración tributaria consideró aplicable el plazo de prescripción de 5 años, previsto en su derecho nacional, contándolo desde que se produjeron las entregas, por lo que rechazó la devolución del IVA correspondiente a los períodos 2004 a 2006. Volkswagen recurrió esta resolución administrativa en varias instancias hasta llegar al Tribunal Supremo de Eslovaquia. Este tribunal acordó plantear varias cuestiones prejudiciales ante el TJUE, ya que tenía dudas acerca de la compatibilidad con el Derecho de la UE. Las cuestiones prejudiciales fueron contestadas de forma conjunta por el TJUE y, en resumen, versan sobre si el Derecho de la UE se opone a una normativa nacional que en estas circunstancias deniega el derecho a la devolución de un IVA porque se aplica un plazo de prescripción que se computa desde la fecha de la entrega y finaliza antes de la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

presentación de la solicitud de devolución.

Decisión del Tribunal: El asunto se refiere a un derecho a la devolución de un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución, regulado en la Directiva 2008/9, pero, como en otros asuntos anteriores, el TJUE considera que este derecho es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en el propio Estado de establecimiento, previsto en la Directiva IVA. Por tanto, el TJUE reproduce y aplica todo su acervo jurisprudencial sobre el derecho a deducir. Así, reitera su consideración como principio fundamental, de limitación excepcional y garante de la neutralidad; su subordinación al cumplimiento de requisitos materiales y formales; la admisión, por razones de seguridad jurídica, de un plazo previsto en la normativa nacional para que el sujeto pasivo solicite la deducción (o devolución), siempre que se respeten a su vez los principios de equivalencia y efectividad; y, por último, la posibilidad, con base en el art. 273 de la Directiva IVA, de medidas nacionales de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que resulten proporcionadas.

Pues bien, en este caso, el TJUE considera que no existe riesgo de fraude fiscal o de falta de pago del IVA y que Volkswagen se vio imposibilitado objetivamente para ejercer su derecho a devolución antes de la regularización practicada por las sociedades proveedoras. En efecto, sólo después de esa regularización, se cumplieron los requisitos formales y materiales que dan derecho a la deducción. Por ello, dado que Volkswagen no mostró falta de diligencia, y teniendo en cuenta también la ausencia de abuso o fraude, la Administración eslovaca no puede oponer válidamente a Volkswagen un plazo de prescripción que se inició antes de la regularización y que terminó, para algunos períodos, antes también de esa regularización.

La solución del TJUE es, desde luego, garantista y satisfactoria para los sujetos pasivos, y se alinea con la jurisprudencia anti-formalista y expansiva del derecho a deducir (o devolver). Sin embargo, resulta cuanto menos extraño que se pueda dar una situación así en la práctica, en la que en relación a un mismo período no haya prescrito el derecho a liquidar y pagar el IVA y sí, en cambio, el derecho a solicitar la devolución derivada de ese mismo pago. En nuestro derecho, creemos que es evidente que estaríamos ante lo que la LGT llama “obligaciones conexas” y resultaría de aplicación el art. 68.9 LGT, de modo que la interrupción del plazo de prescripción para liquidar determinaría también la interrupción del plazo para solicitar la devolución.

En el período al que se refiere esta reseña de jurisprudencia se ha dictado por el TJUE otra sentencia

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

sobre un asunto similar, la sentencia *Biosafe*, analizada más adelante en el subapartado tercero.

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, ECLI:EU:C:2018:228.

Materias tratadas: IVA – obligación de la regularización de las deducciones inicialmente practicadas – fecha de nacimiento de la obligación de regularización – período en el que debe producirse la regularización.

Hechos: La sociedad lituana SEB Lizingas (a la que sucede con posterioridad SEB bankas) adquirió unas parcelas de terreno a la sociedad VKK Investicija en el año 2007. Ambas sociedades consideraron que la operación consistía en una entrega de terreno edificable sujeta al IVA, por lo que SEB Lizingas abonó el IVA y a continuación se lo dedujo. Tres años después, en 2010, VKK consideró que la operación debía quedar exenta de IVA. En consecuencia, envió a SEB Lizingas una nota de crédito en la que indicaba que, al no devengarse el IVA, el precio, impuestos incluidos, que figuraba en la primera factura, era el precio sin impuestos y emitió una nueva factura por ese importe sin mencionar el IVA. SEB Lizingas se negó a tener en cuenta la nota de adeudo y la nueva factura, así como a regularizar la deducción llevada a cabo en el año 2007. Sin embargo, en 2012 fue sometida a una inspección fiscal que determinó que, en efecto, las entregas de las parcelas estaban exentas de IVA, por lo que la administración ordenó el pago del IVA indebidamente deducido en 2007. Tras varios recursos, la controversia terminó en el Tribunal Supremo de Lituania. Este Tribunal acordó remitir al TJUE varias cuestiones prejudiciales ya que dudaba de la interpretación que debía darse a los artículos 184 a 189 de la Directiva IVA.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su argumentación aclarando que en este caso se aplica la obligación general de regularización, prevista en el artículo 184 de la Directiva IVA. Cuando un sujeto pasivo se deduce un IVA devengado de manera incorrecta, ya que la operación está exenta, nos encontramos ante la posibilidad prevista en primer lugar en el artículo 184, esto es, aquella en la que la deducción inicialmente practicada es superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar. Este deber de regularización se desprende igualmente del principio de neutralidad fiscal. En cambio, en este caso, no resultan de aplicación los artículos 187 a 189 de la Directiva IVA, que prevén la regularización de las deducciones para el caso de los bienes de inversión. El TJUE aclara que este régimen especial no puede aplicarse cuando desde un principio no existe derecho a deducir.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

A continuación, el TJUE analiza la fecha en la que nace la obligación de regularizar el IVA deducido indebidamente y el período con respecto al cual debe efectuarse la regularización. Según el TJUE, estas cuestiones están incluidas dentro del margen de actuación del que disponen los Estados para determinar las modalidades de regularización, en virtud del artículo 186 de la Directiva IVA. No obstante, la normativa nacional debe respetar los principios del Derecho de la UE, en particular, los de seguridad jurídica y confianza legítima. Corresponde al juez nacional comprobar si se han observado tales principios en el litigio principal, pero el TJUE da algunas orientaciones interpretativas al respecto. En este asunto, SEB bankas alegó que la Administración lituana había cambiado de criterio interpretativo seis años después de producirse las operaciones controvertidas. Sin embargo, el TJUE descarta que se haya generado una confianza legítima que deba protegerse. El TJUE recuerda que la confianza legítima no puede basarse en una práctica ilegal de la Administración. En cuanto a la seguridad jurídica, el TJUE señala que las relaciones jurídicas tributarias no puedan discutirse indefinidamente. Por esta razón, a salvo de lo que determine el juez nacional a la vista de los hechos concurrentes y el derecho interno aplicable, puede considerarse que existe una vulneración del principio de seguridad jurídica por el hecho de que el inicio del plazo de prescripción dependa de circunstancias fortuitas en las que se descubra la ilegalidad de la deducción y de que se fije en la fecha en la que el comprador recibió una nota de adeudo por la cual el vendedor modificó unilateralmente el precio, para incluir el importe de la cuota de IVA que no era exigible.

5.3. Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 12 de abril de 2018, Biosafe, C-8/17, ECLI:EU:C:2018:249.

Materias tratadas: IVA – aplicación por error de un tipo reducido – rectificación de las deducciones practicadas.

Hechos: En Portugal, la empresa Biosafe repercutió un IVA a tipo reducido a la empresa Flexipiso por la venta de granulado de caucho fabricado a partir de neumáticos reciclados. Posteriormente, una inspección fiscal determinó que esas ventas debían tributar a tipo general de IVA, por lo que la administración portuguesa dictó una liquidación complementaria a Biosafe. Posteriormente, Biosafe reclamó a Flexipiso el reembolso de ese IVA adicional, pero esta última sociedad se negó a pagar, alegando que no era responsable del error y que ya no podría deducirse el IVA soportado por haber finalizado el plazo de prescripción para deducirse ese IVA. En efecto, según la normativa portuguesa,

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

ese plazo se computa a partir de las facturas iniciales y no a partir de las rectificaciones posteriores. La controversia llegó al Supremo Tribunal de Justiça de Portugal, que planteó al TJUE una cuestión prejudicial y preguntó si los artículos 63, 167, 168, 178 a 180, 182 y 219 de la Directiva IVA, así como el principio de neutralidad fiscal, se oponían a la normativa portuguesa que impedía a Flexipiso deducir el IVA soportado por haber prescrito su derecho.

Decisión del Tribunal: El TJUE reitera la argumentación contenida en la sentencia *Volkswagen*, sobre el derecho a deducir, y que hemos analizado anteriormente en el subapartado primero, por lo que nuestro comentario será más breve. El TJUE tiene en cuenta que, según el juez nacional, el error en la aplicación del tipo de gravamen es imputable exclusivamente a Biosafe. Asimismo, Flexipiso no pudo objetivamente ejercer su derecho a deducción por el IVA adicional porque, antes de la regularización, no disponía de los documentos rectificativos de las facturas, ni tampoco sabía que se adeudaba un IVA adicional. Sólo tras la regularización, Flexipiso reunió los requisitos formales y materiales para deducir y, por tanto, para solicitar esa deducción. Así pues, teniendo en cuenta que no hubo falta de diligencia por parte de Flexipiso, ni tampoco abuso o colusión fraudulenta con Biosafe, no puede oponerse válidamente a Flexipiso un plazo de prescripción que se inicia y finaliza antes de la regularización.

