

**JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 181**

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. Obligación de plantear cuestión prejudicial:** *Comisión / Francia, C-416/17.* **3. Libertades fundamentales e impuestos directos** (sentencias reseñadas de forma más breve: *Patrício Teixeira, EV, B. Sauvage y C. Lejeune / État Belge, Gewest y J. Huijbrechts, Vorarlberger Landes – und Hypothekenbank, Sofina SA, Rebelco SA y Sidro SA*). **4. Ayudas de estado de naturaleza tributaria:** 4.1. *Scuola Elementare Maria Montessori Srl / Comisión;* 4.2. *World Duty Free Group;* 4.3. Sentencias reseñadas de forma más breve: *Carrefour Hypermarchés SAS et al*). **5. IVA:** 5.1. *Ryanair;* 5.2. *VWFS;* 5.3. *Cartrans Spedition;* 5.4. *C&D Foods;* 5.5. *Fortunata Silvia Fontana;* 5.6. *Lucrețiu Hadrian Vădan;* 5.7. *MEO;* 5.8. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Gamesa Wind România, Milan Božičević Ježovnik, Harry Mensing, baumgarten sports & more*). **6. Tasas y principios generales:** 6.1. *Link Logistik N&N.* **7. Impuestos Especiales** (sentencias reseñadas de forma más breve: *Comisión / Reino Unido, C-503/17; Comisión / Irlanda, C-504/17*). **8. Aduanas:** 8.1. *Internacional de Productos Metálicos / Comisión;* 8.2. *Blaas;* 8.3. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Foshan Lihua Ceramic / Comisión, ArcelorMittal Tubular Products Ostrava y otros / Comisión, Gul Ahmed Textile Mills / Consejo, Baby Dan, RFA International / Comisión, CHEMK y KF/Comisión*).

**1. INTRODUCCIÓN** (por Adolfo Martín Jiménez)

Este número se encarga de la reseña de la jurisprudencia tributaria del TJUE y del TGUE emitida en los meses de septiembre a noviembre de 2018. En este período destacan las siguientes sentencias:

- *Obligación de plantear cuestión prejudicial:* La STJUE *Comisión / Francia* es el primer caso

de procedimiento de infracción contra un Estado miembro por vulneración del Derecho de la UE por su tribunal de máxima instancia. Además de aclarar cuándo se aplica la jurisprudencia *CILFIT*, el efecto de esta sentencia es que reconoce una especie de ‘superrecurso de casación’, por el cual particulares y empresas podrán dirigirse a la Comisión allí donde consideren que la doctrina de los tribunales nacionales de última instancia supone una vulneración del TJUE y no han planteado cuestión prejudicial.

- *Impuestos directos*: A pesar de haber sido reseñada de forma breve, la STJUE *B. Sauvage y C. Lejeune* pone de manifiesto que el TJUE no está dispuesto a cuestionar los criterios de reparto del poder tributario consagrados en los Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición y, en especial, el MC OCDE, incluso cuando eso suponga distinto tratamiento de la misma tipología de rentas en atención a los puntos de conexión que fija el CDI (en este caso, trabajadores en general, sujetos al art. 15.1 MC OCDE, y trabajadores de empresas dedicadas al transporte internacional, a los que se aplica la regla especial del art. 15.3 MC OCDE).
- *Ayudas de estado*: En primer lugar, la STJUE *Maria Montessori Srl / Comisión et al.* es extraordinariamente relevante desde distintos puntos de vista: (1) desde una perspectiva formal, la STJUE precisa cuándo un competidor puede recurrir una decisión de la Comisión de autorización de una ayuda de estado a efectos del art. 263.4 TFUE; (2) el TJUE delimita en qué condiciones y cuáles son los requisitos para que la Comisión decida no recuperar una ayuda ilegal, y (3) desde un punto de vista material, la citada STJUE aporta cierta luz y argumentos que pueden tener un impacto importante en el contencioso Iglesia-Estado en España en relación con los incentivos fiscales de la primera (en concreto, en el caso del ICIO). En segundo lugar, se comentan las SsTGUE que resuelven sobre el art. 12.5 LIS (amortización del fondo de comercio financiero) en ejecución de la STJUE *World Duty Free*. Como cabía esperar, el TGUE declaró, en línea con el TJUE, que el art. 12.5 LIS generaba una ayuda de estado y tampoco modificó la fecha que limitaba la obligación de recuperación de la ayuda de estado ilegal.
- *IVA*: En primer lugar, destacamos las sentencias *Ryanair* y *C&D Foods*. A pesar de que estas decisiones continúan la línea jurisprudencial sobre las condiciones y el alcance del derecho a deducir de sociedades holding activas, que prestan servicios a sus filiales, ambas tienen interés porque ponen de manifiesto las diferencias que pueden plantearse según se trate de una adquisición o de una transmisión de participaciones de la filial (de hecho, el TJUE llega a conclusiones distintas en estos casos); y porque plantean igualmente la circunstancia particular de que las operaciones de venta previstas finalmente no fueron ejecutadas, lo cual

no impide necesariamente la deducción. En segundo lugar, sobresale la sentencia *Fortunata Silvia Fontana*. En este caso, el TJUE, sobre la base de los principios de neutralidad fiscal, proporcionalidad y el derecho de defensa, establece las condiciones en que un Estado puede utilizar un método de estimación indirecta (basado en datos estadísticos sectoriales) para liquidar el IVA, jurisprudencia que podría trasladarse al ámbito de otros impuestos. Por último, por su impacto en el derecho español, destacamos la sentencia *MEO*, que considera sujetas al IVA las compensaciones por incumplimiento de períodos de permanencia en los contratos de servicios telefónicos, en contra del criterio establecido por la DGT al respecto.

- *Tasas y principios generales*: La STJUE *Link Logistik N&N* realiza importantes consideraciones sobre la aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador. Todo ello en el marco de un litigio relativo a multas impuestas por impago de peajes y en el contexto de la Directiva 1999/62/CE sobre aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras. La sentencia también se pronuncia sobre la obligación que incumbe al juez nacional de interpretar el Derecho interno conforme al Derecho de la Unión y, cuando ello no sea posible, la obligación de abstenerse de aplicar una disposición interna que conduzca a un resultado contrario al Derecho de la Unión.
  
- *Aduanas*: La STJUE *Internacional de Productos Metálicos/Comisión* y la STJUE *Blaas*, plantean si es posible que un Reglamento de la Comisión derogue unos derechos antidumping por ser manifiestamente contrarios a las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y que dicho Reglamento impida expresamente a los operadores afectados obtener la devolución de los derechos antidumping abonados con anterioridad a su entrada en vigor. Con ello, se suscita la cuestión de hasta qué punto pueden derogarse este tipo de gravámenes sin efectos retroactivos, así como la cuestión relativa a la competencia del TJUE para enjuiciar normas del Derecho de la Unión que se encuentran afectadas por acuerdos de la OMC.

## **2. OBLIGACIÓN DE PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL POR EL ÓRGANO JURISDICCIONAL DE ÚLTIMA INSTANCIA (por Adolfo Martín Jiménez)**

**La STJUE (Sala Quinta) de 4 de octubre de 2018, *Comisión / Francia, C-416/17,***

ECLI:EU:C:2018:811, declaró que un tribunal de última instancia (Conseil d'Etat francés) ha vulnerado el art. 267.3 TFUE al haberse abstenido el Conseil d'Etat de plantear cuestión prejudicial en un caso donde debiera haberlo hecho. En concreto, el asunto se refería a la aplicación que había hecho el supremo órgano jurisdiccional francés de la STJUE de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09, n. 153 REDF, un caso en materia de impuestos directos, al estimar el TJUE que la interpretación del citado órgano jurisdiccional de esta sentencia seguía produciendo vulneraciones a los art. 49 y 63 TFUE al realizar también, a su vez, una interpretación controvertida de la STJUE de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, n. 157 REDF. En este caso, el TJUE recordó que no existe obligación de plantear cuestión prejudicial en tres supuestos: (1) la cuestión suscitada no es pertinente, (2) la disposición de Derecho de la Unión ha sido ya interpretada por el TJUE, o (3) la correcta aplicación del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna, debiendo valorarse la existencia de tal eventualidad en función de las características propias del Derecho de la UE, de las dificultades concretas de su interpretación y del riesgo de divergencias jurisprudenciales dentro de la Unión. Para el TJUE el razonamiento seguido por el Conseil d'Etat al interpretar la STJUE *Test Claimants* y sus consecuencias no permite tener certeza de que su razonamiento se impondría con la misma evidencia al TJUE y esto fue la causa de que el Conseil d'Etat adoptara en sus sentencias de aplicación de la STJUE *Accor* una interpretación que vulneraba los art. 49 y 63 TFUE (al tratar de manera diferente los dividendos con origen de subfiliales nacionales y de otros países de la UE). Incumbía al Conseil d'Etat en esta situación, prosiguió el TJUE, plantear una cuestión prejudicial al TJUE 'con el fin de excluir el riesgo de una interpretación errónea del Derecho de la UE'.

### **3. LIBERTADES FUNDAMENTALES E IMPUESTOS DIRECTOS: SENTENCIAS RESEÑADAS DE FORMA MÁS BREVE (por Adolfo Martín Jiménez)**

Las sentencias en materia de imposición directa y libertades fundamentales de este período no establecen una jurisprudencia especialmente novedosa. Conviene, no obstante, destacar la absoluta preeminencia de la libre circulación de capitales como instrumento de ataque a la legislación nacional reputada contraria al Derecho de la UE, ya que todas las sentencias, con la excepción de una de ellas, en materia de impuestos directos se basan en esta libertad, que está asumiendo un protagonismo rotundo dentro de la jurisprudencia del TJUE en esta materia.

**El Auto (Sala Séptima) de 6 de septiembre de 2018, *Patrício Teixeira*, C-184/18,**

ECLI:EU:C:2018:694, aplica la jurisprudencia *Hollmann*, C-443/06, para declarar que el régimen distinto a efectos del IRPF para residentes y no residentes en la UE relativo al cálculo de las plusvalías sometidas a gravamen en Portugal como consecuencia de la enajenación de inmuebles (se trataba de un residente en Angola) es contrario a la libre circulación de capitales (art. 63.1 TFUE). Puesto que habían existido cambios sustanciales al régimen tras el 31 de diciembre de 1993, no podía sostenerse, en principio, y a salvo las comprobaciones por el órgano jurisdiccional nacional, que el régimen portugués controvertido estaba amparado por el art. 64.1. TFUE.

También en relación con la libre circulación de capitales, la **STJUE (Sala Quinta) de 20 de septiembre de 2018, EV, C-685/16**, ECLI:EU:C:2018:743, considera si el distinto trato a efectos del impuesto alemán sobre actividades económicas de los dividendos y participaciones en sociedades residentes de fuera de la UE con respecto al que se daba a las sociedades internas podía vulnerar el art. 63 TFUE. A pesar de que se trataba de la participación mayoritaria de un grupo empresarial alemán en una sociedad australiana, al fijar la normativa alemana controvertida un umbral de participación del 15 por 100 del capital en la filial, el TJUE estimó aplicable la libre circulación de capitales, ya que la normativa alemana no estaba dirigida a participaciones que permitieran realizar un control efectivo de la filial. Al tratar de forma más estricta las primeras con respecto a las segundas, el TJUE concluyó que existía una restricción a la libertad de capitales. Puesto que la legislación alemana había sido objeto de modificación con posterioridad a 31 de diciembre de 1993, para el TJUE no podía quedar amparada por el art. 64.1 TFUE. Tampoco se aplicaba al caso la exigencia imperativa consistente en la prevención del fraude o el abuso fiscal, ya que, como se deriva de una consolidada jurisprudencia, para considerar que una norma nacional queda amparada por esta exigencia imperativa no puede aplicarse una presunción general de fraude o de abuso y sólo debe tener como fin específico oponerse a los comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales. Y no existe constancia en los autos sobre el tipo de abuso o fraude que la normativa alemana pretende prevenir.

En la **STJUE (Sala Sexta) de 24 de octubre de 2018, B. Sauvage y C. Lejeune / État Belge, C-602/17** ECLI:EU:C:2018:856, el TJUE reiteró su jurisprudencia en el sentido de que el establecimiento de los puntos de conexión de un contribuyente o renta con la normativa tributaria de un Estado compete definirlos a los Estados miembros. En el caso concreto, el Convenio de Doble Imposición entre Bélgica y Luxemburgo seguía el art. 15 MC OCDE, con la particularidad de que especificaba cuándo un trabajo se ejercía en el territorio de un Estado contratante (presencia física) y que se eliminaba la doble imposición en el Estado de residencia a través del método de exención. El

Sr. Sauvage residía en Bélgica pero trabajaba en Luxemburgo y también tenía reuniones o que realizar desplazamientos de trabajo a otros Estados distintos de Bélgica o Luxemburgo. Mientras que el Sr. Sauvage reclamaba que todos sus rendimientos del trabajo estaban exentos en Bélgica por el juego conjunto del artículo del CDI relativo a las rentas del trabajo y de la aplicación del método de exención en Bélgica, la Administración tributaria consideró que la renta imputable a trabajos realizados fuera de Luxemburgo sí que era imponible en Bélgica. El Sr. Sauvage consideró que podía existir una restricción a la libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE) y, además, que estaba sometido a un trato más desfavorable que los trabajadores de las empresas de navegación y transporte internacional con base en Luxemburgo, a quienes se aplicaba un precepto equivalente al art. 15.3 MC OCDE. Para el TJUE, sin embargo, al no existir armonización en esta materia, el tratamiento que se derivaba de un CDI que sigue el MC OCDE no plantea ningún problema, por la libertad que tienen los Estados miembros para fijar los puntos de conexión a sus ordenamientos tributarios. El hecho de que Bélgica grave en su IRPF las rentas que un residente en su territorio obtiene de la actividad realizada fuera de Bélgica y fuera de Luxemburgo no implica ningún tratamiento diferenciado con respecto a quienes residiendo en Bélgica obtienen su renta de fuente exclusivamente belga. El efecto que produce el CDI con Luxemburgo busca eliminar la doble imposición de la renta de fuente luxemburguesa, no garantizar un determinado nivel de imposición. Por lo que respecta al tratamiento diferenciado con respecto a los trabajadores de empresas de transporte o navegación internacional establecidas en Luxemburgo, el TJUE estimó que el tratamiento dispar a trabajadores con una gran movilidad internacional, debido al carácter de la actividad, no se encuentra en una situación objetivamente comparable a la propia del Sr. Sauvage; tal tratamiento responde también a la libertad que tienen los Estados miembros para elegir los puntos de conexión en relación con las rentas del trabajo y los distintos tipos de trabajadores. Por todo ello, no estimó el TJUE que se produjese una vulneración del art. 45 TFUE. La STJUE reseñada demuestra, una vez más, como el TJUE no está dispuesto a cuestionar los criterios de distribución del poder tributario que se derivan de los CDIs, especialmente cuando estos siguen la práctica internacionalmente aceptada, el MC OCDE en este caso particular.

