

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N. 182

Por

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

Y

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA (Universidad de Cádiz)

Sumario: 1. **Introducción.** 2. **Principios generales del Derecho de la UE: protección de Derechos fundamentales:** 2.1. *Dzivev y otros*. 3. **Impuestos directos:** 3.1. *N Luxembourg I*; 3.2. *X GmbH*; 3.3. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Montag, Cadeddu, Zyla, Wächter*). 4. **Ayudas de estado de naturaleza tributaria:** 4.1. *A-Brauerei*; 4.2. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Rittinger; Reino de Bélgica y Magnetrol/Comision; FC Barcelona/Comision; Athletic Club / Comision*). 5. **Exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, impuestos discriminatorios y libre circulación de mercancías:** 5.1. *FENS*. 6. **IVA:** 6.1. *Arex*; 5.2. *Mailat*; 5.3. *Morgan Stanley & Co*; 5.4. *Nestrade*; 5.5. Otras sentencias reseñadas de forma más breve (*Tratave, Skarpa Travel, Alpenchalets, Comision / Austria C-51/18, A C-410/17, Human Operator, Vetsch, Sequeira Mesquita*) 7. **Aduanas:** 7.1. *Deutsche Post*. 8. **Impuestos especiales:** 8.1. *A*; 8.2. *Bene Factum*. 9. **Impuestos que gravan la concentración de capitales** (*Prosa*).

1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez)

En este n. 182 *REDF* nos ocupamos de la jurisprudencia tributaria del TJUE y del TGUE emitida en los meses de diciembre de 2018 a febrero de 2019 en los que, como se verá, ha habido sentencias extraordinariamente relevantes (muchas de ellas de la Gran Sala del TJUE). En este período, las sentencias tributarias de mayor interés son las siguientes:

- *Principios generales del Derecho de la UE:* la sentencia *Dzivev* continúa la línea jurisprudencial de *Taricco* y sentencias posteriores, en relación al necesario equilibrio entre la protección de los derechos fundamentales y el deber de los Estados de proteger los intereses financieros de la UE. En este caso, el TJUE considera prevalente el principio de legalidad, la regla del Estado de Derecho y el derecho a la vida privada reconocido en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, y determina que no se opone al Derecho de la UE que el juez nacional considere nulas las pruebas obtenidas ilegalmente en las diligencias preliminares de un proceso penal por evasión en el IVA.
- *Impuestos directos:* En primer lugar, *N Luxembourg I* y *T Danmark*, ambas de la Gran Sala y comentadas conjuntamente, se pronuncian sobre el concepto de abuso y fraude cuando existen sociedades interpuestas por residentes de terceros Estados en relación,

respectivamente, con las Directivas 90/435 (versión originaria) y 2003/49 (con respecto a esta última el TJUE también interpreta el significado del concepto de beneficiario efectivo). Con respecto a esta última Directiva, la STJUE *N Luxembourg I* también cambia completamente la interpretación del concepto de sujeción a impuestos de una sociedad cubierta por la misma. Desde una perspectiva del Derecho de la UE más institucional, tales sentencias ponen de manifiesto que el principio general de prohibición del abuso o fraude del Derecho de la UE puede ser invocado por los Estados frente a los particulares incluso cuando no hayan incorporado a su Derecho interno ninguna disposición que ejecute las cláusulas anti-abuso que regule la Directiva. Muy conectada con ellas, la STJUE (Gran Sala) *X GmbH* aclara que la libre circulación de capitales también puede suponer un obstáculo a la normativa sobre transparencia fiscal internacional en las relaciones con terceros Estados, no miembros de la UE, determina el significado del concepto de abuso / fraude en el ámbito de la libre circulación de capitales y de la expresión ‘montajes puramente artificiales’ utilizados por la jurisprudencia del TJUE, aunque resulta dudoso que esta sentencia pretenda alinear el concepto de abuso del Derecho de la UE con el derivado del MC OCDE, MLI o la Acción 6 BEPS. Aunque reseñada de forma más breve, la STJUE *Wächter*, declaró contrario al Acuerdo UE-Suiza de libre circulación de personas el ‘exit tax’ alemán aplicable en el IRPF de este país, que es muy similar al español (art. 95.6 LIRPF). Esta sentencia pone de manifiesto la potencialidad y prevalencia de los Acuerdos de la UE con terceros Estados y sus efectos sobre la normativa nacional. En concreto, obliga a extender la jurisprudencia del TJUE sobre impuestos de salida a los casos de traslados de residencia desde un Estado de la UE a Suiza cubiertos por el citado Acuerdo.

- Ayudas de Estado: La STJUE *A-Brauerei*, también de la Gran Sala, pone de manifiesto la dificultad de distinguir entre medidas generales y medidas selectivas desde una perspectiva tributaria y la arbitrariedad que subyace en el criterio de no discriminación que el TJUE aplica a la hora de decidir qué medidas caen dentro del ámbito de aplicación del art. 107 TFUE y cuáles no (como así pone de manifiesto el Abogado General pero el TJUE se niega a variar su jurisprudencia más reciente al respecto). Dentro de la sección sobre sentencias reseñadas de forma más breve, debemos subrayar la importancia de la STGUE *Reino de Bélgica y Magnetrol*, la primera decisión del TGUE sobre las investigaciones abiertas en materia de ‘tax rulings’ concedidos por determinados Estados y ayudas de Estado. La STGUE anula la decisión de la Comisión por motivos estrictamente formales, sin entrar en el

fondo del asunto, pero también realiza algunas afirmaciones que resultan relevantes y que podrían ser premonitorias de otras sentencias que verán la luz en los meses próximos en los casos de los ‘tax rulings’ de FIAT en Luxemburgo, Starbucks en Holanda o Apple en Irlanda. En esta misma sección, nos referimos brevemente también a las SsTGUE que afectan al régimen tributario de ciertos clubes de fútbol, puesto que una de ellas anula la Decisión de la Comisión de considerar el mismo como ayudas de estado.