En el derecho español, la repercusión del IVA debe producirse en el plazo de un año desde el devengo de la operación (art. 88.Cuatro LIVA). Transcurrido ese plazo, si el destinatario del bien o del servicio acepta voluntariamente la repercusión, las cuotas repercutidas pueden ser deducidas (SSTS 05-12-2011 y 18-03-2009; Res. DGT V0451-12). Si ya hubo repercusión, y se cometió un error fundado en derecho en la aplicación del tipo de gravamen, lo procedente sería rectificar la repercusión con arreglo al art. 89 LIVA en el plazo de 4 años desde el devengo. Hay que tener en cuenta que no procede la rectificación en supuestos de fraude descubiertos por la Administración (art. 89.Tres.2º LIVA); y que ese plazo de 4 años para rectificar se interrumpe desde que se inician actuaciones de comprobación hasta que es firme la resolución por la que se practica liquidación provisional (Res. DGT V0422-14). Una vez rectificada la repercusión, procede la rectificación de las deducciones soportadas, conforme al art. 114 LIVA, para lo que se dispone del plazo de un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican las cuotas.

5.4. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, ECLI:EU:C:2018:261.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

Materias tratadas: IVA – operación triangular – adquisición intracomunitaria de bienes objeto de una entrega subsiguiente – requisitos de exención de la adquisición intracomunitaria – identificación a efectos de IVA en el Estado miembro de origen y en otro Estado miembro – rectificación de estado recapitulativo de las operaciones intracomunitarias realizadas – incumplimiento de requisitos formales y materiales.

Hechos: Firma Hans Bühler es una empresa de producción y comercio que está identificada a efectos de IVA en Alemania. Durante los años 2012 y 2013 también estuvo identificada en Austria. En ese período, Firma Hans Bühler utilizó esta identificación en Austria para efectuar “operaciones triangulares”, esto es, adquisiciones intracomunitarias objeto de una entrega subsiguiente. Son operaciones triangulares porque participan tres sujetos pasivos identificados en tres Estados miembros distintos, y con la particularidad de que el primer sujeto pasivo expide los bienes directamente al tercer sujeto pasivo. Este tipo de operaciones tiene un tratamiento especial en la Directiva IVA ya que, como medida de simplificación, si se cumplen algunos requisitos, se declara exenta la adquisición intracomunitaria realizada por el segundo sujeto pasivo (el comprador/revendedor) y sólo se grava la entrega final en el Estado al que se expiden los bienes, sin necesidad de que el comprador/revendedor tenga que estar identificado a efectos de IVA en el Estado de llegada de los bienes.

En este caso, Firma Hans Bühler compraba productos a proveedores domiciliados en Alemania, que a continuación revendía a clientes domiciliados e identificados en la República Checa. Firma Hans Bühler presentó a la administración tributaria austríaca unos estados recapitulativos de esas operaciones, indicado su número de identificación austríaco, así como el número de identificación checo de los adquirentes finales. Sin embargo, no hizo constar que se trataba de operaciones triangulares. Posteriormente, rectificó los estados recapitulativos declarando esta circunstancia. A pesar de ello, la administración austríaca consideró que no se cumplían los requisitos de las operaciones triangulares y sometió a gravamen las adquisiciones intracomunitarias realizadas por Firma Hans Bühler. La Administración austríaca determinó que esta sociedad había incumplido sus obligaciones de declaración especiales y que no había aportado la prueba de que la operación se había gravado con el IVA en el momento de la adquisición final en la República Checa.

Firma Hans Bühler recurrió esta decisión y tras varias instancias la controversia llegó al Tribunal

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Austria, que planteó al TJUE dos cuestiones prejudiciales. En primer lugar, el TS austríaco preguntó por la interpretación del artículo 141, letra c), de la Directiva IVA. Este precepto establece los requisitos de la exención de la adquisición intracomunitaria en las operaciones triangulares y, en particular, en su letra c), exige que los bienes se expidan o transporten directamente desde un Estado miembro que no sea aquel en el que el sujeto pasivo se encuentre identificado a efectos de IVA, con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente. El TS austríaco preguntó si este requisito se incumple en el caso de que el adquirente intracomunitario está identificado en el Estado de origen (Alemania), pero para estas operaciones utiliza un número de identificación de otro Estado miembro (Austria). En segundo lugar, el TS austríaco preguntó si los artículos 42 y 265 de la Directiva IVA, en relación con el artículo 263, se oponen a que un Estado someta a gravamen la adquisición intracomunitaria basándose únicamente en que, al efectuar la adquisición intracomunitaria, con motivo de una entrega subsiguiente en el territorio de otro Estado miembro, el sujeto pasivo identificado en el primer Estado no haya declarado en plazo el estado recapitulativo de las operaciones intracomunitarias, contemplado en el artículo 265.

Decisión del Tribunal: Para responder a la primera cuestión prejudicial, el TJUE acude, como es costumbre, a la interpretación de los preceptos de la Directiva según su contexto y objetivos, yendo más allá de su mero tenor literal. Así, el TJUE interpreta el artículo 141.c) de la Directiva en combinación con los artículos 42 y 265, los cuales precisan y completan aquel precepto. De este modo, según el TJUE, cuando un adquirente como Firma Hans Bühler está identificado en varios Estados miembros, sólo deberá tenerse en cuenta el número de identificación que haya empleado en la operación intracomunitaria, a los efectos de valorar si se cumplen los requisitos del artículo 141, en particular, para determinar si usa un número de identificación distinto del proporcionado por el Estado de origen de los bienes. Esta interpretación está en consonancia con el objetivo de simplificación del régimen de las operaciones triangulares, que resulta de los artículos 42, 141, 197 y 265 de la Directiva. Se trata de evitar que el operador intermedio tenga que identificarse y declarar en el Estado miembro del lugar de destino de los bienes. Por eso, el TJUE concluye que no puede negarse esta medida de simplificación por la única razón de que el sujeto pasivo intermedio (Firma Hans Bühler) esté identificado en otro Estado miembro distinto del de llegada, pero también en el Estado miembro de partida. Según el TJUE, una eventual denegación por este motivo podría dar lugar a una diferencia notable en la manera de tratar a los sujetos pasivos y podría restringir de forma injustificada el ejercicio de actividades económicas.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

En relación a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE utiliza la distinción que emplea en otros ámbitos (ejercicio del derecho a deducir, solicitud de devoluciones) entre requisitos materiales y requisitos formales. Así, el TJUE señala que en virtud del principio de neutralidad fiscal la omisión por parte del sujeto pasivo de algunos requisitos formales no puede cuestionar la exención de la adquisición intracomunitaria si se cumplen los requisitos formales. Denegar esa exención podría conducir a un doble tributación, ya que se verían gravados al mismo tiempo el adquirente intermedio (en el Estado que le haya atribuido el número de identificación que ha utilizado en la operación) y el adquirente final (en el Estado de destino de los bienes). Por tanto, el mecanismo previsto en el artículo 42 de la Directiva, esto es, la localización de la adquisición intracomunitaria del operador intermedio en el Estado de llegada de los bienes, que estaría no gravada si se cumplen los requisitos del artículo 141, se aplica desde que se cumplen los requisitos materiales. Ello no impide que un Estado miembro pueda imponer sanciones que sean proporcionadas en caso de incumplimiento de los deberes formales.

En el caso de autos, el TJUE precisa que los estados recapitulativos se presentaron completos, pero con retraso, y en un momento en el que el número de identificación a efectos de IVA suministrado por las autoridades austríacas estaba anulado. Pues bien, el TJUE aclara que la falta de validez del número de identificación en el momento de presentación del estado recapitulativo (no así en el momento de realización de las operaciones) carece de relevancia. En cuanto al retraso, en virtud del principio de neutralidad, y según lo comentado anteriormente, esta circunstancia no puede justificar la inaplicación del artículo 42 si se cumplen los requisitos de carácter material. No obstante, por analogía con lo resuelto en otros ámbitos, en los que se utiliza este mismo criterio interpretativo anti-formalista, el TJUE advierte que existen dos supuestos en los que la inobservancia del requisito formal justificaría la inaplicación del artículo 42 de la Directiva: 1) cuando un sujeto pasivo haya participado deliberadamente en un fraude fiscal y haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común de IVA; y 2) cuando el incumplimiento del deber formal impida la probar el cumplimiento de las condiciones materiales. No parece que se dé alguna de estas dos excepciones en este caso.