Por su parte, la **STJUE (Sala Primera) de 22 de noviembre de 2018, *Gewest y J. Huijbrechts*, C-679/17**, ECLI:EU:C:2018:940, nuevamente vuelve a considerar el problema de las herencias y legados transfronterizos y la libre circulación de capitales. El Sr. Huijbrechts, residente en los Países Bajos, obtuvo por legado de la Sra. Oyen, residente en Bélgica, en la región de Flandes, una finca con una zona forestal especialmente protegida en los Países Bajos. En Flandes, una exención en el Impuesto sobre Sucesiones para los bosques que sean objeto de un plan de gestión sostenible

***A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 181, 2019***

aprobado por la Administración de Flandes, pero sólo resultaba aplicable a bosques situados en Bélgica. La Administración tributaria de la Región de Flandes denegó al Sr. Huijbrechts la exención sobre la base de que el bosque estaba situado en los Países Bajos. Para el TJUE, la no extensión de la exención al bosque situado en la región fronteriza con Flandes pero en los Países Bajos podía vulnerar la libre circulación de capitales del art. 63 TFUE. Según el TJUE, el objetivo medioambiental que persigue la legislación tributaria de Flandes con la exención no puede quedar limitado a los bosques de esa Región o de un Estado, en la medida en que una zona forestal puede formar un conjunto que se extienda por varios Estados miembros, que sean todos ellos responsables de su gestión. Y, por ello, a estos efectos, distinguir entre diversas partes de un mismo bosque en función del Estado donde se ubiquen es artificial. Es decir, la situación del Sr. Huijbrechts es comparable a la de un residente en Bélgica que reciba en herencia un bosque protegido.

El Gobierno belga había alegado que la protección del medio ambiente es una exigencia imperativa de interés general, lo cual reconoció el TJUE, pero consideró desproporcionado conceder la exención con tal objetivo sólo a la parte de un bosque situada en el territorio limítrofe de dos Estados. Tampoco aceptó el TJUE que la norma belga estuviera justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, ya que las autoridades fiscales belgas pueden solicitar al contribuyente afectado los justificantes que estimen oportunos para acreditar que cumple los requisitos de la exención y no está acreditado que las autoridades fiscales belgas no puedan obtener, a través de mecanismos de asistencia mutua, de forma efectiva, la información que necesitan de las autoridades del Estado miembro en el que se encuentran los bosques. Lo cierto es que el pronunciamiento del TJUE deja abierta la duda de qué ocurriría si el bosque protegido no tiene ninguna vinculación con el Estado miembro que reconoce la exención, porque no es limítrofe, o si el bosque se encontrara en un Estado tercero (el TJUE no consideró esta posibilidad sobre la base de que con el Estado tercero pueden no existir obligaciones de intercambio de información, lo cual no dice nada acerca de qué ocurriría si tal intercambio existe, pero el bosque no tiene relación alguna con el Estado en cuestión que concede la exención).

**La STJUE (Sala Primera) de 22 de noviembre de 2018, *Vorarlberger Landes – und Hypothekenbank AG, C-625/17*, ECLI:EU:C:2018:939**, plantea la curiosa reclamación de un banco austriaco de que, a efectos de la aplicación del impuesto de estabilidad que afecta a las entidades de crédito se trataba de mejor forma a los grupos que operaban en el extranjero a través de filiales (que no deben incluir sus operaciones extranjeras en su balance en Austria) que a los bancos más pequeños que, sin tener establecimiento permanente en el extranjero, tienen una intensa actividad

transfronteriza porque hacen operaciones con no residentes en otros mercados. Para el TJUE, mientras que el banco que establece una filial en el extranjero está ejerciendo la libertad de establecimiento, el que opera con clientes de otro Estado sin tener una base fija en ese país se beneficia de la libre prestación de servicios. Debido a la distinta forma e implicaciones de tener una sociedad en otro Estado o no y al hecho de que no se trata de manera diferente a las operaciones con clientes austriacos o no, para el TJUE no cabía identificar ninguna restricción a la libre prestación de servicios del art. 56 TFUE. Para el TJUE, no estaba acreditado tampoco que la normativa austriaca afecte a entidades de un determinado tamaño o nacionalidad de mayor forma que a otras.

Por último, la STJUE (Sala Quinta) de 22 de noviembre de 2018, *Sofina SA, Rebelco SA y Sidro SA*, C-575/17, ECLI:EU:C:2018:943, consideró contraria a la libre circulación de capitales (art. 63.1. TFUE) la normativa francesa según la cual las distribuciones de dividendos a sociedades no residentes estaban gravadas con carácter inmediato, a través de una retención, mientras que las realizadas a entidades residentes sólo tributaban si el perceptor no tenía pérdidas, en cuyo caso la tributación de los dividendos se aplazaba a ejercicios posteriores o podía incluso no existir tributación si la sociedad residente perceptora cesaba en sus actividades. Resulta irrelevante a estos efectos que los dividendos distribuidos a sociedades no residentes puedan tributar a los tipos marcados en los CDIs que son inferiores a los aplicables a las sociedades francesas. El TJUE remarcó que la jurisprudencia *Truck Center*, C-282/07, que diferenció entre las modalidades de recaudación aplicables a las entidades no residentes y las relativas a entidades residentes no se aplicaba en este supuesto para concluir que residentes y no residentes estaban en situaciones no comparables, ya que la normativa nacional no establece modalidades distintas de recaudación en función de la residencia del perceptor, sino que se refiere a la tributación definitiva del residente o el no residente, procurando una ventaja sustancial a los primeros. La normativa francesa no está justificada ni por el reparto equilibrado de la jurisdicción tributaria (si el Gobierno francés no grava ciertos hechos imposables producidos en su territorio para las sociedades residentes no puede pretender imponer en la misma situación un gravamen para las entidades que son no residentes) o la eficacia en la recaudación del impuesto (correspondería a la sociedad no residente con pérdidas probar que se cumplen los requisitos legales para que los dividendos no tributen, lo cual puede comprobar el Estado de origen de los dividendos a través de los mecanismos de asistencia mutua en materia de intercambio de información o asistencia en la recaudación).

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

***A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 181, 2019***

***4.1. Sentencia del TJUE (Gran Sala) 6 de noviembre de 2018, Scuola Elementare Maria Montessori Srl / Comisión et al., C-622/16 P a C-624/16 P, ECLI:EU:C:2018:873***

Materias tratadas: Ayudas de estado – Anulación de la decisión de la Comisión por la que se declara que no deben ser objeto de recuperación ciertos incentivos fiscales a favor de la Iglesia Católica y sus entidades – Condiciones en las que puede no recuperarse una ayuda ilegal (‘imposibilidad absoluta de recuperación’) – Admisibilidad de recursos contra una decisión de la Comisión interpuestos por competidores de los beneficiarios de ayudas de Estado.

Hechos: Como apuntamos en el n. 173 REDF, la STGUE de 15 de septiembre de 2016, *Ferracci*, T-219/13, ECLI:EU:T:2016:485 tenía interés por cuanto suponía el recurso de un competidor de las instituciones eclesíásticas, fundamentalmente, italianas que realizan actividades de alojamiento de turistas y viajeros y se beneficiaban de una exención en el impuesto municipal sobre bienes inmuebles, que estaba disconforme con la Decisión 2013/284/UE de la Comisión, de 19 de diciembre de 2012, relativa a la ayuda estatal SA.20829 [C-26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] sobre el régimen de exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles concedido a entidades no comerciales por los bienes inmuebles utilizados para fines específicos ejecutado por Italia. En esta decisión, la Comisión concluyó que (1) no debían ser objeto de recuperación las cantidades derivadas la citada exención que la Comisión consideró que era una ayuda de estado ilegal, y (2) que el nuevo régimen aprobado por Italia no era ayuda de estado del art. 107.1 TFUE (al aplicar la exención a entidades no comerciales que ejercían actividades no comerciales con unos criterios definidos en la normativa italiana). La principal novedad de aquella sentencia, como apuntamos, fue que admitía que la Comisión declarara la imposibilidad de recuperación de una ayuda en la propia decisión en la que califica la ayuda ilegal a la vista de las circunstancias del caso (no era posible determinar qué edificios o parte de los mismos de las entidades eclesíásticas se dedicaban a la actividad de alojamiento turístico). Hasta el momento, lo normal había sido siempre que el Estado miembro afectado por una decisión de la Comisión que declara la ilegalidad de una ayuda esgrima la imposibilidad de ejecución de la decisión de la Comisión una vez ha iniciado los procedimientos de recuperación, sin embargo, la propia Comisión apreció la imposibilidad de recuperación en la misma sentencia en la que declaró ilegal la ayuda.

El TGUE rechazó también que el nuevo sistema de exención en el impuesto municipal sobre bienes inmuebles genere una ayuda de estado por cuanto la misma se limitaba a entidades no comerciales que ejercen una actividad no comercial. A juicio del TGUE existían argumentos y controles

suficientes para defender que la exención no beneficiaba a entidades eclesíásticas que desarrollaran la actividad de alojamiento con un fin comercial. En particular, las condiciones que definía la norma italiana eran suficientes para afirmar que la exención no se aplicaba a entidades que pudieran ser consideradas empresas desde la perspectiva del Derecho de la competencia. Todo ello, sin perjuicio, de que el demandante ejerza los recursos procedentes en caso de que el régimen no se aplique correctamente (recuérdese que la aplicación de un régimen especial a quienes no son sus destinatarios objetivos puede generar también una ayuda de estado ilegal).

En la misma fecha, la STGUE *Scuola Elementare Maria Montessori*, T-220/13, ECLI:EU:T:2016:484, contenía un razonamiento similar. Como ya apuntamos en el n. 173 REDF, la STGUE había sido recurrida ante el TJUE por el Sr. Ferracci, también recurrieron la Scuola Elementare Maria Montessori y la propia Comisión (el recurso de la Comisión se refería a la admisibilidad de los recursos por el TGUE en primera instancia, no al fondo del asunto). La presente sentencia resuelve los recursos de casación planteados por todas las partes.

*Decisión del Tribunal:* En primer lugar, el TJUE se pronunció sobre si el TGUE había admitido correctamente los recursos de Scuola Elementare Maria Montessori y el Sr. Ferracci. A estos efectos, el TJUE se vio en la obligación de precisar el significado de la coletilla añadida al art. 263, párrafo 4 TFUE por el Tratado de Lisboa y según la cual los recursos de anulación presentados por personas físicas o jurídicas sería admisibles si se refieren a actos reglamentarios que no incluyan medidas de ejecución y afecten individualmente a quien interpone el recurso. El concepto de ‘actos reglamentarios’ de esa disposición se refiere a ‘actos de alcance general no legislativos’ y entre esta tipología de actos se encuentra la Decisión de la Comisión recurrida, ya que la finalidad de la modificación era mantener fuera del alcance del recurso de anulación los actos legislativos, pero no otro tipo de actos de alcance general. Puesto que la Decisión de la Comisión controvertida no es un acto legislativo, el TGUE no erró en su apreciación al considerar únicamente si la misma tenía carácter general: es jurisprudencia reiterada que las decisiones de la Comisión en materia de ayudas de Estado tienen este carácter. Al contener la Decisión controvertida la conclusión de que la ayuda no era recuperable, evidentemente estaba afectando directamente a los competidores como el Sr. Ferracci o la Scuola Montessori, ya que posibilita que perduren en el tiempo los efectos de la medida controvertida frente a sus competidores, lo que refuerza que la Decisión tenga un carácter y alcance general en el sentido del art. 267.4, último inciso TFUE. Por lo que respecta al requisito de la ‘afectación directa’ del art. 267.4, último inciso TFUE, el TJUE estimó que, a pesar de existir algún error de derecho en la apreciación del TGUE, de los hechos del caso se deducía que el Sr. Ferracci o

la Scuola Montessori cumplieran también con tal requisito (la Decisión controvertida colocaba a ambos en una posición desventajosa con respecto a los beneficiarios de la ayuda). Al no requerir la Decisión controvertida ninguna medida de ejecución, también se cumplía el tercer requisito del art. 267.4, último inciso, TFUE. Por todo ello, la admisibilidad de los recursos del Sr. Ferracci o la Scuola Montessori por el TGUE no resultaba cuestionable.

Por lo que respecta al fondo del asunto, el TJUE, en primer lugar, declaró que no resulta contrario a Derecho que la propia decisión de la Comisión que declare la ilegalidad de la ayuda controvertida se pronuncie sobre la imposibilidad de recuperación de la misma. Sin embargo, tal pronunciamiento debe realizarse tras un análisis minucioso por la Comisión de las dificultades invocadas y de si existen métodos alternativos a una recuperación directa de la ayuda. En la Decisión controvertida la Comisión se limitó a inferir la imposibilidad de recuperación del hecho de que, por medido de las bases de datos catastrales y fiscales italianas, era imposible obtener la información necesaria para recuperar las ayudas otorgadas (v.gr. exención en el IBI para establecimientos de la Iglesia que realizaban actividad empresarial), absteniéndose de examinar la eventual existencia de otras medidas o de métodos alternativos que permitieran la recuperación de la ayuda, siquiera parcialmente. Una ayuda sólo es objetiva e imposible de recuperar cuando se cumplen dos requisitos: la realidad de las dificultades invocadas por el Estado miembro y la inexistencia de métodos alternativos de recuperación. Pues bien, declaró el TJUE, el TGUE confirmó el primer requisito pese a que no se había realizado un examen minucioso de la posibilidad de recuperación, pero, además, tampoco el TGUE ha examinado la concurrencia del segundo requisito, ya que correspondía a la Comisión acreditar que no existían métodos alternativos de recuperación de la ayuda ilegal, siquiera parcialmente (la carga probatoria de esos métodos no corresponde a los demandantes). Por lo demás, el TJUE rechazó el recurso al estimar que la exención del nuevo impuesto municipal aplicable a partir de 2012 sólo se aplica a actividades de enseñanza que la Iglesia o sus entidades realizan con carácter gratuito o por precio simbólico, no como empresas. En consecuencia, el TJUE anuló la Decisión 2013/284/UE de la Comisión sobre la base de que la decisión de no recuperación de la ayuda de estado ilegal no cumplía con las exigencias derivadas de la jurisprudencia del TJUE.

