

# JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 180

## REDF

Por

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ (Universidad de Cádiz),  
FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ (Universidad de Cádiz)

Y

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA (Universidad de Cádiz)

**Sumario:** **1. Introducción.** **2. Principios generales del Derecho de la Unión:** 2.1. *Kolev*; 2.2. *Otras sentencias sobre principios generales (Clergeau)*. **3. Libertades fundamentales e impuestos directos:** 3.1. *Bevola*; 3.2. *NN*; 3.3. *Otras sentencias sobre libertades fundamentales (GS, Fidelity Funds, 'TTL' EOOD)*. **4. Ayudas de estado de naturaleza tributaria:** 4.1. *Dirk Andres / Comisión*; 4.2. *Comisión / Reino España, C-128/16*. **5. Exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana y prohibición de tributos internos discriminatorios:** 5.1. *Lubrizol France*. **6. IVA:** 6.1. *Gmina Wroclaw*; 6.2. *Enteco Baltic*; 6.3. *Marle Participations*; 6.4. *Marcandi*; 6.5. *Gmina Ryjewo*; 6.6. *TGE Gas Engineering*; 6.7. *Otras sentencias sobre IVA (Polfarmex, Varna Holeis, SGI y Valériane, Sia 'E Lats', DPSA, Viking Motors et al)*. **7. Impuestos Especiales:** 7.1. *Koppers Denmark*; 7.2. *Turbogás*; 7.3. *Otras sentencias sobre impuestos especiales (Messer France)*. **7. Aduanas: sentencias reseñadas de forma más breve (Comisión / Combaro).**

## 1. INTRODUCCIÓN (por A. Martín, F. Carrasco y A. García)

En los meses de junio a agosto de 2018, de entre las sentencias tributarias del TJUE correspondientes a este período, merece la pena destacar las siguientes:

- *Principios generales del Derecho de la Unión:* La STJUE *Kolev* y otros se pronuncia sobre el grado de protección que debe otorgarse a los derechos fundamentales de los acusados en aras a salvaguardar la protección de los intereses financieros de la Unión (artículo 325.1 TFUE), confirmando así una importante doctrina del TJUE sobre el deber de los Estados miembros de imponer sanciones efectivas y disuasorias (*Taricco II*).
- *Impuestos directos:* La STJUE *Bevola* revitaliza la jurisprudencia sobre pérdidas finales derivada de *Marks & Spencer*, que parecía haber sido enterrada por otras sentencias

posteriores (*Nordea, Timac Agro*), además, crea una nueva causa de justificación de las normas restrictivas de las libertades fundamentales (la prevención de la doble compensación de pérdidas) y otorga al principio de capacidad contributiva un peso fundamental a la hora de modular el alcance de las exigencias imperativas y el principio de proporcionalidad. La STJUE *NN* considera una situación inversa a *Bevola* para interpretar cuándo las pérdidas de un establecimiento permanente en su Estado de situación deben ser compensadas con rentas de otras sociedades del mismo grupo en ese Estado, matizando la jurisprudencia *Philips Electronics* al reconocer que la citada integración de pérdidas puede hacerse depender de si las pérdidas pueden ser utilizadas en el Estado de residencia de la sociedad propietaria del EP. El TJUE, con ello, admite la compatibilidad con el Derecho de la UE de ‘linking rules’ similares a las reconocidas en otros instrumentos, aunque, como explicaremos, con diferencias significativas con ellos (Plan BEPS, Directiva ATAD).

- *Ayudas de estado*: La STJUE *Dirk Andres / Comisión* (junto con otras tres sentencias gemelas) se ocupa de la siempre controvertida cuestión de determinar cuál es el régimen general a tener en cuenta para determinar que una determinada norma es selectiva y, en consecuencia, cae en el ámbito del art. 107.1 TFUE. El pronunciamiento del TJUE en relación con este caso, como comentamos, es bastante controvertido y criticable en un campo necesitado de una mayor claridad. Desde la perspectiva nacional, aunque también desde una óptica general, la STJUE *Comisión / España*, C-128/16 tiene un gran impacto al anular la STGUE relativa al régimen español del ‘tax lease’ en el IS vigente hasta 2012 y reafirmar la validez de la decisión de la Comisión que consideró el citado régimen como una ayuda de estado del art. 107.1 TFUE. Además, esta sentencia precisa el concepto de empresa a efectos del art. 107.1 TFUE desvinculándolo del régimen tributario aplicable y reafirma el concepto amplio de selectividad de la jurisprudencia *World Duty Free*.
- *Iva*: La STJUE *Marle Participations* desarrolla y completa la sentencia *Larentia+Minerva y Marenave*, en relación al derecho a deducir de las sociedades holding por la adquisición de participaciones en otras entidades del grupo. En *Enteco Baltic* el TJUE aplica su consolidada jurisprudencia antiformalista (no denegar beneficios de la Directiva por el incumplimiento de requisitos formales si se cumplen los requisitos materiales) al ámbito de una importación de bienes exenta por venir seguida de una entrega intracomunitaria igualmente exenta. Por su parte, la STJUE *Ryjewo* tiene interés porque exceptúa jurisprudencia anterior del TJUE (*Waterschap Zeeuws Vlaanderen*), admitiendo la posibilidad de que en determinadas circunstancias un organismo público pueda regularizar el IVA por una afectación posterior

del bien de inversión, lo que debe ser tenido en cuenta para interpretar el art. 93.Cuatro LIVA.

- *Impuestos Especiales*: La STJUE (Sala Primera) de 6 de junio de 2018, *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395 se pronuncia, a la luz de las disposiciones de la Directiva 2003/96, sobre la no sujeción a los impuestos especiales armonizados de determinadas operaciones de autoconsumo de productos energéticos, aclarando el concepto de productos energéticos a los efectos de este supuesto de no sujeción. Por su parte, la STJUE (Sala Primera) de 27 de junio de 2018, *Turbogás*, C-90/17, EU:C:2018:498, también planteada en relación con una operación de autoconsumo, en este caso de electricidad, aclara el concepto de distribuidor que figura en la Directiva 2003/96 y confirma la aplicación de la exención obligatoria en los casos de entidades que producen electricidad para su propio uso.

## **2. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO DE LA UNIÓN (a cargo de Alejandro García Heredia)**

### **2.1. STJUE (Gran Sala) de 5 de junio de 2018, Kolev y otros, C-612/15, EU:C:2018:392**

Materias tratadas: Protección de los intereses financieros de la Unión (artículo 325.1 TFUE) – Obligación de los Estados miembros de imponer sanciones efectivas y disuasorias en los casos de fraude grave que afecte a los intereses financiero de la Unión – Personal de la aduana de Bulgaria acusado de participar en una organización criminal que sobornaba a los transportistas que cruzaban la frontera – Normativa nacional que puede dar lugar a que tales conductas queden impunes por una dilación del proceso penal debida únicamente a una obstrucción deliberada de los acusados.

Hechos: Debe advertirse que la presente sentencia aborda más bien cuestiones de carácter penal y de protección de los derechos fundamentales de los acusados, antes que un tema propiamente aduanero, no obstante, tales cuestiones se plantean en el contexto de un fraude grave que afecta a los intereses financieros de la Unión, ya que la conducta de los acusados impidió la recaudación de los correspondientes derechos de aduana. En particular, varios agentes de aduanas de Bulgaria fueron acusados de participar en una organización criminal que sobornaba a los conductores de camiones y automóviles, que atravesaban la frontera de Turquía hacia Bulgaria, a cambio de no realizar los controles aduaneros correspondientes y de no mencionar en los documentos las irregularidades cometidas. Las sumas obtenidas en dichos sobornos eran repartidas entre los miembros de la

organización. Con ello, la presente sentencia plantea de nuevo la necesidad de conciliar la protección de los derechos fundamentales de los acusados, por un lado, con la protección de los intereses financieros de la Unión, por otro. Se trata de una cuestión que, como es sabido, ya ha sido abordada por el TJUE en importantes pronunciamientos: *Taricco I* (REDF núm. 169), *M.A.S. y M.B.* (REDF núm. 178) y *Scialdone* (REDF núm. 179), en los que se ha puesto de manifiesto el deber que incumbe a los Estados miembros de imponer sanciones efectivas y disuasorias para combatir el fraude grave y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión.

Este planteamiento resulta plenamente aplicable al presente litigio, ya que los derechos de aduana, al tener la consideración de recursos propios, tienen un vínculo directo con el prepuesto de la Unión. En este sentido, una de las cuestiones principales que plantea el presente caso es si el carácter efectivo y disuasorio que se exige a las sanciones es predicable solamente de las normas puramente sancionadoras o si también debe trasladarse al ámbito de las normas procesales que regulan la imposición de tales sanciones. Esto es lo que sucede precisamente con la normativa nacional búlgara que se analiza en la sentencia, donde si bien se contemplan sanciones que pueden ser efectivas y disuasorias (penas privativas de libertad entre seis y diez años), no parece que tengan tal carácter las normas relativas al proceso penal, ya que en virtud de las mismas las conductas cometidas por los acusados podrían quedar impunes. En el Derecho búlgaro se establecen unos plazos que deben regir el proceso penal, transcurridos los cuales el juez debe decretar la clausura de dicho proceso a instancias del acusado, siendo dicha clausura firme e irrecurrible, lo que impide la prosecución de la acción penal y la incoación de nuevas acciones. Pues bien, en el presente caso resulta que el transcurso de dichos plazos fue debido a una serie de dilaciones imputables únicamente a una conducta deliberada de la defensa de los acusados, con una clara finalidad de obstrucción del procedimiento. En este contexto, desde la perspectiva de la protección de los intereses financieros de la Unión, una de las cuestiones que se plantea al TJUE es si tales normas procesales respetan el deber de los Estados miembros de imponer sanciones efectivas y disuasorias en los casos de fraudes graves.

Decisión del Tribunal: El TJUE señala que el carácter efectivo de una medida sancionadora no solo debe exigirse de las normas puramente sancionadoras, sino también de las normas procesales que regulan la imposición de dichas sanciones. Por ello, el TJUE afirma que va en contra del artículo 325.1 TFUE una normativa nacional que permite que determinadas conductas, constitutivas de un fraude grave que afecta a los intereses financieros de la Unión, puedan quedar impunes por una cuestión puramente procesal, cuando, además, la dilación del proceso es imputable únicamente a una

obstrucción deliberada de los acusados. El TJUE también aclara las consecuencias que se derivan de la incompatibilidad la normativa interna con el artículo 325.1 TFUE. Primero, el legislador nacional tiene la obligación de modificar la normativa interna a través de los procedimientos constitucionales o legislativos que correspondan. Y segundo, sin esperar a que se modifique dicha normativa, el juez nacional tiene la obligación de inaplicar tales normas a fin de dar cobertura al artículo 325.1 TFUE.

Ahora bien, el TJUE no indica en qué términos debe modificarse la normativa controvertida ni qué aspectos concretos de la misma son los que debe inaplicar el juez nacional. El TJUE simplemente señala que la modificación y eventual inaplicación de dicha normativa debe dar cobertura a dos objetivos fundamentales. Por un lado, la plena eficacia del artículo 325.1 TFUE, en el sentido de garantizar que el régimen procesal de la acción penal por infracciones que afectan a los intereses financieros de la Unión no esté diseñado de modo que presente un riesgo sistémico de impunidad de los hechos constitutivos de tales infracciones. Por otro lado, que tanto con la modificación futura de la norma como con su inaplicación provisional se garantice la protección de los derechos fundamentales de las personas acusadas (artículo 48.2 de la Carta), en particular los derechos a recibir información sobre la acusación formulada en su contra y a acceder a los materiales del expediente, así como el derecho a que su causa sea oída dentro de un plazo razonable.

La presente sentencia se puede situar en la línea de la doctrina *M.A.S. y M.B.* (también conocida como *Taricco II*), donde ya se matizó el grado de protección que debía otorgarse a los derechos fundamentales de los acusados en aras de salvaguardar la protección de los intereses financieros de la Unión (artículo 325.1 TFUE). Todo ello a fin de impedir que determinadas conductas puedan quedar impunes simplemente por la forma en que esté diseñada la normativa penal o procesal de los Estados miembros. Así, el TJUE confirma en esta sentencia el deber de los Estados miembros de imponer sanciones efectivas y disuasorias en los casos de fraudes graves que afectan a los intereses financieros de la Unión y aclara que dicho carácter efectivo y disuasorio debe quedar garantizado igualmente por las normas procesales que regulan la imposición de tales sanciones.

## **2.2. Otras sentencias sobre principios generales**

La **STJUE (Sala Quinta) de 7 de agosto de 2018, *Clergeau y otros*, C-115/17, EU:C:2018:651**, es objeto de una breve reseña, no por ello menos importante, ya que vuelve a pronunciarse sobre un tema recurrente en la jurisprudencia del TJUE, como es el de la necesidad de encontrar un equilibrio entre la protección de los intereses financieros de la Unión y la protección de los derechos

fundamentales. El asunto se plantea en el ámbito de las ayudas obtenidas por una empresa francesa en concepto de restituciones especiales a la exportación. La empresa presentó una serie de declaraciones falsas a fin de obtener dichas ayudas, declarando determinadas piezas de carne bovina como procedentes de “cuartos traseros” cuando en realidad eran trozos que procedían en su mayoría de “cuartos delanteros”, por lo que no tenían derecho a la restitución. No obstante, la normativa de la Unión reguladora de este tipo de ayudas fue modificada posteriormente, ampliando la concesión de las mismas a los “cuartos delanteros” (el Reglamento 1964/82 fue sustituido por el Reglamento 1359/2007). Por su parte, la normativa interna (francesa) tipifica como delito el haber realizado declaraciones falsas o maniobras fraudulentas con objeto de obtener restituciones a la exportación (artículo 426.4 del Código aduanero francés). Por tanto, mientras la normativa económica de la Unión experimenta un cambio importante, pasando a ser subvencionables mercancías que antes no lo eran, la normativa interna, en la que se regula el tipo penal, se mantiene exactamente en los mismos términos. Así pues, dado que las mercancías se convierten en subvencionables a raíz de un cambio efectuado en la legislación de la Unión con posterioridad a la comisión de los hechos, se plantea al TJUE si es posible alegar el principio de retroactividad de la ley penal más favorable consagrado en el artículo 49.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión. Una respuesta afirmativa daría lugar a que una persona quedara impune a pesar de haber realizado declaraciones falsas y maniobras fraudulentas.

El TJUE comienza señalando que la presentación de declaraciones falsas o maniobras fraudulentas para obtener un beneficio asociado a la exportación sigue siendo igualmente punible, puesto que el legislador francés no ha modificado el tipo penal aplicable (artículo 426.4 del Código aduanero). En cuanto a la modificación en materia de restituciones, el TJUE señala que dicho régimen fue modificado por el legislador de la Unión con base en circunstancias puramente económicas y técnicas, que afectan a la evolución del mercado global de la carne y que son el resultado de las negociaciones comerciales multilaterales de la Ronda Uruguay. De este modo, el TJUE distingue entre las modificaciones penales, a nivel interno, y las modificaciones puramente económicas, a nivel del legislador de la Unión, señalando que estas últimas no pretendían en ningún momento desvirtuar la calificación penal o la apreciación, por parte de las autoridades nacionales, de la pena que deba imponerse a las personas que obtienen indebidamente tales restituciones. En definitiva, el TJUE divide en dos planos claramente diferenciados las distintas normas aplicables al caso, por un lado, las normas penales o sancionadoras establecidas por el legislador interno y, por otro lado, las normas económicas en materia de ayudas establecidas por el legislador de la Unión. De este modo, dado que

*A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 180, 2018.*

la modificación de las segundas no altera los elementos constitutivos del delito, no procede reconocer el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable consagrado en el artículo 49.1 de la Carta. En efecto, de lo contrario, conductas que son fraudulentas podrían quedar impunes ante la eventual modificación de una normativa que ni es interna ni tiene carácter penal, lo que dañaría gravemente los mecanismos de sanción establecidos por los Estados miembros para proteger los intereses financieros de la Unión (artículos 4.3 TUE y 325 TFUE).

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

#### **3.1. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 12 de junio de 2018, A/S Bevola et al./Skatteministeriet, C-650/16, ECLI:EU:C:2018:424.**

Materias tratadas: Libertad de establecimiento: régimen nacional que no permite la integración en la base imponible de la casa central de las pérdidas finales sufridas por un EP de otro Estado miembro – Aclaración de la jurisprudencia *Nordea* y *Timac Agro* –Comparabilidad de EPs foráneos y nacionales– Exigencias imperativas: riesgo de doble imputación de pérdidas y matización del significado de la coherencia del sistema fiscal y el reparto equilibrado del poder tributario – Principio de proporcionalidad: Traslación a los EPs foráneos de la doctrina *Marks & Spencer* relativa a la compensación de pérdidas finales.

Hechos: El presente asunto se refiere a la posibilidad de que una empresa danesa, Bevola, filial del grupo J.W.Trock, también danés, dedujese en Dinamarca las pérdidas de su sucursal finlandesa. La citada sucursal cerró en 2009 con unas pérdidas de aproximadamente 375.000 euros, que no fueron deducidas en Finlandia. Bevola solicitó la deducción de las mismas en Dinamarca en el ejercicio 2009. Sin embargo, la Administración tributaria danesa rechazó la posibilidad de deducir tales pérdidas, alegando que así lo impedía la legislación danesa, según la cual no podían incluirse en la base imponible del IS los ingresos y gastos de un establecimiento permanente (“EP”) o bien inmueble situado en un país extranjero, Groenlandia o las Islas Feroe, a menos que la compañía en cuestión hubiera optado por acogerse al régimen de tributación conjunta mundial (según el cual los ingresos y gastos mundiales del grupo societario se integrarían en la base imponible danesa). Bevola y su matriz, J.W. Trock, recurrieron la decisión de la Administración danesa de no permitir la compensación en

Dinamarca de las pérdidas del EP finlandés, ya que, según ellas, vulneraba la libertad de establecimiento del art. 49 TFUE pues las pérdidas de una sucursal danesa se integrarían en todo caso en la base imponible del IS de Dinamarca. Bevola y su matriz argumentaron que la restricción que genera la legislación danesa infringe el principio de proporcionalidad y la jurisprudencia *Marks & Spencer*, C-446/03, ya que las pérdidas sufridas por el EP en Finlandia son finales y no podían compensarse en aquél país de ningún modo. El Tribunal de Apelación de la Región Este en Dinamarca preguntó al TJUE si efectivamente podría existir, en una situación como la planteada por Bevola, una vulneración de la libertad de establecimiento y, en este contexto, también plantea si la existencia del régimen de tributación mundial conjunta al que el grupo danés se podía haber acogido y que permitiría compensar las pérdidas e ingresos transnacionales tenía algún efecto a la hora de examinar la legislación danesa desde la perspectiva del art. 49 TFUE.