Como conclusión, hemos de destacar la relevancia de la interpretación establecida en esta sentencia, ya que, como resaltó el Abogado General en sus conclusiones, se trata de la primera vez que el TJUE se pronuncia sobre la interpretación de los requisitos aplicables a las operaciones triangulares. El razonamiento del TJUE es difícil de seguir, pero, en realidad, es coherente con la jurisprudencia

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

sentada en otros ámbitos materiales del IVA, utilizándose los mismos argumentos por analogía. En el derecho español, el régimen de las operaciones triangulares se prevé en el artículo 26.Tres LIVA (exención de la adquisición intracomunitaria) y en los artículos 79.5º y 80.1.3º RIVA (obligación de presentar declaración recapitulativa).

5.5. Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, ECLI:EU:C:2018:283.

Materias tratadas: IVA – derecho a deducir – imposibilidad de corregir una declaración que ya ha sido comprobada – principios de efectividad, neutralidad, proporcionalidad y seguridad jurídica.

Hechos: En Rumanía, la sociedad Zabrus Siret fue objeto de una inspección tributaria en relación al IVA, por el período comprendido entre mayo y noviembre de 2014. La inspección finalizó en enero de 2015. En una declaración posterior, de mayo de 2015, la sociedad Zabrus incluyó operaciones referidas a ese período comprobado de 2014, tras haber identificado en su contabilidad los documentos justificativos correspondientes, y como consecuencia de ello, solicitó una devolución de IVA. La administración rumana denegó la devolución argumentando que las cantidades reclamadas hacen referencia a operaciones realizadas en un período anterior que ya ha sido comprobado. La sociedad Zabrus recurrió la decisión administrativa en varias instancias alegando, con base en el Derecho de la UE, que no podía limitarse su derecho a deducir por el incumplimiento de requisitos formales si concurren los requisitos materiales. En cambio, la administración rumana alegaba que, según lo previsto en su derecho nacional, las operaciones relativas a un período ya comprobado sólo pueden ser corregidas o comprobadas de nuevo cuando el órgano tributario así lo decida, en caso de que se obtenga información nueva en virtud de la cooperación con otras instituciones. En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Suceava, que llegó a conocer de este asunto, planteó varias cuestiones prejudiciales al TJUE, para que aclarara si los artículos 167 a 180 y 182 de la Directiva IVA, así como los principios de efectividad, neutralidad fiscal y proporcionalidad, se oponen a una normativa como la rumana que, como excepción al plazo general de prescripción de cinco años, impide a un sujeto pasivo corregir una declaración para invocar su derecho a deducir porque se refiere a un período que ya ha sido objeto de una inspección.

Decisión del Tribunal: Como suele ser habitual, el TJUE comienza su argumentación resaltando la importancia del derecho a deducir en el sistema común de IVA y resumiendo la jurisprudencia

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

existente en este ámbito (para una síntesis de la misma, pueden consultarse, por ejemplo, las sentencias *Volkswagen* y *Biosafe*, reseñadas en apartados anteriores de este número de la *REDF*). A continuación, el TJUE recuerda que es posible que los Estados establezcan en su derecho nacional, en beneficio de la seguridad jurídica, un plazo de prescripción para el ejercicio del derecho a deducir, pero siempre que se respeten a su vez los principios de equivalencia y de efectividad. Pues bien, en este caso, *a priori*, es admisible el plazo de cinco años de prescripción vigente, con carácter general, en el derecho rumano. Ahora bien, el efecto preclusivo de la liquidación derivada de una inspección sólo se opone al sujeto pasivo, ya que la administración tributaria puede volver a comprobar ese período, en determinadas circunstancias excepcionales. El TJUE considera que esta regulación se opone al principio de efectividad ya que, en circunstancias como las del litigio principal, en las que la inspección fiscal se produce inmediatamente después de la presentación de la declaración o en un corto espacio de tiempo, puede privar a un sujeto pasivo de la posibilidad de corregir sus declaraciones de IVA, de modo que el ejercicio del derecho a deducir el IVA resulta en la práctica imposible o, como mínimo, excesivamente difícil.

Por otro lado, el TJUE señala que la normativa rumana lesiona también otros principios fundamentales. Así, resulta contrario al principio de neutralidad que la omisión de exigencias formales provoque la denegación del derecho a deducir, cuando Zabus había solicitado la corrección de su declaración para poder demostrar que cumplía los requisitos materiales. La corrección de una declaración basada en documentos que ya obraran en poder del sujeto pasivo en el momento de presentar esa declaración puede ser objeto de sanción, pero, según el TJUE, resulta contrario al principio de proporcionalidad que la consecuencia sea privar al sujeto pasivo del derecho a deducir, en un caso en el que no se ha demostrado que exista fraude ni perjuicio alguno a la Hacienda Pública.

Finalmente, el TJUE rechaza la alegación del gobierno rumano según la cual la normativa interna está justificada por el principio de unicidad del control fiscal, que resulta del principio de seguridad jurídica. El TJUE razona que, en realidad, el derecho nacional pretende garantizar la eficacia de las inspecciones fiscales y del funcionamiento de la administración nacional, más que preservar la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes.

5.6. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 31 de mayo de 2018, Achim Kollroß y Erich Wirtl, C-660/16 y C-661/16, ECLI:EU:C:2018:372.

Materias tratadas: IVA – devengo – pago anticipado – derecho a deducir – obligación de

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

regularización – entrega de bien no realizada – reembolso del pago anticipado.

Hechos: El TJUE contesta en esta sentencia a varias cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) de Alemania en relación a dos asuntos que fueron acumulados en el TJUE por la similitud de los hechos y las dudas planteadas. En ambos casos, dos personas físicas (los Sres. Kollroß y Wirtl) encargaron a un proveedor una unidad de cogeneración de electricidad y efectuaron un anticipo que fue facturado y respecto del cual abonaron un IVA, aunque en ese momento no se precisó con total exactitud la fecha de entrega de los bienes. Posteriormente, dichas entregas no llegaron a producirse, ya que se inició un procedimiento de insolvencia contra los proveedores y varias personas que trabajaban para estos proveedores fueron condenadas por la comisión de delitos de estafa comercial organizada. La administración tributaria alemana denegó la deducción del IVA soportado con ocasión de los pagos anticipados y ello dio lugar a sendos procedimientos judiciales que terminaron en el Bundesfinanzhof.

En estas circunstancias, este Tribunal alberga dudas sobre si los arts. 65 y 167 de la Directiva IVA, referidos a la exigibilidad del impuesto y el nacimiento del derecho a deducir, deben interpretarse de forma objetiva o si, en cambio, ha de tenerse en cuenta la información que el sujeto que realizó el pago anticipado conocía o debía conocer. En segundo lugar, el Tribunal alemán preguntó si, teniendo en cuenta el nacimiento simultáneo de la exigibilidad del pago y del derecho a deducir, los artículos 185 y 186 de la Directiva IVA se oponen a normativas o prácticas nacionales que supeditan la regularización de la deducción del IVA soportado a que el proveedor reembolse el pago anticipado.

Decisión del Tribunal: En relación a las primeras cuestiones prejudiciales, el TJUE comienza su argumentación recordando que la regla del devengo anticipado con motivo de un pago a cuenta, prevista en el artículo 65 de la Directiva, constituye una excepción que debe ser objeto de interpretación estricta. Para que sea aplicable, es necesario que se conozcan todos los elementos de la futura entrega de bienes o prestación de servicios y que tales bienes o servicios estén identificados con precisión (asunto *BUPA Hospitals*, núm. 133 *REDF*). Igualmente, debe existir certeza sobre la realización futura de la entrega o prestación (asunto *FIRIN*, núm. 164 *REDF*). Es importante subrayar que la apreciación de esta certidumbre debe situarse en el momento de realizar el pago anticipado.

Pues bien, en los casos de autos, los bienes que iban a ser objeto de entrega estaban perfectamente identificados y se conocían también con suficiente claridad sus características y su precio. Como

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

novedad, el TJUE sostiene que el hecho de que la fecha de entrega no sea conocida con precisión en el momento de proceder al pago anticipado no significa que se desconozcan los elementos relevantes del devengo, es decir, de la futura entrega. Además, la falta de esa precisión no pone en duda, por sí misma, la certeza de la entrega. Por otro lado, hay que tener en cuenta que el TJUE tiene establecido en su jurisprudencia (asunto *FIRIN*) que se considera que no existe certeza sobre la realización de la operación en los supuestos de fraude. Por eso, en este caso, para apartarse de esa jurisprudencia, el TJUE enfatiza que las entregas no llegaron a producirse por hechos cometidos por trabajadores de los proveedores, que cometieron delitos de estafa, y no debido a razones relacionadas con la comisión de un fraude fiscal. Además, los hechos se conocieron con posterioridad a la fecha en que se produjeron los pagos anticipados. Según el TJUE, en estas circunstancias, si en el momento del pago anticipado concurren los requisitos de exigibilidad del IVA, se produce el devengo de la operación y nace el derecho de deducción, sin que proceda tener en cuenta hechos conocidos posteriormente que hagan que la entrega sea incierta. En cambio, la administración podría denegar la deducción si resultara acreditado, mediante elementos objetivos, que en el momento del pago anticipado el sujeto pasivo sabía, o no podía razonablemente ignorar, que era posible que se frustrara la operación.