Desde la perspectiva formal, la STJUE es de extraordinaria relevancia ya que, por primera vez, el TJUE admite la interposición de un recurso contra una decisión de la Comisión por los competidores no beneficiarios de la ayuda. Desde un punto de vista formal, la Comisión deberá, como consecuencia de la sentencia, emitir una nueva decisión en la que probablemente ordenará la recuperación de la ayuda concedida a las entidades eclesiásticas en Italia. La STJUE ahora reseñada tiene una

***A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 181, 2019***

importancia fundamental también en relación con España, donde la cuestión de los regímenes de ayudas tributarias a la Iglesia Católica ha planteado y seguirá problemas también (vid. la STJUE *Congregación de Escuelas Pías*, C-74/16), y pueden surgir dificultades en el procedimiento de recuperación de las ayudas otorgadas. De la STJUE *Montessori* pueden deducirse argumentos relevantes para las dos partes, tanto los entes públicos interesados en la recuperación de las ayudas otorgadas en España que buscarán la recuperación de las ayudas ilegales (Corporaciones Locales a raíz de la STJUE *Congregación de Escuelas Pías*) como para las entidades de la Iglesia afectadas por la recuperación de las ayudas ilegales o incluso para los competidores de éstas. No obstante lo anterior, habida cuenta de la situación española, donde, por ejemplo, ya hay sentencias de recuperación del ICIO, la STJUE ofrece más vías de defensa para la Iglesia que posibilidades de ataque a ésta.

***4.2. Sentencia del TGUE (Sala Novena Ampliada) de 15 de noviembre de 2018, World Duty Free Group, S.A T-219/10 RENV, ECLI:EU:T:2018:784***

*Materias tratadas:* Ayudas de estado – Consideración como ayuda selectiva del régimen español de amortización del fondo de comercio financiero – Sentencia del TGUE tras la STJUE *Comisión / World Duty Free*.

*Hechos:* Como es sabido, el antiguo art. 12.5 TRLIS, el conocido como régimen de amortización en el IS del fondo de comercio financiero, ha sido objeto de una viva polémica judicial. Así, en 2014, las SsTGUE *Autogrill y Banco de Santander*, n. 166 REDF, anularon las decisiones de la Comisión que declararon contrario al art. 107 TFUE la norma española fundamentalmente por no considerar selectiva la norma española. En casación, sin embargo, el TJUE, en la sentencia *Comisión / World Duty Free*, n. 174 REDF, anuló las sentencias del TGUE al estimar que la medida española sí que era selectiva y devolvió los autos al TGUE a fin de que adoptara una nueva decisión, tomando en consideración también los argumentos no resueltos en primera instancia como consecuencia de que se declaró que la medida española no era selectiva. Precisamente, la STGUE que ahora comentamos representa la nueva sentencia del TGUE tras la anulación de su primera sentencia por el TJUE.

*Decisión del Tribunal:* En primer lugar, el TGUE recordó que, en sus decisiones en primera instancia, había concluido que la medida española no era selectiva al estar abierta a cualquier empresa con independencia de su sector o tamaño. Sin embargo, el TJUE consideró en *Comisión / World Duty Free* que la selectividad podía existir si la norma en cuestión establecía requisitos específicos que

determinaban que empresas en igualdad de condiciones pudieran ser tratadas unas de una manera y otras de otra en función del cumplimiento del citado requisito a pesar de estar en una situación fáctica y jurídica comparable. En esta línea, para el TJUE no tenía sentido permitir la amortización del fondo financiero de comercio a las adquisiciones de participaciones en sociedades no españolas y no aplicar la misma medida a las mismas operaciones que se refieran a sociedades nacionales. La consecuencia de este enfoque es que una medida puede ser selectiva incluso cuando una empresa pueda optar libremente por realizar la operación de la que depende la obtención de la ventaja, mientras que, anteriormente, daba la impresión de que la selectividad requería que determinadas empresas no pudieran beneficiarse de ciertas medidas como consecuencia de restricciones o limitaciones jurídicas, económicas o prácticas. Esto equivale a poner el énfasis no en las características de las empresas incluidas o excluidas de una cierta medida, sino en el carácter objetivo de la distinción entre quien opta por realizar la operación y quien no opta por realizarla cuando, realmente, ambas operaciones hubieran debido ser tratadas de igual forma. Siguiendo este razonamiento, cuando una empresa española opta por realizar una adquisición de participaciones en una sociedad no residente se ve favorecida con respecto a la adquisición de participaciones idénticas en sociedades españolas y, en consecuencia, se verifica la selectividad prohibida por el art. 107 TFUE.

Por lo que respecta a la determinación del marco de referencia para juzgar la selectividad, la Comisión había concluido que el art. 12.5 TRLIS introducía un régimen de amortización del fondo de comercio financiero distinto al que se permitía en situaciones generales o nacionales, en las que sólo se admitía la amortización del fondo de comercio en combinaciones de empresas (no en las meras adquisiciones de acciones). Para la demandante, sin embargo, la situación internacional y la nacional no era comparable, ya que, en las adquisiciones internacionales de empresas, normalmente se producían obstáculos a las combinaciones de empresas y de ahí que el legislador español introdujera la medida para las adquisiciones de acciones y la amortización del fondo de comercio ‘financiero’ en situaciones transfronterizas. Curiosamente, el TGUE no identificó cuál era el régimen general y cuál la derogación, sino, más bien, con un razonamiento anclado en la comparabilidad basada en el objetivo del régimen controvertido concluyó que no tenía sentido conceder a las adquisiciones de participaciones internacionales un trato más favorable que a las nacionales, ya que ambas están en una situación fáctica y jurídica similar. Es la lógica contable la que explica cuál es el tratamiento del fondo de comercio en las adquisiciones nacionales e internacionales de empresas, y la amortización del fondo de comercio financiero en situaciones internacionales se presenta como una ventaja que no se concede en las adquisiciones nacionales. El tratamiento del fondo de comercio financiero no está vinculado a la existencia o no de obstáculos a las combinaciones de empresas, por lo que la existencia

de los mismos en las puramente internacionales no tiene ninguna relación con el beneficio que concede el art. 12.5 TRLIS. Es decir, para el TGUE, el art. 12.5 TRLIS era una excepción a un régimen normal, el propio de la amortización del fondo de comercio a efectos contables y fiscales.

Según el TGUE, el art. 12.5 TRLIS no podía ser una medida general que pudiera estar excluida del art. 107 TFUE. No pueden calificarse como tales, a juicio del TGUE, las medidas que pretendan resolver problemas particulares, que no sean generales. Y, por ello, el art. 12.5 TRLIS no es sino una modalidad particular de un régimen más general, el IS, y no establece un régimen fiscal claramente delimitado, sino una excepción al régimen general del IS que se vincula a un problema o situación particular, las adquisiciones internacionales y, en consecuencia, no puede erigirse en un sistema de referencia como tal. El TGUE continuó señalando que el objetivo del art. 12.5 TRLIS no estaba alineado en modo alguno con el propio del IS como tal, ya que esta norma persigue permitir las adquisiciones de participaciones cuando se encuentren obstáculos a las combinaciones transfronterizas de empresas. Por ello, según el TGUE, está claro que el art. 12.5 TRLIS establece una excepción al sistema general del IS y no es un marco de referencia autónomo en sí mismo. Desde el punto de vista del objetivo del IS, la finalidad pretendida por la medida específica provoca que se genere una desigualdad.

Tampoco el art. 12.5 TRLIS podía ser justificado por la excepción relativa a la naturaleza o principios del sistema fiscal en el que se enmarca, ya que persigue un objetivo ajeno al estrictamente tributario. Si bien los demandantes habían alegado que la medida estaba justificada por un objetivo de neutralidad fiscal y para el TGUE tal objetivo podía resultar válido para salvar la compatibilidad de una medida con el art. 107.1 TFUE, no obstante, había que examinar las alegaciones del Reino de España en este sentido para determinar si tal causa de justificación resulta válida. El TGUE, en primer lugar, apuntó que las adquisiciones de participaciones cubiertas por el art. 12.5 TRLIS (superiores al 5 por 100 del capital y, en consecuencia, que puede incluir adquisiciones minoritarias) no eran económicamente similares a las fusiones o concentraciones de empresas con respecto a las cuáles se podrían encontrar obstáculos transfronterizos. De hecho, las empresas que quieren realizar una fusión transfronteriza y se encuentran con obstáculos es más probable que vendan sus participaciones a que hagan adquisiciones de las mismas. Por ello, el TGUE no consideró acreditado que concurra esta causa de justificación que correspondía probar al Gobierno de España (quien la invoca). Es decir, para el TGUE, incluso asumiendo el objetivo de la medida, la misma resulta desproporcionada, ya que no está vinculada a los supuestos obstáculos que el Reino de España dice que existen en las fusiones transnacionales e incluso empresas que no desean fusionarse pueden ser

sus beneficiarias. En conclusión, no puede deducirse que el art. 12.5 TRLIS pueda estar justificado por el objetivo de neutralidad fiscal.

Seguidamente, el TGUE estudió si la alegación en el sentido de que los beneficiarios de la medida no son las sociedades residente en España, sino las no residentes cuyas participaciones son adquiridas y sus accionistas, que podrán vender las participaciones a mejor precio, podía tener alguna relevancia. El TGUE consideró injustificado presumir que el beneficio que procura el art. 12.5 TRLIS, inmediatamente aplicable a las sociedades adquirentes, se repercuta en el precio de venta de las acciones de la sociedad no residente. Además, este dato implica que las sociedades adquirentes puedan aumentar el precio ofrecido, por lo que, en sí mismo, ya es indicativo de que existe una ayuda. Por último, es ya jurisprudencia consolidada que el hecho de que el beneficio obtenido por el destinatario de la norma controvertida al aprovechar la ventaja no sea igual al importe de esta última no supone ningún obstáculo para recuperar el importe total de la ventaja otorgada. Por ello, las sociedades residentes en España son las beneficiarias de la medida controvertida y la Comisión no erró al llegar a esta conclusión.

Por lo que respecta a la fecha de limitación de los efectos de la obligación de recuperar la ayuda, que la Decisión de la Comisión situó en la fecha de publicación de la decisión de incoación del expediente (21 de diciembre de 2007) y el régimen transitorio previsto (aplicación del incentivo en todo el período para adquisiciones anteriores a dicha fecha), el TGUE no consideró que existiera ninguna otra expectativa que debiera ser protegida por el principio de protección de la confianza legítima, ya que, a partir de la incoación del expediente, ningún operador podía albergar estas expectativas ni considerar que se trataba de una ayuda existente (no se estimó que la fecha relevante hubiera debido ser la propia de publicación de la decisión final ni que el presente asunto fuera comparable al decidido en la STJUE de 22 de junio de 2006, *Bélgica y Forum 187/Comisión*, C-182/03 y C-217/03, EU:C:2006:416).

Puesto que la STGUE en el asunto T-219/10 sólo se había referido a uno de los recursos decididos por el TJUE en la sentencia *World Duty Free / Comisión* (el referido a la Decisión 2011/5/CE), la **STGUE (Sala Novena Ampliada) de la misma fecha, *Banco de Santander y Santusa Holding / Comisión*, T-399/11 RENV, ECLI:EU:T:2018:787**, se ocupó del otro recurso (esto es, del referido a la Decisión 2011/282/UE, relativo a la adquisición de participaciones en terceros Estados) desplegando el TGUE un razonamiento análogo con diferencias sólo relativas a las cuestiones del período transitorio analizado en la Decisión 2011/282/UE.

Quizás lo más llamativo de estas sentencias es que el TGUE parece aplicar el razonamiento de la selectividad del TJUE sin demasiada convicción e incluso con un razonamiento un tanto endeble, ya que no conjuga muy bien la idea de discriminación que subyace al razonamiento de la STJUE *World Duty Free* con el más tradicional de existencia de una ventaja selectiva como derogación al sistema de referencia. No quedan claros tampoco los criterios que permiten identificar el sistema de referencia y el punto de comparabilidad que permite considerar que determinadas situaciones están siendo discriminadas y, en consecuencia, existe una ayuda de estado o por qué el art. 12.5 TRLIS no era una norma general en sí misma.

Las SsTGUE (Sala Novena) de 15 de noviembre de 2018, *Banco de Santander / Comisión*, T-227/10, ECLI:EU:T:2018:785; *Sigma Alimentos Exterior*, T-239/11, ECLI:EU:T:2018:781; *Axa Mediterranean Holding, S.A.*, T-405/11, ECLI:EU:T:2018:780, *Prosegur Compañía de Seguridad*, T-406/11, ECLI:EU:T:2018:793, contienen un razonamiento idéntico a la SsGUE *World Duty Free / Comisión* y *Banco de Santander* y *Santusa / Comisión*.

Sobre esta misma materia, la STGUE (Sala Novena) de 15 de noviembre de 2018, *Deutsche Telekom AG / Comisión*, T-207/10, ECLI:EU:T:2018:786, rechazó anular la Decisión 2011/5/CE al limitar los efectos retroactivos de la declaración de que el art. 12.5 TRLIS (amortización del fondo de comercio financiero) debía ser considerado una ayuda de estado ilegal y, en consecuencia, de la obligación de recuperación de la misma. Como se recordará y se ha apuntado más arriba, tal decisión permitía seguir aplicando el régimen de amortización controvertido durante todo el período íntegro de amortización para las adquisiciones de participaciones anteriores al 21 de diciembre de 2007. Para el TGUE, la Comisión no había realizado en este caso una aplicación errónea del principio de protección de la confianza legítima a la hora de limitar la obligación de recuperación de las ayudas de estado ilegales en la Decisión controvertida. Repárese que las alegaciones de Deutsche Telekom en este caso son de signo contrario a las esgrimidas por las empresas españolas en el resto de las sentencias mencionadas sobre el fondo de comercio financiero y su amortización. Mientras que las empresas españolas buscaban limitar la obligación de recuperación el mayor tiempo posible, la empresa alemana solicitaba justo lo contrario, esto es, que la limitación temporal de la obligación de recuperación y el régimen transitorio fueran anulados.