Decisión del Tribunal: Para el TJUE, la diferencia entre las sociedades danesas con sucursales nacionales o en otros Estados de la UE podía suponer una diferencia de trato relevante a efectos del art. 49 TFUE (libertad de establecimiento). La posibilidad de acogerse al régimen de tributación conjunta mundial en Dinamarca se supedita a requisitos muy estrictos (todos los ingresos mundiales del grupo, de fuente danesa o no, estarían sometidos a tributación en Dinamarca y, además, tal opción por este régimen tiene una duración de diez años), por lo que, a pesar de esta posibilidad, la diferencia de trato en la legislación danesa puede generar problemas desde la perspectiva de la libertad de establecimiento.

Tras las SsTJUE *Nordea* y *Timac Agro*, varios Estados miembros habían argumentado que el EP finlandés de Bevola no estaba en una situación comparable con respecto a una sociedad danesa con sucursales en Dinamarca, al aplicar este último país el método de exención. Puesto que estas sentencias, como la Comisión Europea señaló también, no estaban alineadas con la jurisprudencia y precedentes anteriores, el TJUE aprovechó para aclarar las distintas líneas jurisprudenciales. Según el TJUE, las SsTJUE *Nordea* y *Timac Agro* no marcan el abandono por el TJUE de su tradicional jurisprudencia relativa a la comparabilidad de situaciones nacionales e internacionales, que debe hacerse en atención al objetivo de la normativa nacional controvertida. Más bien, precisó el TJUE, en las sentencias *Nordea* y *Timac Agro*, el TJUE se limitó a considerar que no era necesario abordar la finalidad de la normativa nacional controvertida cuando ésta daba un mismo tratamiento tributario a los EPs situados en el extranjero y a los radicados en territorio nacional. Al tratar de igual manera ambas formas de establecimiento con vistas a la imposición de sus beneficios, el legislador estaba

asumiendo que entre el EP extranjero y el establecimiento nacional no existía ninguna diferencia de situación objetiva que justificara su trato dispar. Tampoco *Nordea* o *Timac Agro* pueden interpretarse en el sentido de que, cuando el legislador nacional trate dos situaciones de manera distinta no sea posible considerar que sí que son comparables, ya que, de otra forma, se vaciaría de contenido la libertad de establecimiento. La comparabilidad de la situación del EP extranjero y la sucursal o establecimiento nacional debe valorarse teniendo en cuenta la finalidad de la normativa nacional controvertida, de acuerdo con la jurisprudencia tradicional en esta materia.

En relación con la normativa danesa controvertida, el objetivo del régimen de exención danés es eliminar la doble imposición de beneficios y, por simetría, la doble deducción de las pérdidas de las sociedades danesas que sean las titulares de este tipo de EPs. En este contexto, es cierto que las sentencias *Nordea* y *Timac Agro* indicaron que, en principio, las sociedades titulares de EPs en otro Estado miembro no se encuentran en una situación comparable a las sociedades que poseen EPs residentes. No obstante, cuando un EP en otro Estado miembro haya cesado en sus actividades y sus pérdidas no se hayan podido deducir de su beneficio imponible en el Estado miembro que ejercía esas actividades ni puedan serlo ya, la situación de una sociedad residente titular de tal establecimiento no es distinta, a efectos del objetivo de evitar la doble deducción de las pérdidas, de la de una sociedad residente titular de un establecimiento permanente nacional. Tal conclusión se justifica también desde una perspectiva del principio de capacidad contributiva: la capacidad contributiva de una sociedad titular de EPs no residentes que hayan incurrido en pérdidas definitivas resulta tan afectada como la de una sociedad cuyos EPs residentes hayan incurrido en pérdidas y las dos situaciones serían comparables desde esta perspectiva. Por estas razones, la diferencia de trato que establece la legislación danesa del IS controvertida se refiere a situaciones comparables objetivamente.

No obstante, para el TJUE, la legislación danesa estaba justificada. En primer lugar, el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros permitiría que Dinamarca no admitiera la compensación de las pérdidas atribuibles al EP foráneo para evitar que la sociedad danesa elija si aplicar la deducción de las pérdidas en Dinamarca o el Estado de ubicación del EP, ya que tal facultad pondría en peligro el reparto equilibrado de la jurisdicción tributaria, pues la base imponible aumentaría en un Estado y disminuiría en otro. En segundo lugar, la coherencia del régimen tributario también resultaba una justificación apropiada para la legislación en cuestión: para el TJUE existía una relación directa entre la posibilidad de integrar en la base imponible las pérdidas de un EP y el gravamen de sus beneficios, de manera que si no se integraban los últimos tampoco se

deberían incluir en la base imponible del IS las primeras, de otra forma, quedaría afectada la capacidad contributiva de las sociedades (si a las sociedades con EPs en otros Estados se les permitiera deducir las pérdidas de dichos EPs, sin gravar los beneficios, estaría minusvalorándose sistemáticamente la capacidad contributiva de las sociedades). Por último, y aunque el Gobierno danés no haya invocado expresamente la prevención del riesgo de doble imputación de pérdidas, este objetivo puede justificar asimismo obstáculos a la libertad de establecimiento como el controvertido en el presente asunto.

Sin embargo, desde la perspectiva del respeto al principio de proporcionalidad, la legislación danesa planteaba problemas. En primer lugar, el TJUE consideró razonable que el régimen de consolidación mundial deba aplicarse a todas las sociedades y EPs de un grupo societario, sin permitir derechos de opción que crearían distorsiones, y que se aplique por un tiempo determinado, precisamente con la misma finalidad de prevención de opciones interesadas. No obstante, en el asunto planteado el problema principal es si las pérdidas finales de un EP foráneo deben ser integradas en la base imponible nacional del IS, con independencia del régimen de consolidación mundial danés en el IS. A estos efectos, el TJUE indicó que, si ya no existe posibilidad de compensar pérdidas en el Estado donde está situado el EP, tampoco existirá ya riesgo de doble deducción de pérdidas. En este caso, normativas como la danesa van más allá de lo que es necesario para cumplir los objetivos por los que resultan admitidas (reparto equilibrado del poder tributario, coherencia del sistema fiscal, riesgo de doble compensación de pérdidas) pues la correspondencia entre la tributación y la capacidad contributiva queda mejor garantizada si se permite que las sociedades titulares de EPs en el extranjero deduzcan de su resultado imponible las pérdidas definitivas de dichos establecimientos. A estos efectos, el TJUE acudió a su jurisprudencia *Marks & Spencer* a fin de aclarar cuándo se da el carácter de definitiva en una pérdida: la filial no residente debe haber agotado sus posibilidades de deducir las pérdidas en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores y no debe existir la posibilidad de que las pérdidas se compensen en ejercicios futuros (la filial no debe poder obtener ya ingreso alguno). Tales requisitos son trasladables por analogía también a las pérdidas de los EPs situados en el extranjero: las pérdidas de un EP serán definitivas cuando la sociedad titular del EP, por un lado, haya agotado todas las posibilidades de deducción que le ofrezca el Derecho del Estado miembro en que se encuentre el EP y, por otro, haya dejado de percibir de tal EP ingreso alguno, de modo que ya no exista ninguna posibilidad de que tales pérdidas se compensen en ese mismo Estado miembro. Corresponderá al juez nacional verificar si el EP en Finlandia de Bevola cumple con tales requisitos. Es decir, el TJUE

***A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 180, 2018.***

concluyó que la legislación danesa controvertida vulneraba la libertad de establecimiento, que se opone a la exclusión de la posibilidad de compensar pérdidas finales de un EP extranjero incluso cuando en la legislación en cuestión se admite el régimen de consolidación tributaria mundial a efectos del IS.

La sentencia reseñada tiene una importancia fundamental porque matiza las anteriores sentencias *Nordea* y *Timac Agro* para reconocer que la doctrina derivada de *Marks & Spencer* relativa a filiales también resulta trasladable a los casos de EPs en el extranjero. Como ya reseñamos, especialmente *Timac Agro*, suponía una reducción notable del ámbito de aplicación de la doctrina *Marks & Spencer* cuando se intentaba aplicar la misma a EPs foráneos. *Bevola*, sin embargo, revitaliza *Marks & Spencer* y admite de forma clara y rotunda la compensación de pérdidas vinculadas al EP extranjero cuando el Estado en cuestión aplica el método de exención a las rentas derivadas por los citados EPs. Al mismo tiempo, la STJUE de la Gran Sala presenta interés en la configuración de las exigencias imperativas de interés general, ya que reconoce también que el riesgo de doble compensación de pérdidas es una causa de justificación en sí misma, aunque, hasta ahora, no se había admitido como tal, sino en conexión con otras exigencias imperativas, y que la idea de simetría que protege la coherencia del sistema fiscal (a través del vínculo de los ingresos y las pérdidas de *Krankenheim*, C-157/07) o incluso que el reparto equilibrado del poder tributario (aunque esto ya lo reconocía *Marks & Spencer*) puede romperse por imperativo del principio de proporcionalidad. Es este último principio el que ha llevado a la Gran Sala a aclarar que la (en otras ocasiones ya criticada) doctrina *Marks & Spencer* es también aplicable a los EPs foráneos, también dando más claridad a la jurisprudencia *Lidl*, C-414/06. En esta ruptura con *Nordea* y *Timac Agro*, el principio de capacidad contributiva parece haber jugado un papel importante, como se deriva de la Opinión del AG. Al mismo tiempo, cabe mencionar, como ya se comentó con ocasión de la reseña a *Nordea* y *Timac Agro*, que el ordenamiento español no parece estar plenamente alineado con las exigencias de la jurisprudencia del TJUE sobre pérdidas finales o, incluso, en general, sobre integración de pérdidas foráneas.

### **3.2. STJUE (Sala Primera) de 4 de julio de 2018, NN A/S, C-28/17, ECLI:EU:C:2018:526.**

Materias tratadas: Libertad de establecimiento – Regla nacional que limita la compensación de pérdidas de un EP integrado en un grupo nacional de consolidación si las pérdidas pueden compensarse en otro Estado – Regla justificada por la exigencia imperativa relativa a la necesidad de

prevenir la doble compensación de pérdidas – Principio de proporcionalidad: la regla nacional es desproporcionada si no admite la compensación de pérdidas cuando la entidad no residente propietaria del EP no pueda compensar las pérdidas por razones prácticas – Matización de la jurisprudencia *Philips Electronics*.

Hechos: *Bevola* tiene una conexión directa con la sentencia ahora comentada. En realidad, la conexión entre ambas se refleja ya en que la Opinión del AG Campos Sánchez-Bordona en *NN* propone, por primera vez, la consideración de la doble compensación de pérdidas como exigencia imperativa de interés general y es precisamente *Bevola* el caso en el que se reconoce la autonomía de tal justificación (hasta ese momento, se había apreciado en conexión con otras exigencias imperativas, como ocurrió en *Marks & Spencer*). *NN A/S*, sin embargo, se refiere a la situación inversa a *Bevola*, esto es, a un supuesto más similar al caso *Philips Electronics*, C-18/11. En *NN*, el litigio gira en torno a la posibilidad de compensar pérdidas por un EP situado en Dinamarca perteneciente a una sociedad sueca integrada en un grupo societario danés. En particular, una de las filiales suecas del grupo danés transfirió su EP en Dinamarca a otra filial sueca del mismo grupo que también tenía un EP en Dinamarca, de manera que los dos EPs se fusionaron en uno solo. La operación no fue objeto de gravamen en Suecia, al ser tratada como una reestructuración, sin embargo, en Dinamarca la fusión de los EPs fue gravada como una transmisión de activos a valor de mercado, lo que permitió al EP subsistente amortizar el coste de adquisición del fondo de comercio correspondiente al EP extinguido. La deducción de las amortizaciones determinó un resultado negativo para el ejercicio 2008. Sin embargo, la Administración danesa no permitió la integración de las pérdidas del EP en la base consolidada del grupo NN en Dinamarca (el grupo tributaba en régimen de consolidación en el IS danés, siendo el perímetro de la consolidación todas las sociedades y EPs del grupo en Dinamarca, es decir, no se aplicaba la consolidación mundial). La base jurídica para denegar la integración fue una norma danesa según la cual las pérdidas de un EP del grupo de consolidación sólo se tendrían en cuenta si no resultaba posible compensarlas en el Estado de residencia de la sociedad propietaria del mismo (o si se aplica el régimen danés de consolidación mundial). La finalidad de tal disposición es evitar la doble compensación de pérdidas en situaciones transfronterizas.

El órgano jurisdiccional remitente de la cuestión prejudicial planteó al TJUE si la normativa danesa vulneraba la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) y cómo debía aplicarse la STJUE *Philips Electronics*, C-18/11 en este caso. La peculiaridad de la sentencia ahora reseñada con respecto a

*Philips Electronics* se encuentra en que el Gobierno danés defendió su normativa sobre la base de que existía una disposición equivalente aplicable a las sociedades nacionales según la cuál éstas no podían deducir un gasto que ya hubiera sido objeto de deducción en otro Estado (en *Philips Electronics* la inexistencia de una norma sobre doble deducción de gastos aplicable a las sociedades nacionales determinó que la limitación a la compensación de pérdidas en Inglaterra fuera declarada contraria a la libertad de establecimiento). NN, sin embargo, estimó que la discriminación se producía porque, si el EP danés hubiera pertenecido a una sociedad danesa, no habría tenido ningún problema para integrar sus pérdidas en la base imponible del IS danés

Decisión del Tribunal: El TJUE trasladó a la situación de NN su decisión en *Bevola*. A priori, la situación de una sociedad no residente con un EP en Dinamarca, a efectos de compensación de pérdidas, no puede ser comparada con la situación de una sociedad residente con EP en Dinamarca. No obstante, resulta necesario hacer una salvedad allí donde las pérdidas del EP no puedan ser deducidas en el Estado de situación de la filial a la que pertenece el EP, ya sea porque lo impide su normativa o por motivos prácticos (cese en la actividad de la casa central). En este caso, el grupo societario no se encuentra en una situación distinta de la de un grupo puramente nacional y la capacidad económica del grupo se ve afectada de la misma manera por las pérdidas de su EP. Así pues, al menos en un caso como NN, la diferencia de trato afecta a situaciones comparables, por lo que habrá que determinar si la misma está justificada.

Según el TJUE, el reparto equilibrado de la potestad tributaria no es, en este caso, una justificación pertinente. Si las pérdidas atribuibles al EP pudieran deducirse simultáneamente de los rendimientos del grupo sujetos a tributación en el Estado de ubicación y de los rendimientos de la filial no residente de dicho grupo sujetos a tributación en el Estado de la filial, la doble deducción no favorecería a ninguno de los dos Estados en detrimento del otro, por lo que el reparto equilibrado del poder tributario no se vería afectado y la inexistencia de una norma como la danesa supondría solamente una pérdida de ingresos fiscales para uno de los dos Estados.

Sin embargo, la necesidad de evitar la doble compensación de pérdidas tenía para el TJUE más entidad como causa de justificación. Es cierto que, en una situación en la que los rendimientos se gravan en los dos países, parece justificado que los gastos del EP se tengan en cuenta también en ambos países. Para el TJUE, no obstante, la aplicación del método de imputación como consecuencia de la aplicación entre Dinamarca y Suecia del CDI Nórdico determina que la sociedad sueca no deba

tributar dos veces por los mismos rendimientos. En estas circunstancias, no está justificada la facultad de deducir dos veces las mismas pérdidas, en uno y otro régimen nacional. La norma danesa, a juicio del TJUE, busca eliminar ese problema y evitar que, en situaciones transfronterizas, se confiera una ventaja injustificada respecto de la situación nacional comparable, en la que no es posible la doble deducción, por lo que la diferencia de trato instaurada en la legislación nacional resulta justificada.

No obstante, una norma como la sueca iría más allá de lo necesario para evitar la doble deducción de pérdidas en caso de que tuviera por efecto privar al grupo de toda posibilidad de deducción de las pérdidas transfronterizas. En el asunto principal, la imputación de pérdidas a los resultados de la filial sueca no resulta posible en la práctica al haber optado por el régimen de neutralidad fiscal. Por ello, en esta situación se vulnera el principio de proporcionalidad, ya que las disposiciones nacionales producen el efecto de impedir la compensación de pérdidas en Dinamarca en un supuesto en el que las mismas no serían objeto de integración en la base imponible de la filial sueca. Este principio, sin embargo, sería respetado si, como excepción a la norma nacional danesa, se admitiera la compensación de pérdidas en Dinamarca siempre que el grupo demostrara que la imputación de pérdidas a los resultados de su filial es efectivamente imposible en el otro Estado miembro (tal aspecto debe comprobarlo el juez nacional).

En conclusión, el TJUE consideró que no existía una vulneración a la libertad de establecimiento allí donde la eliminación de la doble imposición estuviera garantizada por un CDI y la norma nacional pretenda evitar la doble compensación de pérdidas, pero que tal vulneración sí se verificaría allí donde es materialmente imposible para la filial integrar en su base imponible en el Estado de residencia las pérdidas derivadas de su EP en otro Estado. En este último caso, vulneraría el principio de proporcionalidad no permitir al grupo societario deducir las pérdidas del EP cuando consolida en el Estado donde el EP está ubicado.