A continuación, una vez reconocido la posibilidad de deducir, el TJUE analiza el deber de regularizar el IVA deducido en casos como los enjuiciados en los que se constata con posterioridad al devengo (anticipado) que no se producirá efectivamente la entrega que se consideró cierta, y en los que resulta difícil o prácticamente imposible que el proveedor reembolse el pago anticipado. En la sentencia *FIRIN*, el TJUE ya concluyó que en estos casos debe considerarse que se produce una modificación de los elementos tomados en consideración para determinar el IVA deducible, en el sentido del artículo 185.1 de la Directiva IVA, por lo que la Administración podría exigir la regularización del IVA deducido por el sujeto pasivo (los Sres. Kollroß y Wirtl). No obstante, el TJUE señala que en los casos que ahora se enjuician existen diferencias en los hechos que deben llevar a matizar esa jurisprudencia. Así, el TJUE destaca que los adquirentes de los bienes los habían arrendado y habían recibido el pago de alquileres, por lo que puede considerarse que los bienes han sido utilizados efectivamente para operaciones posteriores sujetas a gravamen. Además, en estos casos, no existe fraude de IVA y el ejercicio del derecho a deducir el IVA no supone para la Hacienda Pública ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales. El TJUE también argumenta que en los casos en que existe deber de regularizar el principio de neutralidad fiscal resulta garantizado por el hecho de que la normativa interna debe contemplar la posibilidad de que el adquirente obtenga de su proveedor el reembolso del pago anticipado por la entrega que finalmente no se produce. Sin embargo, en

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

circunstancias como las controvertidas, en las que esos proveedores resultaron insolventes, sería excesivamente difícil, o incluso imposible, obtener ese reembolso. Si así fuera, los principios de neutralidad y de efectividad exigen que el adquirente pueda reclamar directamente la devolución a las autoridades tributarias. En conclusión, el TJUE considera que no resultaría razonable exigir esa regularización a los adquirentes y que, a continuación, estos adquirentes ejerciten una acción de contra las autoridades tributarias para obtener la devolución del IVA. En efecto, resulta más simple no imponer la regularización del IVA deducido. Por tanto, el TJUE contesta al TS alemán que los artículos 185 y 186 de la Directiva no se oponen a que la normativa interna o la práctica nacional supediten la regularización a que el proveedor haya reembolsado el pago anticipado.

Esta sentencia presenta un interés notable por varias razones. Primero, porque, como hemos visto, desarrolla y matiza la interpretación establecida en el caso *FIRIN*, llegando a una solución completamente distinta; segundo, porque es muestra del interés del TJUE por optar por una aplicación más sencilla y pragmática de las disposiciones del IVA, más cercana a la realidad económica de las operaciones controvertidas, aunque sea a costa de forzar la literalidad de los preceptos y adoptando un enfoque sustancialista; y tercero, porque evidencia, una vez más, el diferente trato (obviamente, más benévolo) que dispensa el TJUE a situaciones en las que no existe fraude, ni abuso, ni riesgo de pérdida de ingresos fiscales para los Estados (y en última instancia, para las instituciones de la UE).

5.7. Otras sentencias reseñadas de forma breve.

La **Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 7 de marzo de 2018, *Dobre*, C-159/17, ECLI:EU:C:2018:161**, es consecuencia de una cuestión prejudicial planteada por un tribunal rumano en la que se plantea si se opone a la Directiva IVA que la Administración deniegue el derecho a deducir a una sociedad por el hecho de que su identificación a efectos de IVA fue anulada por no haber presentado las declaraciones de IVA durante varios períodos de liquidación. A pesar de esta omisión y de la anulación de su identificación, la sociedad continuó emitiendo facturas en las que repercutía el IVA. Pues bien, el TJUE responde reiterando su consolidada jurisprudencia sobre la limitación excepcional del derecho a deducir y aplica, en este caso, la excepción utilizada en la sentencia *Astone* (núm. 172 *REDF*). Es posible denegar el derecho a deducir cuando el mismo se invoca de manera fraudulenta o abusiva. El TJUE considera que un incumplimiento deliberado y sistemático de las obligaciones formales con el fin de evitar el pago del impuesto constituye el caso

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

más simple de fraude fiscal. En particular, la falta de presentación de declaraciones de IVA puede impedir la recaudación del impuesto y comprometer el buen funcionamiento del sistema común del impuesto. Por otro lado, el TJUE también señala que es posible que el incumplimiento de los requisitos formales sea de tal entidad que Administración no disponga de los datos necesarios para comprobar que se cumplen los requisitos materiales de la deducción. En cualquier caso, el TJUE recuerda que compete al juez nacional verificar si en el caso concreto se producen estas circunstancias.

La Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 17 de mayo de 2018, *Dávid Vámos*, C-566/16, ECLI:EU:C:2018:321, contesta a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal húngaro en relación al régimen especial de franquicia, previsto para las pequeñas empresas que no superen un umbral cuantitativo (arts. 282 a 292 de la Directiva IVA). Los Estados miembros tienen un amplio margen de actuación respecto de este régimen especial. Pueden decidir si lo aplican o no en su territorio y, en caso afirmativo, pueden imponer a los sujetos pasivos las obligaciones que consideren necesarias para garantizar la eficacia en la recaudación y de lucha contra el fraude. Pues bien, en este caso, el juez nacional preguntó si era contrario al Derecho de la UE que una norma nacional excluyera de este régimen especial a un sujeto pasivo que cumplía con los requisitos materiales pero que no optó por su aplicación en el momento de declarar el inicio de su actividad y que, a falta de tal elección, determina la aplicación de oficio del régimen general de IVA. El TJUE concluye que la medida adoptada por el legislador húngaro está comprendida en el margen conferido a los Estados miembros y no lesiona los principios de proporcionalidad, neutralidad y seguridad jurídica.

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

6.1. *STJUE (Sala Primera) de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168.*

Materias tratadas: Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad – Exención obligatoria que establece el artículo 14.1 a) de la Directiva para los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad – Posibilidad de aplicar esta exención a productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

Hechos: La empresa francesa Sucrerie de Toury, cuya sucesora legal es Cristal Union, explota una instalación de cogeneración de calor y electricidad para la cual utiliza gas natural como combustible. El gas natural utilizado por dicha empresa, para producir electricidad, fue gravado con un impuesto especial sobre el consumo de gas natural que establece la legislación francesa (artículo 266 *quinquies* del Código Aduanero). Por su parte, la empresa considera que dichos suministros de gas deben quedar exentos del referido impuesto en virtud del artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, la Directiva).

El artículo 14.1 a) de la Directiva obliga a los Estados miembros a eximir de imposición a “los productos energéticos utilizados para producir electricidad”, por lo que tales productos no podrán ser gravados con impuestos especiales, sino que solamente podrá gravarse con tales impuestos la electricidad producida. Por otra parte, el artículo 15.1 c) de la Directiva permite a los Estados miembros eximir total o parcialmente, o aplicar niveles de imposición reducidos, a “los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad”. La diferencia entre ambos preceptos se encuentra en que el artículo 15.1 c) de la Directiva contiene una facultad que deben ejercer los Estados miembros si desean que tales productos queden exentos (total o parcialmente) o se sometan a niveles reducidos de tributación. De este modo, si los Estados miembros no ejercen dicha facultad, los productos quedarán gravados con impuestos especiales. En cambio, el artículo 14.1 a) de la Directiva no permite gravar determinados productos ya que establece una obligación de exención sobre los mismos.

Por tanto, la cuestión que se plantea es si el gas natural del presente caso, destinado a la generación combinada de calor y electricidad, queda incluido exclusivamente dentro de la facultad de exención o reducción que el artículo 15.1 c) de la Directiva confiere a los Estados miembros o, por el contrario, se encuentra dentro del régimen de exenciones obligatorias del artículo 14.1 a) de la Directiva. En otras palabras, se trata de determinar si el producto energético (gas natural) es utilizado para “producir electricidad” o para “la generación combinada de calor y electricidad”, teniendo en cuenta que la empresa francesa explota una instalación de cogeneración de calor y electricidad.

Las posibilidades que el Consejo de Estado francés plantea al TJUE son, en esencia, las dos siguientes. Una de ellas, es considerar que cuando se utilicen productos energéticos para la generación combinada de calor y electricidad se aplica únicamente el artículo 15.1 c) de la Directiva.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

La otra, es entender que dicho artículo puede aplicarse de manera conjunta con la obligación de exención del artículo 14.1 c) de la Directiva, dado que esta disposición no hace referencia al modo en que se produce la electricidad. De acuerdo con este último planteamiento, los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad estarían dentro de la exención obligatoria, aunque fuera de forma parcial. Esto significa que la exención obligatoria solamente se debería aplicar a la porción de productos que se utilice para producir electricidad y no a la porción que se utilice para producir calor. De este modo, la cuestión prejudicial que se plantea al TJUE es si los productos energéticos, utilizados para la cogeneración de calor y electricidad, pueden quedar dentro de la exención obligatoria que establece el artículo 14.1 a) de la Directiva, entendiendo, en tal caso, que solamente quedaría cubierta por la exención aquella parte de los productos que se utilice para producir electricidad, pero en ningún caso la que se utilice para la generación de calor.