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

***A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 181, 2019***

La STJUE (Sala Cuarta) de 20 de septiembre de 2018, *Carrefour Hypermarchés SAS et al*, C-510/16, ECLI:EU:C:2018:751, aclara cuándo se debe considerar que un determinado impuesto está afecto a un régimen de ayudas (el caso concreto se refería a los impuestos franceses afectos a ayudas al cine) y cuando los incrementos de recaudación por ese impuesto, sobre lo autorizado y previsto en la decisión de autorización de la Comisión, se deben considerar variaciones de la autorización inicial que deben notificarse a ésta y de la ayuda ‘existente’ en el sentido del artículo 1, letra c), del Reglamento n.º 659/1999 y del artículo 4, apartado 1, primera frase, del Reglamento n.º 794/2004, interpretados a la luz de lo dispuesto en el artículo 108 TFUE, apartado 3, salvo que ese aumento permanezca por debajo del umbral del 20 % establecido en el artículo 4, apartado 1, segunda frase, de este segundo Reglamento.

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

***5.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, ECLI:EU:C:2018:834.***

Materias tratadas: IVA – deducción del IVA soportado por gastos relacionados con la adquisición de participaciones en una filial – sociedad holding operativa que pretendía prestar servicios de gestión a su filial pero que posteriormente no se llevan a cabo – actividad económica – sujeto pasivo que actúa como tal – nacimiento y alcance del derecho a deducir.

Hechos: En el año 2006, la compañía aérea Ryanair lanzó una OPA sobre la totalidad de acciones de Aer Lingus, la antigua compañía aérea estatal de Irlanda. Como consecuencia de esta operación, Ryanair incurrió en gastos por servicios de asesoramiento y de otro tipo relacionados con la adquisición prevista. Finalmente, Ryanair sólo pudo adquirir una parte del capital social de Aer Lingus, un 29%, por restricciones impuestas por el Derecho de la Competencia. Ryanair solicitó la deducción del IVA soportado en esos gastos, alegando que, tras la toma del control de Aer Lingus, tenía la intención de intervenir en su gestión, prestándole servicios de gestión sujetos a IVA. La Administración irlandesa denegó la deducción y la controversia terminó en el Tribunal Supremo de Irlanda. Este Tribunal planteó al TJUE varias cuestiones prejudiciales en las que preguntó si la Directiva IVA permite la deducción del IVA soportado en una situación como la descrita.

Nos encontramos, de nuevo, ante un caso en el que se duda si una sociedad holding puede deducirse el IVA soportado con motivo de la adquisición de participaciones en sus sociedades filiales. Existe ya jurisprudencia previa al respecto (véase, la última sentencia, *Marle Participacions*, comentada en el

anterior número de la *REDF*, el 180, y las otras decisiones allí citadas), aunque este caso presenta algunas particularidades. Así, Ryanair no es una sociedad holding pasiva, pero tampoco es una sociedad holding que se limite a prestar servicios de gestión a su filial, sino que ella misma lleva a cabo una actividad económica principal, en el sector de la navegación aérea, y con la adquisición pretende absorber a una empresa competidora para reforzar su posición en el mercado y expandir su actividad. Asimismo, en este caso confluyen dos líneas jurisprudenciales del TJUE y surge la duda de si pueden combinarse la una con la otra y de qué manera. Por un lado, el TJUE reconoce el derecho a deducir el IVA soportado cuando la sociedad holding no se limita a la mera adquisición y tenencia de participaciones, sino que interviene en la gestión de sus participadas prestándoles ciertos servicios (*Cibo Participations*, EU:C:2001:495; *Larentia+Minerva y Marinave*, núm. 168 *REDF*). Por otro lado, el TJUE también ha admitido que cabe la deducción del IVA soportado respecto de operaciones preparatorias para inversiones que posteriormente resultan fallidas, siempre que en el momento de realizar tales gastos hubiera una intención, confirmada con elementos objetivos, de llevar a cabo la actividad económica prevista (*Rompelman*, EU:C:1985:74; *INZO*, EU:C:1996:67).

Advertimos que en esta misma reseña comentamos también la sentencia *C&D Foods*, EU:C:2018:888, que trata igualmente del derecho a deducir el IVA soportado por una sociedad holding activa. En este caso, la sociedad holding no pretendía adquirir las participaciones de la filial, sino transmitir las para saldar una deuda, pero, al igual que en el asunto Ryanair, la operación de venta no se llevó a cabo.

*Decisión del Tribunal:* En primer lugar, el TJUE concluye, con base en la jurisprudencia precedente, que una sociedad (en este caso, Ryanair) debe ser considerada sujeto pasivo de IVA cuando realiza actos preparatorios en el marco de un proyecto de adquisición de participaciones de otra sociedad con la intención de realizar una actividad económica consistente en la gestión de esta última, prestándole servicios de gestión sujetos a IVA. Esta sociedad actúa como tal sujeto pasivo cuando adquiere un bien o un servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, surgiendo así un IVA deducible en el momento en que es exigible ese impuesto. Este derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica no se lleve a cabo y, por tanto, no dé lugar a operaciones gravadas, o cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que han originado la deducción por razones ajenas a su voluntad. Según el TJUE, una interpretación distinta sería contraria al principio de neutralidad. Para que se permita la deducción es preciso igualmente que exista una relación inmediata y directa entre la operación por la que se soporta IVA y una o varias operaciones por las que se repercute IVA, aunque, excepcionalmente, el TJUE también

reconoce la deducción respecto del IVA soportado en servicios que forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y que son elementos constitutivos del precio de los bienes o servicios por los que se repercute IVA. En estos casos, el vínculo se predica respecto de la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (asunto *Iberdrola*, núm. 177 *REDF*). Todo este razonamiento no es novedoso. El TJUE se limita a trasladar a este caso los criterios que se derivan de su jurisprudencia previa.

Finalmente, en cuanto al alcance del derecho a deducir, el TJUE recuerda que la deducción íntegra está supeditada a que los gastos en que se haya incurrido traigan causa exclusivamente de la actividad económica prevista. En este caso, de la prestación a la sociedad filial de servicios de gestión sujetos al IVA. Si tales servicios se refieren a una actividad exenta o a una actividad que no tenga carácter económico, el IVA soportado sólo podrá deducirse parcialmente. En este caso, el TJUE consideró que los gastos en los que incurrió Ryanair son imputables al ejercicio de una actividad económica y tales gastos presentan un vínculo directo e inmediato con el conjunto de esa actividad económica, por lo que forman parte de sus gastos generales. En consecuencia, el TJUE concluyó que Ryanair podía deducir íntegramente el IVA soportado.

Las conclusiones de la Abogado General Kokott ofrecen un planteamiento distinto respecto del alcance de este derecho a deducir. La Abogado General advierte del riesgo de maniobras artificiales en la práctica, ya que para el reconocimiento de la deducción íntegra es irrelevante en qué medida se prestan los servicios de gestión a la filial, con lo que puede producirse una acusada desproporción entre el IVA repercutido y el IVA soportado. Sin embargo, en casos como el de Ryanair puede optarse por una consideración funcional que se centre en la actividad operativa principal de la sociedad holding y atienda a la relación entre la compra de las participaciones y esa actividad económica. Desde esta perspectiva, la absorción estratégica de una empresa constituye más bien una prolongación directa, permanente y necesaria de una actividad imponible. Por tanto, ya no se plantea la cuestión de la relación entre los costes soportados en conexión con la adquisición de participaciones y los servicios de gestión previstos. Se trata de relacionar la compra de participaciones y el volumen de negocios previsto de la actividad operativa de navegación aérea.

***5.2. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 18 de octubre de 2018, VWFS, C-153/17, ECLI:EU:C:2018:845.***

*Materias tratadas:* IVA – derecho a deducir – operación de arrendamiento financiero – consideración

como prestaciones independientes o como una sola prestación de carácter complejo – bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones gravadas y operaciones exentas – deducción de los gastos generales constitutivos del precio – cálculo de la prorrata de deducción.

Hechos: VWFS es la sociedad financiera del grupo Volkswagen en el Reino Unido. Esta sociedad ofrece a los clientes minoristas un contrato de venta a plazos que funciona a modo de arrendamiento financiero, en virtud del cual la sociedad financiera adquiere el automóvil con las especificaciones indicadas por el cliente y, a continuación, lo pone a disposición de este cliente, sin transferirle su propiedad, a cambio del pago de unas cuotas. Según la legislación del Reino Unido, en el ámbito del IVA, este contrato da lugar a dos operaciones distintas. Por un lado, a la entrega de un vehículo, que estaría gravada con IVA, y por otro, a un servicio consistente en la concesión de un crédito, que estaría exento de IVA. Según los términos del contrato, el precio que factura VWFS al cliente por la entrega del vehículo coincide exactamente, sin margen comercial alguno, con el precio pagado por VWFS al distribuidor. En cambio, el tipo de interés del crédito cubre no sólo los gastos de financiación de VWFS y su margen comercial, sino también los gastos generales que corresponden tanto a la entrega del vehículo como a su financiación.

En estas circunstancias, se plantean dos cuestiones que son objeto de controversia entre VWFS y las autoridades fiscales del Reino Unido, y que son remitidas al TJUE para su aclaración por el Tribunal Supremo del Reino Unido. En primer lugar, se discute si los gastos generales pueden considerarse elementos constitutivos del precio de la entrega de los vehículos y, por tanto, dar lugar a un IVA deducible, según la interpretación dada por el TJUE a los artículos 168 y 173.2.c) de la Directiva IVA. La duda deriva de que tales gastos generales no encuentran reflejo en el importe adeudado por el cliente en concepto de entrega del bien, esto es, en la parte del contrato sujeta a IVA, sino en el importe del interés debido por el préstamo, que está exento, y que, por tal razón, no genera derecho a deducir. En segundo lugar, se debate el modo en que debe calcularse la prorrata de deducción y si, como pretende la Administración del Reino Unido, es posible calcular la prorrata con un método que no tenga en cuenta el valor inicial del vehículo en el momento de su entrega.

Decisión del Tribunal: Con carácter previo, el TJUE confirma la interpretación realizada por el órgano jurisdiccional remitente, según la cual nos hallamos, a efectos del IVA, ante dos operaciones distintas (una entrega gravada y un crédito exento) y no ante una sola prestación de carácter complejo formada por varios elementos. Según el TJUE, ni de la resolución de remisión, ni de las observaciones presentadas por las partes, se desprende que esta calificación vaya en contra de los criterios jurisprudenciales establecidos por el TJUE en este ámbito, a pesar de que el Abogado

General argumentó justo lo contrario en sus conclusiones.

Respecto a la primera cuestión prejudicial, el TJUE recuerda su jurisprudencia anterior sobre el nacimiento del derecho a deducir y, en particular, la posibilidad de deducir el IVA soportado por gastos generales, siempre que tales gastos sean elementos constitutivos del precio de los servicios que se prestan, aunque no exista una relación inmediata y directa entre las operaciones por las que se soporta IVA y las operaciones por las que se repercute IVA (asunto *Iberdrola*, núm. 177 REDF). En el caso de VWFS, el TJUE señala que los gastos generales objeto del litigio presentan una relación directa e inmediata con el conjunto de sus actividades, y no sólo con algunas de ellas. Por tanto, resulta irrelevante que estos gastos generales se incluyan sólo en el precio de los créditos exentos y no en el precio de las entregas gravadas. Los gastos generales se han utilizado para efectuar tales entregas de vehículos, al menos, en parte, por lo que esos gastos forman parte, como tales, de los elementos constitutivos del precio de esas operaciones de entrega y, por consiguiente, dan lugar a un IVA deducible.

Por lo que respecta a la segunda cuestión, referida al alcance de la deducción y al método de cálculo de la prorrata, el TJUE recuerda que, con carácter general, debe utilizarse como criterio el volumen de negocios. No obstante, los Estados pueden autorizar u obligar a los sujetos pasivos a emplear otros métodos de cálculo que tengan en cuenta la afectación real de la totalidad o parte de los bienes y servicios, según dispone el artículo 173.2.c) de la Directiva IVA. El TJUE tiene establecido que este segundo método debe garantizar una determinación de la prorrata más precisa, aunque no sea el método más preciso posible (asuntos *BLC Baumarkt*, núm. 157 REDF; *Banco Mais*, núm. 165 REDF y *Rey*, 172 REDF). En este caso, el TJUE matiza la conclusión alcanzada en la sentencia *Banco Mais*, referida también a contratos de leasing para la adquisición de vehículos. En esa sentencia, el TJUE declaró que en este tipo de actividad la utilización de bienes o servicios de uso mixto se producía fundamentalmente en relación a la actividad de financiación y no tanto por la puesta a disposición de los vehículos. Por eso, consideró que el Estado en cuestión (Portugal) podía obligar a calcular la prorrata incluyendo en el numerador y en el denominador no todas las rentas abonadas por los clientes, sino sólo las correspondientes a los intereses. En el caso de VWFS, el TJUE advierte que ese razonamiento no significa que la Directiva IVA permita a los Estados aplicar con carácter general a todos los tipos de operaciones similares en el sector de los automóviles un método de reparto que no tenga en cuenta el valor inicial del vehículo en el momento de su entrega, puesto que esa forma de cálculo no asegura una mayor precisión en la prorrata que el método general basado en el volumen de negocios.

**5.3. Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, ECLI:EU:2018:887.**

Materias tratadas: IVA – exención de prestaciones de transporte directamente relacionadas con las exportaciones de bienes – exención de prestaciones de servicios de intermediación – principio de proporcionalidad – principio de seguridad jurídica – prueba – exigencia de declaración aduanera de exportación – valor probatorio del cuaderno TIR.