Desde la perspectiva del Derecho de la UE, la decisión del TJUE en *NN* representa la reafirmación de la jurisprudencia *Bevola* y la admisión de la doble compensación de pérdidas como exigencia imperativa de carácter autónomo. En realidad, no parece que el TJUE entienda muy bien el efecto del método de imputación al que considera como justificación para arbitrar medidas para evitar la doble compensación de pérdidas, en este método los gastos del EP se incluirán siempre en la base imponible del Estado de residencia, igual que las pérdidas, ya que, al final, la tributación en el Estado de residencia dependerá de lo que ocurra en el Estado de la fuente. Más correcto hubiera sido asumir

que el problema de la comparabilidad en este caso se plantea por el hecho de que el EP se integra en Dinamarca en un grupo de consolidación y, en este supuesto, sí que puede resultar razonable evitar la doble compensación de pérdidas, pero no por aplicarse el método de imputación, sino el régimen de tributación consolidado en Dinamarca que incluye también en su perímetro a los EPs de entidades del grupo societario con residencia fuera de Dinamarca. Con esta perspectiva, es difícil pensar que la norma danesa estuviera justificada a priori salvo como reacción a lo que haga el Estado de residencia de la filial.

Sin embargo, la consecuencia más relevante de la sentencia probablemente es que el TJUE está asumiendo el Plan BEPS y sus acciones (en concreto la acción 2) también en su jurisprudencia y está preparado para admitir ‘linking rules’, en línea con lo apuntado por el AG en su Opinión, aplicables a situaciones donde no exista ningún ánimo de defraudar. Llama la atención que, no obstante tomar en consideración el AG la Directiva ATAD, la solución del TJUE no tenga en cuenta el texto de ATAD II (Directiva 2017/252), que determina que en los casos de doble deducción (art. 9.1) debe ser el Estado del inversor (Estado de residencia) el que deniegue en primer lugar la deducción y, sólo en el caso de que éste no lo haga, será el otro Estado el que deniegue la misma. La normativa danesa establecía la regla opuesta en esta materia y la STJUE parece convalidar este criterio, con las correcciones del principio de proporcionalidad, a pesar de que ATAD II entrará en vigor en 2020. El régimen de consolidación español en el IS, no cuenta, por el momento, con reglas similares a las danesas.

### **3.3. Otras sentencias reseñadas de forma más breve**

El **Auto del TJUE de 14 de junio de 2018 (Sala Sexta), GS, C-440/17, ECLI:EU:C:2018:437**, consideró contraria a la libertad de establecimiento y a la Directiva 2011/96 (Directiva Matriz-Filial) la versión actual, aplicable desde 2012, de la cláusula anti-abuso de la Directiva Matriz-Filial. El asunto y la decisión del TJUE son prácticamente idénticos a la STJUE de 20 de diciembre de 2017, *Deister Holding AG y Juhler Holding A/S*, C-504/16 y C613/16, ECLI:EU:C:2017:1009, comentada en el n. 178 REDF y referida a la misma legislación en su versión vigente hasta 2007, por lo que no es objeto aquí de un comentario más desarrollado. Básicamente, el Auto admite la aplicación de la Directiva Matriz-Filial a una holding en Holanda que recibía dividendos de fuente alemana y cuya actividad estaba limitada a la gestión de sus participaciones y la financiación de las sociedades participadas, realizando también la actividad de compraventa de materias primas (‘trading’), todo ello

en dos locales alquilados y con tres empleados. Esto es, el Auto ahora reseñado refuerza las conclusiones del TJUE en *Deister Holding* y es un elemento o punto de referencia relevante para interpretar la legislación nacional de aplicación de la Directiva Matriz-Filial, de forma que la escasa sustancia de una sociedad no debe llevar automáticamente a excluirla de los beneficios de la Directiva Matriz-Filial.

La **STJUE (Sala Quinta) de 21 de junio de 2018, *Fidelity Funds*, C-480/15, ECLI:EU:C:2018:480**, vuelve a considerar la problemática de los fondos de inversión en relación con un supuesto en el que el régimen tributario del fondo está vinculado a la tributación de los partícipes. Varios fondos del Reino Unido con la consideración de OICVM de la Directiva 85/611/CEE reclamaron que estaban siendo discriminados con respecto a los fondos OICVM daneses al sufrir una retención sobre los dividendos percibidos de sociedades danesas entre los años 2000 y 2009 (se trataba de inversiones inferiores al 10 por 100 del capital). Los OICVM residentes en Dinamarca estaban exentos de la retención sobre los dividendos, pues eran los únicos que podían cumplir las condiciones para acceder a tal exención en la legislación danesa, a saber, que el OICVM sea residente en Dinamarca y que acredite y declare sus ingresos con arreglo a la legislación danesa (esto es, que acrediten que ha existido un reparto mínimo de dividendos a los partícipes en los fondos, ya sea real o imputado, de manera que los partícipes paguen el impuesto sobre la renta correspondiente y el fondo retenga sobre las distribuciones reales o ficticias). Los fondos ingleses reclamaron que la condición de residencia en Dinamarca hacía que, automáticamente, quedaran excluidos de la exención para los dividendos prevista en la legislación de este país para los OICVM y que ello vulneraba tanto la libre prestación de servicios (art. 56 TFUE) como la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE).

Con respecto a la libertad aplicable, el TJUE aclaró que, siendo el objeto de la legislación en cuestión el régimen fiscal de los dividendos percibidos por los OICVM, sólo era relevante la libre circulación de capitales, la libre prestación de servicios puede considerarse como accesorio en este caso a aquélla. Al tratarse, además, de inversiones inferiores al 10 por 100 del capital de las sociedades danesas, no resulta tampoco aplicable la libertad de establecimiento. No resultaba controvertido que existía una diferencia de trato que podía restringir la libre circulación de capitales, por lo que, realmente, la cuestión más relevante radicaba en determinar si la restricción estaba o no justificada. A estos efectos, para el TJUE tanto las OICVM residentes como los no residentes se encontraban en una situación comparable, ya que la retención en la fuente para las OICVM no residentes podía provocar que existiese doble imposición económica para éstas y sus socios que, precisamente, el régimen nacional

pretendía evitar. Para el TJUE, sin embargo, el hecho de que Dinamarca no pudiera gravar las distribuciones a sus socios que realizaran los OICVM no residentes no resultaba relevante, al derivarse tal situación de la propia condición de no residente de la entidad. Además, un OICVM no residente también puede tener accionistas residentes en Dinamarca y este Estado puede ejercer su potestad tributaria sobre tales partícipes. En este contexto, que Dinamarca no pueda ejercer su potestad tributaria sobre los partícipes no residentes de los OICVM no residentes es coherente con el objetivo del régimen de desplazar la carga tributaria al partícipe y eliminarla en el vehículo inversor. En esta situación de comparabilidad entre los OICVM no residentes y residentes, la única justificación podía venir por la vía de las exigencias imperativas.

En relación con la posibilidad de aplicar la exigencia consistente en la preservación del reparto equilibrado del poder tributario, el TJUE recordó que su jurisprudencia ya ha denegado la posibilidad de invocar esta causa allí donde para los OICVM nacionales no se gravan los dividendos recibidos por estos pero sí se aplica para los no residentes, fundamentalmente, por las siguientes causas: (1) los dividendos distribuidos a los OICVM, residentes o no, ya han tributado por IS en sede de la sociedad que los distribuye, (2) el desplazamiento de la carga tributaria del OICVM hacia el partícipe no impide que Dinamarca grave la renta obtenida por los partícipes residentes en Dinamarca de OICVM no residentes, y (3) la retención, más que asegurar el reparto equilibrado del poder tributario, busca compensar la ausencia de la potestad de gravamen sobre los partícipes no residentes, no tanto prevenir los comportamientos que puedan comprometer el derecho de Dinamarca a gravar a sus residentes.

Acerca de la coherencia del sistema tributario, el gobierno danés y el resto de Estados que apoyaron su postura defendían que existía una relación directa entre la exención para los OICVM daneses y la obligación de estos de ingresar la retención por ingresos imputados a sus socios. Para el TJUE, en efecto, la exención para los OICVM estaba directamente vinculada a la retención que debían practicar por distribuciones de beneficios, ficticia o real, a sus partícipes. Con ello, el TJUE parece admitir el argumento de la coherencia en un caso donde la ventaja está vinculada a un sujeto (la exención para los OICVM residentes) y la tributación (retención) a otro distinto (partícipes). Sin embargo, para el TJUE, resulta desproporcionado no permitir al OICVM no residente no aplicar o tener acceso a la misma exención de la que se benefician los OICVM residentes siempre que las autoridades danesas se aseguren, con la plena colaboración de estos organismos, de que estos últimos liquidan el impuesto equivalente al que tienen obligación de liquidar los OICVM daneses. En consecuencia, al existir una

opción menos restrictiva, no puede entenderse que las medidas puedan justificarse por la coherencia del sistema fiscal, por lo que existe una vulneración del art. 63 TFUE.

Lo cierto es que la decisión del TJUE en este caso, relativa a un sistema de integración de la tributación de fondos y partícipes que exige al fondo una tributación mínima, imputable al partícipe, plantea más dudas que certezas. No está muy claro si la posibilidad de traslación de la exención al OICVM no residente está vinculada sólo a los partícipes residentes en Dinamarca o a todos los partícipes en el fondo no residente. Por las conclusiones del TJUE en relación con la comparabilidad, parece que tal retención sólo se debe exigir en el primer caso, pero no en el segundo. Tampoco está muy claro cómo los OICVM no residentes podrían ejecutar los acuerdos con Dinamarca y si la retención no vulneraría los CDIs que Dinamarca tenga firmados con los países de residencia de los OICVM.

Por último, la **STJUE (Sala Séptima) de 25 de julio de 2018, ‘TTL’ EOOD, C-553/16, ECLI:EU:C:2018:604**, estimó que vulneraba la libre prestación de servicios (art. 56 TFUE) una medida búlgara según la cual una sociedad que realizaba pagos por arrendamiento de vagones cisterna a entidades residentes en otros Estados de la UE no sujetos a tributación en Bulgaria por efectos de los respectivos CDIs aplicables debía pagar los intereses vinculados al impuesto teórico debido correspondientes al plazo desde que se devenga el impuesto interno y se acredita que las entidades tenían acceso al CDI en cuestión (en el caso concreto, la sociedad búlgara no retuvo sobre los pagos realizados y acreditó que las sociedades no residentes tenían acceso a los CDIs en el curso de una inspección posterior, por lo que los intereses estaban vinculados al período transcurrido entre el pago y el momento de acreditación del derecho a la aplicación de los CDIs). Para el TJUE, la medida búlgara no podía justificarse sobre la base de la exigencia imperativa relativa a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de la recaudación del impuesto. Si bien la imposición de sanciones (la norma búlgara sancionaba la acreditación tardía del acceso al CDI) es una medida que garantiza el cumplimiento efectivo de la normativa nacional, siempre que sean proporcionadas, la normativa búlgara planteaba dos problemas: (1) no existe relación alguna entre el importe de los intereses exigidos y el importe del impuesto debido, que es inexistente cuando se demuestra la aplicación del CDI, o no está vinculado a la gravedad del retraso en la presentación de la documentación pertinente a la autoridad tributaria y (2) la sanción excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la recaudación o los controles fiscales, dado que el importe de los intereses vencidos puede resultar excesivo en relación con el importe del impuesto debido (el importe

es el mismo tanto si el impuesto es debido como si no lo es).

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

##### **4.1. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 28 de julio de 2018, Dirk Andres / Comisión Europea, C-203/16, ECLI:EU:C:2018:505**

Materias tratadas: Ayudas de estado: concepto de ayuda – Determinación del sistema de referencia con respecto al cual valorar la existencia de una ventaja – Error de apreciación del TGUE: la normativa alemana sobre compensación de pérdidas para empresas en crisis no es una excepción a la limitación de la compensación de pérdidas en casos de variación del accionista de la sociedad que incurre en las pérdidas, sino que forma parte del régimen general del IS de compensación de las pérdidas en ejercicios distintos a aquél en el que se obtienen.

Hechos: Como ya comentamos en el núm. 170 REDF, la STGUE de 4 de febrero de 2016, *Heitkamp Bauholding GmbH*, T-287/11, EU:T:2016:60, relativa a la normativa alemana en materia de compensación de pérdidas en el IS fue recurrida en casación. Tal sentencia planteaba dos cuestiones relevantes, quiénes son los legitimados para recurrir decisiones de la Comisión y la cuestión de determinar cuál es el sistema de referencia relevante para considerar que existió una ayuda de estado. Por esta razón, es conveniente recordar ahora los aspectos fácticos y legales del pronunciamiento en primera instancia para poder comprender mejor la sentencia del TJUE que ahora reseñamos. Como ocurre en otros Estados, Alemania permitía la traslación de pérdidas para compensar con beneficios de ejercicios posteriores. En 2008, la legislación vigente se reformó limitando las transmisiones de pérdidas en casos donde se produjesen cambios en la propiedad del capital o derechos corporativos de la entidad. A esta limitación se le añadió una excepción que permitía no aplicar la misma en relación con adquisiciones de participaciones cuya finalidad fuera el saneamiento de las empresas en crisis (con posterioridad se añadió alguna excepción adicional, pero sin que estas excepciones pudiera interpretarse que, con carácter general, buscaran permitir la traslación de pérdidas en casos donde no existiera abuso, que era la finalidad originaria de la norma que limitaba las traslaciones de pérdidas, sino que buscaban crear excepciones específicas en casos concretos). La Comisión declaró que la excepción relativa al saneamiento de empresas en crisis, notificada por Alemania a la Comisión, era una ayuda de estado que no podía estar justificada, salvo algún supuesto excepcional, por las

Directrices de la Comisión relativas a este tipo de empresas o por otras Directrices sectoriales. La demandante en el procedimiento principal recurrió la decisión de la Comisión al respecto al entender que la norma controvertida (la excepción a la compensación de pérdidas para empresas en crisis) no era una ayuda de estado. La demandante, a quien en un primer momento se aplicó la cláusula citada, en 2010 recibió liquidaciones provisionales de la Administración tributaria en las que se retiraba la posibilidad de compensar pérdidas como empresa en una situación de saneamiento.

Desde el punto de vista procedimental, el TGUE flexibilizó su posición tradicional sobre los conceptos de afectación directa e individual del art. 263.4 TFUE para admitir que la demandante, apoyada por Alemania, tenía legitimación activa (e interés) para recurrir la Decisión de la Comisión al, en atención a las circunstancias del caso, haber sufrido con la misma la pérdida de un ahorro fiscal que la Administración tributaria alemana le había reconocido (no era un simple beneficiario / perjudicado potencial de la medida controvertida).

En cuanto al fondo del asunto, la controversia giró en torno a si el sistema de referencia general con respecto al cual se debe valorar la existencia de una ayuda era la posibilidad general, derivada del principio de capacidad económica, de compensar pérdidas en ejercicios posteriores o la limitación de pérdidas en los casos de cambio del accionariado en la sociedad en relación con la cual se reconocen excepciones en la normativa alemana. La Comisión había tomado como referencia esta última situación y que la excepción para empresas en crisis era la norma selectiva con respecto al sistema general de referencia. El TGUE precisó que la norma sobre traslado de pérdidas y su excepción para los casos de cambio de accionariado formaban parte del sistema general alemán y, en consecuencia, es en ese marco en el que debe juzgarse la norma de excepción relativa a las empresas en situación de saneamiento, que genera un tratamiento especial para cierta tipología de sujetos pasivos del IS. Para el TGUE, el sistema alemán reconocía el derecho a la compensación de pérdidas con carácter general y lo limitaba, también con carácter general, para situaciones de cambio de accionariado por encima de un umbral determinado (25 por 100 del capital). En cambio, la excepción para empresas en crisis no se dirige a todas las empresas que hayan experimentado un cambio sustancial de accionariado, sino sólo se aplica a algunas de ellas (las amenazadas por situaciones de insolvencia según están definidas en la legislación alemana). Es decir, tal norma no se aplica a todas las empresas en una situación jurídica y fáctica similar ya que, aún admitiendo que la norma de excepción persigue flexibilizar el ámbito de aplicación de la norma que limita las compensaciones de pérdidas en los casos de cambio de accionariado en situaciones donde se considere que no existe el abuso, que tal limitación trata de

prevenir, no es menos cierto que, fuera de las empresas en crisis, también puede haber situaciones no abusivas con respecto a las cuáles, sin embargo, no se concede una excepción. La medida para empresas en crisis no es potencialmente general, al afectar sólo a una categorías de empresas que se encuentran en una situación concreta (empresas en crisis), ya que, para ello, tendría que ser potencialmente accesible a todas las empresas. Para el TGUE tampoco la naturaleza del sistema fiscal permitía salvar la compatibilidad de la norma alemana controvertida con el art. 107.1 TFUE: el objetivo de la norma era ayudar a las empresas afectadas por la crisis financiera a partir de 2008, un objetivo ajeno al sistema tributario, y, además, si bien la norma podría buscar restablecer el principio de capacidad económica permitiendo la compensación de pérdidas en situaciones que claramente no eran abusivas, la medida no resulta coherente con tal objetivo ya que no se permite la compensación a empresas saneadas que están también en situaciones que no cabe considerar como abusivas y, sin embargo, sí admite tal posibilidad para las empresas en crisis. Tanto los aspectos procedimentales como el fondo de la sentencia del TGUE fueron recurridos ante el TJUE en casación, a la que se adhirió la Comisión, y sobre los mismos se pronuncia la sentencia ahora reseñada.

*Decisión del Tribunal:* Con carácter preliminar, el TJUE concluyó que el TGUE había aplicado correctamente el art. 263.4 TFUE al concluir que el recurrente tenía legitimación activa para recurrir la decisión de la Comisión controvertida, ya que resultaba afectado directa e individualmente por la misma. En efecto, Heitkamp BauHolding GmbH no sólo estaba afectada por la decisión de la Comisión por ser una empresa con pérdidas compensables, sino que individualmente tenía reconocido el derecho a compensar las mismas en ejercicios distintos a aquél a su generación por decisiones específicas y concretas de la Administración tributaria alemana, que resultaban, a su vez, cuestionadas por la decisión de la Comisión sobre la compatibilidad con el art. 107.1 TFUE de la legislación alemana controvertida. La recurrente no era un mero beneficiario potencial de la medida controvertida, sino que tenía reconocido un derecho concreto, específico y cuantificado a la compensación de pérdidas, un ahorro fiscal ya determinado, razón que determina que pueda ser considerada como legitimada activamente de acuerdo con el art. 263.4 TFUE.