- Impuesto sobre el Valor Añadido: Se han dictado un buen número de sentencias en este ámbito sobre asuntos muy heterogéneos. Entre ellas destacamos la sentencia *Morgan & Stanley*, que aclara en qué medida una sucursal puede deducirse el IVA soportado por los gastos para operaciones internas con su sede, ubicada en otro Estado miembro, así como de los gastos generales que contribuyen tanto a operaciones de la sucursal como de su sede. Asimismo, llamamos la atención sobre un caso español, *Nestrade*, que considera que la AEAT actuó correctamente, respetando los principios de equivalencia y efectividad, al denegar una solicitud de devolución, porque se había dictado con anterioridad una resolución que devino firme. Por último, aunque la hemos comentado brevemente, interesa resaltar para el derecho español la sentencia *Comisión/Austria*, C-51/18, referida a la no sujeción al IVA del derecho de participación de los artistas gráficos y plásticos, pues la DGT tiene un criterio interpretativo distinto.
- Unión aduanera: La sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 16 de enero de 2019, *Deutsche Post*, C-496/17, donde se ponen de manifiesto los límites que el Derecho de la Unión impone a los requerimientos de información realizados por las autoridades aduaneras, en particular, en el ámbito de la concesión del estatuto de operador económico autorizado (OEA). La relevancia del presente caso, además de pronunciarse sobre las disposiciones del vigente código aduanero de la Unión (CAU), se encuentra en que el TJUE conecta la normativa estrictamente aduanera con la normativa europea en materia de protección de datos, todo ello a fin de concretar qué tipo de datos y sobre qué personas son los que las autoridades aduaneras pueden requerir a una entidad que solicita el estatuto de OEA.

Fuera de la jurisprudencia tributaria, debe subrayarse el impacto de la STJUE (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019, *Rimšēvičs*, C-202/18 and C-238/18, en la que, por primera vez, el TJUE anula un acto de un Estado miembro (hasta el momento, las sentencias interpretativas permitían a los Estados miembros anular los propios actos de sus disposiciones, sin embargo, esta sentencia anula el acto de

un órgano administrativo nacional directamente).¹

2. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO DE LA UE: PROTECCIÓN DE DERECHOS FUNDAMENTALES (por Francisco M. Carrasco González).

2.1. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 17 de enero de 2019, Petar Dzivev y otros, C-310/16, ECLI:EU:C:2019:30.

Materias tratadas: Protección de los intereses financieros de la UE – Deber de los Estados de establecer sanciones efectivas y disuasorias en caso de fraude grave que afecte a los intereses financieros de la UE – Principios de proporcionalidad, equivalencia y efectividad – Protección de derechos fundamentales – Derecho a la vida privada (art. 7 CDFUE) – Procedimiento penal por incumplimientos en el ámbito del IVA – Autorización de interceptación de telecomunicaciones sin la debida motivación y emitida por un órgano incompetente.

Hechos: Nos encontramos con una nueva sentencia sobre el deber de los Estados de establecer sanciones penales efectivas, proporcionadas y disuasorias para casos de fraude grave que afecten a los intereses financieros de la UE (art. 2.1 del Convenio PIF) y su necesaria conciliación con la protección de los derechos fundamentales garantizados por la Carta de Derechos Fundamentales de la UE (CDFUE). La sentencia continúa así la línea jurisprudencial iniciada por *Taricco* (núm. 169 REDF), y continuada posteriormente por *M.A.S. y M.B.* (núm. 178 REDF), *Scialdone* (núm. 179 REDF) y *Kolev* (núm. 180 REDF), a cuyos comentarios nos remitimos.

En este caso, se trata de un grupo de personas que están siendo juzgadas en Bulgaria por haber dirigido y/o formado parte de una organización delictiva que pretendía enriquecerse eludiendo el abono del IVA. Durante las investigaciones preliminares, según parece, se produjeron varias interceptaciones de comunicaciones de los acusados, las cuales fueron autorizadas por un tribunal sin competencia para ello y, además, sin que estuvieran correctamente motivadas. Se plantea así la posible nulidad de las pruebas, lo que llevaría a la imposibilidad de condenar, al menos, a uno de los acusados (el Sr. Dzivev, líder de la organización criminal). En estas circunstancias, el Tribunal Penal Especial de Bulgaria suspendió el proceso penal y se dirigió al TJUE para preguntar si el artículo 325.1 TFUE y los artículos 1.1.b) y 2.1 del Convenio PIF, leídos a la luz de la CDFUE, deben

¹ Acerca de la relevancia de este caso, vid. D. Sarmiento, “Crossing the Baltic Rubicón”, 4 Marzo 2019, en <https://despiteourdifferencesblog.wordpress.com>.

interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación por el juez nacional de una norma nacional que establece que determinados elementos de prueba deben descartarse por proceder de una interceptación de telecomunicaciones autorizada por un tribunal sin competencia para ello.

Decisión del Tribunal: Con carácter previo, el TJUE recuerda que el Derecho de la UE no contiene normas relativas a las modalidades de la práctica de prueba y a su utilización en el marco de procedimientos penales en materia de IVA. Ahora bien, del artículo 325.1 TFUE se desprende el deber de los Estados de luchar contra el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la UE mediante medidas efectivas y disuasorias (sentencia *Kolev*, núm. 180 *REDF*). A este respecto, es relevante que uno de los recursos propios de la UE se calcule a partir de la base armonizada del IVA. Por tanto, los Estados deben garantizar la percepción íntegra de los ingresos de IVA para preservar los intereses financieros de la UE, disponiendo para ello de libertad de elección de las sanciones aplicables, ya sean administrativas, penales o una combinación de ambas. De la jurisprudencia anteriormente reseñada (sentencia *Taricco* y sucesivas), se deriva 1) que esas sanciones deben ser efectivas y disuasorias para los casos de fraude grave, como exige el artículo 2.1 del Convenio PIF, lo cual comprende normas procesales penales que permitan una represión efectiva; 2) que debe cumplirse con el principio de equivalencia, de modo que las infracciones del Derecho de la UE, incluidas las que resultan de la Directiva IVA, sean sancionadas en condiciones de fondo y procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional; y por último, 3) que debe respetarse el principio de proporcionalidad. Teniendo en cuenta ese conjunto de obligaciones, el TJUE subraya que el régimen procesal penal, establecido en el derecho interno, no puede estar configurado de modo que presente, por razones inherentes a ese régimen, un riesgo sistémico de impunidad de los hechos constitutivos de las infracciones que atenten a los intereses financieros de la UE, pero, al mismo tiempo, ese régimen debe garantizar la protección de los derechos fundamentales de las personas acusadas.