Hechos: Cartrans es una sociedad rumana dedicada a la intermediación de servicios de transporte de mercancías por carretera. Como consecuencia de una inspección tributaria, se le notificó una liquidación de IVA por unos servicios de transporte relacionados con exportaciones de mercancías realizados entre los años 2012 y 2014. Según las autoridades rumanas, Cartrans no podía disfrutar de la exención porque no había podido presentar las declaraciones aduaneras de exportación que acreditaran que las mercancías habían sido efectivamente exportadas. Cartrans recurrió esta decisión alegando que los cuadernos TIR y las cartas de porte CMR, que están sellados por los servicios aduaneros de los países terceros a los que habían llegado las mercancías, probaban que las exportaciones se habían realizado y que, por tanto, correspondía reconocer la exención de IVA. El asunto llegó al Tribunal de Distrito de Prahova (Rumanía), el cual acordó plantear al TJUE dos cuestiones prejudiciales, a la vista de que el derecho rumano no recoge ninguna disposición legal que establezca expresamente qué tipo de documento constituye prueba de la exportación. En primer lugar, este Tribunal preguntó si la práctica administrativa consistente en supeditar la exención de IVA a la aportación de la declaración de exportación se opone a la Directiva IVA, ya sea al artículo 146.1.e), referido a los servicios de transporte relacionados con la exportación, ya sea al artículo 153, que prevé la exención de los servicios de intermediación en determinadas operaciones, entre ellas las de transporte relacionadas con la exportación. En caso afirmativo, el tribunal rumano también preguntó si, en el ámbito de esas exenciones, un cuaderno TIR, sellado por las aduanas de países terceros, podía servir como prueba de que las mercancías realmente se exportaron.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza argumentando que, a falta de disposición en la Directiva IVA, corresponde a los Estados regular las condiciones con arreglo a las cuales se declaran exentas las operaciones de exportación, haciendo uso de la posibilidad prevista en el artículo 131. Sin embargo, ese margen de actuación estatal está supeditado a que se respeten los principios generales del Derecho de la UE, entre ellos, el de proporcionalidad y el de seguridad jurídica. El TJUE recuerda

que una disposición nacional podría lesionar el principio de proporcionalidad, al ir más allá de lo necesario para garantizar la recaudación del IVA, si supedita la exención al cumplimiento de deberes formales, sin tener en cuenta que se cumplen los requisitos materiales. Por otro lado, conforme a criterio consolidado del TJUE, el principio de neutralidad exige reconocer la exención si se cumplen las condiciones materiales, aunque no se hayan respetado los requisitos formales (asunto *Euro Tyre*, núm. 174 REDF).

Pues bien, aplicando esta jurisprudencia, el TJUE concluye que, en el ámbito de las estas exenciones, es necesario que los bienes hayan sido efectivamente exportados, es decir, que se produzca una entrega fuera de la Unión. La realidad de esa exportación debe demostrarse a las autoridades tributarias de manera satisfactoria. Según el TJUE, esta exigencia no puede considerarse una obligación puramente formal (por lo que, en sentido contrario, tiene carácter material). No obstante, la prueba de esa exportación no debe limitarse únicamente a la declaración de exportación, sino que puede admitirse cualquier otro medio de prueba válido. Las autoridades tributarias deben examinar todos los elementos de los que dispongan para determinar si de ellos puede deducirse, con un grado de verosimilitud suficientemente elevado, que los bienes transportados con destino a un país tercero fueron entregados en este. En cambio, no pueden deducir lo contrario, esto es, que no se ha producido la entrega, basándose sólo en que el transportista o el intermediario no ha podido presentar la declaración de exportación. A mayor abundamiento, el TJUE razona que la practica administrativa rumana tampoco se ajusta al principio de seguridad jurídica, puesto que el requisito relativo a la presentación de una declaración de exportación no figura en el texto de la normativa nacional.

Por último, el TJUE analiza el valor probatorio de los cuadernos TIR en el ámbito de estas exenciones. Se desprende de su regulación que un cuaderno TIR, debidamente sellado, constituye un documento oficial que, en principio, permite acreditar que, tras cruzar las fronteras exteriores de la UE, los bienes en cuestión se han desplazado físicamente desde la UE hasta este país tercero y han llegado a este. Por tanto, si no existen motivos que permitan dudar de su autenticidad o su fiabilidad, un cuaderno TIR puede tener especial pertinencia en el ámbito de las exenciones controvertidas y, en consecuencia, las autoridades tributarias deben tenerlo en cuenta, del mismo modo que deben tener en cuenta todos los demás elementos que obren en su poder.

En resumen, la sentencia reconoce que la entrega de bienes fuera de la UE constituye un requisito material para la aplicación de estas exenciones, si bien enfatiza que su prueba no debe limitarse a la declaración de exportación, pudiendo admitirse otros elementos que lleven a las autoridades tributarias a un grado de convicción elevado, y siendo el cuaderno TIR, dado sus características, un

documento especialmente pertinente al respecto. En nuestro derecho, las exenciones analizadas se contienen en los arts. 21.5º y 6º LIVA y 9.1.5º RIVA. Según el art. 9.1.5º.B.b.) RIVA, “la salida de los bienes se justificará con cualquier medio de prueba admitido en Derecho”, por lo que la normativa española se adecúa a la interpretación realizada por el TJUE en esta sentencia.

***5.4. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 8 de noviembre de 2018, C&D Foods, C-502/17, ECLI:EU:C:2018:888.***

*Materias tratadas:* IVA – deducción por una sociedad holding del IVA soportado por una transmisión proyectada pero no realizada de participaciones en una filial – causa exclusiva directa de la cesión con la actividad imponible de la sociedad matriz o prolongación directa, permanente y necesaria de esa actividad.

*Hechos:* C&D Foods es una sociedad holding danesa que, en virtud de un convenio, prestaba servicios informáticos y de gestión a una sociedad subfilial del grupo denominada Arovit Petfood. Para hacer frente a una deuda con una entidad de crédito islandesa, C&D Foods intentó transmitir las participaciones que poseía en Arovit Petfood. Para ello, tuvo que contratar servicios de asesoramiento legal por los que soportó un IVA. Tras abonar estos gastos, C&D Foods se dedujo el IVA. Finalmente, la venta de las participaciones no se llevó a cabo, ya que no se encontró a ningún comprador potencial. La Administración tributaria danesa rechazó la deducción del IVA soportado porque, entre otras razones, los gastos no guardaban la relación necesaria con las operaciones de C&D Foods gravadas con el IVA. La sociedad holding danesa recurrió y el asunto llegó al Tribunal de Apelación de la Región Oeste. Este Tribunal acordó plantear varias cuestiones prejudiciales al TJUE en las que preguntó si los artículos 2, 9 y 168 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que una operación de venta de acciones proyectada, pero no realizada, está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva; si, en tal caso, esos mismos preceptos permiten a la sociedad holding la deducción del IVA soportado en unas circunstancias como las descritas anteriormente; y, por último, cuál sería, en el supuesto de reconocerse el derecho a deducir, el alcance del mismo.

*Decisión del Tribunal:* En este caso, el TJUE desarrolla y aplica la interpretación establecida en el asunto *SKF*, núm. 145 *REDF*, en el cual determinó que es posible que una operación de cesión de acciones, efectuada por la sociedad matriz para la reestructuración del grupo, sea considerada una operación encaminada a la obtención de ingresos continuados en el tiempo que exceden de una mera venta de acciones y que, por tanto, se incluya en el ámbito de la Directiva IVA. Para ello, la

operación debe presentar un vínculo directo con la organización de la actividad realizada por el grupo en cuestión y, por tanto, constituir la prolongación directa, permanente y necesaria de su actividad imponible. A ello, el TJUE añade que se deduce igualmente de su jurisprudencia la necesidad de determinar, mediante elementos objetivos, la existencia de una relación directa e inmediata entre los bienes o servicios utilizados y una operación gravada por la que se repercute el IVA. En definitiva, la operación debe tener su “causa exclusiva directa” en la actividad económica imponible de la sociedad matriz en cuestión, o bien, ha de constituir la prolongación directa, permanente y necesaria de esta actividad. Se produce esta situación cuando la transmisión de acciones se realice con el fin de destinar el producto de la venta directamente a la actividad económica imponible de la sociedad matriz o a la actividad ejercida por el grupo societario.

En este caso concreto, el TJUE subraya que el producto de la venta se iba a destinar a pagar las deudas contraídas con el banco islandés que, por razón de estas deudas, se había convertido en propietario del grupo. En consecuencia, la venta proyectada no puede considerarse ni una operación que traiga causa de la actividad imponible de la sociedad matriz, ni tampoco la prolongación de esa actividad. La venta no constituye una operación dirigida a obtener ingresos continuados en el tiempo y, por esta razón, no está incluida en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA. Esta conclusión determina que el IVA que grava las prestaciones de servicios controvertidas sea no deducible y, por tanto, el TJUE no tiene que aclarar el alcance de la deducción, pues se niega íntegramente.

Por último, el TJUE aclara que circunstancia de que la matriz preste servicios informáticos y de gestión a la subfilial deviene irrelevante en este caso, ya que los gastos incurridos para la venta de las acciones se habrían producido en todo caso, al margen de esta circunstancia. Del mismo modo, también resulta irrelevante que finalmente no se llevara a cabo la operación de venta. En este caso, lo importante es que, si se hubiera producido la cesión, los gastos relativos a la misma no habrían estado comprendidos, en ningún caso, en el ámbito del IVA y, por tanto, no habrían dado lugar a derecho a deducción, por falta de vínculo entre la cesión y la actividad imponible de la matriz y del grupo.

El TJUE se aparta, otra vez, de las conclusiones del Abogado General Kokott, quien consideró irrelevante que el producto de la venta se utilizara para liquidar deudas con el nuevo propietario del grupo, pues el concepto de actividad económica tiene carácter objetivo, con independencia de los fines, y el TJUE ha reconocido el derecho a deducir en supuestos de cese de la actividad económica. En cambio, consideró que cabría denegar la deducción si los servicios de asesoramiento por los que soportó el IVA se relacionan de forma directa e inmediata con la operación de venta de acciones y tal operación resulta exenta según el artículo 135.1.f) de la Directiva IVA.

***A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 181, 2019***

Esta sentencia tiene relevancia si la comparamos con la anteriormente comentada, *Ryanair*, pues llama la atención las diferencias argumentativas e interpretativas del TJUE, según que la operación proyectada por la sociedad holding sea una adquisición o una transmisión de participaciones de la sociedad filial. Por otro lado, suscita dudas que el TJUE base su razonamiento en la “causa exclusiva de la operación de que se trate”, en definitiva, en los motivos de la misma (que habrán de acreditarse) para determinar su contenido objetivo y dilucidar así si esta operación ha sido efectuada para las necesidades de las actividades gravadas y, por tanto, para generar derecho a deducción. Habrá que estar atentos en el futuro para ver si estamos ante una decisión aislada del TJUE, provocada por las peculiaridades fácticas del caso, o si bien se trata de una nueva línea jurisprudencial.

***5.5. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 21 de noviembre de 2018, Fortunata Silvia Fontana, C-648716, ECLI:EU:C:2018:932.***

Materias tratadas: IVA – regularización administrativa del IVA mediante la aplicación de un sistema de estimación indirecta – principio de neutralidad fiscal – principio de proporcionalidad.

Hechos: En el año 2014, la Sra. Fontana, que ejercía una actividad profesional, fue objeto de un procedimiento contradictorio de regularización fiscal por parte de la Agencia tributaria italiana. Este procedimiento tenía por objeto varios impuestos, entre ellos, el IVA. Siguiendo lo previsto en la normativa italiana, la Agencia tributaria regularizó la situación de la Sra. Fontana tomando como base un estudio sectorial, referido a la categoría de expertos contables y asesores fiscales, dando como resultado varias liquidaciones por ser sus ingresos superiores a los declarados. Durante este procedimiento, la Sra. Fontana pudo presentar alegaciones y documentos para refutar los cálculos estimativos realizados por la Agencia tributaria. Posteriormente, la Sra. Fontana presentó un recurso ante la Comisión tributaria provincial de Reggio Calabria en la que alegó que la Agencia tributaria había aplicado erróneamente el estudio sectorial relativo a asesores fiscales, en lugar del referente a los asesores laborales, que es su actividad principal. Asimismo, la Sra. Fontana alegó que la liquidación del IVA se basaba en estimaciones y no en las operaciones económicas realmente efectuadas. La Comisión tributaria provincial decidió entonces remitir una cuestión prejudicial al TJUE en la que preguntó si es compatible con los artículos 113 y 114 TFUE y con la Directiva IVA la normativa que permite aplicar el IVA a un volumen de negocios global determinado por un método inductivo, desde la perspectiva del respeto del principio de deducción y repercusión del impuesto y, con carácter general, a la luz del principio de neutralidad y traslación del impuesto.

Decisión del Tribunal: Con carácter previo, el TJUE reformula la cuestión prejudicial, excluyendo los artículos 113 y 114 TFUE, ya que no son pertinentes en este caso, pues tales preceptos se refieren a las bases jurídicas empleadas para la armonización de los impuestos indirectos; y así establece que su interpretación se limita a la Directiva IVA y a los principios de neutralidad fiscal y proporcionalidad.

Entrando en el fondo del asunto, el TJUE parte del deber de declaración y de otros deberes formales que corresponden a los sujetos pasivos (arts. 242, 244, 250.1 y 273.1er.pfo. de la Directiva IVA); y, en contraposición, del deber de los Estados de adoptar todas las medidas legales y administrativas necesarias para una correcta recaudación del IVA y para luchar contra el fraude (arts. 273.1er.pfo, 2, 250.1 de la Directiva IVA y art. 4.3 TUE). En el cumplimiento de este deber, los Estados tienen cierto margen de apreciación, pero en todo caso han de respetar los principios generales del Derecho de la UE, entre ellos, los de neutralidad fiscal y de proporcionalidad. Según el TJUE, *a priori*, el artículo 273 de la Directiva IVA no se opone al método de estimación indirecta establecido en la legislación italiana, pero este método ha de respetar aquellos principios generales. Este examen de compatibilidad corresponde al juez nacional, sobre la base de las orientaciones suministradas por el TJUE.