Decisión del Tribunal: El TJUE interpreta las disposiciones controvertidas de acuerdo con una interpretación autónoma de las exenciones basada en tres criterios: su tenor literal, la sistemática de la Directiva y los objetivos que esta persigue. En primer lugar, en cuanto al tenor de la norma, el TJUE indica que, de la primera frase del artículo 14.1 a) de la Directiva, se desprende que los Estados miembros tienen la obligación de eximir del impuesto especial a los “productos energéticos utilizados para producir electricidad”. Además, tal tenor en modo alguno excluye del ámbito de aplicación de esta exención obligatoria a los productos energéticos utilizados en una instalación de cogeneración como es la del presente caso.

En segundo lugar, con respecto a la sistemática de la Directiva, el TJUE señala que esta no pretende establecer exenciones de carácter general, sino que enumera exhaustivamente las exenciones obligatorias que recaen sobre los Estados miembros en el marco de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, por lo que sus disposiciones no pueden interpretarse de manera extensiva. En este sentido, el TJUE realiza dos consideraciones importantes. Por un lado, recuerda que el artículo 14.1 a) de la Directiva, en la medida en que impone una exención obligatoria sobre los productos energéticos utilizados para producir electricidad, establece una obligación precisa e incondicional, de modo que dicha disposición confiere a los particulares el derecho a invocarla directamente ante los tribunales nacionales. Por otro lado, el TJUE también pone de manifiesto cómo, en aquellos casos en que el legislador de la Unión ha querido introducir excepciones a dicha exención obligatoria, lo ha previsto expresamente, como sucede con la excepción por motivos de política medioambiental (segunda frase del artículo 14.1 a) de la Directiva) o la prevista en el ámbito de la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

electricidad producida por pequeños productores (artículo 21.5, párrafo tercero, de la Directiva). Por tanto, el TJUE concluye que, desde el punto de vista de la sistemática de la Directiva, con excepción de esos dos casos específicos, la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad se impone a los Estados miembros de manera incondicional.

En tercer lugar, en los que se refiere a los objetivos que persigue la Directiva, el TJUE hace alusión a los siguientes: evitar la doble imposición de la electricidad, proteger el mercado interior ante posibles distorsiones de la competencia y fomentar los objetivos de política medioambiental. En relación con la finalidad de eliminar la doble imposición de la electricidad, el TJUE afirma que el legislador de la Unión optó por gravar la electricidad producida y dejar exentos, correlativamente, los productos energéticos utilizados para producir dicha electricidad. Sin embargo, resulta curioso que dicho objetivo no se encuentre en ninguno de los considerandos ni disposiciones de la Directiva, hasta tal punto que el propio TJUE acude, para encontrar dicho objetivo, a la exposición de motivos de la propuesta de Directiva (p. 5). Con base en este objetivo, el TJUE señala que existiría un riesgo de doble imposición de la electricidad si los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad por una instalación de cogeneración no quedasen exentos de conformidad con el artículo 14.1 a) de la Directiva, pues la electricidad producida por tales productos sí que estaría gravada por el artículo 1 de la Directiva.

En cuanto a los objetivos, el TJUE también se refiere a la necesidad de evitar las distorsiones de la competencia, tal y como figura expresamente en los considerandos de la Directiva. En este sentido, se indica que si una instalación de cogeneración quedase privada de la exención solo porque no produce únicamente electricidad, sino calor y electricidad de manera combinada, ello podría dar lugar a una desigualdad de trato entre los productores de electricidad, lo cual generaría distorsiones de la competencia perjudiciales para el funcionamiento del mercado interior de la electricidad. Finalmente, el TJUE pone de manifiesto los objetivos de política medioambiental que persigue la Directiva y cómo las instalaciones de cogeneración generan menores emisiones de gases de efecto invernadero, indicando al respecto que la propia normativa de la Unión pretende fomentar este tipo de instalaciones frente a la centrales convencionales, dado que la cogeneración de alta eficiencia tiene un potencial significativo de ahorro de energía primaria.

De acuerdo con todos estos argumentos, y siguiendo las conclusiones del AG (Tanchev), el TJUE declara que tanto del tenor del artículo 14.1 a) de la Directiva, como de la sistemática y los objetivos

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

de dicha Directiva, se desprende que los productos energéticos utilizados para la producción de calor y electricidad están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la exención obligatoria prevista en esa disposición. Ahora bien, esta interpretación debe ponerse en conexión con el contenido del artículo 15.1 c) de la Directiva, en el que se establece la posibilidad de los Estados miembros de eximir total o parcialmente a los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad o reducir su nivel de gravamen. Al respecto, el TJUE señala que el régimen facultativo previsto en esta disposición no puede constituir un elemento determinante a la hora de definir el alcance de las exenciones obligatorias.

La particularidad del presente caso se encuentra en que la exención obligatoria del artículo 14 de la Directiva, en el caso de instalaciones de cogeneración combinada (calor y electricidad), solamente se aplicaría a aquella porción de productos energéticos que se utilice en tales instalaciones para la producción de electricidad, pero no a la porción que se utilice para la producción de calor. Ante las eventuales dificultades prácticas que pudieran surgir a la hora de calcular qué porción de productos se utiliza para unos y otros fines, el TJUE señala que tales dificultades no pueden condicionar la aplicación de una exención obligatoria y que deberán ser los Estados miembros quienes establezcan los sistemas que permitan determinar la cantidad de productos energéticos que es necesaria para producir una cantidad determinada de electricidad o de calor, pudiendo variar dicha cantidad en función de las características de las instalaciones de cogeneración.

Por todo ello, el TJUE responde a la cuestión planteada afirmando que la exención obligatoria, prevista en el artículo 14.1 a) de la Directiva, debe aplicarse a los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad cuando esos productos se utilizan para la generación combinada de esta y de calor, en el sentido del artículo 15.1 c) de la Directiva. En otras palabras, como resultado de esta interpretación, la porción de productos energéticos utilizada para la producción de electricidad entra en el ámbito de aplicación del artículo 14.1 a) de la Directiva, mientras que la porción de dichos productos utilizada para la generación de calor entra en el ámbito de aplicación del artículo 15.1 c) de dicha norma. De modo que a la primera porción de productos señalada, se le debe aplicar la exención obligatoria del artículo 14, mientras que la segunda queda dentro de la facultad que el artículo 15 confiere a los Estados miembros para establecer exenciones total o parciales o niveles inferiores de tributación.

En cuanto al Derecho español, debemos indicar que Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

Especiales, contempla una exención de características similares en su artículo 51.4, aunque con matices importantes que podrían llevar a una modificación de la normativa interna a raíz de esta STJUE. Dicho precepto establece una exención sobre determinados productos energéticos destinados a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas, por lo que cabe entender, en principio, que el legislador español no solo ha incorporado la exención obligatoria para la producción de electricidad, sino que también ha optado por dejar exenta la porción de productos energéticos utilizada para la producción de calor en esta clase de instalaciones combinadas.

Ahora bien, el problema se puede plantear porque la referida exención, desde el 1 de enero de 2013 (modificada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética), afecta solamente a una clase determinada de productos energéticos (productos clasificados en el código NC 2705¹), mientras que la STJUE se refiere, en general, a productos energéticos utilizados para la producción de electricidad cuando tales productos se utilicen para la generación combinada de ésta y de calor. Por ello, de acuerdo con esta STJUE, deberían quedar exentos no solo los productos del código NC 2705, sino también todos aquellos productos energéticos cubiertos por la Directiva 2003/96, al menos, en aquella porción de producto que se destine a la producción de electricidad en centrales combinadas. Así pues, es probable que la presente STJUE abra la puerta a los operadores afectados para comenzar a reclamar las devoluciones correspondientes. Además, el legislador español deberá ir planteándose una modificación de esta exención a fin de adaptar su contenido a la presente doctrina del TJUE.

6.2. STJUE (Sala Cuarta) de 17 de mayo de 2018, Kompania Piwowarska, C-30/07, EU:C:2018:325

Materias tratadas: Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas – Cálculo de la base imponible del impuesto especial aplicable a las cervezas saborizadas – Concepto de grado Plato.

Hechos: El presente asunto se plantea como consecuencia de la venta de cervezas saborizadas realizadas por una sociedad polaca productora de cerveza (Kompania Piwowarska). La cuestión

¹ Gas de hulla, gas de agua, gas pobre y gases similares, excepto el gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

principal consiste en determinar si, para el cálculo de la base imponible del impuesto especial, con arreglo a la escala de Plato, deben tomarse en consideración las sustancias saborizantes y los azúcares añadidos una vez finalizada la fermentación. La norma aplicable es el artículo 3.1 de la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (en adelante, la Directiva). Este precepto establece dos métodos alternativos para calcular el impuesto especial sobre la cerveza, ya sea (a) por referencia al número de hectolitros/grado Plato del producto acabado o (b) por referencia al número de hectolitros/grado alcohólico volumétrico adquirido del producto acabado. De acuerdo con el Derecho polaco, el método de cálculo previsto es por referencia al número de hectolitros/grado Plato del producto acabado.