En el caso del IVA, el TJUE recuerda que los procedimientos penales incoados por infracciones en materia de este impuesto constituyen una aplicación del Derecho de la UE, en el sentido establecido por el artículo 51.1 de la CDFUE, por lo que las autoridades nacionales, incluidas las jurisdiccionales, deben respetar en esos procedimientos los derechos fundamentales de la CDFUE. Asimismo, en el ámbito penal, la protección comprende no solo los procesos penales, sino también la fase de investigación preliminar.

Entrando ya en las particularidades fácticas de este supuesto, el TJUE argumenta que resulta del

principio de legalidad y del Estado de Derecho -que es uno de los valores en los que se asienta la UE, como refleja el artículo 2 TUE- que las facultades represivas no pueden ejercitarse excediéndose de los límites legales dentro de los cuales una autoridad está facultada para actuar. Asimismo, las interceptaciones de telecomunicaciones suponen una injerencia en el derecho de la vida privada, garantizado por el artículo 7 de la CDFUE. Esa injerencia sólo puede permitirse por ley, respetando el contenido esencial del derecho y el principio de proporcionalidad. La intervención de comunicaciones autorizada por un tribunal incompetente debe considerarse como no prevista por la ley, en el sentido del artículo 52.1 de la CDFUE. En consecuencia, en este caso, debe primar la protección del derecho fundamental y el principio de legalidad frente a los intereses financieros de la UE, de modo que no se opone al Derecho de la UE que el juez nacional descarte una prueba obtenida ilegalmente. Por último, aclara el TJUE que en esta ponderación de intereses carece de relevancia que la ilegalidad cometida se deba a la falta de precisión del derecho nacional y que, igualmente, no es pertinente valorar la circunstancia de que las interceptaciones de las telecomunicaciones, realizadas ilegalmente, solo son necesarias para justificar la condena de uno de los cuatro acusados.

3. IMPUESTOS DIRECTOS (por Adolfo Martín Jiménez)

3.1. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 et al., C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134

Materias tratadas: Directiva 2003/49/CE – Concepto de beneficiario efectivo: relevancia del MC OCDE y sus comentarios (anteriores y posteriores a la Directiva) para la interpretación del concepto en la Directiva – Concepto de abuso o fraude del art. 5 Directiva en relación con sociedades interpuestas por entidades de terceros Estados que no tienen derecho a los beneficios de la Directiva – Posibilidad de invocar el concepto de fraude o abuso frente a los particulares incluso cuando la legislación interna no lo recoja-- Retenciones sobre intereses en el Estado de la sociedad pagadora: vulneración de la libre circulación de capitales cuando se exigen a entidades no residentes y las residentes tienen derecho a un diferimiento en el pago del impuesto o cuando se permite deducir gastos a las residentes y se impide para las sociedades no residentes.

Hechos: Los hechos de los casos planteados son enormemente complejos, sin embargo, todos ellos tienen puntos en común que son en los que nos centraremos y, en relación con los cuáles, está

construida la respuesta del TJUE. En todos los asuntos, una serie de inversores extracomunitarios adquirieron sociedades danesas financiando la operación, por importes muy relevantes, a través de entidades interpuestas luxemburguesas o suecas, debido al régimen fiscal especialmente favorable del que podían disponer las citadas entidades interpuestas. La Administración tributaria danesa cuestionó que las entidades interpuestas en Luxemburgo o en Suecia fueran el beneficiario efectivo de los intereses que pagaban las sociedades danesas y argumentó que constituían meras sociedades instrumentales. Para la Administración tributaria danesa, los pagos no deberían tener acceso a los beneficios de la Directiva 2003/49, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, que elimina las retenciones en la fuente para, en este caso, los intereses (tampoco a los Convenios de Doble Imposición firmados por Dinamarca con los países de residencia de las entidades instrumentales). En todas las estructuras, las entidades interpuestas tenían escasa sustancia y actividad (los gastos de sus cuentas no eran indicativos de que realizara una actividad económica, la actividad era pasiva, o de tenencia de una única participación o de participaciones vinculadas con la misma operación), los domicilios de entidades del mismo país estaban en la misma dirección, y el importe de los intereses recibidos se volvía a pagar en una cantidad idéntica o descontada una comisión mínima a los inversores de fuera de la UE. Es relevante, a estos efectos, que, en alguno de los casos (C-118/16), la condición de beneficiario efectivo o el acceso a la Directiva se denegaba a toda una cadena de sociedades de la UE (entidades suecas en primera instancia, luxemburguesas en segunda) para atribuir el interés a los inversores de fuera de la UE o a entidades individualmente consideradas.