Así, en relación al principio de neutralidad, el TJUE señala que la normativa nacional no debe limitar el derecho a deducir. En cuanto al principio de proporcionalidad, este no se opone a que sólo en caso de discrepancias significativas entre el importe de volumen de negocios declarado y el determinado por el método inductivo puede dar lugar al inicio de un procedimiento de regularización. Ahora bien, los estudios sectoriales utilizados deben ser exactos y fiables y estar actualizados y la discrepancia sólo puede dar lugar a una presunción *iuris tantum*. El derecho de defensa debe quedar garantizado, de modo que el sujeto pasivo debe poder impugnar tanto la exactitud del estudio sectorial como la pertinencia de ese estudio para examinar su situación concreta. Por otra parte, el sujeto pasivo debe poder explicar las circunstancias por las que su volumen de negocios declarado difiere del que resulta del método inductivo. Por último, en caso de pruebas de hechos negativos, el nivel de prueba exigido no debe ser elevado. En conclusión, cumpliéndose todos estos requisitos, que según resulta de la sentencia parecen verificarse en la legislación italiana, el sistema de determinación indirecta de la cuota del IVA es compatible con las exigencias impuestas por el Derecho de la UE.

La interpretación del TJUE contenida en esta sentencia tiene una trascendencia notable, primero, por su novedad, afectando a un ámbito (la determinación indirecta de bases y cuotas) hasta ahora no afrontado por el TJUE; segundo, porque podría extrapolarse al ámbito de impuestos distintos al IVA, al sustentarse, más que en la Directiva, en principios generales como el de proporcionalidad (incluso

***A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 181, 2019***

el Abogado General citó también los arts. 47 y 48 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE). En cuanto al impacto en el derecho español, es evidente que este razonamiento debe servir para interpretar los arts. 53 y 158 LGT, 193 RGGI y 81 LIVA, pero también las normas generales sobre prueba y presunciones (arts. 105, 106 y 108 LGT).

***5.6. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 21 de noviembre de 2018, Lucrețiu Hadrian Vădan, C-664/16, ECLI:EU:C:2018:933.***

Materias tratadas: IVA – derecho a deducir – incumplimiento de requisitos formales – conservación de facturas – sustitución de facturas por dictamen pericial.

Hechos: El Sr. Vădan es un nacional rumano que, como persona física, se dedica a la promoción inmobiliaria. Consta que, durante los años 2006 a 2009, realizó una serie de operaciones inmobiliarias que, por su volumen, determinaron que sobrepasara el límite previsto en la legislación rumana para la exención del IVA y que la Administración tributaria le considerara por ello sujeto pasivo del IVA. Sin embargo, durante ese período, el Sr. Vădan no se registró como tal, ni presentó declaración alguna de IVA, lo que motivó que la Administración tributaria le exigiera un importe por cuota, intereses y recargos que ascendía a más de 1,2 millones de euros. El Sr. Vădan impugnó la liquidación en sucesivas instancias administrativas y judiciales hasta llegar al Tribunal Supremo de Rumanía, el cual instó al Tribunal Superior de Alba Iulia, que actuaba como tribunal de apelación, a que examinase de nuevo el asunto, puesto que había reconocido el derecho a deducir del Sr. Vădan, pero, ante la ausencia de facturas originales, no había tenido en cuenta dos dictámenes periciales, así como la posibilidad de acreditar el IVA deducible mediante otros documentos.

En estas circunstancias, el tribunal de apelación, al examinar de nuevo la causa, acordó preguntar al TJUE si los artículos 167, 168, 178, 179 y 213 de la Directiva, así como los principios de proporcionalidad y neutralidad, pueden interpretarse en el sentido de permitir a un sujeto pasivo que reúne los requisitos materiales de la deducción disfrutar de este derecho, cuando no puede demostrar, mediante la presentación de facturas, los importes previamente pagados por las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Asimismo, pregunta si la Directiva IVA, así como los principios de proporcionalidad y neutralidad, pueden interpretarse en el sentido de que una estimación indirecta, a través de dictámenes periciales, puede constituir un método admisible y adecuado para determinar el importe de la deducción.

Decisión del Tribunal: Constituye jurisprudencia más que reiterada que el incumplimiento de requisitos formales no impide el reconocimiento del derecho a deducir si se cumplen las condiciones materiales (*Collée*, núm. 139 *REDF*; *Salomie y Oltean*, núm. 168 *REDF*), y que corresponde al sujeto pasivo la carga de la prueba de esos requisitos materiales (asunto *Barlis 06*, núm. 173 *REDF*). Ahora bien, esta interpretación admite dos excepciones: 1) la participación deliberada del sujeto pasivo en un fraude fiscal, que haya puesto en riesgo el sistema común del IVA (asunto *R*, núm. 150 *REDF*), incluyendo los casos en los que se incumplen sistemática y deliberadamente las obligaciones formales (*Astone*, 172 *REDF*); y 2) que el incumplimiento formal impida la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (*Dobre*, núm. 179 *REDF*).

Pues bien, en este caso, nos situamos en el ámbito de esta segunda excepción, aunque a diferencia de otras decisiones en las que se debatían defectos formales de las facturas (por ejemplo, en *Senatex*, núm. 173 *REDF*), en el presente asunto el sujeto pasivo no puede aportar facturas originales. En esta situación, el TJUE admite otros medios de prueba distintos, en particular, los documentos que se encuentren en posesión de los suministradores o prestadores de servicios de los que el sujeto pasivo haya adquirido bienes o haya recibido servicios y por los cuales haya abonado el IVA. En cuanto a una estimación indirecta mediante un dictamen pericial, ordenado por un juez, el TJUE también lo admite como medio de prueba, pero precisa que este dictamen podría completar las pruebas anteriores o reforzar su credibilidad, pero no puede reemplazarlas. Aplicando estos criterios al caso de autos, resulta que el Sr. Vădan presentó otros documentos distintos de las facturas, pero eran ilegibles e insuficientes, a juicio del tribunal remitente. En cuanto al informe pericial, el TJUE sostiene que ese informe tendría que realizar una estimación del IVA deducible, basándose en la cantidad de obras efectuadas o de la mano de obra utilizada, pero, aún así, este informe no podría demostrar que el Sr. Vădan hubiera abonado efectivamente el impuesto con el fin de construir los edificios. En definitiva, el TJUE niega que una interpretación de la Directiva IVA o de los principios de neutralidad y proporcional permita reconocer el derecho a deducir el IVA en estas circunstancias.

***5.7. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 22 de noviembre de 2018, MEO, C-295/17, ECLI:EU:C:2018:942.***

Materias tratadas: IVA – prestación de servicios a título oneroso – cantidades percibidas por una empresa de telecomunicaciones en caso de incumplimiento por el cliente del período mínimo de permanencia.

Hechos: MEO es una sociedad portuguesa que presta servicios de telecomunicaciones en territorio portugués, de acceso a Internet, televisión y multimedia. Algunos de los contratos que firma con sus clientes incluyen períodos mínimos de permanencia, ofreciendo condiciones especiales, en particular, tarifas más reducidas. En caso de resolución anticipada del contrato por el cliente o por una causa imputable a este (por ejemplo, impago), MEO tiene derecho a percibir como compensación una cantidad equivalente a la cuota mensual de abono multiplicada por la diferencia entre los meses de permanencia comprometidos y los meses en los que se ha prestado el servicio. Durante el desarrollo de una comprobación tributaria, las autoridades portuguesas detectaron que MEO consideraba erróneamente que esa compensación no estaba sujeta a IVA y, en consecuencia, practicaron una liquidación del IVA. La compañía MEO recurrió esta decisión alegando que la compensación no tiene por objeto retribuir ninguna prestación de servicios.

Tras varias instancias, el asunto llegó al Tribunal Arbitrario Tributário de Portugal. Este órgano considera que los importes adeudados por incumplimiento del período de permanencia constituyen, a efectos de IVA, la contraprestación de un servicio y, por tanto, una retribución, ya que permiten a MEO mantener el mismo volumen de ingresos, a pesar de la interrupción del servicio, de modo que MEO no sufre ningún lucro cesante. En estas circunstancias, este órgano decidió plantear al TJUE varias cuestiones prejudiciales en las que preguntó si los importes percibidos por MEO constituyen la retribución de una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2.1.c) de la Directiva IVA, y como tal, sujeta al IVA.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza resumiendo su conocida jurisprudencia sobre el concepto de prestación de servicios a título oneroso. Así, señala que la misma se produce cuando entre prestador y destinatario se entabla una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el prestador constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizado prestado al destinatario, de manera que existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor efectivo recibido.

En aplicación de esta jurisprudencia a este caso, el TJUE retoma las conclusiones alcanzadas en el asunto *Air France-KLM y Hop!Brit-Air* (num. 170 REDF), en el que determinó que existía una prestación de servicios a título oneroso, sujeto a IVA, en los supuestos de cantidades percibidas por las compañías aéreas por billetes emitidos pero no utilizados. Tanto en aquel caso, como en el presente, el TJUE entiende que existe un vínculo directo entre la contraprestación recibida y el servicio prestado, porque el prestador lleva a cabo su prestación desde que pone al cliente en condiciones de disfrutar de la misma, de modo que el hecho de que este cliente no haga uso de ese

derecho no afecta a la existencia del vínculo directo. Para el TJUE, la confirmación de esta circunstancia deriva del modo de calcular la compensación por incumplimiento de permanencia, pues, a resultas de ese cálculo, MEO tiene derecho al pago del mismo importe que habría percibido, en concepto de retribución de servicios, si el cliente no hubiera resuelto su contrato. En cuanto a la exigencia de que las cantidades pagadas constituyan la contraprestación efectiva de un servicio individualizable, el TJUE subraya que tanto el servicio como su importe estaban predeterminados en el momento de celebración del contrato. Las cantidades pagadas por incumplimiento del período de permanencia forman parte del precio total pagado por la prestación del servicio, que se divide en mensualidades, pero que pasa a ser inmediatamente exigible por el importe restante en caso de incumplimiento.

Por último, el TJUE argumenta que, para esta calificación, como servicios prestados a título oneroso, resulta irrelevante una serie de circunstancias que habían sido puestas de manifiesto por el tribunal remitente. Así, la finalidad disuasoria de la cláusula de permanencia, la mayor retribución que perciben los intermediarios por la celebración de contratos con este tipo de cláusulas y el hecho de que el importe controvertido se califique, según el derecho nacional, como pena convencional.

La sentencia que comentamos tiene una importancia notable, ya que confirma y desarrolla la jurisprudencia previa establecida en *Air France-KLM* y podría ser aplicable a otro tipo de servicios con contratos de suministro de tracto sucesivo. Por otro lado, en cuanto al impacto en el derecho español, hay que tener en cuenta que existen múltiples resoluciones de la DGT (entre otras, V0322-08 y V0407-18) que en respuestas a consultas ha establecido que los importes recibidos por las compañías telefónicas por cancelación del contrato de permanencia en la empresa o por cancelación de la permanencia en el plan de precios no se incluyen en la base imponible del impuesto, en virtud del art. 78.Tres.1º LIVA, puesto que no suponen la realización de ninguna operación sujeta al impuesto y no se corresponden con un acto de consumo. Tras esta sentencia, es evidente que la DGT tendrá que modificar su criterio, al menos, tendrá que matizarlo en función de cómo se calcule “la penalización” a pagar por el cliente en caso de incumplimiento de la permanencia.

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

La **Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 12 de septiembre de 2018, *Gamesa Wind România*, C-69/17**, ECLI:EU:C:2018:703, supone el complemento de la anterior *sentencia Paper Consult* (núm. 177 *REDF*). En ambos casos se analiza la medida antifraude vigente en Rumanía según la cual la

Administración podía declarar inactivas aquellas sociedades que incumplieran durante un semestre sus obligaciones de identificación y de declaración en el ámbito del IVA, con la consecuencia de que tanto estas sociedades inactivas como los destinatarios de sus operaciones perdían el derecho a deducir el IVA soportado. Pues bien, ya en la sentencia *Paper Consult* el TJUE declaró que esta medida, aunque autorizada por el artículo 273 de la Directiva, resulta desproporcionada en relación a los destinatarios de las operaciones. En la sentencia *Gamesa*, el TJUE extiende el mismo razonamiento en relación a la propia sociedad inactiva y concluye que los artículos 213, 214 y 273 de la Directiva IVA se oponen a una medida de esta naturaleza cuando se han cumplido los requisitos materiales del derecho a deducir y el mismo no se invoca de manera abusiva o fraudulenta.

En la **Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 25 de octubre de 2018, *Milan Božičević Ježovnik*, C-528/17**, ECLI:EU:C:2018:868, el TJUE responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Eslovenia en la que, basándose en la jurisprudencia establecida en el asunto *Enteco Baltic* (núm. 180 *REDF*), determina que el artículo 143.1.d) de la Directiva IVA, referido a la exención de una importación de bienes seguida de una entrega intracomunitaria igualmente exenta, debe interpretarse en el sentido de que cuando el sujeto pasivo importador y proveedor se haya beneficiado de la exención de IVA en virtud de una autorización expedida tras un control previo de las autoridades aduaneras, el sujeto pasivo no deberá pagar el IVA *a posteriori* cuando de un control ulterior resulte que no concurrían los requisitos materiales de la exención, salvo que sobre la base de elementos objetivos se establezca que este sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que las entregas ulteriores estaban implicadas en un fraude (en el caso de autos, de tipo carrusel) y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitarlo.

La **Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 29 de noviembre de 2018, *Harry Mensing*, C-264/17**, ECLI:EU:C:2018:968, contesta a las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de lo Tributario de Münster (Alemania) sobre el régimen especial del margen de beneficio (arts. 312 a 325 de la Directiva IVA). Según el TJUE, en contra de lo establecido en el derecho alemán, los sujetos revendedores pueden optar por la aplicación de este régimen en relación a los objetos de arte entregados por su autor o sus derechohabientes, previstos en la letra b) del artículo 316 de la Directiva IVA, y que le han sido entregados en una fase anterior, en el marco de una entrega intracomunitaria exenta, por el autor o sus derechohabientes, aunque estos no estén incluidos en las categorías de personas citadas en el artículo 314 de la Directiva. En caso de que el sujeto revendedor opte por la aplicación de este régimen no puede solicitar, al mismo tiempo, el derecho a deducir, conforme a lo señalado en el artículo 322.b) de la Directiva.

***A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 181, 2019***

La **Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 29 de noviembre de 2018, *baumgarten sports & more*, C-548/17**, ECLI:EU:C:2018:970, responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de lo Tributario (Bundesfinanzhof) de Alemania en relación al momento en que se produce el devengo y se hace exigible el IVA en un servicio de intermediación para el fichaje de jugadores de fútbol profesional que da lugar a pagos escalonados y condicionales a lo largo de diferentes años posteriores a ese fichaje. Según el TJUE, los artículos 63 y 64.1 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido que el devengo y la exigibilidad del impuesto no se producen en el momento del fichaje, sino en el momento en que expiren los períodos a que se refieran los pagos realizados por el club.