Según la sociedad polaca, los conceptos utilizados para determinar la base imponible de la cerveza deben interpretarse en su sentido técnico, específico del sector cervecero, sin que puedan ser modificados por razones fiscales. Así pues, dado que un grado Plato equivale al 1% de la masa de extracto seco del mosto, la sociedad defiende que para determinar el grado Plato de la cerveza únicamente debe tenerse en cuenta ese extracto, y no el producto acabado. Por tanto, el grado Plato de la cerveza saborizada debe calcularse mediante la fórmula de Balling, sin tener en cuenta los ingredientes añadidos una vez finalizado el proceso de fermentación. Este planteamiento se basa en la idea de que, cuando el artículo 3.1 de la Directiva prevé la posibilidad de adoptar dos métodos alternativos de cálculo del impuesto especial, ambos métodos deben conducir a resultados similares.

Por el contrario, las autoridades tributarias consideran que los grados Plato deben tener en cuenta todos los extractos presentes en el producto acabado, incluidos los azúcares añadidos tras la fermentación. Según la Administración polaca, este planteamiento se fundamenta en que el artículo 3.1 de la Directiva ha previsto que los grados Plato se determinen sobre la base de producto acabado, lo que permite dar el mismo tratamiento fiscal a cervezas de idéntica calidad gustativa e idéntico grado alcohólico volumétrico, con independencia de las diferencias en la tecnología de producción.

En este sentido, el órgano remitente pregunta al TJUE si el artículo 3.1 de la Directiva, a fin de calcular la base imponible del impuesto especial aplicable a las cervezas saborizadas, obliga a tener en cuenta el contenido en extracto real del producto acabado, incluido el extracto procedente de las sustancias saborizantes y azúcares añadidos, o bien a no tener en cuenta los ingredientes añadidos una vez finalizado el proceso de fermentación.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza recordando que, con arreglo al artículo 3.1 de la Directiva, los Estados miembros pueden elegir entre dos métodos de cálculo de la base imponible del impuesto

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

especial que grava la cerveza, a saber, por referencia al número de hectolitros/grado Plato del producto acabado o por referencia al número de hectolitros/grado alcohólico volumétrico adquirido del producto acabado. El TJUE también afirma que, del Derecho polaco, se desprende que el método de cálculo elegido por este Estado miembro es el primero de ellos, esto es, por referencia al número de hectolitros/grado Plato del producto acabado. En cuanto al concepto de grado Plato que utiliza la Directiva, el TJUE señala que no se define ni en la propia Directiva ni en otros actos de la Unión, por lo que el significado de dicho concepto debe determinarse de conformidad con su sentido habitual, teniendo en cuenta el contexto en el que se utiliza y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte.

En primer lugar, el TJUE acude al sentido habitual que tiene dicho concepto en el sector cervecero, donde la escala de Plato permite calcular el porcentaje de extracto seco en la masa del mosto original (un grado Plato equivale a 1 g de extracto seco por 100 g de mosto original). De ello se deduce que, tal como se suele entender en el sector cervecero, el grado Plato se calcula sin tener en cuenta las sustancias saborizantes ni los azúcares añadidos después de la fermentación.

En segundo lugar, el TJUE señala que, del análisis contextual de la Directiva, también se confirma que el cálculo de los grados Plato de la cerveza saborizada no puede tener en cuenta las sustancias que se añaden una vez finalizado el proceso de fermentación alcohólica. En este sentido, siguiendo las conclusiones del AG (Yves Bot), el TJUE acude al artículo 28 de la Directiva, que también recurre al concepto de grado Plato para indicar que Reino Unido podrá seguir aplicando determinadas exenciones relativas a la malta concentrada cuyo mosto tenga, antes de la fermentación, una gravedad específica que se cifra en 47° Plato o más. En suma, lo que se pretende por parte del AG y del TJUE es poner de manifiesto que, en esta disposición, dirigida al Reino Unido, se confirma que los grados Plato se consideran a partir de la densidad del mosto original, es decir, antes de su fermentación. Por ello, el TJUE indica que resulta inconcebible que el legislador de la Unión haya querido establecer, en dos disposiciones de la Directiva, dos métodos diferentes de cálculo de los grados Plato.

Siguiendo con la interpretación contextual, el TJUE también considera justificado acudir a los considerandos de otra Directiva, esto es, la Directiva 92/84, que establece el tipo mínimo del impuesto especial sobre la cerveza. En el considerando séptimo de esta Directiva, se indica que los métodos de imposición de la cerveza pueden variar de un Estado a otro, en particular estableciendo un tipo mínimo expresado como impuesto relacionado, bien con la densidad inicial, bien con el

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

contenido alcohólico del producto. Pues bien, en esa referencia a la densidad inicial, es donde el TJUE ve un indicio más de que el grado Plato se utiliza, en el contexto de estas normas, como medida referida a la densidad inicial de la cerveza y, por tanto, a su mosto original.

En tercer lugar, el TJUE señalada que esta interpretación también se ve corroborada por los objetivos que persiguen las Directivas 92/83 y 92/84: imponer un nivel mínimo de impuesto especial por hectolitro de cerveza, saborizada o no, mayor a medida que aumenta su contenido alcohólico; todo ello, como indicó el AG, tiene por objetivo gravar el alcohol consumido. En esta línea, el AG ya señaló que los ingredientes añadidos después de la fermentación no inciden en modo alguno en el contenido alcohólico del producto acabado. Por tanto, calcular los grados Plato de una cerveza saborizada teniendo en cuenta no solo el extracto seco del mosto original, sino también las sustancias saborizantes y azúcares añadidos una vez finalizada la fermentación, podría dar lugar a una mayor tributación de esa cerveza en relación con una cerveza tradicional con la misma graduación alcohólica.

En consecuencia, el TJUE concluye que el artículo 3.1 de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, para determinar la base imponible de las cervezas saborizadas con arreglo a la escala de Plato, procede tomar en consideración el extracto seco del mosto original, sin tener en cuenta las sustancias saborizantes ni el sirope de azúcar añadidos una vez finalizada la fermentación.

En lo que se refiere al Derecho español, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIIEE), define tanto el concepto de “grado alcohólico volumétrico adquirido” como el concepto de “grado Plato”, ambos aplicables para determinar el impuesto especial sobre la cerveza. El primero se define en el artículo 20.8 LIIEE: “el número de volúmenes de alcohol puro, a la temperatura de 20 Grad. C, contenido en 100 volúmenes del producto considerado a dicha temperatura”. Por su parte, el concepto de grado Plato figura en el artículo 20.9 LIIEE: “la cantidad en gramos de extracto seco primitivo del mosto original de la cerveza contenido en 100 gramos de dicho mosto a la temperatura de 20 Grad. C.” Así pues, el concepto de grado Plato que figura en nuestra legislación vendría a coincidir con el significado habitual del término, en el sector cervecero, al que hacía referencia el TJUE en la presente sentencia, por lo que dicho concepto debería ser interpretado en el sentido de que no incluye los azúcares ni otras sustancias saborizantes que puedan añadirse con posterioridad.

No obstante, debemos señalar que la presente STJUE aparece precisamente en un momento en que la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

Comisión se está proponiendo revisar la Directiva 92/83 a fin de introducir medidas que disminuyan los costes para las pequeñas empresas productoras, incentiven la producción de bebidas alcohólicas de baja graduación y den una mayor protección al consumidor final. Pues bien, curiosamente, en los trabajos de la Comisión que acompañan a dicha propuesta de modificación, se hace referencia al presente asunto (entonces todavía pendiente ante el TJUE) y se cita como muestra de los problemas que se pueden plantear en los Estados miembros como consecuencia de las diferentes interpretaciones del concepto de grado Plato a la hora de aplicar el impuesto especial a las cervezas saborizadas². Por ello, la propuesta de reforma incorpora un nuevo párrafo al artículo 3.1 de la Directiva 92/83, en el que, a fin de evitar tales divergencias, se incluye el siguiente concepto de grado Plato: “Todos los ingredientes de la cerveza, incluidos los añadidos después de la fermentación, se tendrán en cuenta a los efectos de medición del grado Plato”. Sin embargo, como se puede observar, la definición de grado Plato que se pretende incluir en la propuesta de Directiva es precisamente la contraria a la mantenida por el TJUE en la sentencia analizada, por lo que habrá que ver finalmente cuál de los dos criterios prevalece a efectos de determinar el cálculo del impuesto especial aplicable a las cervezas con sabores o aromatizantes.

6.3. Otras sentencias de impuestos especiales

El Auto del TJUE (Sala Octava) de 17 de abril de 2018, dos Santos, C-640/17, EU:C:2018:275, resuelve un asunto sobre la tributación de vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros. El TJUE aplica una consolidada jurisprudencia sobre el principio de libre circulación de mercancías del artículo 110 TFUE, de la que se desprende que los Estados miembros deben estructurar los impuestos que gravan los automóviles de modo que no favorezcan la venta de vehículos de segunda mano nacionales ni desincentiven, en consecuencia, la importación de vehículos (*Tatu*, C-402/09 y *Nisipeanu*, C-263/10). En el presente caso, se analiza la compatibilidad del impuesto de circulación portugués con la referida doctrina del TJUE, a raíz de la importación en Portugal de un vehículo de segunda mano procedente de otro Estado miembro. El impuesto de circulación portugués establece una menor tributación para los vehículos matriculados en dicho Estado miembro con anterioridad al 1 de julio de 2007. En cambio, este gravamen reducido no puede aplicarse a los vehículos procedentes de otros Estados miembros matriculados en sus respectivos

² Vid. European Commission, “Impact assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverage”, Brussels, 25.5.2018, SWD(2018) 259 final, pp. 22-25.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

países antes de dicha fecha pero importados con posterioridad en Portugal.