Las entidades afectadas cuestionaron que en el Derecho danés existiera una base jurídica para denegar el acceso a la Directiva, pero, además, alegaron que la retención danesa en la fuente para los intereses era contraria a la libre circulación de capitales porque el ingreso de la retención se produce mucho antes que el pago del IS para una sociedad residente, la liquidación de intereses de demora es mucho más elevada para entidades no residentes que para las residentes en Dinamarca y no se pueden deducir gastos de las retenciones practicadas. El Tribunal de Apelación de la Región Este de Dinamarca dirigió toda una serie de detalladas cuestiones prejudiciales al TJUE orientadas a conocer, fundamentalmente, si el concepto de beneficiario efectivo de la Directiva 2003/49 permitía excluir a las entidades interpuestas de los beneficios de esta norma y si tal concepto debe interpretarse en línea con el concepto idéntico del MC OCDE, art. 10 a 12 (y, en su caso, con qué versión del MC OCDE, 1977 o posteriores); si, a fin de invocar el art. 5.1 Directiva relativo a la aplicación de las

disposiciones nacionales en materia de fraude y abuso es necesario que el Estado miembro en cuestión haya adoptado una disposición nacional de aplicación de esta Directiva o que la legislación nacional contenga principios similares que permitan la lucha contra el fraude o la evasión fiscal; si un CDI con cláusula de beneficiario efectivo puede considerarse como una disposición a efectos del art. 5 Directiva, si la Directiva puede aplicarse cuando, en el Estado del perceptor, los intereses percibidos puedan estar exentos de tributación o, en el caso de poder practicar retenciones (por no ser el perceptor beneficiario efectivo o existir abuso o fraude), si la normativa danesa puede considerarse contraria a la libertad de establecimiento o a la libre circulación de capitales (art. 49 y 63 TFUE).

El TJUE reagrupó las numerosas cuestiones prejudiciales en varios bloques: (1) determinación del significado del concepto de beneficiario efectivo en la Directiva 2003/49, (2) existencia de una base jurídica que permita a un Estado miembro denegar, con motivo de un comportamiento abusivo, la exención de retención en la fuente del art. 1.1. de la Directiva a una sociedad que paga intereses a otra sociedad residente en un Estado miembro, los elementos constitutivos del abuso del Derecho y las formas de probarlo, (3) cómo se aplica la Directiva a determinado tipo de entidades, como una SICAR luxemburguesa, que podía recibir intereses exentos de tributación, y (4) en la hipótesis de que un Estado miembro deniegue la aplicación de la Directiva, cómo deben interpretarse las disposiciones del TFUE sobre libertad de establecimiento o libre circulación de capitales con el fin de verificar si la legislación danesa vulnera esas libertades.

Decisión del Tribunal: En relación con el término beneficiario efectivo del art. 1 de la Directiva 2003/49, el TJUE afirmó que el citado concepto debe interpretarse, en relación con los intereses, ‘en el sentido que designa una entidad que disfruta realmente de los intereses que se le abonan. En este sentido, para el TJUE, el art. 1.4 de la Directiva corrobora que este concepto se refiere a la ‘realidad económica’, al excluir del mismo a quien recibe el interés en calidad de intermediario, esto es, como ‘agente, depositario o mandatario’. Las distintas versiones lingüísticas de la Directiva no aluden todas ellas al concepto de beneficiario efectivo, pero todas las expresiones empleadas ponen de manifiesto que el perceptor de los intereses no es el beneficiario formal, sino ‘la entidad que disfruta económicamente de los intereses percibidos y que dispone, por tanto, de la facultad de determinar libremente el destino de estos’ (párra. 89 y 122). Puesto que el concepto de beneficiario efectivo de la Directiva está inspirado en el mismo término que emplean los Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición y en el MC OCDE de 1996, el TJUE reconoció que el MC OCDE vigente en la

fecha de redacción de la primera propuesta de Directiva, así como las sucesivas versiones y sus comentarios son pertinentes para la interpretación de la Directiva. Tal alineación del TJUE con el significado del término ‘beneficiario efectivo’ en el MC OCDE resulta un tanto sorprendente por varias razones: (1) el TJUE parece aceptar que la interpretación de la Directiva puede estar influida por modificaciones a los Comentarios al MC OCDE posteriores (por ejemplo, por las que tuvieron lugar en 2010), pero, sin embargo, no indica en qué se concreta tal influencia; (2) a pesar de que se refiere al concepto de beneficiario efectivo en los Comentarios al MC OCDE no parece que se base mucho en los factores que los mismos utilizan para determinar el concepto de beneficiario efectivo y da una definición autónoma de este concepto en los párrafos 88 y 89 que difiere sustancialmente de la que aceptan los citados Comentarios (a diferencia de lo que indica el TJUE, la interpretación del concepto de beneficiario efectivo en los Comentarios a los art. 10-12 MC OCDE 2010-2017 no es un concepto económico, sino, más bien, estrictamente jurídico, destinado a atacar los más severos casos de simulación y no tanto los supuestos de fraude de ley y, en consecuencia, no debe ser interpretado en un sentido amplio, vid. los párra. 9 y ss. de los Comentarios al art. 11 MC OCDE, 2010-2017).

En segundo lugar, el TJUE abordó la cuestión de si hacía falta una disposición nacional para aplicar el art. 5 de la Directiva (que permite la aplicación de las disposiciones nacionales anti-fraude o abuso). El TJUE reiteró que su jurisprudencia en el sentido de que existe un principio general del Derecho en el ordenamiento jurídico de la Unión que establece que los justiciables no pueden invocar el Derecho de la UE de manera abusiva o fraudulenta. Tras unas consideraciones llamadas a apelar a una aplicación uniforme del principio en el Derecho de la UE, en contra de la jurisprudencia *Kofoed*, el TJUE admitió que tal principio puede ser invocado por un Estado miembro contra un particular o empresa allí donde el Estado miembro no haya hecho uso de la posibilidad de aplicar disposiciones o doctrinas anti-abuso en el sentido que admite el art. 5 de la Directiva. A diferencia de lo que había defendido en *Kofoed*, probablemente para salvaguardar la doctrina del efecto directo tradicional (una directiva no puede invocarse contra un particular), según el TJUE, la aplicación del principio de prohibición del abuso o del fraude no está sometida a una exigencia de transposición como la que rige para las disposiciones de la Directiva 2003/49. El TJUE trató de incluir el citado principio en la finalidad de la Directiva y sus objetivos esenciales, de manera que la misma no puede aplicarse allí donde existan estructuras fraudulentas o abusivas, ya que ello menoscabaría el propio mercado interior: la norma de la UE no pretende dar cobijo a operaciones puramente artificiales. Por ello, tal principio general permite a las autoridades nacionales denegar el acceso a la Directiva 2003/49 para