Por lo que respecta al fondo del asunto, el recurrente, Heitkamp BauHolding GmbH, fundamentalmente achacaba a la STGUE objeto de casación que el TGUE había errado en la determinación del sistema de referencia para concluir que existía una medida selectiva, lo cual planteaba problemas a la hora de delimitar la carga probatoria de la Comisión y los Estados miembros, así como a la hora de apreciar la existencia de ayuda (la existencia de una ventaja sólo

puede apreciarse por referencia al sistema que se considere normal, por lo que la delimitación de este último es esencial en el juicio relativo a la existencia de una ayuda de estado). Es jurisprudencia reiterada que la técnica jurídica empleada para definir un sistema no siempre es decisiva a la hora de determinar el régimen normal y su excepción (*Comisión / Gibraltar*, C-106/09P). No obstante, cuando el sistema se configura de manera que existe una regla general y una excepción, si las mismas generan una discriminación entre quienes están comprendidos en el régimen general y la excepción, en atención a los fines de estas normas, existirá la selectividad propia de las ayudas del art. 107.1. TFUE. A estos efectos, el TGUE consideró que el sistema general estaba constituido por la normativa del IS que permitía la compensación de pérdidas y por la norma que limitaba las compensaciones allí donde existían cambios de accionariado en la sociedad con pérdidas por encima del 25 por 100 del capital, siendo la excepción la norma que permite las compensaciones para las empresas en crisis. Alemania y Heitkamp BauHolding GmbH habían alegado, sin embargo, que la norma relativa a las empresas en crisis reinstaura el sistema general de traslado de pérdidas del IS al crear una excepción a la excepción a la regla general. Para el TJUE, la regla general estaba constituida por la norma de traslado de pérdidas en el IS alemán de un ejercicio a otro, por lo que, al considerar el TGUE que el sistema general de referencia era la norma de traslado de pérdidas con la excepción para los casos de cambios en el accionariado de la sociedad con pérdidas, en los que se limitaba la posibilidad de trasladar las pérdidas de un ejercicio a otro, estaba desnaturalizando el sistema de referencia, esto es, definió el sistema de forma manifiestamente limitada. Según el TJUE, al suponer la excepción para las empresas en pérdidas una vuelta a la norma general (posibilidad de compensar en el IS las pérdidas en distintos ejercicios diferentes de aquél en el que se obtienen), en realidad, la excepción venía constituida por la norma que limita los traslados de pérdidas en el cambio de accionariado de las distintas sociedades que incurren en las pérdidas. El TJUE, en este sentido, no atribuyó relevancia al dato de que la norma relativa a las empresas en saneamiento estuviera redactada como excepción a una excepción, ya que, con independencia de la técnica empleada, suponía una vuelta al sistema general vigente en el IS alemán, esto es, admitía la compensación de pérdidas de un ejercicio a otro el IS de aquel país. A la vista de las conclusiones anteriores, el TJUE anuló la sentencia del TGUE y, al mismo tiempo, la decisión de la Comisión 2011/527/UE relativa al régimen de compensación de pérdidas alemán en el IS.

La STJUE ahora reseñada era esperada porque podía aclarar cómo definir el sistema de referencia adecuado para concluir que estamos ante una ayuda de estado y como una concreción de la STJUE *Gibraltar / Comisión* que tomó como punto de referencia un sistema hipotético (la definición de una

regla general de manera demasiado rígida o estrecha puede generar también una ayuda, aunque no exista una regla general y una excepción). Sin embargo, cabe preguntarse si la sentencia reseñada no genera más confusión en un campo ya de por sí difícil. Si la misma se examina desde la perspectiva de sus efectos, lo que provoca es un tratamiento diferenciado de las empresas en crisis / reestructuradas sobre las que ha habido un cambio de accionariado y de las empresas sobre las que ha habido sólo un cambio de accionariado y no están en crisis, sin que se sepa muy bien por qué razón este resultado se considera legítimo. El objetivo de las normas alemanas del IS era limitar las compensaciones de pérdidas allí donde existan cambios relevantes en el accionariado de la sociedad, con independencia de la situación de la sociedad adquirida. La STJUE, sin embargo, nos indica que las empresas en crisis deben tener un tratamiento distinto y admitir la compensación de pérdidas al margen del legítimo objetivo del legislador alemán en el sentido de que la compensación de pérdidas se debe limitar en cualquier situación de variación en el accionariado superior al 25 por 100 del capital. A nuestro juicio, la excepción en el sistema alemán para las empresas en crisis debería justificarse sobre la base de que, en realidad, en estos casos no se produce el fraude que pretende atajar el legislador alemán limitando las compensaciones de pérdidas, y, por esta razón, se aplica el sistema general. El TJUE, sin embargo, parece indicar que a las empresas en crisis se les aplica la regla general (compensación de pérdidas) sin saber muy bien cuál es la razón que lleva a distinguir en este caso entre empresas en las que existió un cambio accionarial del tipo definido en la legislación alemana (para las que no se admite la compensación de pérdidas) y empresas en crisis con respecto a las que se produjo el mismo cambio accionarial (que no están afectadas por el límite a la compensación de pérdidas). Da la impresión de que, en realidad, quien se basa en un razonamiento formal es el TJUE, que no mide las consecuencias de su sentencia y el efecto discriminatorio que la misma puede causar: mientras que la norma relativa a la compensación de pérdidas persigue un objetivo alineado con el principio de capacidad económica y la relativa a limitación de la misma no se aparta del mismo tampoco (trata de limitar el tráfico de pérdidas con una finalidad puramente fiscal), la norma relativa a las empresas en crisis persigue objetivos diferenciados (v.gr. mantenimiento del empleo, ayuda a la empresa en crisis) (vid., para una crítica similar, P. Nicolaidis, “The Definition of the Reference Tax System is still a Puzzle”, en <http://stateaidhub.eu/blogs/stateaiduncovered/post/9285>).

Las SsTJUE de 28 de junio de 2018, *Alemania / Comisión, C-208/16 P ECLI:EU:C:2018:506* y *Lowell Financial Services / Comisión, C-219/16 P ECLI:EU:C:2018:508*, y *Alemania / Comisión, C-209/16 P ECLI:EU:C:2018:507* se refieren al mismo caso y son idénticas a la STJUE reseñada,

por lo que no son objeto de comentario.

**4.2. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 25 de julio de 2018, Comisión / Reino de España et al. C-128/16 P ECLI:EU:C:2018:591.**

Materias tratadas: Ayudas de estado – Concepto de empresa: desvinculación del concepto del régimen fiscal aplicable (transparencia fiscal de la empresa beneficiaria de la ayuda) – Concepto de ventaja selectiva: aplicación de la jurisprudencia *Comisión / World Duty Free*.

Hechos: Como anunciamos en el n. 170 REDF, la Sentencia del Tribunal General de la UE (Sala Séptima) de 17 de diciembre de 2015, *España et al. / Comisión*, T-515/13 y T-719/13, EU:T:2015:1004, relativa al régimen del conocido como ‘tax lease’ de la LIS, en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, confirmó la compatibilidad de este régimen con el art. 107 TFUE y anuló la decisión de la Comisión de considerar el citado régimen especial del IS español como ayuda de estado (para mayores detalles sobre el régimen y la decisión de la Comisión, nos remitimos al comentario a la STGUE en el n. 170 REDF). La Comisión recurrió la STGUE en casación argumentando, sobre todo, que el TGUE había cometido errores en la identificación de los beneficiarios de la ayuda y la interpretación del concepto de ‘empresa’ y de ‘ventaja selectiva’ del art. 107.1. TFUE.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE subrayó que el TGUE había errado al considerar que las AIE no podían ser consideradas como beneficiarias de la ventaja selectiva, sino que eran sus socios, por el hecho de que se les aplique un régimen de transparencia fiscal. Para el TJUE, las AIE ejercían una actividad económica (la adquisición de buques mediante contratos de arrendamiento para su fletamento a casco desnudo y su posterior reventa), por lo que son empresas en el sentido del art. 107.1 TFUE. De hecho, era la AIE quien obtenía la ventaja en cuestión, ya que ellas mismas solicitaban la aplicación del régimen especial del ‘tax lease’ y renunciaban al régimen general del IS, optando también por la tributación por el régimen de tributación por tonelaje del IS. Es decir, eran las AIEs quienes obtenían las ventajas fiscales en dos fases (construcción y explotación del barco). Si las AIEs hubieran aplicado el régimen general del IS, no habrían obtenido ventaja alguna con las medidas de carácter general. Ciertamente, las ventajas se transferían íntegramente a los socios de las AIEs al ser éstas fiscalmente transparentes en lo que respecta a los socios residentes en España. No

obstante, las AIEs eran las primeras beneficiarias de las medidas especiales y las ventajas a ellas concedidas favorecían una actividad concreta, como es la adquisición de buques mediante contratos de arrendamiento, con vistas a su fletamento a casco desnudo y su posterior reventa, que era la actividad de la propia AIE y no de los socios. Por consiguiente, las medidas eran ayudas estatales a favor de las AIE, que tienen la condición de beneficiarias de las mismas. Al haber excluido el TGUE que las beneficiarias de la ayuda fuesen las AIE, al atender únicamente a su forma jurídica y su régimen fiscal, en realidad vulneró la jurisprudencia del TJUE según la cual la calificación de una medida como ayuda de estado no puede depender del estatuto jurídico de las empresas afectadas ni de las técnicas utilizadas. Tal conclusión no es incompatible con el hecho de que se haya ordenado la recuperación de las ayudas incompatibles con el art. 107 TFUE únicamente de los inversores en las AIE, una cuestión sobre la que no debe pronunciarse el TJUE en el marco del presente recurso de casación.

En segundo lugar, el TJUE apuntó que la facultad discrecional de la Administración española a la hora de conceder la aplicación del régimen del ‘tax lease’ había sido examinada por el TGUE desde la perspectiva de que el régimen concedía una ventaja al inversor y no a las AIEs, por lo que también en este punto existía un error de derecho por parte del TGUE que justificaba la anulación de la sentencia recurrida en casación. Recuérdese que las facultades discrecionales pueden generar ayudas de estado si la Administración puede libremente determinar el beneficiario y los requisitos de acceso a una ventaja, pero no será así si las autoridades competentes disponen de una facultad de apreciación circunscrita por criterios objetivos. En su sentencia, el TGUE había concluido que las decisiones de la autoridad española respondían a criterios objetivos basándose en el examen de la situación de los inversores, pero no se refirió a las AIEs, que eran las beneficiarias de la medida.

En tercer lugar, el TJUE se centró en determinar si efectivamente el régimen del ‘tax lease’ era en sí mismo selectivo. El TGUE había concluido que, en la medida en que el régimen del ‘tax lease’ estaba abierto a todo tipo de inversores, no podía considerarse contrario al art. 107.1 TFUE. No obstante, para el TJUE, al haberse centrado el TGUE en el análisis desde la perspectiva del inversor, sus conclusiones en materia de selectividad también resultaban erróneas, ya que el requisito de la selectividad debía apreciarse desde la perspectiva de las AIEs. Al mismo tiempo, el TJUE subrayó que la STJUE *Comisión /World Duty Free*, C-20/15 P y C-21/15 P, había concluido que el razonamiento del TGUE en el sentido de que no existe ventaja selectiva en relación con normas que crean excepción a las reglas generales aunque no identifiquen una categoría específica de

destinatarios resultaba erróneo a la hora de aplicar el art. 107.1 TFUE. En efecto, en dicha sentencia el TJUE concluyó que existe una medida selectiva cuando la Comisión demuestra que supone una excepción al régimen tributario normal o común aplicable en un Estado miembro, introduciendo por sus efectos concretos, un tratamiento diferenciado entre operadores a pesar de que los operadores que disfrutaban de la ventaja fiscal y los que no tienen acceso a ella se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen tributario, en una situación fáctica y jurídica comparable. En *Comisión /World Duty Free* el TJUE recordó que el hecho de que las empresas beneficiarias pertenezcan a distintos sectores de actividad no es suficiente para desvirtuar el carácter selectivo de la medida en cuestión y declaró que el posible carácter selectivo de la medida no queda desvirtuado por el hecho de que el requisito esencial para conseguir la ventaja fiscal se refiera a una operación económica, como es una operación financiera, que es independiente de la actividad de las empresas beneficiarias. Por lo anterior, el TJUE concluyó que el TGUE había incurrido en un error de derecho al considerar que no existía selectividad en el régimen del 'tax lease' sin examinar si la Comisión había demostrado que las medidas fiscales controvertidas introducían, por sus efectos concretos, un tratamiento diferenciado entre operadores (inversores) a pesar de que los operadores que se beneficiaban de las ventajas y quienes estaban excluidos se encontraban, en relación con el objetivo perseguido por dicho régimen fiscal, en una situación fáctica y jurídica comparable.

Por último, el TJUE también aprovechó para reafirmar la solidez en la motivación de la decisión de la Comisión que el TGUE había anulado. Para el TJUE, la Comisión proporcionó las indicaciones que permitían comprender las razones por las que consideró que las ventajas en cuestión eran selectivas y podían afectar a los intercambios entre los Estados miembros y falsear la competencia y, teniendo en cuenta los hechos y particularidades del asunto, motivó la decisión suficientemente y sin contradicción, conforme al art. 296 TFUE.

La anulación de la STGUE determinó que el asunto fuera devuelto a éste, por lo que todavía cabe esperar una nueva decisión del TGUE sobre el régimen del tax lease anterior a 2013 (con sus posibles eventuales recursos también). Como se recordará, la STGUE 17 de diciembre de 2015, T-513/13 y T-719/13 (vid. núm. 170 REDF) fundó sus conclusiones en las SsTGUE en primera instancia sobre el fondo de comercio financiero español, que luego fueron anuladas por la STJUE *Comisión /World Duty Free*, C-20/15 P y C-21/15 P (núm 174 REDF). Por esta razón, la anulación de la SsTGUE en primera instancia por esta última necesariamente tenía que producir impacto en la STGUE 17 de diciembre de 2015, T-513/13 y T-719/13, que compartía fundamentación con las SsTGUE relativas al

fondo de comercio financiero. De forma similar, la sentencia ahora comentada merece también la misma crítica que ya hicimos en el núm. 174 a *Comisión / World Duty Free*: al incluir en el concepto de ayudas de estado normas que pueden ser generales (ventajas de carácter general), el TJUE está ampliando de forma desmesurada el ámbito de aplicación del art. 107.1. TFUE. Si la ventaja está abierta a cualquier empresa que puede acceder a ella (ex ante), por mucho que su efecto posterior sea crear distinciones, no debiera existir una ayuda de estado, ya que, de otra forma, cualquier incentivo fiscal puede producir este efecto. La sentencia sí aclara, sin embargo, que el régimen tributario de los vehículos de inversión debe valorarse individualmente, en el nivel del citado vehículo, al margen de lo que ocurra con sus inversores (cuya situación también debe valorarse por separado), lo cual exige un análisis que puede colocar bajo la óptica del régimen de ayudas de estado cualquier régimen especial (repárese, sin embargo, que aquí la excepción relativa a la naturaleza del sistema tributario no jugó ningún papel, ya que el incentivo no tenía una naturaleza fiscal pura, como demanda la Comisión y la jurisprudencia del TJUE y, sin embargo, sí que puede tener tal papel en relación con otros regímenes como el propio de ciertos vehículos de inversión). Es curioso, sin embargo, que no se analizara el efecto de las medidas para quiénes construían efectivamente los barcos o que el régimen del ‘tax lease’ aplicable a partir de 1 de enero de 2013 hubiera quedado blindado por la STJUE *Netherlands Maritime Technology Association / Comisión* (reseñada en el núm. 171 REDF).

## **5. EXACCIONES DE EFECTO EQUIVALENTE A UN DERECHO DE ADUANA (ART. 28-30 TFUE) Y PROHIBICIÓN DE TRIBUTOS INTERNOS DISCRIMINATORIOS (ART. 110 TFUE) (por Alejandro García Heredia)**

### **5.1. STJUE (Sala Cuarta) de 14 de junio de 2018, *Lubrizol France*, C-39/17, EU:C:2018:438.**

Materias tratadas: Exacciones de efecto equivalente (artículos 28 y 30 TFUE) y tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE) – Contribuciones sociales exigibles en Francia y percibidas sobre el volumen de negocios anual de las sociedades – Método para calcular la base imponible de tales contribuciones cuando los productos se transfieren a otro Estado miembro.

Hechos: La presente sentencia analiza si unas contribuciones sociales exigibles en Francia sobre el volumen de negocios anual de las sociedades pueden ser contrarias a los artículos 28 y 30 TFUE por constituir exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana. El gravamen controvertido está formado por dos contribuciones sociales: la contribución social de solidaridad, establecida en los años

70, y la contribución adicional a ésta, creada en 2004. La base imponible de ambas contribuciones está constituida por el volumen de negocios global anual de las entidades sujetas a las mismas. El problema se plantea en relación con la forma de calcular la base imponible en el caso particular de bienes transferidos por el sujeto pasivo o por cuenta de este, para las necesidades de la empresa, desde Francia a otro Estado miembro. En este tipo de operación, la base imponible se calcula tomando en consideración el valor representativo que tengan los bienes transferidos en el momento en que se efectúa dicha transferencia. En cambio, cuando esos mismos bienes son transferidos en el territorio francés, el valor que se toma en consideración a efectos del cálculo de la base imponible es el que tienen en el momento de su venta ulterior, por lo que, hasta ese momento, no se toma en consideración su valor ni se incluyen tales bienes en la base imponible de las contribuciones controvertidas.