El TJUE considera que para que dicha norma fuera conforme con el artículo 110 TFUE debería tener en cuenta la fecha de primera matriculación del vehículo, con independencia del país en que esta se produjo, de modo que si el vehículo se matriculó por primera vez en otro Estado miembro antes del 1 de julio de 2007, pero fue posteriormente importado y matriculado por primera vez en Portugal, debería tener el mismo trato fiscal que los vehículos matriculados por primera vez en Portugal antes de dicha fecha. El TJUE considera que el diferente tratamiento que deriva del impuesto portugués tiene por efecto favorecer la venta de vehículos de segunda mano nacionales y desincentivar así la importación de vehículos de segunda mano similares. Por tanto, el TJUE concluye que el artículo 110 TFUE se opone a un impuesto que grava los automóviles matriculados en Portugal sin tener en cuenta si la primera matriculación del vehículo se realizó, dentro de la fecha legalmente prevista, en otro Estado miembro, con la consecuencia de que la tributación de los vehículos importados desde otro Estado miembro es superior a la de los vehículos no importados similares.

En materia de impuestos especiales no armonizados hay también dos sentencias relevantes. En primer lugar, la **STJUE (Sala Novena) de 15 de marzo de 2018, *Cali Esprou*, C-104/17, EU:C:2018:188**, analiza una contribución medioambiental que se exige en Rumanía a los agentes económicos que ponen productos envasados por primera vez en el mercado nacional. Dicha contribución se calcula en función de la diferencia de peso entre: (a) la cantidad de residuos de envases correspondiente a los objetivos mínimos de recuperación de energía y de valorización mediante reciclado y (b) la cantidad de residuos de envases efectivamente recuperada o reciclada. El TJUE analiza si este gravamen medioambiental es conforme con el artículo 15 de la Directiva 94/62/CE, relativa a los envases y residuos de envases, y con el principio de quien contamina paga que se ejecuta en dicho artículo. El problema se plantea porque la sociedad rumana *Cali Esprou* adquiere en el extranjero diversas mercancías ya envasadas, que vende y entrega a minoristas en el mercado rumano, pero no interviene en modo alguno en los envases de las mercancías. A pesar de ello, el TJUE considera que la contribución controvertida es conforme con el artículo 15 de dicha Directiva y con el principio quien contamina paga, aunque el pago se exija a agentes económicos que actúan como meros intermediarios en relación con los envases que ponen en el mercado nacional. Así pues, de acuerdo con los objetivos de la Directiva y la doctrina del TJUE, este principio no está limitado a quienes intervienen en los envases de los productos de que se trata, sino que también se extiende a los importadores y distribuidores de productos envasados (vid., entre otras, *VG Cistoca*, C-335/16). Además, el TJUE

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

señala que el modo en que se calcula dicha contribución incita a reducir los envases puestos en el mercado nacional y a favorecer el reciclado de tales productos.

Por otra parte, puesto que el artículo 15 de la Directiva 94/62 no contiene una armonización exhaustiva de las medidas nacionales en estos ámbitos, el TJUE recuerda que las mismas también deben respetar las obligaciones derivadas del Tratado. En este sentido, el TJUE analiza el gravamen controvertido a la luz de la prohibición de tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE) y concluye que no existe tal discriminación, pues la contribución rumana grava los residuos de envases según criterios objetivos, con independencia de su origen o destino. Por ello, dicho gravamen medioambiental, tal como ha sido analizado en la presente sentencia, es conforme con el Derecho derivado de la Unión (art. 15 Directiva 94/62) y con las normas del TFUE aplicables (artículo 110 TFUE). Como venimos señalando en otros números de esta Revista, este tipo de pronunciamientos son trasladables igualmente a los numerosos tributos extrafiscales que las CCAA vienen creando en ejecución de los objetivos de política medioambiental. Esto implica que tales tributos, a pesar de su escasa armonización, han de ser conformes no solo con el principio quien contamina paga, sino también con las disposiciones de los Tratados, en particular con la prohibición del artículo 110 TFUE, pues el TJUE ya ha señalado en varias sentencias que los residuos deben considerarse como productos en el sentido de dicha disposición (vid., entre otras, *Comisión/Bélgica*, C-2/90).

En segundo lugar la **STJUE (Sala Sexta) de 12 de abril de 2018, PPC Power, C-302/17, EU:C:2018:245**, analiza un impuesto exigible en Eslovaquia que grava el 80% del valor de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados gratuitamente, cuando tales derechos han sido vendidos o no han sido utilizados por las empresas sujetas a dicho régimen. El TJUE considera que este impuesto es contrario a los objetivos de la Directiva 2003/87/CE, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos emisión de gases de efecto invernadero, en la medida en que tiene por efecto neutralizar el principio de asignación gratuita de los derechos de emisión. El TJUE señala que el impuesto controvertido, al suprimir prácticamente la totalidad del valor económico de los derechos de emisión, reduce a la nada los mecanismos incitadores en los que descansa este régimen y suprime los incentivos dirigidos a promover la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero. En la misma línea, se indica que con el mencionado gravamen se está privando a las empresas del 80% del valor económico de sus derechos, por lo que tales empresas pierden prácticamente todo incentivo para invertir en las medidas de reducción de sus emisiones. En suma, el TJUE concluye que la Directiva 2003/87 se opone a una normativa nacional que grava al

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

80% de su valor los derechos de emisión asignados gratuitamente que han sido vendidos o no utilizados por las empresas.

7. ADUANAS

7.1. *STJUE (Sala Tercera) de 15 de marzo de 2018, Deichmann, C-256/16, EU:C:2018:187.*

Materias tratadas: Derechos antidumping – Validez de un reglamento que tiene por objeto la ejecución de una sentencia del TJUE en la que se ha declarado la invalidez de reglamentos anteriores – Reanudación del procedimiento que ha precedido a los reglamentos declarados inválidos y restablecimiento de los derechos antidumping – Irretroactividad de la normas antidumping – Devolución de derecho no debidos (art. 236 CAC) – Plazo máximo de notificación de una deuda aduanera (art. 221 CAC).

Hechos: En el presente caso se analiza la validez del Reglamento de Ejecución (UE) 2016/223 de la Comisión, de 17 de febrero de 2016, por el que se establece un procedimiento para evaluar determinadas solicitudes de economía de mercado y de trato individual realizadas por productores exportadores de China y Vietnam, y se ejecuta la sentencia del Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados C-659/13 y C-34/14 (en adelante, Reglamento controvertido). Mediante este Reglamento, la Comisión inició las actuaciones necesarias para remediar las ilegalidades detectadas por el TJUE en los mencionados asuntos acumulados, que declararon la invalidez de ciertos Reglamentos antidumping (Reglamentos nº 1472/2006 y 1294/2009). Pues bien, en el presente asunto, se cuestiona si el Reglamento controvertido, que se adoptó para subsanar tales ilegalidades, incurre en alguna causa que permita también declarar su invalidez, lo que obligaría a reintegrar a la empresa alemana (Deichmann SE) las cantidades abonadas en concepto de derechos antidumping. Hay que señalar que, por razón del momento en que se originaron los hechos del litigio, el TJUE aplica normativa antidumping y aduanera que actualmente está derogada. No obstante, como indica el AG (M. Campos Sánchez-Bordona), la presente sentencia permite al TJUE pronunciarse sobre el alcance que pueden tener las sentencias que anulan actos de la Unión.

Por este motivo, al margen de las cuestiones antidumping, más específicas, centraremos el presente comentario en los motivos de invalidez alegados que guardan relación con los argumentos basados en

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

la seguridad jurídica y la retroactividad de las normas. En este sentido, el problema se plantea porque el Reglamento controvertido permite a la Comisión, por una parte, adoptar medidas preparatorias para el restablecimiento de derechos antidumping y, por otra, adoptar requerimientos que podrían ser contrarios al artículo 236 del entonces vigente Código Aduanero Comunitario (CAC). La cuestión de fondo es que el Reglamento controvertido vendría a reestablecer los derechos antidumping anteriormente exigidos. Por tanto, las autoridades aduaneras no estarían obligadas a devolver los derechos percibidos en aplicación de reglamentos declarados inválidos por el TJUE, pues posteriormente tales normas han sido subsanadas por el Reglamento controvertido, que tendría así una suerte de efecto retroactivo en relación con los derechos antidumping.