**6. TASAS Y PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO DE LA UNIÓN** (por Alejandro García Heredia).

**6.1. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 4 de octubre de 2018, *Link Logistik N&N*, C-384/17, ECLI:EU:C:2018:810**

*Materias tratadas:* Directiva 1999/62/CE sobre aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras - Establecimiento de peajes y/o tasas por la utilización de autopistas – Sanciones nacionales por utilizar un tramo de autopista sin haber pagado la tasa correspondiente – Principio de proporcionalidad de las sanciones – Obligación del juez nacional de interpretar el Derecho interno conforme al Derecho de la Unión y, cuando ello no sea posible, obligación del juez nacional de abstenerse de aplicar una disposición interna que conduzca a un resultado contrario al Derecho de la Unión.

*Hechos:* La presente sentencia se pronuncia sobre el régimen sancionador aplicable en materia de peajes y/o tasas que los Estados miembros pueden exigir a los usuarios de su red de autopistas. La norma aplicable es el artículo 9 bis de la Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, sobre la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras (en adelante, la Directiva). Esta disposición exige que las sanciones que establezcan los Estados miembros sean eficaces, proporcionadas y disuasorias. El litigio se plantea como consecuencia de una multa que las autoridades húngaras impusieron a un transportista por la utilización de un tramo de autopista sin haber pagado la tasa correspondiente. La legislación húngara no establece mecanismos que permitan reducir la multa impuesta o ajustarla al principio de proporcionalidad. En este contexto, se pregunta

al TJUE si puede invocarse, con efecto directo, el principio de proporcionalidad que establece el artículo 9 bis de la Directiva, por considerar que este precepto tiene un contenido incondicional y suficientemente preciso.

*Decisión del Tribunal:* La cuestión que plantea el presente asunto es análoga a la que resolvió el TJUE en su sentencia de 22 de marzo de 2017 (*Euro-Team*, C-497/15 y C-498/15), donde también se abordó la compatibilidad con el principio de proporcionalidad de las sanciones impuestas en Hungría por impago de peajes. En dicha sentencia, ya se concluyó lo siguiente: (1) que la imposición de una multa a tanto alzado para todas las infracciones, independientemente de su naturaleza y gravedad, resultaba contraria al artículo 9 bis de la Directiva y (2) que si bien no era contrario a dicho artículo el establecimiento de un régimen de responsabilidad objetiva, sí que lo era el nivel excesivamente elevado de la sanción que se había establecido para tal régimen (llegando a superar la multa hasta 500 veces el importe del peaje impagado). En el presente caso, a pesar de la doctrina anterior, el TJUE considera que debe admitirse la cuestión prejudicial, ya que lo que ha llevado al juez nacional a plantear la cuestión ha sido la necesidad de determinar los efectos que tiene dicho principio de proporcionalidad una vez que el mismo ha sido interpretado por el TJUE en la mencionada sentencia *Euro-Team*, y, en particular, si el principio de proporcionalidad que figura en la Directiva puede ser invocado directamente por los particulares.

Por ello, el TJUE comienza recordando, por un lado, el ámbito de aplicación del principio de proporcionalidad en cuanto principio general del Derecho de la Unión y, por otro, los requisitos que debe reunir una determinada disposición para que ésta tenga efecto directo. Todo ello, a fin de determinar si el requisito de proporcionalidad que establece el artículo 9 bis de la Directiva puede ser invocado directamente por un particular frente a las autoridades nacionales de un Estado miembro. El TJUE concluye que una disposición de estas características no puede considerarse que tenga efecto directo, ya que el artículo 9 bis de la Directiva exige la intervención de los Estados miembros para establecer un determinado régimen sancionador en la materia, sobre el que además tienen un amplio margen de apreciación, lo que excluye el carácter incondicional y preciso de esta disposición, en la que solamente se exige que dicho régimen sea eficaz, proporcionado y disuasorio.

Ahora bien, por otro lado, el TJUE recuerda el deber de los Estados miembros de adoptar todas las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las disposiciones del Derecho de la Unión. En este contexto, el TJUE reitera la obligación que incumbe al juez nacional de interpretar el Derecho interno conforme a la Directiva y, en caso de que tal interpretación no sea posible, la obligación del juez nacional de abstenerse de aplicar una disposición interna que pudiera dar lugar a un resultado

contrario al Derecho de la Unión (*Pöpperl*, C-187/15). Aunque el fallo del TJUE no se pronuncia expresamente sobre los efectos de esta obligación en el caso concreto, de acuerdo con los hechos de litigio, no parece que sea posible interpretar la norma nacional conforme al Derecho de la Unión, pues la legislación húngara no establece mecanismos que permitan reducir la multa impuesta o ajustarla al principio de proporcionalidad. Por ello, aplicando esta doctrina, el juez nacional debería abstenerse de aplicar la sanción impuesta si considera que la norma nacional conduce a un resultado contrario al Derecho de la Unión, en particular, contrario al principio de proporcionalidad del artículo 9 bis de la Directiva.

En definitiva, tal como se pone de manifiesto en esta sentencia, existen una serie de normas mínimas que deben respetar los Estados miembros en el establecimiento y exacción de este tipo de peajes y/o tasas por la utilización de infraestructura viarias, tanto en lo que se refiere al cálculo de su importe como al régimen sancionador. Sin entrar ahora en el debate interno sobre la naturaleza jurídica que pueden tener los peajes (naturaleza tributaria o tarifaria), lo que interesa destacar, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, es que esta Directiva constituye uno de los pocos ámbitos relativos a la tributación de los vehículos que ha sido objeto de armonización, si bien, la Directiva solamente resulta aplicable a determinadas clases de vehículos, como son los vehículos pesados de transporte de mercancías, por lo que su ámbito de aplicación es limitado.

Por otra parte, desde el punto de vista de los principios generales del Derecho de la Unión, la presente sentencia recuerda la obligación que incumbe a los jueces nacionales de interpretar el Derecho nacional conforme al Derecho de la Unión y, en particular, si tal interpretación no es posible, la obligación de abstenerse de aplicar cualquier disposición nacional que conduzca a un resultado contrario al Derecho de la Unión. Como hemos señalado, este último mandato podría conllevar incluso la inaplicación de una multa impuesta por un Estado miembro por no respetar el principio de proporcionalidad, siempre que el Derecho nacional no establezca mecanismos que permitan su reducción o adecuación a dicho principio.

Además, esta obligación que incumbe al juez nacional se plantea con carácter general y, por tanto, también podría resultar aplicable a determinadas sanciones tributarias no conformes con el principio de proporcionalidad en cuanto principio general del Derecho de la Unión. Un principio que está consagrado en el artículo 49.3 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (CDFUE) y que también tiene reflejo en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH), por lo que habría que tener en cuenta igualmente la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre proporcionalidad de las sanciones. Por último, en

términos generales, podemos afirmar que la presente sentencia recuerda cómo el principio de proporcionalidad exige, por una parte, que la sanción impuesta refleje la gravedad de la infracción y, por otra, que al determinar el importe de la multa se tengan en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto.

#### **7. IMPUESTOS ESPECIALES: SENTENCIAS RESEÑADAS DE FORMA MÁS BREVE (por Alejandro García Heredia)**

La **STJUE (Sala Octava) de 17 de octubre de 2018, *Comisión/Reino Unido, C-503/17***, ECLI:EU:C:2018:831 y la **STJUE (Sala Octava) de 17 de octubre de 2018, *Comisión/Irlanda, C-504/17***, ECLI:EU:C:2018:832, declaran, respectivamente, que tanto Reino Unido como Irlanda han incumplido las obligaciones que les incumben en virtud de la Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno. Dicho incumplimiento deriva del hecho de haber autorizado el uso de carburante marcado para el abastecimiento de embarcaciones privadas de recreo, incluso aunque dicho carburante no fuera objeto de ninguna exención o reducción de impuestos especiales. Como señala la Comisión Europea en sus alegaciones, la obligación de marcar el carburante se establece para aquellos carburantes que están gravados con el impuesto especial a un tipo reducido, con el fin de garantizar que éstos puedan distinguirse fácilmente de los carburantes por los que se ha liquidado el impuesto al tipo general.

Por tanto, una medida nacional que aplica dicho sistema de marcado a los carburantes que no han sido objeto de exención o reducción tiene por efecto que, en caso de hallar combustible marcado en el depósito de una embarcación privada que haya repostado en Reino Unido o en Irlanda, no sea posible determinar, basándose en el marcado, si dicho carburante ha sido gravado al tipo general o al tipo reducido. En suma, si un Estado miembro no restringe el sistema de marcado de carburantes a aquellos carburantes que son objeto de exención o reducción del impuesto especial, no se podrá distinguir entre uno y otro tipo de carburantes, lo que hace que los sistemas utilizados en Reino Unido e Irlanda sean declarados contrarios a las disposiciones de la Directiva 95/60/CE.

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

##### **8.1. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 18 de octubre de 2018, *Internacional de Productos Metálicos/Comisión, C-145/17 P*, ECLI:EU:C:2018:839**

*Materias tratadas:* Violación del Acuerdo antidumping de la Organización Mundial del Comercio (OMC) – Derogación mediante un Reglamento de la Comisión de los derechos antidumping

contrarios a dicho Acuerdo de la OMC – Irretroactividad - Derogación con efectos *ex nunc* (desde la aprobación del Reglamento de la Comisión), sin que sea posible obtener la devolución de los derechos antidumping pagados anteriormente – Requisitos para impugnar un acto reglamentario ante los tribunales de la Unión – Concepto de persona individualmente afectada – Concepto de acto reglamentario que no incluye medidas de ejecución en el contexto de un Reglamento por el se derogan derechos antidumping.

Hechos: El presente asunto se refiere al recurso de casación presentado por una empresa española, con domicilio social en Álava, dedicada a la importación y suministro en España de elementos de fijación de hierro o acero. El Reglamento nº 91/2009 estableció un derecho antidumping definitivo sobre las importaciones de determinados elementos de fijación de hierro o acero originarios de China. Debido a los defectos de validez de este Reglamento, ya que vulneraba varias normas del Acuerdo antidumping de la OMC, la Comisión Europea derogó finalmente tales derechos antidumping a través del Reglamento de Ejecución 2016/278 (en adelante, Reglamento controvertido). El problema se plantea porque esta norma establece expresamente, en su artículo 2, que la derogación de los derechos antidumping surtirá efectos a partir de la fecha de entrada en vigor de dicho Reglamento y no podrá servir como fundamento para el reembolso de los derechos percibidos con anterioridad a dicha fecha. Así pues, dado que tales derechos antidumping no se derogan con carácter retroactivo, a pesar de su reconocida ilegalidad por vulnerar normas de la OMC, la entidad española interpuso un recurso ante el Tribunal General solicitando la anulación del mencionado artículo 2 del Reglamento controvertido. El Tribunal General inadmitió mediante auto el citado recurso por entender que no concurrían los requisitos de admisibilidad del artículo 263 TFUE. Dicho auto se recurre en casación ante el TJUE que dicta la presente sentencia.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza recordando los requisitos que, de acuerdo con el artículo 263 TFUE, confieren legitimación activa para impugnar un acto del Derecho de la Unión. De acuerdo con una consolidada jurisprudencia, estos requisitos exigen lo siguiente: (1) que el acto afecte directa e individualmente al recurrente y (2) que dicho acto no incluya medidas de ejecución. En caso de que el acto incluya medidas de ejecución, el recurrente debería impugnar ante los tribunales nacionales las correspondientes medidas de ejecución que adopten las autoridades nacionales. Y, en el marco de tales recursos, plantear las posibles incompatibilidades de dicho acto con el Derecho de la Unión, a fin de que los jueces nacionales puedan llegar a plantear la cuestión prejudicial. Conforme a esta doctrina, el TJUE confirma los argumentos expuestos por el Tribunal General y señala que éste no incurrió en ningún error de Derecho al inadmitir el recurso de anulación. Por un lado, el TJUE

confirma que el Reglamento controvertido no afecta individualmente a la recurrente, sino que solo le afecta objetivamente en cuanto importador de productos a los que se aplican medidas antidumping, pero sin tener en cuenta su situación individual. Por otro lado, en cuanto al requisito de que el acto no implique medidas de ejecución, el TJUE señala que la entidad española debería haber impugnado ante las autoridades nacionales las liquidaciones aduaneras en las que se le exigió el pago de los derechos antidumping que la entidad considera ilegales.

Por todo ello, el TJUE desestima el recurso de casación y condena en costas a la recurrente, confirmando así que el Tribunal General actuó correctamente al inadmitir el recurso de anulación. De este modo, el TJUE no entra a examinar el problema de fondo que plantea el presente caso, esto es, si un Reglamento puede derogar derechos antidumping solamente con efectos *ex nunc*, a pesar de la reconocida ilegalidad de tales derechos por contravenir normas de la OMC. Según el TJUE, esta cuestión debería ser planteada en los correspondientes recursos ante los tribunales nacionales a través de la impugnación de los actos que dicten las autoridades aduaneras. Precisamente, esta misma cuestión es la que entra a analizar el TJUE en la sentencia que comentaremos a continuación, pues en tal caso el asunto sí llegó al TJUE a través del planteamiento de una cuestión prejudicial (sentencia *Blaas*). Aunque como veremos, en la sentencia *Blaas*, el TJUE tampoco llega a solucionar el problema de fondo que plantea el litigio: la posibilidad de que un Reglamento de la Comisión impida la devolución de unos derechos antidumping que son contrarios a normas internacionales de la OMC.

## **8.2. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 18 de octubre de 2018, *Blaas*, C-207/17, ECLI:EU:C:2018:840**

*Materias tratadas:* Violación del Acuerdo antidumping de la Organización Mundial del Comercio (OMC) – Derogación mediante un Reglamento de la Comisión de los derechos antidumping contrarios a dicho Acuerdo de la OMC – Irretroactividad - Derogación con efectos *ex nunc* (desde la aprobación del Reglamento de la Comisión), sin que sea posible obtener la devolución de los derechos antidumping pagados anteriormente – Control de legalidad del Derecho de la Unión a la luz de los acuerdos de la OMC – Imposibilidad del TJUE de pronunciarse sobre la validez de un Reglamento por el que se establecen derechos antidumping cuando dicha validez depende del cumplimiento de normas de la OMC – Margen de maniobra que se confiere a las autoridades legislativas y ejecutivas de la Unión en las relaciones con sus socios comerciales en el seno de la OMC.