*Decisión del Tribunal:* El TJUE comienza recordando la distinción entre la prohibición de exacciones de efecto equivalente (artículos 28 y 30 TFUE) y la prohibición de tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE), siguiendo así una consolidada jurisprudencia (*Petrotel-Lukoil y Georgescu*, C-76/17, *Orgacom*, C-254/13, *Carbonati Apuani*, C-72/13). La distinción entre ambas prohibiciones es la siguiente. Por un lado, constituye una exacción de efecto equivalente toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, aunque sea mínima, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, y que grave las mercancías por el hecho de cruzar una frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho. Por otro lado, la prohibición de tributos internos discriminatorios afecta a las cargas pecuniarias resultantes de un sistema general de tributos internos que gravan sistemáticamente, según los mismos criterios objetivos, ciertas categorías de productos, con independencia de su origen o destino. Por tanto, el TJUE examina en cuál de estas categorías (exacciones de efecto equivalente o tributos internos) se pueden incluir las contribuciones controvertidas.

Así pues, el TJUE analiza si las contribuciones francesas se ajustan a la definición de exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana o a la de tributos internos. En primer lugar, el TJUE señala que las contribuciones controvertidas son cargas pecuniarias impuestas unilateralmente por un Estado miembro, siendo irrelevante el objetivo con el que se establezcan, como puede ser financiar un sistema de seguridad social. En segundo lugar, el TJUE considera que las contribuciones controvertidas gravan mercancías, ya que influyen directamente en el coste de comercialización de los productos de que se trate, puesto que cada venta o transferencia a otro Estado miembro conlleva un aumento de la base imponible de dichas contribuciones, que son percibidas sobre el volumen de

negocios así generado. En tercer lugar, el TJUE analiza el requisito fundamental a efectos de determinar si tales contribuciones son exacciones de efecto equivalente (artículos 28 y 30 TFUE) o tributos internos (artículo 110 TFUE). Este requisito es el relativo a la circunstancia de que las exacciones gravan exclusivamente el producto por el hecho de cruzar una frontera, mientras que los tributos internos gravan, sistemáticamente, según los mismos criterios objetivos, categorías de productos con independencia de su origen o destino, por lo que recaen al mismo tiempo sobre productos importados, exportados y nacionales.

En relación con esta delimitación, el TJUE señala que las contribuciones controvertidas recaen tanto sobre productos transferidos a otro Estado miembro como sobre productos vendidos en el territorio nacional y, en ambos casos, se aplica el mismo tipo de gravamen. El TJUE recuerda que para que un gravamen forme parte de un sistema de tributos internos, en el sentido del artículo 110 TFUE, es preciso que se imponga en la misma fase de comercialización sobre el producto interior y sobre el producto idéntico exportado, y que el hecho imponible del gravamen sea también idéntico para ambos productos. En el presente caso resulta que cuando la mercancía permanece en el territorio nacional su precio no se incluye en la base imponible de las contribuciones hasta que no se produce la venta de dicha mercancía, mientras que cuando la mercancía se transfiere a otro Estado miembro, en el momento de la transferencia, su valor representativo ya se incluye en la base imponible, aunque la mercancía todavía no se haya vendido en ese otro Estado miembro. Pues bien, a pesar de esta diferencia, el TJUE considera que el gravamen se aplica en la misma fase de comercialización, ya que, en definitiva, las contribuciones tienen por objeto el producto vendido en el mercado nacional y el producto transferido a otro Estado miembro para su venta en él. El TJUE entiende que ambas operaciones, tanto la venta en el mercado nacional como la transferencia a otro Estado para su venta, forman parte de la misma fase de comercialización a efectos de la aplicación del artículo 110 TFUE. Ahora bien, el TJUE matiza que la conclusión no sería la misma si, a efectos del cálculo de la base imponible, la transferencia a otro Estado miembro se tomara en consideración aun cuando tal transferencia no concluyera en la subsiguiente venta del producto en ese otro Estado miembro. En tal caso, dicha transferencia ya no correspondería a la misma fase de comercialización que la venta del producto en el mercado nacional. Por tanto, el TJUE señala que estaríamos ante una exacción equivalente a un derecho de aduana si las contribuciones controvertidas se exigieran de alguna de las siguientes formas: (1) si el valor de los productos transferidos a otro Estado miembro no pudiera deducirse de la base imponible de las contribuciones cuando tales productos no se destinaran a la venta en este otro Estado miembro o se reexpidieran a Francia sin haber sido vendidos; (2) si el valor

de los bienes transferidos a otro Estado miembro se incluyera, por segunda vez, en la base imponible de las contribuciones en el momento de su venta en ese Estado miembro, pues en ese caso los productos exportados soportarían dos veces la misma carga fiscal, a diferencia de los vendidos en el mercado nacional; (3) si las ventajas derivadas del destino dado al rendimiento de las contribuciones compensaran íntegramente la carga soportada por el producto nacional comercializado en el mercado nacional, aunque no parece que este sea el efecto de las contribuciones controvertidas, ya que su producto se destina a financiar el presupuesto de entidades de la seguridad social cuyas prestaciones no han sido concebidas para compensar íntegramente la carga de dichas contribuciones.

En cualquier caso, el TJUE señala que corresponde verificar al órgano remitente si se cumplen estos requisitos a fin de determinar si las contribuciones controvertidas son exacciones de efecto equivalente o tributos internos. No obstante, el TJUE manifiesta que, en este caso, las contribuciones controvertidas parecen más bien tributos internos, aunque el TJUE no llega a pronunciarse sobre la aplicación del artículo 110 TFUE, ya que el demandante indicó en la vista que no invocaba la infracción de dicho precepto. Así pues, el TJUE resuelve el asunto con base en los artículos 28 y 30 TFUE, señalando que la forma de calcular la base imponible de las contribuciones controvertidas, cuando se transfieren bienes a otro Estado miembro, no es contraria a dichas disposiciones siempre que se respeten tres condiciones: (1) que el valor de los bienes no se vuelva a incluir en la base imponible a raíz de su ulterior venta en ese otro Estado miembro; (2) que su valor se deduzca de la base imponible cuando los bienes transferidos no se destinen finalmente a la venta en ese otro Estado miembro o sean reexpedidos a Francia sin haber sido vendidos; y (3) que las ventajas derivadas de la afectación de tales contribuciones no compensen íntegramente la carga soportada por el producto nacional comercializado en el mercado nacional.

## **6. IVA (a cargo de Francisco Carrasco González)**

### ***6.1. Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, ECLI:EU:C:2018:431.***

Materias tratadas: IVA – entrega de bienes – expropiación forzosa – sujeto pasivo de la operación.

Hechos: En Polonia, el Voivodato es una entidad territorial de ámbito superior al del municipio. Pues bien, el Voivodato de Baja Silesia expropió determinados bienes inmuebles al municipio de Breslavia

para la construcción de una carretera nacional. Este municipio tenía dudas sobre si esa operación estaba sujeta a IVA, como entrega de bienes, por lo que planteó una consulta al Ministerio de Hacienda. Las dudas derivaban de la peculiar configuración administrativa de los municipios polacos, ya que el alcalde ostenta tanto funciones propiamente locales, como otras delegadas por el Estado. Así, el alcalde gestiona los bienes municipales, pero, al mismo tiempo, por delegación del Estado, es el representante del Tesoro Público, por lo que también administra los inmuebles pertenecientes al Tesoro Público y que están localizados en el municipio. Se daba así la curiosa circunstancia de que en aquella expropiación el alcalde aparecía al mismo tiempo como transmitente y como adquirente. Por otro lado, el pago de la indemnización se efectuó mediante una simple transferencia interna en el marco del mismo presupuesto municipal. El Ministerio de Hacienda polaco consideró que la operación estaba sujeta a IVA. Sin embargo, el municipio recurrió la respuesta y el asunto llegó al Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia. Este Tribunal acordó plantear una cuestión prejudicial al TJUE, en la que pregunta si, según el artículo 14.2.a) de la Directiva IVA, la operación controvertida, en las circunstancias señaladas, está sujeta a IVA. Hay que tener en cuenta que el artículo 14.1 de la Directiva establece que se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario; y que, a continuación, el artículo 14.2 de la Directiva señala una serie de operaciones que también tendrán la consideración de entregas de bienes, entre ellas, en la letra a), la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley.

*Decisión del Tribunal:* En contra del criterio del municipio polaco, el TJUE desvincula la interpretación del artículo 14.2 de la Directiva de la del artículo 14.1. Por tanto, los supuestos específicos de entregas de bienes que se relacionan en el artículo 14.2 no tienen que cumplir todos los requisitos que la jurisprudencia del TJUE ha establecido con carácter general para las entregas de bienes y que se deducen del concepto establecido en el artículo 14.1. Así se desprende de una interpretación literal (en particular de la expresión “además” incluida en el apartado segundo) y de la propia estructura del artículo 14. En definitiva, el artículo 14.2 de la Directiva constituye una *lex specialis* cuyos requisitos de aplicación revisten carácter autónomo con respecto a los del artículo 14.1.

Una vez sentada esta premisa, el TJUE analiza los requisitos que se deben cumplir para considerar que existe una entrega de bienes en el marco del artículo 14.2.a) de la Directiva. En primer lugar, es

necesaria una transmisión del derecho de propiedad, pero no es preciso que se produzca una transmisión en sentido económico, esto es, que se transfiera el poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, sino que es suficiente con una transmisión de la titularidad jurídica. En el marco de la expropiación que se debate, se había producido la transmisión legal, pero no la económica, ya que el alcalde seguía ostentando el poder de disposición sobre los bienes inmuebles.

En segundo lugar, para que la expropiación esté sujeta a IVA, según el artículo 14.2.a), debe pagarse una indemnización. Este requisito también se interpreta por el TJUE de forma autónoma respecto a la exigencia de onerosidad del artículo 2.1.a) de la Directiva. Dado el carácter de *lex specialis* no es necesario que concurren todos los elementos que la jurisprudencia del TJUE ha exigido para apreciar aquella onerosidad. Es suficiente con que se haya producido el pago de la indemnización de forma efectiva. Esta circunstancia debe verificarse por el juez nacional.

Por último, el TJUE no duda de que se cumplen los demás requisitos generales, a saber, la condición de sujeto pasivo del municipio y que este actúa como tal. El TJUE subraya que la transmisión tuvo lugar a requerimiento de la autoridad pública (el Voivodato de Baja Silesia) mediante una resolución separada que fijó también el importe de la indemnización adeudada al municipio.

En definitiva, la operación controvertida está sujeta a IVA. El razonamiento del TJUE supone una exigencia menos rigurosa de requisitos para considerar que la expropiación implica una entrega de bienes y resulta coherente con la finalidad de preservar la neutralidad fiscal que subyace en el artículo 14.2.a) de la Directiva. Se trata de evitar que las autoridades públicas opten por la expropiación para no someter al IVA una determinada operación. En términos generales, la sentencia tiene interés en cuanto aclara la relación entre el apartado primero y el apartado segundo del artículo 14 y puede extenderse a otros supuestos especiales previstos en el apartado segundo. En cuanto a España, la sujeción de los casos de expropiación forzosa se regula en el art. 8.Dos.3º y la Disp. Ad. 6ª LIVA, así como en la Disp. Ad. 5ª RIVA.

***6.2. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) 20 de junio de 2018, Enteco Baltic, C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473.***

*Materias:* IVA – importación de bienes seguida de una entrega intracomunitaria – exención –

identificación del adquirente de la entrega intracomunitaria – valor probatorio de las cartas de porte CMR y de los documentos e-AD – entrega a un depósito fiscal – buena fe del importador – cooperación administrativa.

Hechos: Entre los años 2010 y 2012, la sociedad lituana Enteco Baltic importó combustible desde Bielorrusia a Lituania para a su vez venderlo a sociedades establecidas en Polonia, Eslovaquia y Hungría. Las operaciones se realizaron conforme al conocido como “régimen aduanero 42”, que permite despachar a libre práctica los bienes con exención del IVA a la importación. En estos casos, en virtud del artículo 143.1.d) de la Directiva IVA, la importación de bienes se declara exenta de IVA si está seguida de una entrega intracomunitaria que cumpla los requisitos para ser declarada también exenta conforme al artículo 138 de la Directiva IVA. Tras la reforma llevada a cabo por la Directiva 2009/69/CE, que tiene efectos desde el 1 de enero de 2011, el artículo 143.2 de la Directiva IVA señala que en estos casos el importador debe facilitar cierta información a las autoridades tributarias del Estado de importación. En particular, la letra b) exige que aporte el número de identificación a efectos del IVA del adquirente de la entrega intracomunitaria posterior. Antes de esta reforma, algunos Estados, como es el caso de Lituania, también exigían esta información, con base en la previsión genérica del artículo 131 de la Directiva.

En las declaraciones de importación, Enteco Baltic indicó el número de identificación a efectos de IVA de los adquirentes situados en otros Estados miembros. Sin embargo, en algunas ocasiones, los productos se vendían a sujetos diferentes de los señalados en la declaración de importación. En estos casos, los datos de estos sujetos se facilitaban a la inspección en los informes mensuales de entregas de productos en otros Estados miembros. Los contratos de venta del combustible estipulaban una entrega “ex-works”. Por tanto, Enteco Baltic solo estaba obligada a entregar el combustible a los adquirentes en Lituania y estos eran los responsables de transportarlos a su destino en otro Estado miembro. En Lituania, los productos se almacenaban en depósitos de productos sometidos a impuestos especiales que pertenecían a otras empresas lituanas y se expedían a otros depósitos fiscales en el Estado de destino, sin devengo del Impuesto Especial, ya que los productos circulaban en régimen suspensivo. Para el transporte, se utilizaban los documentos administrativos electrónicos e-AD y las cartas de porte CMR. Estas cartas de porte se cumplimentaban por los empleados del depósito fiscal expedidor e indicaban el lugar de expedición de los productos (el depósito fiscal expedidor), su adquirente y el lugar de recepción (el depósito fiscal de destino). Tras la entrega del combustible en destino, Enteco Baltic recibía una confirmación electrónica (“confirmación e-ROR”)

y la carta de porte CMR. En un control realizado por las autoridades lituanas se constató que en algunos casos Enteco Baltic no había entregado el combustible a los sujetos pasivos indicados en las declaraciones de importación o no había demostrado que el combustible hubiera sido transportado y que se hubiera transmitido el poder de disposición sobre el mismo con las facultades atribuidas a su propietario a las personas indicadas en las facturas. En consecuencia, para estos casos la administración lituana denegó la exención de IVA y dictó una liquidación complementaria, con intereses de demora, además de imponer una multa. La controversia terminó en el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna que decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE varias cuestiones prejudiciales.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el tribunal lituano preguntó si los artículos 143.1.d) y 143.2.b) de la Directiva IVA se oponen a que las autoridades de un Estado denieguen la exención del IVA a la importación por el hecho de que, a raíz de un cambio de circunstancias posterior a la importación, los productos han sido entregados a un sujeto pasivo distinto de aquel cuyo número de identificación a efectos de IVA figura en la declaración de importación, teniendo en cuenta que el importador comunicó a las autoridades del país de importación los datos del nuevo adquirente.

El TJUE admite que antes de la reforma de la Directiva 2009/69 los Estados podían obligar al importador a facilitar el número de identificación del adquirente en la entrega intracomunitaria posterior, con base en el artículo 131 de la Directiva. No obstante, el TJUE matiza este deber teniendo en cuenta su jurisprudencia sobre los requisitos materiales y formales que deben reunir las entregas intracomunitarias para ser declaradas exentas. En repetidas ocasiones, el TJUE ha afirmado que un Estado no puede denegar la exención por un incumplimiento de carácter formal si se cumplen, en cambio, las condiciones de índole material (sentencias *Mecsek-Gabona*, núm. 157 REDF; *VSTR*, núm. 157 REDF; *Plöckl*, núm. 173 REDF; *Euro Tyre*, núm. 174 REDF). El TJUE traslada ahora esa doctrina al ámbito de las importaciones seguidas de una entrega intracomunitaria exenta. Igualmente, en varios asuntos el TJUE ha restado importancia a la obligación de identificación a efectos del IVA del adquirente y lo ha considerado un mero incumplimiento formal (asuntos *VSTR*, núm. 157 REDF, *Euro Tyre*, núm. 174 REDF; *Firma Hans Bühler*, núm. 179 REDF), de modo que en lugar de denegar la exención sería suficiente con la imposición de multas proporcionadas a la gravedad de la infracción. A la misma conclusión llega el TJUE en este caso. Asimismo, como en otras ocasiones, el TJUE solo exceptúa las situaciones en las que el importador haya participado de forma deliberada en un fraude fiscal que haya puesto en peligro el sistema común del IVA o que el incumplimiento del

requisito formal suponga impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido las condiciones materiales.

Por otro lado, el TJUE remarca que esta interpretación es igualmente válida tras la reforma llevada a cabo por la Directiva 2009/69. Aunque una interpretación puramente literal del artículo 143.2.b) podría inducir a lo contrario, la estructura general del artículo 143.2 y su contexto llevan al TJUE a considerar que la obligación de identificar al adquirente no puede considerarse un requisito material de la exención, sino que su finalidad es únicamente evitar las divergencias en la aplicación entre los Estados miembros. Así se desprende de los considerandos de la Directiva. Además, el TJUE subraya que la Directiva 2009/69 no modificó el artículo 143.1.d), el cual sigue remitiendo a los requisitos materiales de la exención de la entrega intracomunitaria previstos en el artículo 138.

El resto de cuestiones prejudiciales tenían menos importancia, por lo que las comentamos más brevemente. En cuanto al valor probatorio de los documentos de transporte, el TJUE aclara que los documentos que confirman el transporte de un depósito fiscal ubicado en el Estado miembro de importación con destino, no al adquirente, sino a otro depósito fiscal situado en otro Estado miembro, pueden considerarse pruebas suficientes de la expedición o del transporte de esos bienes a otro Estado miembro. Igualmente, las cartas de porte CMR y los documentos e-AD pueden acreditar que, en el momento de la importación, los bienes están destinados a ser expedidos o transportados a otro Estado miembro, en el sentido exigido por el artículo 143.2.c) de la Directiva, siempre que tales documentos se presenten en ese momento y contengan todos los datos necesarios. Estos documentos, así como las confirmaciones e-ROR y la notificación de recepción emitidas a raíz de un movimiento en régimen suspensivo, pueden acreditar que los bienes han sido efectivamente expedidos o transportados a otro Estado miembro, como exige el artículo 138.1 de la Directiva.