las prácticas fraudulentas o abusivas, aunque no tengan mecanismos específicos en su Derecho interno. Llama ciertamente la atención cómo el TJUE trata de limitar el alcance de *Kofoed*, una sentencia que había mantenido justo la posición contraria a la hora defendida por el TJUE: abiertamente el TJUE reconoce que tal sentencia recordó que el principio de seguridad jurídica impedía oponer a un particular las disposiciones de la Directiva y que existía la obligación de interpretar el Derecho nacional conforme a la Directiva, pero, sin embargo, matiza que, de ella, no puede deducirse que a los órganos jurisdiccionales nacionales les resulte imposible denegar, en caso de fraude o abuso, la ventaja derivada de una Directiva, pues tal denegación está en línea con el principio general de prohibición del abuso del Derecho de la UE. Esto no equivale a imponer una obligación al particular afectado en virtud de una Directiva, sino que sólo es la mera consecuencia de la constatación de que las condiciones objetivas requeridas para la obtención de la ventaja buscada, establecidas en la citada Directiva, sólo se cumplirían formalmente (vid., por analogía, la STJUE *Italmoda*, en materia de IVA, comentada en el n. 166 REDF). En realidad, el abandono de la jurisprudencia *Kofoed* se inserta en la línea jurisprudencial del TJUE tendente a reconocer en las Directivas ciertos principios generales del Derecho o derechos subjetivos que delimitan también su ámbito de aplicación (vid., por ejemplo, la STJUE *Association de Médiation Sociale*, C-176/12, aunque en este caso el TJUE no consideró que el art. 27 de la Carta de Derechos Fundamentales atribuyese derechos subjetivos perfectamente delimitados) y supone un contrapunto al efecto directo horizontal que se ha reconocido a los derechos de la Carta Derechos fundamentales de la UE, con todo lo que ello implica para los Estados miembros y su legislación, cuando las disposiciones de una Directiva se ha entendido que eran manifestación de estos derechos (STJUE (Gran Sala) de 6 de noviembre de 2018, *Bauer*, C-569/16 y C-570/16, ECLI:EU:C:2018:871).

No menos interés reviste la respuesta del TJUE relativa a cuáles son los elementos constitutivos del abuso del Derecho y cómo puede probarse su concurrencia. Según el TJUE, el examen conjunto de los hechos es lo que permitirá verificar si concurren los elementos de una práctica abusiva y, especialmente, si los operadores económicos han efectuado operaciones artificiales o formales, carentes de toda justificación económica y comercial, con el objetivo esencial de buscar una ventaja indebida. No corresponde al TJUE apreciar los hechos, pero sí que puede dar indicaciones precisas para guiar al tribunal nacional en su interpretación. Para el TJUE tales indicios se verificarían con la creación de sociedades instrumentales que, una vez reciben intereses, los retransfieren íntegramente o en su cuasitotalidad, y en un plazo breve, a entidades que no cumplen los requisitos de la Directiva

2003/49 (objetivos, subjetivos o territoriales). En los casos planteados, en los que siempre hay entidades de fuera de la UE que no satisfacen los requisitos para obtener la exención que regula la Directiva 2003/49, existirá abuso si la entidad instrumental que resulta inmediatamente perceptora de los intereses en la UE sólo realiza un beneficio gravable insignificante (porque permite que las rentas fluyan a sus auténticos beneficiarios a través de ella), cuando su única actividad es la percepción de intereses y la transferencia de estos a terceros o no tenga actividad económica real, considerando las características de la sociedad, su actividad y forma de gestión y sustancia (a través de la contabilidad, estructura de costes, personal, instalaciones y equipos). Los contratos firmados entre las partes y el hecho de que no se haya conferido a la sociedad instrumental el poder de disponer de los fondos que reciba pueden ser indicios también relevantes, ya sea por obligaciones contractuales con terceros o por cómo se desarrollan los hechos. El intento de adaptarse a cambios legislativos o las operaciones complejas dentro de un grupo también pueden ser indicios a tomar en cuenta. Si el tercero al que se transfieren los fondos hubiera gozado de ventajas similares si los intereses se le hubieran pagado directamente, podríamos estar ante un indicio de que la operación no es abusiva. Allí donde se constate que el beneficiario efectivo de los intereses no reside en la UE, no será preciso, añadió el TJUE constatar que se produce un fraude o abuso.

En suma, el TJUE estimó que la concurrencia de abuso exige que estén presentes circunstancias objetivas que acrediten que, pese al cumplimiento formal de las condiciones de la norma, no se consiga el objetivo perseguido por ésta y un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener un beneficio derivado de la norma de Derecho de la Unión mediante la producción artificial de las condiciones que se requieren para su obtención. Estos elementos pueden probarse por indicios como los mencionados, siempre que sean objetivos y concordantes. Lo cierto es que, a pesar de que formalmente el TJUE parece distinguir entre abuso y beneficiario efectivo, en la práctica, parece que los indicios que menciona el TJUE, en algunas situaciones, son elementos relevantes que pueden determinar que no estemos ante el beneficiario efectivo de los intereses y, al definir el abuso, no distingue claramente entre este concepto y el significado de la expresión beneficiario efectivo.