Decisión del Tribunal: El TJUE se pronuncia en esta sentencia claramente a favor de los intereses financieros de la Unión, señalando que es posible mantener la percepción de derechos antidumping establecidos por reglamentos declarados inválidos. Ahora bien, las autoridades aduaneras nacionales, antes de pronunciarse sobre las solicitudes de devolución presentadas por los operadores, deberán esperar a que la Comisión determine los tipos a los que esos derechos deberían haberse fijado en ejecución de la STJUE que declaró su invalidez.

En este punto se plantea una excepción con respecto a la regla general de que cuando el TJUE declara la invalidez de un reglamento que impone derechos antidumping debe considerarse que esos derechos no son legalmente adeudados en el sentido del artículo 236 CAC y que procede, por tanto, su devolución. La excepción se encuentra en que, en el presente caso, el motivo por el que el TJUE declaró la invalidez de los reglamentos antidumping fue que los mismos se adoptaron sin haber examinado previamente las solicitudes de determinados productores exportadores que podrían haber dado lugar a fijar unos derechos antidumping inferiores para tales operadores. Por tanto, el TJUE considera que el hecho de que se haya declarado la invalidez de tales normas no permite obtener inmediatamente el reembolso íntegro de los derechos antidumping con base en el artículo 236 CAC, pues la Comisión tendrá ahora que analizar las circunstancias particulares de los exportadores afectados para ver si efectivamente les correspondía un tipo inferior de derechos y, en tal caso, sí que procedería entonces devolver la diferencia.

Otra de las cuestiones que se plantea en esta sentencia es la relativa a la seguridad jurídica de los actos de la Unión, esto es, si el Reglamento controvertido puede reanudar válidamente el procedimiento que condujo a la adopción de los reglamentos ilegales al objeto de volver a establecer

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

unos derechos antidumping que, en la fecha del Reglamento controvertido, ya habrían expirado. Por ello, se plantea si dicha reanudación es contraria a la regla de irretroactividad prevista en la normativa antidumping (art. 10.1 Reglamento 384/16 y posteriormente Reglamento 1225/2009) y a la regla que impide notificar una deuda aduanera pasados tres años desde su nacimiento (art. 221.3 CAC y, actualmente, 103.1 CAU).

En cuanto a la irretroactividad, el TJUE señala, con base en su jurisprudencia (entre otras, *CM Eurologistik y GLS*, C-283/14 y C-284/14), que cuando se anula un reglamento que establece derechos antidumping o se declara su invalidez, la institución que debe adoptar las medidas necesarias para la ejecución de dicha sentencia tiene la facultad de reanudar el procedimiento que dio lugar al referido reglamento, aunque la normativa aplicable no haya previsto expresamente esta facultad. Así, salvo que la irregularidad constatada conlleve la nulidad de todo el procedimiento, la institución de que se trate tiene la facultad de reanudar dicho procedimiento con el fin de adoptar un acto que sustituya al acto anulado o declarado inválido. De este modo, podemos afirmar que lo que está reconociendo el TJUE en la presente sentencia no es otra cosa que la posibilidad de retrotraer actuaciones en el ámbito de los procedimientos del Derecho de la Unión, por lo que, salvando las distancias, el problema es similar a lo que podría suceder en nuestro Derecho interno con la retroacción de actuaciones en materia tributaria (artículo 239.3 LGT).

Por otro lado, en relación con la cuestión de si la reanudación del procedimiento está autorizada, incluso en el supuesto de que los derechos antidumping hayan expirado, el TJUE señala que deben aplicarse los principios que rigen la aplicación de la ley en el tiempo. El TJUE aclara que la reanudación del procedimiento no puede llevar a que el Reglamento controvertido restablezca derechos antidumping que se apliquen a productos despachados a libre práctica antes de la fecha de entrada en vigor de los reglamentos declarados inválidos a los que sustituye. Ahora bien, es perfectamente compatible con dicho principio, y con la regla de irretroactividad, que se restablezcan derechos antidumping y se exijan tales derechos en los despachos a libre práctica realizados con posterioridad a los reglamentos afectados por la invalidez. La conclusión no varía aunque en el momento de la reanudación del procedimiento los derechos antidumping hayan expirado, pues, precisamente, debido a dicha expiración, es necesario proceder a su restablecimiento a fin de poder ejecutar correctamente la sentencia del TJUE que declara inválidos los reglamentos en cuestión.

Con respecto a la aplicación del plazo de tres años para notificar una deuda aduanera (art. 221.3 CAC

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

y, actualmente, 103.1 CAU), el TJUE señala que no impide que la Comisión pueda reanudar el procedimiento de adopción de derechos antidumping y restablecer tales derechos en ejecución de una sentencia TJUE. Las autoridades aduaneras nacionales solamente podrán determinar y comunicar el importe de tales derechos una vez hayan sido estos aprobados por la Comisión. Por tanto, será entonces cuando comience a operar el referido plazo de tres años para notificar la deuda aduanera.

Con todo, como señala el AG, al margen de las cuestiones sobre la normativa antidumping, el presente asunto pone de manifiesto el difícil equilibrio entre, por un lado, la potestad de las instituciones de la Unión para reanudar un procedimiento a cuyo término podrán exigirse derechos antidumping y, por otro, el derecho de los administrados a la estabilidad de situaciones consolidadas y a la protección efectiva de su posición jurídica. En el fondo, el debate que suscita esta sentencia no es otro, una vez más, que el de la necesidad de ponderar la protección de los intereses financieros de la Unión con el respeto de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima de los operadores, inclinándose la balanza, en este caso, claramente a favor de los intereses financieros de la Unión.

8. TASAS (a cargo de Alejandro García Heredia)

La **STGUE (Sala Primera) de 7 de marzo de 2018, *Fertisac/ECHA*, T-855/16, EU:T:2018:118**, se pronuncia de nuevo sobre la tasa que ha de pagarse a la Agencia Europea de Sustancias y Mezclas Químicas (ECHA) por el registro de una sustancia. La normativa de la Unión que regula dicha tasa contempla una reducción de su importe para las pymes (artículo 6 Reglamento nº 1907/2006). Ahora bien, si la empresa en cuestión solicita la tasa reducida y, en un proceso de verificación posterior, la ECHA concluye que es una gran empresa, deberá abonar no solo la diferencia con respecto al nuevo importe por ser gran empresa, sino también una tasa administrativa por la declaración de un tamaño de empresa incorrecto. En el presente caso, el TGUE se pronuncia sobre el recurso de anulación presentado por una empresa española, Fertisac SL, frente a una decisión de la ECHA en la que se exige el abono de ambas tasas por acogerse indebidamente a la reducción de mediana empresa y comprobarse a posteriori que su tamaño era el de gran empresa. Los principales motivos de anulación que alega la demandante son, por un lado, la interpretación errónea del concepto de pyme y, por otro, del concepto de empresa vinculada. En relación con ambos conceptos, resulta aplicable la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 179, 2018.

microempresas, pequeñas y medianas empresas (en adelante, la Recomendación), pues la normativa reguladora de la tasa remite expresamente a la misma.

En cuanto al concepto de pyme, el artículo 2.1 de la Recomendación señala que esta categoría está constituida por “las empresas que ocupan a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros”. La demandante entendía que, por el simple hecho de no llegar al número máximo de trabajadores, ya podía beneficiarse de la condición de pyme, aunque luego no cumpliera el requisito relativo a las características financieras de la empresa. El TGUE, como ya señaló en otros pronunciamientos, confirma que ambos requisitos son cumulativos y que, por tanto, deben cumplirse de forma conjunta para tener la condición de pyme (vid., entre otras, *Calestep/ECHA*, T-89/13). Dicha conclusión, no solo deriva del propio tenor literal de la norma, que incluye la conjunción “y”, sino también de los informes y trabajos preparatorios de la Comisión sobre esta materia. Además, el TGUE señala que los requisitos que gobiernan la reducción de la tasa deben interpretarse de forma restrictiva, pues presentan un carácter de excepción, en la medida en que la reducción pretende tener en cuenta la situación especial en la que se encuentran las pymes con respecto a otras empresa de mayor tamaño.

En cuanto al concepto de empresa vinculada, hay que señalar que el artículo 3.3 del anexo de la Recomendación distingue entre “empresas vinculadas” y “empresas asociadas” y que el artículo 6.2 de ese mismo anexo, a efectos de la calificación de la empresa, exige tener en cuenta los datos de todas ellas, tanto de las vinculadas como de las asociadas. La demandante alegó que la ECHA había incluido erróneamente a tres empresas que no deberían tener el carácter de vinculadas. En este punto, el referido artículo 3.3 del anexo de la Recomendación incluye dentro del concepto de vinculada, entre otras, a “una empresa que posee la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o socios de otra empresa”. Pues bien, el TGUE considera que la ECHA incluyó correctamente a las tres empresas vinculadas por sobrepasar el límite que señala la normativa, teniendo las empresas en cuestión los siguientes porcentajes y relaciones: la primera tenía el 69,99% del capital de la demandante, la segunda el 89,10% del capital de la primera y la tercera el 100% del capital de la segunda. Por todo ello, el TGUE considera que la ECHA actuó correctamente al incluir los datos de dichas empresas a efectos de determinar el concepto de pyme de la demandante y negarle la reducción de la tasa, por lo que se desestima el recurso de anulación y se condena en costas a la demandante.