El TJUE también precisa que se opone al artículo 143.1.d) de la Directiva denegar la exención por el hecho de que los bienes no se han entregado directamente al adquirente, sino que se han hecho cargo de los mismos empresas de transporte y depósitos fiscales que el adquirente ha designado, siempre que el poder de disposición sobre estos bienes haya sido transmitido desde el importador al adquirente, lo cual corresponde comprobar al juez nacional.

En relación a la buena fe del importador, el TJUE reitera su jurisprudencia anterior establecida en otros asuntos sobre operaciones intracomunitarias. No puede denegarse la exención al importador que

actúa de buena fe por el hecho de que en la entrega posterior se cometa un fraude fiscal por el adquirente, salvo que se acredite que el importador sabía o hubiera debido saber que la operación estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que este importador no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su participación en el fraude. El hecho de que las comunicaciones entre importador y adquirente se realizaran por medios electrónicos no permite presumir que el importador sabía o podía saber que participaba en el fraude.

Por último, el TJUE señala que corresponde al importador demostrar que se cumplen los requisitos para la exención de la importación. Cuando el importador no puede acreditar que se cumplen los requisitos de la exención de la entrega intracomunitaria, las autoridades tributarias del Estado miembro de partida de los bienes no están obligadas a solicitar información a las autoridades del Estado miembro de destino con base en las normas sobre asistencia mutua en esta materia [actualmente, el Reglamento (UE) nº 904/2010].

En general, la argumentación contenida en esta sentencia es una muestra más del carácter expansivo de la jurisprudencia antiformalista del TJUE en el IVA y de las exigencias de buena fe que se imponen a los operadores económicos para evitar que se vean afectados por un fraude posterior en la cadena de IVA, aplicada ahora en el ámbito de la exención prevista para las importaciones de bienes seguidas de una entrega intracomunitaria exenta. Por otro lado, hay que tener en cuenta que la Comisión Europea ha propuesto modificar el artículo 143 de la Directiva en el marco de su régimen definitivo para las operaciones intracomunitarias y que, en principio, esa reforma, de ser aprobada, se aplicaría a partir de 1 de julio de 2022 [véase COM (2018) 329 final]. En España, la exención que hemos comentado se prevé en los artículos 27.12º LIVA y 14.3 RIVA.

**6.3. Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, ECLI:EU:C:2018:537.**

Materias tratadas: IVA – Derecho a deducir de una sociedad de cartera por los gastos efectuados para adquirir participaciones en una filial – actividad económica – sujeto pasivo – intervención de la sociedad de cartera en la gestión de la filial.

Hechos: La sociedad francesa Marle Participations es una sociedad holding o de cartera que se dedica a la gestión de participaciones en distintas filiales del grupo societario. A algunas de estas filiales les

alquila bienes inmuebles. Como consecuencia de una operación de reestructuración, Marle adquirió participaciones de filiales del grupo y se dedujo el IVA soportado por los gastos ocasionados en esta operación. La Administración tributaria francesa consideró que esos gastos no estaban relacionados con una actividad económica que dé derecho a deducir, por lo que rechazó la deducción y emitió liquidaciones complementarias de IVA. Marle recurrió judicialmente esta decisión y el asunto llegó, tras varias instancias, al Consejo de Estado. Este órgano, actuando como Tribunal Supremo, dirigió al TJUE una cuestión prejudicial preguntando si el arrendamiento de un inmueble por una sociedad de cartera a una filial constituye una intervención directa o indirecta en la gestión de dicha filial, de modo que debe tener la consideración de actividad económica, en el sentido expresado en el artículo 9.1 de la Directiva IVA, y que otorgue el derecho a deducir el IVA devengado por los gastos soportados por la sociedad para adquirir participaciones en esa filial. En caso de respuesta afirmativa, el Consejo de Estado preguntó también con qué alcance debería reconocerse ese derecho a deducir.

Para entender correctamente la cuestión prejudicial, es necesario resumir la jurisprudencia previa del TJUE en este ámbito (entre otros, asuntos *Cibo Participations*, EU:C:2001:495; *Larentia+Minerva y Marinave*, núm. 168 *REDF*). El TJUE ha interpretado el artículo 168 de la Directiva IVA en el sentido de que la mera adquisición y posesión de participaciones sociales no constituye una actividad económica que confiera la condición de sujeto pasivo, y por tanto, que permita deducir. En cambio, la situación es distinta cuando la participación en la filial va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades participadas. En ese caso, el TJUE considera que existe una actividad económica y la sociedad de cartera puede ostentar la condición de sujeto pasivo que puede deducir el IVA. Respecto al vínculo necesario entre las operaciones por las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute, el TJUE ha concluido que no es necesario un vínculo directo e inmediato cuando nos encontramos ante gastos generales que sean elementos constitutivos del precio de los bienes que se entregan o los servicios que se prestan. Así, los gastos referidos a una adquisición de capitales, en el caso de holdings activas, deben considerarse afectos a la actividad económica y, en consecuencia, el IVA soportado puede ser deducible.

*Decisión del Tribunal:* En esta sentencia, el TJUE desarrolla esa jurisprudencia previa y aclara, en primer lugar, qué debe entenderse por intervención directa o indirecta en la gestión de la filial. El TJUE recuerda que en otros casos ha hecho referencia a la prestación de servicios administrativos, contables, financieros, comerciales, informáticos y técnicos. Sin embargo, según el TJUE, esa enumeración no es exhaustiva. El concepto de intervención de una sociedad de cartera en la gestión

de su filial es más amplio y comprende todas las operaciones que constituyen una actividad económica, a efectos de la Directiva IVA, que sean llevadas a cabo por dicha sociedad de cartera en provecho de su filial. Así pues, no es descartable que la actividad de alquiler de inmueble implique una intervención en la gestión de la filial. Para ello, el alquiler debe tener carácter permanente, efectuarse con carácter oneroso, estar gravado (no exento) y debe existir una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario.

En segundo lugar, en relación a las condiciones en que debe reconocerse el derecho a deducir, el TJUE precisa que si la sociedad holding solo participa en la gestión de algunas filiales, los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales forman parte solo parcialmente de sus gastos generales. Por tanto, el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en parte, en proporción a los gastos que son inherentes a la actividad económica. Los Estados miembros deben definir los criterios de reparto y establecer un método de cálculo de esta proporción, que refleje con objetividad qué parte de los gastos (deducibles) se imputa a la actividad económica y qué otra parte (no deducible) se imputa a la actividad no económica. En este caso, corresponde al tribunal remitente valorar si la adquisición de los títulos que dieron lugar a los gastos por los que Marle solicitó la deducción del IVA afecta solo a las filiales a las que se alquiló un inmueble o si afecta también a otras sociedades.

Por último, el TJUE recuerda que es posible denegar la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el derecho a deducir se invocó de manera fraudulenta o abusiva. Ahora bien, para considerar que se produce una situación de esta naturaleza, no puede tenerse en cuenta exclusivamente el volumen de negocio realizado por la holding por los servicios de alquiler prestados a sus filiales y los ingresos que obtenga de su participación en el capital de estas. Es jurisprudencia consolidada del TJUE que las medidas antiabuso establecidas por los Estados deben ser proporcionadas y no pueden cuestionar sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del impuesto.

La argumentación del TJUE es coherente con sus pronunciamientos anteriores, pero la sentencia es importante porque precisa y aclara algunos aspectos que no estaban resueltos y que con frecuencia son objeto de controversia en la práctica. En efecto, la deducción del IVA soportado por sociedades holding en la adquisición de participaciones de sus filiales es un tema que no puede considerarse cerrado totalmente. De hecho, existe en la actualidad otro asunto pendiente en el TJUE que

proporciona nuevos elementos para el debate (asunto *Ryanair*, C-149/17).

**6.4. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 5 de julio de 2018, *Marcandi*, C-544/16, ECLI:EU:C:2018:540.**

Materias tratadas: IVA – subasta de pago *on line* – prestación de servicios a título oneroso – base imponible.

Hechos: *Marcandi* es una sociedad establecida en el Reino Unido que ejerce actividades de venta *on line* con el nombre comercial de *Madbid*. Para ello, organiza subastas de pago a través de un sitio web. Lo característico de este tipo de subastas es que los participantes deben pagar una cantidad no reembolsable (“créditos”) para poder realizar una puja. Los créditos se venden a los usuarios registrados en el sitio web en paquetes con distintas cantidades de créditos a precios variables (por ejemplo, un paquete de 500 créditos cuesta 49,99 GBP y un paquete de 80 créditos vale 8,99 GBP). La subasta comienza con un precio de 0,00 GBP y un temporizador con una cuenta regresiva hasta llegar a cero. Cada puja aumenta el precio de los precios subastados en 0,01 GBP y reinicia el temporizador. La subasta concluye cuando el temporizador llega a cero. El ganador es el usuario que realizó la última puja. Este puede adquirir el artículo subastado por el importe de la puja ganadora, más los gastos de envío y de gestión. Sin embargo, no está obligado a adquirir el producto ganado. Los créditos utilizados para realizar la puja, tanto por el vencedor, como por el resto de participantes, en principio, se pierden, sin posibilidad de reembolso. No obstante, la plataforma de subastas ofrece otras dos opciones. En primer lugar, la opción “cómpralo ya” permite al usuario adquirir un artículo idéntico al que está pujando por un precio que se reduce en una cantidad equivalente al valor de los créditos consumidos por ese usuario para pujar en esa subasta. En segundo lugar, la opción “descuento ganado” concede al usuario que no ha resultado vencedor en la subasta un descuento equivalente al valor de los créditos consumidos al pujar en dicha subasta y que puede utilizar, durante un plazo determinado, para comprar artículos directamente en la tienda *on line* de *Madbid*.

Pues bien, la Administración tributaria del Reino Unido consideró que el importe abonado por los usuarios a *Madbid* a cambio de la emisión de créditos constituye la contrapartida de una prestación de servicios sujeta a IVA consistente en la concesión del derecho a participar en las subastas y que el lugar de prestación de este servicio es el lugar de establecimiento de *Madbid*, esto es, el Reino Unido.

Madbid recurrió esta decisión alegando que la emisión de créditos a favor de sus clientes no constituye una prestación de servicios, sino un mero “paso intermedio” en el sentido de la sentencia *MacDonald Resorts* (núm. 150 *REDF*). Por tanto, entiende que esa operación no estaría sujeta a IVA y lo que habría es una única entrega de bienes cuya contrapartida sería el precio pagado por el cliente por el producto que ha adquirido más el contravalor de los “créditos” utilizados para participar en la subasta. El asunto llegó al Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios) del Reino Unido que acordó plantear al TJUE varias cuestiones prejudiciales en las que, en resumen, preguntó cuál de las dos opciones interpretativas era conforme con la Directiva y cuál debería considerarse la contrapartida a integrar en la base imponible.

*Decisión del Tribunal:* El TJUE se aparta de las conclusiones establecidas en el asunto *MacDonald Resorts*. En este caso, el TJUE determinó que la adquisición de derechos contractuales (“derechos a puntos”), en virtud de los cuales se reciben puntos para canjearlos por el derecho a ocupar temporalmente una residencia en un complejo turístico, no constituía una prestación de servicios sujeta a IVA, puesto que su adquisición no era un fin en sí mismo, sino que suponía un “paso intermedio” para obtener el derecho de aprovechamiento temporal. En cambio, en este caso, los “créditos” permiten exclusivamente pujar en el marco de las subastas organizadas por Madbid. No pueden ser utilizados para adquirir productos en la tienda *on line*. Por tanto, la adquisición de “créditos” tiene un interés autónomo en relación a la compra de bienes en la tienda *on line* y representa la contrapartida de la oportunidad concedida a los usuarios de adquirir bienes a unos precios inferiores a su valor de mercado. Los “créditos” utilizados para participar en una puja no se descuentan del precio de compra tras una subasta, por lo que su emisión no puede calificarse como un “paso intermedio” a la entrega de un bien, en el sentido señalado en la sentencia *MacDonald Resorts*. Esta conclusión viene confirmada por el hecho de que la adquisición de un bien, ejerciendo la opción “cómpralo ya” o “descuento ganado”, se considera una operación independiente.

A continuación, el TJUE aclara que el servicio en cuestión tiene carácter oneroso, en el sentido del artículo 2.1.c) de la Directiva IVA. El pago percibido por Madbid, a cambio de los “créditos” que emite, constituye la contrapartida efectiva de la prestación consistente en la concesión del derecho a participar en las subastas. Por otro lado, la emisión de “créditos” y la entrega de bienes no constituyen una sola prestación económica indisociable, por lo que no pueden considerarse una única operación, sino dos operaciones distintas e independientes, sin que tampoco pueda calificarse a una accesoria de la otra.

Por lo que respecta a qué partidas se incluyen en la base imponible del servicio prestado y de la entrega de bienes posterior, el TJUE interpreta el artículo 73 de la Directiva IVA y aclara que el importe pagado por los “créditos” forma parte de la base imponible del servicio consistente en el derecho a participar en la subasta. Por tanto, no puede formar al mismo tiempo de la base imponible de la entrega del bien subastado, ni tampoco puede considerarse un anticipo a cuenta de la misma, en el sentido del artículo 65 de la Directiva IVA. La base imponible de la entrega del bien subastado estará constituida por el precio de la puja ganadora, más los gastos de envío y de gestión. En el caso de que el bien se adquiriera con las opciones “cómpralo ya” o “descuento ganado”, el valor de los créditos utilizados para pujar tampoco forma parte de la base imponible de la entrega del bien, sino que debe considerarse una rebaja sobre el precio, según lo señalado en el artículo 79.b) de la Directiva IVA.

A pesar de las características tan peculiares del negocio descrito en este caso, la argumentación del TJUE tiene interés porque sirve para delimitar el alcance de la sentencia anterior *MacDonald Resorts*, cuyo razonamiento queda acotado a los casos en que la adquisición de un derecho contractual no implica la prestación de un servicio autónomo y perfectamente identificable; porque también complementa a la sentencia *Welmory*, núm. 165 *REDF*, referida igualmente a un sistema de subastas de pago *on line*, en la que, en cambio, el TJUE solo aclaró la cuestión de la localización de los servicios prestados; y, en fin, porque supone la aplicación de principios básicos y consolidados de la jurisprudencia del TJUE a un esquema de negocio atípico y de cierta complejidad, poniendo así a prueba la solidez de aquellos principios. En España, la DGT ha establecido en un caso similar (V2161-13) que estamos ante dos operaciones distintas sujetas al IVA: una prestación de servicios consistente en la concesión de derechos de puja y una entrega del bien adjudicado al cliente. Por tanto, la interpretación de la DGT es acorde con la señalada por el TJUE en esta sentencia.

**6.5. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595.**

Materias tratadas: IVA – derecho a deducir – regularización de las deducciones en caso de afectación posterior de un inmueble adquirido por un organismo público – concepto de sujeto pasivo que actúa como tal.

Hechos: El municipio polaco de Ryjewo está registrado como sujeto pasivo de IVA desde 2005. Entre los años 2009 y 2010 hizo construir una Casa de la Cultura, recibiendo bienes y servicios por los que abonó IVA. El municipio atribuyó la gestión de este inmueble de forma gratuita al centro cultural municipal, por lo que no se dedujo IVA alguno. Posteriormente, en 2014, anunció su intención de gestionarlo directamente y de utilizarlo tanto a título gratuito, al servicio de la población del municipio, como a título oneroso, alquilándolo para fines comerciales. El municipio consultó entonces al Ministerio de Hacienda si, al afectar el inmueble parcialmente a una actividad económica, podía deducirse el IVA correspondiente que aún no se había deducido y que había soportado en la construcción del edificio, ya que todavía estaba dentro del período de regularización previsto para los bienes de inversión en la legislación polaca. El Ministerio consideró que no procedía la regularización ya que en la adquisición del inmueble el municipio no había actuado como un sujeto pasivo del IVA. El municipio recurrió la respuesta y el asunto llegó al Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia. Este Tribunal acordó preguntar al TJUE si, en estas circunstancias, los artículos 167, 168 y 184 de la Directiva IVA, así como el principio de neutralidad, se oponen a que un organismo público como el municipio polaco pueda regularizar las deducciones soportadas en la adquisición del inmueble.

Decisión del Tribunal: El TJUE parte de su conocida jurisprudencia sobre la importancia del derecho a deducir para garantizar la neutralidad en el sistema común de IVA. A continuación, reproduce su jurisprudencia precedente sobre casos de afectación posterior. Así, el TJUE señala que del artículo 168 de la Directiva se desprende que sólo una persona que tenga la condición de sujeto pasivo y que actúe como tal en el momento de la adquisición del bien tiene derecho a deducir por ese bien si lo utiliza para las necesidades de sus operaciones gravadas, esto es, si lo afecta a una actividad económica. En ese caso, también tiene derecho a regularizar las deducciones del bien de inversión, dentro del período previsto en la legislación nacional si se produce un cambio de afectación (sentencia *Lennartz*, ECLI:EU:C:1991:315). Con arreglo a los artículos 63 y 167 de la Directiva, ese derecho a deducir nace en el momento en que se produce la entrega del bien (sentencia *Klub*, núm. 155 *REDF*). Estos principios se aplican igualmente en el caso de adquisiciones realizadas por organismos públicos (sentencia *Uudenkaupungin kaupunki*, núm 133 *REDF*). Si en el momento de la adquisición el organismo público actúa como autoridad pública, y no como sujeto pasivo, no tiene, en principio, derecho a deducir, ni a regularizar las deducciones, ni siquiera cuando se produce una afectación posterior del bien a una actividad gravada (sentencia *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, núm. 130 *REDF*).