Por lo que respecta a la carga de la prueba, el TJUE remarcó que una autoridad fiscal puede exigir a la sociedad perceptora que demuestre ser el beneficiario efectivo de los intereses que recibe o que puedan solicitar a los sujetos pasivos las pruebas que estimen necesarias para la liquidación correcta del impuesto. No obstante, si se pretende denegar el acceso a la Directiva por prácticas abusivas,

corresponde al Estado miembro probar que concurren los elementos constitutivos de abuso, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes, en particular, que la sociedad a la que se pagan no es el beneficiario efectivo de estos. A estos efectos, no corresponde a la autoridad fiscal demostrar quien puede ser el beneficiario efectivo (para ella podría ser imposible), sino sólo demostrar que el supuesto beneficiario efectivo no es más que una sociedad instrumental por medio de la cual se ha cometido abuso del Derecho.

La cuestión relativa a si la SICAR luxemburguesa (en el asunto C-118/16) puede beneficiarse de la Directiva sólo resultaba pertinente, como recordó el TJUE, si se podía considerar a la misma como beneficiario efectivo de los intereses recibidos. Como es sabido, la Directiva condiciona el acceso a la misma a los requisitos del art. 3.1.a). Ni el requisito relativo a la forma societaria ni a la domiciliación en un Estado miembro planteaban problemas en el caso de la SICAR. Sin embargo, en relación con el requisito de sujeción a impuestos del art. 3.a).iii), el TJUE constató que la SICAR está sujeta al IS luxemburgués, no obstante, los intereses que percibe están efectivamente exentos de imposición y, en este caso, a salvo las comprobaciones del órgano jurisdiccional nacional, procedería concluir que se incumple el requisito de sujeción a impuestos. Para el TJUE, esta interpretación resulta corroborada por el art. 1.5. de la Directiva que, para el caso de percepción de intereses por EPs, establece que tales ingresos estén sujetos a impuestos en su país de ubicación, así como por el objetivo de la norma, que no es otro que garantizar que los pagos de intereses estén gravados en un único Estado miembro. Estamos ante una conclusión sorprendente y que supone un giro radical con respecto a los efectos de la Directiva: hasta el momento se había interpretado que el requisito de sujeción a impuestos tenía naturaleza subjetiva (referido a la entidad), no objetiva (referido a la renta) y, precisamente, para garantizar la imposición de los intereses o cánones al menos una vez, la Comisión ha intentado promover sin éxito reformas de la Directiva con el fin de alcanzar este objetivo que, en varios párrafos de su sentencia, el TJUE impone ahora por vía judicial.

Por último, el TJUE abordó las cuestiones relativas a la compatibilidad de la normativa danesa con las libertades fundamentales del TFUE, en concreto, con la libre circulación de capitales. En primer lugar, el TJUE puntualizó que, en caso de comportamientos abusivos o fraudulentos, es jurisprudencia reiterada que no resulta posible la invocación de las medidas del TFUE por parte de una sociedad residente de un Estado miembro. En segundo lugar, allí donde se incumplan los requisitos de la Directiva 2003/49 sin que se haya constatado la existencia de fraude o abuso en el

sentido del art. 5 Directiva, sí que sería posible considerar si una normativa nacional como la danesa resulta contraria a las libertades.

De acuerdo con la legislación danesa, los pagos de intereses a entidades no residentes están sujetos a retención en la fuente mientras que los pagos a entidades residentes no se encuentran sujetos a la misma obligación durante los dos primeros ejercicios fiscales y, en consecuencia, no tiene la entidad residente obligación de liquidar el impuesto hasta una fecha bastante posterior a la de la retención en la fuente aplicable a la sociedad no residente. Al tratarse de operaciones de préstamo, el TJUE entendió que estaban incluidas en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales del art. 63 TFUE y que la obligación de retención / responsabilidad del retenedor vinculada a los préstamos con no residentes podría determinar la existencia de una restricción contraria a tal libertad, al hacer estos préstamos menos atractivos que los concertados con entidades nacionales. Tanto la retención como la responsabilidad que sirve de garantía a la práctica de la retención han sido consideradas como amparadas por la exigencia imperativa consistente en la protección de la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto (vid., por ejemplo, la STJUE *Brisal*, C-18/15). No obstante, el TJUE concluyó que la normativa danesa, por cuanto implicaba que, en situaciones internas, no se exigiese el impuesto correspondiente a los intereses hasta pasados dos ejercicios, mientras que, en las transfronterizas, la responsabilidad se devengaba inmediatamente, generaba una restricción no justificada a la libre circulación de capitales. Si bien, en *Truck Center*, C-282/07, el TJUE admitió la posibilidad de exigir retenciones sobre los intereses pagados a entidades no residentes cuando tal retención no existía en situaciones internas, lo hizo sobre la base de que las entidades nacionales estaban obligadas a realizar pagos anticipados del IS con respecto a los ingresos que iban obteniendo. No es éste el caso de la normativa danesa, que no se limita a establecer regímenes de tributación diferentes en función del lugar de residencia de la sociedad que percibe los intereses pagados por una sociedad residente, sino que dispensa a la sociedad residente que percibe los intereses de otra sociedad residente de la obligación de efectuar un pago a cuenta en relación con los intereses durante los dos primeros ejercicios fiscales, sin que una norma similar se aplique a las entidades no residentes (aunque la existencia de un diverso trato fiscal debe hacerse por cada ejercicio individualmente considerado). Es decir, si bien el distinto sistema de gestión del impuesto entre entidades residentes y no residentes resulta admisible, para el TJUE no podía considerarse compatible con el art. 63 TFUE que las sociedades no residentes tributaran en el momento del pago y las residentes más de dos ejercicios fiscales después. Por las mismas razones también resultaba contrario

al art. 63 TFUE la exigencia de intereses de demora más elevados en operaciones internacionales con respecto a las operaciones puramente internas.