Hechos: El presente asunto plantea, en esencia, la misma cuestión de fondo que acabamos de comentar al hilo de la sentencia *Internacional de Productos Metálicos/Comisión*. Con la diferencia de que en la presente sentencia (*Blaas*) el TJUE sí entra a analizar, al menos parcialmente, el problema que plantea el litigio, pues el asunto llega al TJUE a través de una cuestión prejudicial y no de un recurso de anulación frente a un Reglamento. En definitiva, la cuestión de fondo es determinar si la derogación de unos derechos antidumping mediante un Reglamento de Ejecución de la Comisión debe tener o no efectos retroactivos (Reglamento 2016/278). Recordemos que el artículo 2 de este Reglamento, por el que se derogan tales derechos, impide expresamente la posibilidad de que la derogación se aplique con efectos retroactivos, y señala, en consecuencia, que no es posible obtener la devolución de los derechos antidumping pagados con anterioridad a su entrada en vigor. El problema se plantea porque la derogación de derechos antidumping que realiza dicho Reglamento tiene su origen en una serie de resoluciones del Órgano de Solución de Diferencias (OSD) de la Organización Mundial del Comercio (OMC) en las que se considera que tales derechos antidumping son contrarios al Acuerdo antidumping de la OMC. En estas circunstancias, las autoridades europeas, tanto Consejo como Comisión, modificaron la normativa antidumping controvertida para finalmente llegar a derogar tales derechos mediante el Reglamento 2016/278, en el que se establece que dicha derogación solo produce efectos *ex nunc*.

Decisión del Tribunal: En la presente sentencia, el TJUE tampoco llega a pronunciarse sobre si es conforme con el Derecho de la Unión derogar unos derechos antidumping sin efectos retroactivos, ya que la ilegalidad de tales derechos deriva de su incompatibilidad con las normas internacionales de la OMC, y el TJUE considera que no puede entrar a analizar dicha incompatibilidad. En definitiva, el TJUE entiende que no le corresponde analizar la validez de un Reglamento de la Unión a la luz de normas internacionales de la OMC. Por tanto, al no poder determinar si los derechos antidumping son ilegales de acuerdo con las normas de la OMC, tampoco puede llegar a analizar si la derogación de tales derechos (derogados por la Comisión Europea por incumplir precisamente las normas de la OMC) puede realizarse solamente con efectos *ex nunc*.

En este contexto, el TJUE recuerda que las normas de la OMC, en principio, no forman parte de las normas en relación con las cuales se puede controlar la legalidad de los actos de las instituciones de la Unión. Esta limitación se debe al margen de maniobra que debe concederse a los órganos legislativos y ejecutivos de la Unión en sus relaciones comerciales con los socios de la Unión. Solamente en dos supuestos excepcionales se permite dicho control de legalidad por parte del TJUE: (1) cuando la Unión haya pretendido cumplir una obligación concreta asumida en el marco de tales acuerdos y (2)

cuando el acto del Derecho de la Unión de que se trate remita expresamente a disposiciones específicas de esos mismos acuerdos.

Pues bien, el TJUE considera que en el presente asunto no concurre ninguno de estos casos, a pesar de que en los Reglamentos de la Unión se mencionen genéricamente los acuerdos de la OMC, pues el TJUE considera que dicha mención se hace simplemente con la finalidad de indicar que las modificaciones de los Reglamentos se realizan a fin de adecuarse a tales acuerdos, pero no con la finalidad de ceder el margen de maniobra que los órganos legislativos y ejecutivos de la Unión ostentan con respecto a la aplicación de las normas de la OMC. En la práctica, el resultado de este planteamiento es que el TJUE no puede llegar a pronunciarse sobre la irretroactividad que afecta a una derogación de derechos antidumping y que, en definitiva, impide a los operadores afectados recuperar los derechos anteriormente abonados, aunque tales derechos se hayan establecido incumpliendo las normas de la OMC.

De este modo, la presente doctrina del TJUE implica que la disconformidad de una norma del Derecho de la Unión con los acuerdos de la OMC solamente produce efectos desde el momento en que las autoridades europeas (Consejo y Comisión) así lo determinen. De ahí que el TJUE no pueda llegar a cuestionar la legalidad del art. 2 del Reglamento 2016/278, donde expresamente se indica que no es posible obtener la devolución de los derechos antidumping ingresados con anterioridad a la entrada en vigor de dicho Reglamento, en el que, sin embargo, se derogan tales derechos por vulnerar las normas de la OMC. Este planteamiento no deja de suscitar serias dudas sobre el control de legalidad de este tipo de normas por parte del TJUE y sobre las posibilidades de recurso que en tales casos asisten a los operadores económicos afectados, que no podrán obtener la devolución de unos derechos antidumping a pesar de que tales derechos hayan sido derogados y declarados contrarios a las normas de la OMC, una cuestión que probablemente continúe generando más litigios ante el TJUE.

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

La **Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 11 de septiembre de 2018, *Foshan Lihua Ceramic/Comisión*, T-654/16**, ECLI:EU:T:2018:525, se pronuncia sobre los casos en los que un productor exportador puede solicitar una reconsideración provisional de las medidas antidumping que le resultan aplicables. El caso particular se refiere a una empresa china a la que le resultan aplicables los derechos antidumping definitivos establecidos para las importaciones de baldosas de cerámica

originarias de dicho país (Reglamento de Ejecución 917/2011). Dicha empresa no fue incluida en el proceso de investigación iniciado por la Comisión para la fijación de los tipos de derechos antidumping, por lo que le resultaron aplicables los tipos más elevados previstos para los exportadores que no cooperaron en la investigación (69,7%). Este tipo de gravamen se calcula en función del mayor margen de dumping observado en el producto representativo de un exportador que sí cooperó en la investigación. Por su parte, el procedimiento de reconsideración provisional (artículo 11.3 del Reglamento 2016/1036), tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia, exige que la empresa que lo solicita pueda demostrar que ha habido un cambio en los elementos que sirvieron de base para fijar en su momento el margen de dumping y que tales elementos han variado de manera significativa y duradera.

Pues bien, de acuerdo con esta doctrina, un productor exportador que no ha cooperado en la investigación deberá acreditar que tales circunstancias han cambiado en las empresas que sí participaron en la investigación, ya que el tipo de dumping aplicable a las empresas no colaboradoras se fija en función de elementos que afectan a las empresas que sí colaboraron. Por ello, el Tribunal desestima el recurso presentado por la demandante en la medida en que las pruebas aportadas se referían exclusivamente a circunstancias particulares de la demandante (nuevo sistema de distribución a través de una empresa vinculada e introducción de un nuevo tipo de producto). De este modo, la presente sentencia recuerda la diferencia que existe, en materia de derechos antidumping, entre el procedimiento de investigación inicial y el referido procedimiento de reconsideración provisional, matizando que no existe discriminación por el hecho de que diferentes categorías de productores exportadores (los que cooperan y los que no) puedan recibir un tratamiento diferente en el marco de dichos procedimientos.

**La Sentencia del TGUE (Sala Séptima) de 18 de octubre de 2018, *ArcelorMittal Tubular Products Ostrava y otros/Comisión*, T-364/16, ECLI:EU:T:2018:696**, aborda varias cuestiones relativas a principios generales del Derecho de la Unión en el contexto de un litigio sobre derechos antidumping. En particular, se trata de determinar si un Reglamento que establecía la percepción de unos derechos antidumping (Reglamento 926/2009) y que ha sido anulado por el TJUE (*Hubei Xinyegang Steel/Consejo*, T-528/09) puede tener efectos sobre un nuevo Reglamento por el que se establecen de nuevo tales derechos antidumping (Reglamento 2015/2272) y que, en principio, adolece de las mismas irregularidades que llevaron a la declaración de nulidad del primer Reglamento. El asunto se planteó porque la Comisión Europea, una vez aprobado el segundo Reglamento, y a fin de subsanar las irregularidades en las que este incurría, modificó los códigos TARIC relativos a la

ejecución del arancel aduanero común. Dicha modificación se realizó para que las autoridades aduaneras nacionales no percibieran derechos antidumping por las importaciones de tubos sin soldadura de la empresa china Hubei, pues, precisamente, el TJUE había anulado el Reglamento anterior por imponer sobre tales importaciones un derecho antidumping.

En la presente sentencia, el Tribunal General aplica el principio de paralelismo de formas, en el contexto del principio de seguridad jurídica, para señalar que las irregularidades en las que pueda incurrir un segundo Reglamento deberían subsanarse a través de la modificación de dicho Reglamento o de la adopción de uno nuevo. Y todo ello, a pesar de que tales irregularidades puedan incluso ir en contra de la doctrina fijada por el TJUE sobre la percepción de derechos antidumping. Por tanto, no se permite que la Comisión (TAXUD) modifique los códigos TARIC para dar cumplimiento a la doctrina del TJUE, pues la forma de proceder en tal caso, de acuerdo con el mencionado principio de paralelismo de formas, sería utilizando una norma de igual forma jurídica, lo que tendría lugar modificando el Reglamento controvertido o adoptando uno nuevo.

**La Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 18 de octubre de 2018, *Gul Ahmed Textile Mills/Consejo*, C-100/17 P**, ECLI:EU:C:2018:842, plantea una serie de cuestiones procesales en el marco de un litigio sobre derechos antidumping. En particular, se trata de determinar si la entidad recurrente mantiene el interés en ejercitar la acción en un caso en el que concurren una serie de circunstancias procesales: (a) ha expirado el Reglamento cuya anulación se solicitaba por la recurrente y por el que se imponían derechos antidumping sobre las importaciones de ropa de cama de algodón originarias de Pakistán; (b) ha prescrito la posibilidad de solicitar una indemnización por los daños causados; y (c) ha prescrito también la posibilidad de obtener la devolución de los derechos antidumping satisfechos. Por todo ello, tanto el Consejo como la Comisión consideran que el recurso de anulación interpuesto por la sociedad pakistani Gul Ahmed ya no puede reportarle ningún beneficio.

En este sentido, el TJUE desestima el recurso de casación por considerar que no persiste el interés de la recurrente en ejercitar la acción. A tal efecto, la sentencia indica, por ejemplo, que no pueden justificar la existencia de un interés de este tipo la aspiración de la recurrente de obtener la devolución de las costas del procedimiento o el hecho de que una filial de la recurrente haya podido solicitar en su país la devolución de los derechos antidumping controvertidos. En cambio, dentro del concepto de interés en ejercitar la acción, el TJUE considera que sí podría tener cabida el restablecimiento de la reputación de la recurrente, aunque en el presente caso la empresa no ha podido demostrar que haya sufrido una pérdida de reputación como consecuencia de las medidas antidumping que le fueron

impuestas.

La **Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 15 de noviembre de 2018, *Baby Dan*, C-592/17**, ECLI:EU:C:2018:913, analiza el régimen arancelario que resulta aplicable a un artículo especialmente concebido para la fijación de barreras de seguridad para niños y que es originario de China. En esta sentencia, el TJUE se pronuncia tanto sobre cuestiones de clasificación arancelaria como sobre cuestiones relativas a derechos antidumping, poniendo de manifiesto el complejo entramado de normas jurídicas que afectan a ambas materias, normas que tienen su origen tanto en acuerdos internacionales (acuerdos OMC) como en el propio Derecho de la Unión (Reglamentos antidumping). Con respecto a la clasificación arancelaria, el TJUE señala que el producto controvertido se utiliza para fijar, a un muro o al marco de una puerta o ventana, barreras móviles de seguridad para niños, por lo que debe considerarse como un artículo independiente de dichas barreras de seguridad, debiendo ser clasificado en la subpartida 7318 15 90 de la NC.

Esta cuestión, relativa a la clasificación arancelaria, se conecta también con la posibilidad de aplicar al producto controvertido un derecho antidumping establecido para la importación de determinados elementos de fijación de hierro o acero originarios de China (Reglamento nº 91/2009 del Consejo). En este sentido, el TJUE no aprecia nuevos elementos que puedan afectar a la validez de este Reglamento, que ya fue modificado y posteriormente derogado por contravenir el Acuerdo antidumping de la OMC. Como ya señalamos en esta misma sección, la Comisión tuvo que derogar el derecho antidumping que establecía el Reglamento controvertido mediante la adopción de un nuevo Reglamento (Reglamento de Ejecución 2016/278). En esta norma se declara que dicha derogación no tiene efectos retroactivos, por lo que la derogación solamente surte efectos a partir de la fecha de entrada en vigor del citado Reglamento, y no puede servir como fundamento para obtener el reembolso de los derechos antidumping percibidos con anterioridad (vid., sobre esta cuestión, la STJUE *Internacional de Productos Metálicos/Comisión* y la STJUE *Blaas*, comentadas ambas en esta misma sección).

Las **Sentencias del TGUE (Sala Novena) de 15 de noviembre de 2018, *RFA Internacional/Comisión*, T-113/15**, ECLI:EU:T:2018:783 y ***CHEMK y KF/Comisión*, T-487/14**, ECLI:EU:T:2018:792, desestiman los recursos interpuestos por varias sociedades vinculadas que solicitaban la anulación de una serie de decisiones de la Comisión Europea en las que se había denegado parcialmente la devolución de los derechos antidumping pagados por las importaciones de ferrosilicio (una aleación utilizada en la fabricación de acero y hierro) originario de Rusia. El Tribunal General se pronuncia en esta sentencia sobre la interpretación de varios artículos del

***A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 181, 2019***

Reglamento de base que regulaba entonces los derechos antidumping (Reglamento 1225/2009, actualmente sustituido por el Reglamento 2016/1036). En particular, el Tribunal confirma la legalidad de las decisiones controvertidas de la Comisión Europea, señalando que las mismas se ajustan a lo establecido, esencialmente, en los artículos 2 y 11 del Reglamento 1225/2009 en lo que se refiere al concepto de entidad económica única, al cálculo del precio de exportación y al método utilizado por la Comisión para la fijación de los derechos antidumping.