Pues bien, en el caso que ahora comentamos, el TJUE matiza esta jurisprudencia y así establece una “acepción amplia” del concepto de sujeto pasivo que actúa como tal, teniendo en cuenta el objetivo de garantizar la neutralidad que fundamenta al régimen de deducciones y de regularizaciones, de modo que en determinadas circunstancias, como las que concurren en este caso, se podría admitir una regularización de las deducciones no practicadas por una afectación posterior del bien a una actividad económica. El TJUE se esfuerza en distinguir este caso de los precedentes subrayando que la cuestión de si un sujeto pasivo actuaba como tal es una cuestión de hecho, que corresponde analizar al tribunal remitente, y valorando las siguientes circunstancias que apuntan a favor de una regularización: a) el municipio adquirió el inmueble en idénticas condiciones que un particular, esto es, sin recurrir a prerrogativas del poder público y, por tanto, sin actuar como autoridad pública; b) cuando adquirió el inmueble el municipio ya estaba registrado como sujeto pasivo del IVA; c) en el momento de la adquisición el municipio no declaró expresamente su intención de afectar el bien a una actividad económica, pero tampoco excluyó tal posibilidad; y d) la afectación inicial a un uso público del inmueble no impide, por la propia naturaleza del bien, que se pueda utilizar con posterioridad para fines económicos, al menos de forma parcial. En definitiva, el TJUE considera que el municipio pudo actuar como sujeto pasivo en el momento de la adquisición del bien inmueble, de modo que no se opone a la Directiva ni al principio de neutralidad que un organismo público regularice las deducciones del IVA soportado, a pesar de que inicialmente no destinara el bien a una actividad económica ni expresara la intención de hacerlo.

La sentencia que comentamos tiene interés en la medida que exceptúa la jurisprudencia anterior y admite, al menos en algunos casos particulares, la regularización de deducciones como consecuencia de una afectación posterior del bien a la actividad económica. En lo que respecta al derecho español, la sentencia debe ser utilizada para interpretar el artículo 107 LIVA y, sobre todo, el artículo 93.Cuatro LIVA, ya que una interpretación aislada y literal del mismo podría llevar a conclusiones distintas a las que se derivan de esta sentencia.

**6.6. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, ECLI:EU:C:2018:647.**

Materias tratadas: IVA – derecho a deducir – números de identificación fiscal diferentes para una sociedad no residente y para su sucursal – unidad de sujeto pasivo.

Hechos: La sociedad alemana TGE Gas Engineering (“TGE Bonn”) obtuvo en Portugal un número de identificación fiscal, como entidad no residente sin establecimiento permanente, para la realización de un acto aislado, en particular, la adquisición de participaciones de una sociedad. Un mes más tarde, registró en Portugal un establecimiento permanente en forma de sucursal (“TGE Portugal”) y se le asignó un número de identificación fiscal diferente. A continuación, TGE Bonn constituyó una agrupación de interés económico con otra entidad, utilizando para ello el primer número de identificación fiscal. Posteriormente, la sucursal, usando su propio número de identificación, subcontrató con la AIE, acordándose entre ellas las prestaciones recíprocas que les correspondían a cada una, y que la AIE debía refacturar sus gastos a la sucursal, en la proporción adecuada. Efectivamente, la AIE facturó estos gastos a la sucursal y esta se dedujo el IVA, pero la administración tributaria portuguesa, a raíz de una inspección, denegó la deducción del IVA soportado. Finalmente, el asunto llegó al Tribunal Arbitral Tributário que planteó una cuestión prejudicial al TJUE sobre si, en las circunstancias descritas, la denegación del derecho a deducir se opone a los artículos 44, 45, 132.1.f), 167 a 169, 178, 179, 192 *bis* a 194 y 196 de la Directiva IVA, 10 y 11 del Reglamento de Ejecución y al principio de neutralidad.

Decisión del Tribunal: En este caso, el TJUE sigue la jurisprudencia establecida en *FCE Bank* (núm. 133 *REDF*) y matizada en *Skandia* (núm. 165 *REDF*), sobre la no sujeción de los servicios entre casa central y sucursal, salvo que se acredite que la sucursal realiza una actividad económica independiente, en particular, porque la sucursal asuma el riesgo económico derivado de su actividad. En esta sentencia, el TJUE añade que a estos efectos es irrelevante que casa central y sucursal hayan obtenido y utilicen números de identificación fiscal distintos, ya que, según el TJUE, es evidente que los mismos corresponden a una única entidad. Por tanto, TGE Bonn y TGE Portugal constituyen un único sujeto pasivo de IVA. En consecuencia, la interpretación de la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal se oponen a que la Administración portuguesa deniegue la deducción del IVA soportado, por el hecho de que se utilicen números de identificación distintos que se refieren en realidad a un único sujeto pasivo, siempre que se cumplan los requisitos materiales de la deducción. El TJUE no entra a valorar esta última circunstancia y deja su apreciación al órgano jurisdiccional remitente.

El TJUE también señala que es indiferente que TGE Bonn tenga su sede en Alemania y que TGE Portugal sea su establecimiento permanente en Portugal, puesto que las reglas de localización de los

servicios (art. 44 la Directiva IVA), tras la reforma realizada por la Directiva 2008/8/CE, y según lo interpretado en el asunto *Welmory*, núm. 165 *REDF*, llevan a que el punto de conexión prioritario sea la sede de la actividad económica del sujeto pasivo al cual se presta el servicio. Por el contrario, la conexión al establecimiento permanente del sujeto pasivo constituye un punto de conexión secundario que supone una excepción a la regla general.

La argumentación del TJUE coincide parcialmente con la propuesta por la AG Kokott. Para la Abogado General, TGE Bonn y TGE Portugal forman un único sujeto pasivo a efectos de IVA, sin que resulte relevante la utilización de números de identificación fiscal distintos. Sin embargo, la AG fue un paso más allá en la argumentación y señaló que en este caso no existía realmente una prestación de servicios entre la agrupación de interés económico y la sucursal. La finalidad de las facturas era trasladar los costes generales de la actividad económica a TGE y no la retribución de una actividad en concreto. Según la AG, al no existir una prestación de servicio, el IVA fue erróneamente abonado y no procede deducir cuota alguna, ni tampoco aplicar las reglas de localización de los servicios.

#### **6.7. Otras sentencias sobre el IVA**

La **Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 13 de junio de 2018, *Polfarmex*, C-421/17, ECLI:EU:C:2018:432**, responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Polonia sobre si está sujeta a IVA, como entrega de bienes a título oneroso, según el artículo 2.1.a) de la Directiva, la transmisión de un bien inmueble por una sociedad anónima a uno de sus accionistas a cambio de la adquisición por esa sociedad anónima de las acciones que el accionista posee en su capital social, para proceder a continuación a la amortización de esas acciones. La cuestión más controvertida es si, en este caso, la sociedad anónima actúa como sujeto pasivo. El TJUE señala que debe tenerse en cuenta que entre sociedad y socio se establece una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas, siendo una el contravalor de la otra. Por ello, nos encontramos ante dos operaciones distintas. La operación de entrega del bien inmueble estaría sujeta si ese bien está afecto a la actividad económica. No obstante, el TJUE deja a la valoración del tribunal nacional la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 135.1.j) de la Directiva. Por otro lado, la mera adquisición de acciones, así como su cesión, no constituyen por sí mismas actividades económicas sujetas a IVA (asunto *Wellcome Trust*, EU:C:1996:243).

En la **Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 27 de junio de 2018, *Varna Holidéis*, C-364/17,**

**ECLI:EU:C:2018:500**, el TJUE se declara incompetente para contestar las cuestiones prejudiciales planteadas por un tribunal búlgaro porque se refieren a una posible regularización del IVA devengado respecto de un inmueble que fue adquirido en diciembre de 2004, antes de la adhesión de Bulgaria a la UE. El hecho de que la regularización deba realizarse con posterioridad a esa adhesión no permite declarar la competencia del TJUE para contestar esas cuestiones prejudiciales.

La **Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 27 de junio de 2018, SGI y Valériane, C-459/17 y C-460/17, ECLI:EU:C:2018:501**, responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Consejo de Estado francés, en dos asuntos similares y que, por ello, se acumulan en esta sentencia. La respuesta del TJUE se deduce fácilmente de su jurisprudencia previa. En un caso en el que no resulta acreditado que se hayan producido efectivamente las entregas de bienes, y en el que la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente se basa precisamente en esta premisa, es obvio que no se ha generado el derecho a deducir el IVA soportado y que, por tanto, la Administración tributaria puede denegar el ejercicio de este derecho.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 11 de julio de 2018, SIA «E LATS», C-154/17, ECLI:EU:C:2018:560**, el Tribunal interpreta la definición de “bienes de ocasión” que se encuentra en el artículo 311.1.1 de la Directiva IVA, a los efectos de aplicar el régimen especial del margen de beneficio. Según aquel precepto, son “bienes de ocasión” los bienes muebles corporales que sean susceptibles de nueva utilización, directamente o previa reparación, y que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades, ni metales preciosos o piedras preciosas con arreglo a la definición de los Estados miembros. En el régimen del margen de beneficio el IVA solo se aplica a la diferencia entre el precio de venta del bien solicitado por el sujeto pasivo revendedor y el precio de compra, para evitar así una doble imposición, puesto que el precio del bien que se adquiere incorpora una cuota de IVA que no ha sido objeto de deducción. En este caso, el Tribunal Supremo de Letonia plantea la duda de si pueden considerarse bienes de ocasión, a los que aplicar este régimen especial, aquellos bienes usados que contienen metales preciosos o piedras preciosas y que se revenden con el propósito de extraer los metales preciosos o las piedras preciosas presentes en ellos. Tras analizar el tenor literal del precepto, su contexto, su objetivo y su origen, el TJUE concluye que este tipo de bienes usados no pueden considerarse bienes de ocasión si han perdido su funcionalidad inicial y ya solo conservan las funcionalidades inherentes a los metales preciosos y a las piedras preciosas. El TJUE argumenta que en esos casos el objeto ha abandonado el ciclo económico que le era propio y solo vale para ser transformado en un objeto nuevo que experimentará un nuevo ciclo económico, desapareciendo así el

*A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 180, 2018.*

riesgo de doble imposición, que justificaría la aplicación del régimen especial. Este criterio del TJUE debe tenerse en cuenta para la interpretación de la definición de “bienes usados” que se contempla en el artículo 136.Uno.1º LIVA.

La **Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 25 de julio de 2018, DPAS, C-5/17, ECLI:EU:C:2018:592**, responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios) del Reino Unido, sobre la exención, prevista en el artículo 132.1.d) de la Directiva IVA, para las operaciones relativas a pagos o giros, esto es, a transferencias. En el litigio principal interviene la empresa DPAS que se dedica a la gestión de planes dentales en el Reino Unido. La operativa de esta empresa para gestionar el pago de los pacientes a los dentistas y a las aseguradoras era igual al establecido en la sentencia *Axa UK*, núm. 149 *REDF*, y que el TJUE consideró como un simple cobro de créditos que no está exento de IVA. A raíz de esta sentencia, DPAS modificó su modo de funcionamiento, estableciendo, por un lado, un contrato de servicios entre DPAS y los dentistas, cuya prestación estaría sujeta y no exenta; y, por otro lado, un contrato entre DPAS y los pacientes, que daría lugar, en su opinión, a un servicio exento de IVA. En cambio, la Administración tributaria del Reino Unido consideró que, o bien, existía un único servicio no exento, o bien, habría dos servicios, pero ambos sujetos y no exentos. El TJUE resuelve la controversia reiterando su doctrina ya establecida en las sentencias *Bookit* y *NEC*, núm. 171 *REDF*. Para que estemos ante una transferencia exenta de IVA el sujeto debe realizar las modificaciones jurídicas y financieras que caracterizan a la transmisión de una cantidad de dinero. No debe tratarse de una mera prestación material, técnica o administrativa. Según el TJUE, este caso se asemeja al servicio de gestión del pago con tarjeta, analizado en *Bookit* y *NEC*, puesto DPAS no realizaba por sí misma las transferencias, sino que solicitaba su realización a las entidades financieras y, además, tampoco era responsable en caso de que el mandato de débito directo no se llevara a cabo o se anulara.

La **Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, ECLI:EU:C:2018:636**, analiza si un impuesto local sobre las ventas que estuvo vigente en Tallín (Estonia) es contrario a la prohibición de establecer impuestos sobre el volumen de negocios que figura en el artículo 401 de la Directiva IVA. El TJUE se limita a reiterar la jurisprudencia establecida en otros casos (*Banca Popolare di Cremona*, núm. 136 *REDF*; *KÖGÁZ y otros*, núm. 140 *REDF*). Para que sea contrario a la Directiva, el impuesto controvertido debería entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones

comerciales de manera comparable al IVA. A este respecto, el tributo controvertido debería presentar las cuatro características esenciales del IVA, identificadas por el TJUE. En particular, en relación a la repercusión del tributo, el TJUE subraya que no basta con una repercusión, en sentido económico, sobre el consumidor final, sino que es preciso que el sujeto pasivo tenga la obligación legal de repercutir el tributo, de modo que exista certeza de que la carga del tributo recaerá definitivamente sobre el consumidor final.

## **7. IMPUESTOS ESPECIALES (a cargo de Alejandro García Heredia)**

### **7.1. STJUE (Sala Primera) de 6 de junio de 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395**

Materias tratadas: Imposición de productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE) – Autoconsumo de productos energéticos que no da lugar al hecho imponible del impuesto especial (artículo 21.3 de la Directiva) - Consumo en las dependencias de un establecimiento de productos energéticos allí fabricados – Consumo de disolvente como combustible en una planta de destilación de alquitrán.

Hechos: Una empresa danesa (Koppers) fabrica varios productos energéticos, de los cuales solamente uno de ellos es utilizado por la propia empresa como combustible dentro de sus instalaciones. En particular, dicho producto es un disolvente que se utiliza como combustible en una planta de destilación de alquitrán de hulla. Inicialmente, la empresa pagó el impuesto especial correspondiente al consumo de disolvente, pero después solicitó la devolución del impuesto por entender que dicho consumo estaba exento, ya que se utilizaba también para producir otros productos energéticos.

La norma sobre la que se plantea el litigio es el artículo 21.3 de la Directiva 2003/96, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, la Directiva). Esta norma establece que “el consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del establecimiento”. La norma contempla así un supuesto de no sujeción para el autoconsumo de aquellos productos energéticos que se hayan producido en las mismas dependencias del establecimiento que los utiliza.

El problema interpretativo se plantea a la hora de determinar el concepto de productos energéticos a los efectos de esta disposición. El artículo 2.1 de la Directiva contempla una relación de productos que tienen la consideración de productos energéticos en el sentido de la Directiva. Sin embargo, el apartado 4 de ese mismo artículo 2 indica que la Directiva no se aplicará a los productos energéticos utilizados para fines que no sean los de carburante de automoción o combustible para calefacción. En la misma línea, en los considerandos de la Directiva se indica que los productos energéticos deben estar sometidos a un marco comunitario cuando se utilicen como combustible o carburante, pero se excluye del ámbito de aplicación de la Directiva el uso de productos energéticos con fines distintos (considerando 22).

Pues bien, en el presente caso, el disolvente controvertido se utiliza por la empresa Koppers como combustible para la producción de otros productos energéticos, pero no ocurre lo mismo con esos otros productos energéticos que también fabrica Koppers. Estos últimos, aunque se puedan utilizar como combustible para calefacción, no se utilizan de este modo y, por consiguiente, no estarían dentro del ámbito de aplicación de la Directiva. Con ello, se plantea si el supuesto de no tributación (o exclusión del hecho imponible) que establece el artículo 21.3 de la Directiva se puede aplicar al disolvente del presente caso, en una situación en la que se produce un autoconsumo de productos energéticos a efectos de fabricar otros productos energéticos que, en principio, no estarían dentro del marco armonizado de los impuestos especiales.

Desde el punto de vista interpretativo caben dos opciones. Una de ellas, mantenida por la empresa danesa, es que cuando el artículo 21.3 de la Directiva se refiere a productos energéticos lo hace en sentido general, por lo que resulta aplicable a los productos comprendidos en su artículo 2.1, con independencia del uso de los mismos. Otra opción, defendida por la Administración, es que para que concurra el supuesto de no tributación del artículo 21.3 los productos energéticos a los que se refiere dicha norma deben utilizarse para la fabricación de productos energéticos equivalentes. Esto significa que, además de figurar en el listado de productos energéticos del artículo 2.1 de la Directiva, tales productos deben también estar comprendidos en el ámbito de aplicación que establece el artículo 2.4 de la Directiva, por lo que deben utilizarse como carburante o combustible.

En resumen, el presente caso aborda la cuestión de la tributación de los productos energéticos que se utilizan en operaciones de autoconsumo dentro de las dependencias de un mismo fabricante. En particular, el TJUE debe analizar si el supuesto de no sujeción previsto para el autoconsumo de un

producto energético (artículo 21.3 de la Directiva) se debe aplicar solamente en los casos en que dicho producto se utiliza también para fabricar otro producto energético equivalente (es decir, sometido a imposición armonizada) o si, por el contrario, la no sujeción también se aplica cuando el producto se utiliza para fabricar otro producto energético con independencia de que este último esté o no sujeto al gravamen armonizado.

*Decisión del Tribunal:* El TJUE comienza señalando que el artículo 21.3 de la Directiva 2003/96 contempla un supuesto de exclusión del hecho imponible en donde simplemente se hace referencia al “consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos”, por lo que de su tenor literal no es posible extraer mayores conclusiones. En particular, con esta redacción no es posible determinar si los productos finales, que resultan de dicho autoconsumo, deben utilizarse también para determinados fines, como los de combustible para calefacción o carburante de automoción. Por ello, el TJUE acude a una interpretación más amplia de esta disposición, teniendo en cuenta la estructura general de la Directiva y la finalidad que persigue la misma.