Los tribunales nacionales también habían planteado al TJUE si la imposibilidad de deducción de gastos en el momento de practicar la retención en el supuesto de préstamos internacionales (por ejemplo, los intereses pasivos que pagase a terceros el prestamista no residente) con respecto a las situaciones nacionales podía suponer una vulneración del TFUE. De la STJUE *Brisal*, C-18/15, n. 172 REDF, recordó el TJUE, se deriva que una normativa con arreglo a la cual una sociedad no residente debe tributar, por la vía de la retención en la fuente practicada por una sociedad residente, por los intereses que le paga esta última, sin posibilidad de deducción de los gastos profesionales directamente relacionados con la actividad derivada del préstamo en cuestión, como los gastos por intereses soportados, mientras que las sociedades residentes que perciben intereses de otra sociedad residente sí que pueden deducir tales gastos, constituye una restricción a la libre circulación de capitales. A estos efectos, el TJUE no aceptó que la posibilidad de fraude o abuso en este tipo de situaciones pudiera justificar la legislación danesa ya que, en estos casos, no se aplicaría la Directiva 2003/49 ni tampoco podrían invocarse válidamente las libertades del TFUE.

La STJUE que ahora reseñamos resulta fundamental desde la perspectiva de la definición del concepto de abuso y fraude en el Derecho de la UE. En primer lugar, el TJUE intenta, aunque no lo consigue, aclarar el concepto de beneficiario efectivo, afirmando la relevancia que tienen, para la interpretación de este concepto, los Comentarios al MC OCDE, aunque no da la impresión de que el TJUE haya entendido correctamente el significado de esta expresión en el MC OCDE.² En segundo lugar, el TJUE precisa el concepto de fraude / abuso y los elementos fundamentales a tomar en consideración en relación con sociedades interpuestas, pero confunde beneficiario efectivo y abuso. En cuanto al concepto de abuso, sigue manteniendo su doctrina en el sentido de que está prohibida la operación cuya finalidad única o esencial sea la búsqueda de una ventaja fiscal, con lo que se mantiene un test ligeramente distinto del regulado en el art. 29.9 MC OCDE 2017, art. 7.1. MLI o la Acción 6 BEPS más vinculado a la consideración como abusiva de una operación si el propósito fiscal es ‘una de las finalidades principales’ del arreglo o transacción. En tercer lugar, es de gran relevancia que el TJUE matice expresamente su jurisprudencia anterior y ahora diga que el concepto

² Sobre el concepto de ‘beneficiario efectivo’, que ha generado ríos de tinta en el ámbito de la fiscalidad internacional, vid. Lang et al. (eds). *Beneficial Ownership: Recent Trends*, Amsterdam, IBFD, 2013 y la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

de abuso o fraude del Derecho de la UE se puede imponer incluso frente a los particulares por parte del Estado (la entrada en vigor del art. 6 de la Directiva 1164/2016 el 1 de enero de 2019, sin embargo, reduce el impacto de esta conclusión, al establecer un concepto de abuso uniforme en el ámbito del IS, IRNR). En cuarto lugar, la concepción del requisito de sujeción a impuesto de la Directiva 2003/49 como referido a los intereses o cánones cubiertos y no a la entidad supone una innovación que difícilmente encuentra acomodo tal norma, como demuestra el hecho de que la Comisión (además del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial) lleva años tratando de promocionar cambios en la citada Directiva para imponer tal consecuencia que ahora el TJUE establece por vía interpretativa. En conclusión, estamos, sin duda, ante una sentencia con indudable impacto en el ámbito internacional y en el nacional y que, desafortunadamente, no parece contener el nivel de análisis y rigurosidad que la ocasión merecía.

La STJUE (Gran Sala) de la misma fecha, *T Danmark e Y Denmark Aps* C-116/16 y C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, se refiere a estructuras idénticas, en un caso del mismo grupo societario, o similares (en el otro caso) a las consideradas en *N Luxembourg 1 et al.*, con la particularidad de que las autoridades danesas cuestionaban la aplicación del art. 5, en relación con el art. 1.2., de la Directiva 90/435, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales, en su versión originaria. En este caso, lo que se cuestionaba era la interposición por parte de entidades de Estados terceros de entidades holding luxemburguesas y chipriotas para cobrar dividendos de fuente danesa libres de retención. El pronunciamiento es idéntico a *N Luxembourg 1 et al.* con la particularidad de que, puesto que la Directiva 90/435, a diferencia de la Directiva 2003/49, no tiene la cláusula del beneficiario efectivo, el TJUE no tuvo necesidad de pronunciarse sobre el significado de este término, aunque está implícito en el texto de la STJUE que la entidad holding interpuesta debe ser el beneficiario efectivo de los dividendos que recibe para que la Directiva 90/435 pueda aplicarse (así ocurre también en los Convenios de Doble Imposición donde no se utiliza tal expresión en el artículo relativo a dividendos).

3.2. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019, X GmbH / Finanzamt Stuttgart, C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136

Materias tratadas: Libre circulación de capitales y terceros Estados – Interpretación de la cláusula de ‘standstill’ del art. 64.1. TFUE – Vulneración por la norma de TFI nacional de la libre circulación de capitales en una situación de terceros Estados – Interpretación del concepto ‘montaje puramente artificial’ cuando la libertad aplicable es la libre circulación de capitales (matización de la jurisprudencia *Cadbury Schwepps*).