En primer lugar, con respecto a la estructura de la Directiva, el TJUE pone en conexión el artículo 23.1, b) de la Directiva con el artículo 2 de la misma, y también con su considerando 22. De todo ello, se desprende que, si bien los productos fabricados por Koppers están dentro del concepto de productos energéticos (artículo 2.1 de la Directiva), tales productos pueden quedar excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva si son utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción (artículo 2.4 de la Directiva). En este sentido, el TJUE confirma la interpretación del Gobierno danés y de la Comisión Europea al señalar que de los apartados 1 y 4 del artículo 2 de la Directiva se desprende que dicha norma se aplica a los productos que esta defina como energéticos y que, al mismo tiempo, estén comprendidos en su ámbito de aplicación. De acuerdo con este planteamiento, el TJUE afirma que los productos que fabrica Koppers, al no estar destinados a utilizarse como carburante o combustible, quedan excluidos automáticamente del ámbito de aplicación de la Directiva y, por consiguiente, el disolvente utilizado para fabricarlos no puede acogerse al supuesto de exclusión del hecho imponible del artículo 21.3 de la Directiva.

En segundo lugar, el TJUE señala que esta interpretación queda confirmada por la doble finalidad que persigue la Directiva: promover el buen funcionamiento del mercado interior en el sector de la

energía y fomentar objetivos de política medioambiental. Con respecto a la primera finalidad, el TJUE señala la laguna que se produciría en el régimen impositivo de la Directiva si el artículo 21.3 se aplicara a todos los productos energéticos fabricados con independencia de los usos a los que se destinasen, lo que daría lugar a que productos que, en principio, estarían sujetos a tributación pudieran eludir el impuesto en una situación como la del presente litigio. Como resultado de ello, el TJUE señala que la inexistencia de un gravamen sobre esos productos no se vería compensada por la tributación posterior de los productos energéticos fabricados, ya que estos últimos no estarían destinados a utilizarse como carburante o combustible. La interpretación que realiza el TJUE tiene por objeto evitar una suerte de doble no imposición en el ámbito del autoconsumo de productos energéticos, pues la misma daría lugar a que no tributara ni el producto utilizado en la operación de autoconsumo ni el producto resultante de la misma.

Así pues, a fin de garantizar la integridad del régimen de imposición armonizada de los productos energéticos, el TJUE concluye que el artículo 21.3 de la Directiva exige que el consumo de dichos productos solo se considere comprendido en el supuesto de exclusión del hecho imponible cuando se efectúe para fabricar otros productos sujetos a dicho impuesto, entendiendo por tales aquellos cuya utilización sea la de carburante de automoción o combustible para calefacción.

En sentido contrario al TJUE, tenemos las conclusiones del Abogado General (Maciej Szpunar), para quien este tipo de interpretaciones constituyen una visión demasiado restrictiva de las disposiciones de la Directiva, en la medida en que el artículo 21.3 de la Directiva solamente se refiere a productos energéticos, pero nada menciona sobre el uso que puedan tener los mismos. El Abogado General entiende que el concepto de productos energéticos del artículo 2.1 de la Directiva no puede interpretarse conjuntamente con la exclusión que realiza el apartado 4 de ese mismo artículo, puesto que ello restringe considerablemente la definición de productos energéticos a efectos de sucesivas disposiciones de la Directiva.

A juicio del Abogado General, el efecto que persigue el artículo 2.4 de la Directiva es señalar que determinados productos energéticos, como son los que no se destinan a carburante o combustible, no son objeto de imposición armonizada, pero siguen siendo considerados productos energéticos en el sentido de la Directiva. Por ello, el Abogado General concluye que la exclusión de gravamen prevista en el artículo 21.3 debe aplicarse a todos los productos energéticos que pertenezcan a una de las categorías enumeradas en el artículo 2.1 de la Directiva, con independencia de que se consuman como

carburante de automoción o combustible para calefacción. De este modo, para el Abogado General, a diferencia del argumento mantenido por el TJUE, la Directiva no establece ningún principio general de imposición única de los productos energéticos, por lo que la no imposición de este tipo de productos, cuando son utilizados en las dependencias del mismo establecimiento, no atenta contra la lógica del sistema previsto en la Directiva, de la que no se puede desprender un principio de imposición universal de los productos energéticos.

En nuestro Derecho interno, el supuesto de no sujeción que se analiza en el presente litigio se encuentra regulado en el artículo 47.1 la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en el que se declaran como no sujetas determinadas operaciones de autoconsumo: (a) la utilización de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo, en usos distintos de los de carburante o combustible y (b) la utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos. La presente STJUE restringe en particular el ámbito de aplicación de este último supuesto de no sujeción, que afecta a la utilización de hidrocarburos para fabricar también otros hidrocarburos. La restricción vendría dada a la hora de interpretar el concepto de hidrocarburos (productos energéticos en el sentido de la Directiva) en este tipo de autoconsumos, lo que podría afectar a operaciones realizadas con frecuencia en las refinerías.

## **7.2. STJUE (Sala Primera) de 27 de junio de 2018, *Turbogás*, C-90/17, EU:C:2018:498**

Materias tratadas: Imposición de productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE) – Obligación de exención – Entidad que produce electricidad para su propio uso – Concepto de distribuidor – Pequeños productores de electricidad – Relación entre las disposiciones 21.5, párrafo tercero, y 14.1 a) de la Directiva.

Hechos: Turbogás es una entidad portuguesa que se dedica a la producción de electricidad y explota la central termoeléctrica de Tapada do Outeiro (Portugal). La producción de la central constituye aproximadamente el 9% de la energía nacional producida. En el funcionamiento interno de la central se consume una pequeña parte de la electricidad producida por la instalación. Este autoconsumo se lleva a cabo de forma paralela al proceso de producción de electricidad. Para el período al que se refieren los hechos (2012-2013), Turbogás no disponía de contadores que permitieran medir la cantidad de electricidad autoconsumida ni existían documentos relativos a dicha cantidad. La

Administración le reclamó el impuesto especial correspondiente a las cantidades de electricidad autoconsumidas en dicho período. Tras efectuar el pago, la entidad recurrió en sucesivas instancias, pero los recursos fueron desestimados.

Finalmente, el órgano que conocía del litigio planteó la cuestión prejudicial al TJUE por entender que la solución del caso dependía de la interpretación del artículo 21.5 (párrafo tercero) de la Directiva 2003/96. Esta disposición, en su primera frase, indica que una entidad que produzca electricidad para su propio uso será considerada “distribuidor” y, en la segunda frase, señala que es posible establecer una excepción para “estos pequeños productores”. Por ello, se plantea el problema de determinar si hay una relación entre el concepto de “distribuidor” y la referencia que se hace a “estos pequeños productores”, hasta el punto de entender que los pequeños productores de electricidad son también distribuidores. Por el contrario, en otras versiones lingüísticas de la Directiva se utiliza la expresión genérica “los pequeños productores”, pero no se alude a “estos” justo a continuación del concepto de distribuidor. El resultado de todo ello es que si la entidad que produce energía para su propio uso es considerada “distribuidor” estará sujeta al impuesto especial. En cambio, si entendemos que este concepto se reserva solamente a los pequeños productores, el resultado podría ser que una entidad como Turbogás, que fabrica el 9% de la energía producida a nivel nacional, no tuviera tal carácter, quedando exonerada de pagar el impuesto especial por la electricidad producida para su propio uso.

*Decisión del Tribunal:* Con carácter previo, el TJUE considera que debe ampliarse el examen de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión, analizando, además del artículo 21.5 de la Directiva, la conexión del mismo con el artículo 14.1 a) de esa misma Directiva. Este último precepto establece una exención obligatoria que deben regular todos los Estados miembros y que se aplica a “los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad”.

En primer lugar, con respecto al artículo 21.5 (párrafo tercero) de la Directiva, el TJUE analiza si debe considerarse que toda entidad, que produzca electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de la actividad económica que ejerza, es un distribuidor en el sentido de dicha disposición y, por tanto, su electricidad queda sujeta a imposición. Dadas las diferencias existentes entre las distintas versiones lingüísticas de la Directiva, el TJUE acude a dos objetivos fundamentales que persigue la Directiva. Uno, de carácter general, consiste en promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía evitando distorsiones de la competencia. Y otro, más específico, es evitar la doble imposición de la electricidad, para lo cual la Directiva establece la

obligación de gravar la electricidad producida y, correlativamente, la obligación de dejar exentos los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad. Como excepción a este principio, el artículo 21.5 (párrafo tercero) de la Directiva concede a los Estados miembros la facultad de eximir la electricidad producida por los pequeños productores y consumida para su propio uso, siempre que graven los productos energéticos utilizados para producir dicha electricidad. Por ello, el TJUE afirma que toda entidad que produce electricidad para su propio uso, independientemente de su importancia y de su actividad económica, debe ser considerada distribuidor en el sentido de esta disposición.

Ahora bien, en segundo lugar, siguiendo las conclusiones del AG (Maciej Szpunar), el TJUE conecta esta interpretación con la exención obligatoria que se establece en el artículo 14.1 a) de la Directiva para “los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad”. De este modo, aunque una entidad como la del litigio principal pueda ser considerada distribuidor en el sentido del artículo 21.5 (párrafo tercero) de la Directiva, debe quedar exenta del impuesto especial cuando dicha electricidad se utiliza precisamente para producir electricidad de conformidad con el artículo 14.1 a) de la Directiva. De lo contrario, señala el TJUE, se estarían vulnerando los objetivos de la Directiva a los que antes hacíamos referencia, ya que se produciría un doble gravamen de la electricidad que podría dar lugar a una desigualdad de trato entre dos tipos de entidades: por un lado, entidades como la del litigio principal, que realizan autoconsumo, y, por otro, el resto de productores de electricidad, que recurren al suministro de productos energéticos y de electricidad de terceros para su propia producción.

Por todo ello, siguiendo las conclusiones del AG, el TJUE concluye que una entidad como Turbogás, que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de cuál sea su actividad económica principal, queda sujeta al siguiente régimen a efectos de la Directiva 2003/96: (1) tiene la condición de distribuidor en el sentido del artículo 25.1 (párrafo tercero) de la Directiva, ya que es una entidad que produce electricidad para su propio uso; y (2) este consumo de electricidad, no obstante, debe quedar comprendido dentro de la exención obligatoria que establece el artículo 14.1 a) de la Directiva, ya que los productos energéticos y la electricidad se utilizan, precisamente, para producir (nueva) electricidad. Finalmente, debemos señalar que el TJUE termina haciendo referencia a una importante jurisprudencia, ya comentada en otros números de la reseña, sobre la aplicación de exenciones en aquellos casos en que se han incumplido determinados requisitos formales pero se han respetado las condiciones sustantivas para su aplicación (*Polihim-SS*, C-355/14 y *ROZ-SWIT*, C-

418/14; vid. *REDF* núm. 172).

### **7.3. Otras sentencias de impuestos especiales**

La STJUE (Sala Primera) de 25 de julio de 2018, *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587 es objeto de una reseña más breve ya que reitera una consolidada jurisprudencia del TJUE sobre la facultad de los Estados miembros de mantener o introducir otros impuestos indirectos de finalidad específica sobre productos ya gravados con impuestos especiales armonizados (artículo 3.2 de la Directiva 92/12 y actualmente artículo 1.2 de la Directiva 2008/118). La cuestión, sin embargo, es de gran importancia para el Estado miembro afectado por la presente sentencia (Francia). Tal como indica el AG (M. Campos Sánchez-Bordona), el gravamen controvertido afecta en dicho país a un gran número de particulares y empresas, que ya han solicitado a la Administración la devolución de las cantidades abonadas por el mismo (60.000 particulares y empresas, 13.000 demandas y unas devoluciones que podrían superar los 5.000 millones de euros). Es por ello que este caso recuerda bastante a asuntos como *Transportes Jordi Besora* en España (C-82/12, *REFD* núm. 163) o *Statoil Fuel & Retail* en Estonia (C-553/13, *REDF* núm. 167), cuya doctrina se reitera en la presente sentencia.

El TJUE analiza en esta ocasión la compatibilidad con el Derecho de la Unión (artículo 3.2 Directiva 92/12) de la denominada contribución al servicio público de la electricidad (CSPE), tal como se aplicó en Francia desde 2003 hasta 2010. El problema principal se plantea en un doble sentido. Por un lado, en cuanto al requisito de la finalidad específica que deben cumplir este tipo de gravámenes suplementarios. Por otro lado, con respecto al derecho a obtener la devolución del referido gravamen en caso de que resulte incompatible con el Derecho de la Unión. La particularidad del caso reside en que el gravamen controvertido persigue varias finalidades y solamente una de ellas puede considerarse “específica” en el sentido del artículo 3.2 de la Directiva, mientras que el resto no cumplirían este requisito. Por ello, el TJUE afirma que el impuesto es incompatible con el Derecho de la Unión pero solo de manera parcial, lo que obliga también a una devolución parcial, es decir, solamente en la proporción de los ingresos recaudados a través de las finalidades no específicas.

Entre las finalidades no específicas del gravamen, pueden citarse las finalidades de cohesión social y territorial (compensación tarifaria geográfica y reducción del precio de la electricidad para familias en situación de precariedad) o las finalidades puramente administrativas (financiación de los gastos

inherentes al funcionamiento administrativos determinadas autoridades o instituciones públicas: mediador nacional de la energía o caja de depósitos y consignaciones). En cambio, se considera conforme con el Derecho de la Unión aquella parte del gravamen destinada a una finalidad medioambiental, por tratarse de una finalidad específica en el sentido de la Directiva. En particular, con dicha finalidad se pretendía financiar los sobrecostes vinculados a la obligación de compra de energía verde y, por tanto, financiar la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovables. En suma, se puede afirmar que el gravamen controvertido es “parcialmente incompatible” con el Derecho de la Unión, por lo que su reembolso deberá ser también parcial (solamente con respecto a los ingresos destinados finalidades no específicas), sin que proceda el reembolso de aquellos ingresos recaudados y destinados a la referida finalidad medioambiental. Por último, el TJUE también recuerda que para la devolución del gravamen controvertido se exige que el mismo no haya sido repercutido por los contribuyentes a sus propios clientes.

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

La STJUE (Sala Tercera) de 25 de julio de 2018, *Comisión/Combaro*, C-574/17 P, EU:C:2018:598, resuelve el recurso de casación presentado por la Comisión frente la STGUE de 19 de julio de 2017, *Combaro/Comisión*, T-752/14 (REDF núm. 176), en la que se estimaron las pretensiones de la empresa demandante (Combaro) a los efectos de obtener la condonación de los derechos de aduana por concurrir una situación especial en el sentido del artículo 239 CAC (actualmente, artículo 120 CAU). Esta norma contempla una cláusula general de equidad a fin de proceder a la condonación de los derechos de aduana cuando el importador se encuentra en una situación excepcional e relación con los demás operadores que desarrollan la misma actividad. Para ello se exigen dos requisitos, a saber, la existencia de una situación especial y la inexistencia de negligencia manifiesta o intento de fraude por parte de deudor. Pues bien, mientras que el TGUE consideró que existía una situación especial, en el sentido de dicha disposición, el TJUE, en el presente recurso de casación, concluye que no procede apreciar dicha situación al entender que la Comisión hizo un uso correcto de las prerrogativas que le incumben en materia de control de certificados de origen. Por ello, el TJUE da la razón a la Comisión y anula la sentencia de primera instancia. El problema que se plantea consiste en determinar si la Comisión debería haber hecho un mejor uso de sus prerrogativas a los efectos de cerciorarse de que las importaciones de tejido de lino procedentes de Letonia no tenían derecho al tratamiento preferencial establecido en el Acuerdo de Asociación, ya que los certificados de origen preferencial letón resultaron ser no válidos.

El TJUE aplica una importante jurisprudencia en cuya virtud el sistema de cooperación administrativa en materia de certificados de origen se basa en la confianza mutua de los Estados miembros de importación y del país de exportación, que es quien expide los certificados de origen. Esta confianza, a juicio del TJUE, debe trasladarse igualmente a las relaciones ente la Comisión y las autoridades del país de exportación, en el sentido de que si dichas autoridades llevan a cabo controles a posteriori en los que se confirma la autenticidad de los certificados controvertidos la Comisión no queda obligada a realizar controles adicionales para cerciorarse de la veracidad de dichas informaciones. Solamente en el caso de que las informaciones dadas por el país exportador sean ambiguas e incoherentes, como sucedió en otros casos (*C.A.S./Comisión*, C-204/07 P), estaría justificado un control adicional por parte de la Comisión; y, en ese caso, si dicho control no se llevase a cabo, sí podríamos estar ante una dejación de las facultades de control de la Comisión y, por consiguiente, ante una situación especial que permitiera al operador reclamar la condonación de los derechos de aduana. El TJUE señala que de no existir dicha confianza mutua entre autoridades europeas y nacionales se obligaría a la Comisión a sustituir sistemáticamente el control que realizan las autoridades del país exportador por el suyo. En suma, el TJUE concluye que la Comisión no ha incumplido sus obligaciones de control y supervisión en relación con la autenticidad de los certificados de origen, ya que está justificada la confianza depositada en las conclusiones alcanzadas por las autoridades letonas. El resultado de ello es que no cabe apreciar una situación especial en el sentido del artículo 239 CAC y, por tanto, a diferencia de lo señalado por el TGUE en primera instancia, no procede en este caso la condonación de los derechos de importación a Combaro.

Sin embargo, no deja de resultar cuando menos curioso que el TJUE indique que carecen de relevancia para el presente caso determinados hechos que, al menos aparentemente, podrían haber despertado las suspicacias de la Comisión sobre el origen preferencial letón, tales como varios informes de la propia Comisión en los que ya se dejaba constancia de un clima de corrupción dentro de las autoridades aduaneras letonas; o el hecho de que uno de los firmantes de los certificados controvertidos fuera condenado por actuaciones ilegales en el desempeño de sus funciones; o que las importaciones de tejido lino procedentes de Letonia aumentaran considerablemente en aquel momento, llegando a superar la capacidad de producción de ese país. Por encima de todo ello, el TJUE invoca un principio de confianza que debe regir la asistencia mutua en materia de certificados de origen, incluso existiendo tales indicios, lo que reduce significativamente las posibilidades de apreciar una situación especial al amparo del artículo 239 CAC (actual artículo 120 CAU) y aumenta,

*A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 180, 2018.*

en consecuencia, el riesgo al que quedan expuestos los operadores involucrados en el comercio exterior, especialmente en el ámbito de las importaciones con origen preferencial.