Hechos: El litigio al que se refiere este asunto presenta hechos simples pero alguna cuestión normativa compleja vinculada con evolución del ordenamiento alemán. La sociedad alemana X tenía durante el ejercicio 2005 y 2006 una participación del 30 por 100 en una sociedad suiza (“Y”). En relación con ciertas rentas calificadas como pasivas, la Administración alemana estimó que se aplicaba en este caso la normativa de este país sobre transparencia fiscal internacional (“TFI”) para incluir en la base imponible de X las rentas recibidas por Y. La citada normativa sólo se aplicaba en relación con terceros países cuando se diera un determinado nivel de participación en la sociedad y ésta tributara por debajo de un determinado nivel impositivo mínimo. La legislación alemana sobre TFI, ya vigente el 31 de diciembre de 1993 (fecha relevante a efectos de determinar si estaba amparada por la excepción del art. 64.1 TFUE), fue modificada de forma sustancial en el año 2000, pero, sin embargo, esta reforma no llegó a resultar de aplicación, puesto que, en el año 2001, nuevamente la norma alemana sobre TFI se volvió a reformar para retornar a una normativa idéntica a la vigente el 31 de diciembre de 1993 con una única diferencia: mientras que la normativa vigente en 1993 se aplicaba cuando un residente en Alemania tenía participaciones en sociedades extranjeras iguales o superiores al 10 por 100, la reforma de 2001 redujo el nivel de participación al 1 por 100 del capital de la sociedad extranjera.

El Bundesfinanzhof se preguntaba si la normativa alemana resultaba contraria a la libre circulación de capitales del art. 63.1 TFUE (que prohíbe las restricciones en los movimientos de capitales entre la UE y terceros países) o si podía estar amparada por el art. 64.1 TFUE (que permite la aplicación a terceros países de las restricciones vigentes a 31 de diciembre de 1993 cuando tales movimientos supongan inversiones directas). En relación con este último precepto, la duda del tribunal nacional era doble: (1) si la modificación de la normativa de TFI que no resultó aplicable y la posterior vuelta en 2001 a la legislación vigente a 31 de diciembre de 1993 podía estar amparada por el art. 64.1 TFUE y (2) si el hecho de ampliar el ámbito de aplicación de la normativa de TFI (bajando el umbral de participación del residente en Alemania del 10 por 100 al 1 por 100) suponía también una variación

sustancial que dejaba fuera de la protección del art. 64.1. TFUE a la normativa alemana, ya que la misma no sólo se aplicaba a las inversiones directas sino también a las inversiones de cartera tras la reforma de 2001.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE concluyó que el hecho de que la normativa nacional tenga un ámbito de aplicación más extenso que la cláusula de *stanstill* del art. 64.1 TFUE no impide invocar la protección de ésta para los movimientos de capital a los que se refiere este último. Esto es, el hecho de que la normativa alemana se aplicara a inversiones directas y de cartera no impide estimar que las restricciones de capitales en relación con las primeras puedan estar protegidas por el art. 64.1. TFUE mientras que las segundas no lo estarían. La consecuencia sería que la legislación alemana sobre TFI podría estar protegida en relación con inversiones directas, pero no en los supuestos en que no sean calificables como tales. En relación con la modificación del año 2000 y su posterior derogación en 2001 sin que hubiera resultado aplicable con el fin de volver a la legislación vigente a 31 de diciembre de 1993, el TJUE recordó su jurisprudencia sobre el art. 64.1. TFUE en el sentido de que las disposiciones nacionales aprobadas después de dicha fecha no quedan excluidas de la protección de la cláusula de ‘*stanstill*’ si, en lo sustancial, mantienen la regulación vigente a 31 de diciembre de 1993 o eliminan algún obstáculo a la libre circulación de capitales presente en esa legislación anterior. Si, tras el 31 de diciembre de 1993, la normativa existente se derogó o modificó sustancialmente, se entiende que el Estado renuncia a la protección que la cláusula ofrece en relación con terceros países. Esto es, el art. 64.1 TFUE tiene dos requisitos para su aplicación, (1) que se mantenga en sustancia la regulación vigente el 31 de diciembre de 1993 y (2) que también exista una continuidad temporal en la legislación nacional. Para el TJUE, sin embargo, en el caso particular de la normativa de TFI alemana, se cumplía el requisito de la continuidad temporal ya que, aunque la reforma del año 2000 entró en vigor, su aplicación efectiva estaba diferida en el tiempo y fue derogada antes de que pudieran aplicarse, volviéndose a la legislación en vigor el 31 de diciembre de 1993. Puede argumentarse en ese caso, apuntó el TJUE, que la restricción vigente el 31 de diciembre de 1993 prosiguió siendo aplicable hasta 2001 sin discontinuidad (no obstante, este punto debe comprobarlo el tribunal nacional, ya que, si la reforma de 2000 fue efectivamente aplicable, entonces habría existido una derogación material de la normativa vigente el 31 de diciembre de 1993 a la que no podría volver el Estado miembro en un momento posterior).

A la vista de las contestaciones sobre el art. 64.1. TFUE procedía en buena lógica responder a la

cuestión prejudicial del tribunal nacional sobre si la normativa sobre TFI alemana vulneraba el art. 63 TFUE ya que, como consecuencia de la modificación de 2001, había situaciones que no encontraban protección en la cláusula de ‘stanstill’ (en concreto, la aplicación de la norma sobre TFI a las inversiones de cartera que no fuese posible caracterizar como directas). Como no podía ser de otra forma, ya que responde a una jurisprudencia reiterada, el TJUE admitió la comparabilidad de la adquisición de participaciones en una sociedad nacional con las propias de una sociedad domiciliada en un tercer Estado, por cuanto, en ambos casos, está gravando los rendimientos tanto de la sociedad del tercer Estado como de la sociedad nacional. Correspondía, en consecuencia, examinar si la normativa sobre TFI podía estar justificada por alguna razón imperiosa de interés general. Alemania, junto con otros gobiernos, había invocado la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la jurisdicción tributaria, evitar el fraude y la evasión fiscal y la necesidad de garantizar la eficacia de las inspecciones tributarias y el TJUE hizo un examen conjunto de las mismas y de la adecuación de la normativa nacional con el principio de proporcionalidad, centrándose principalmente en la prevención del fraude y la evasión fiscal. El TJUE puntualizó que la apreciación de los hechos corresponde al tribunal nacional, aunque en una situación como la de Y no cabe descartar que se busque sustraer rentas de gravamen en Alemania y que, en principio, la normativa nacional resulte adecuada para atacar este tipo de estructuras. Sin embargo, es doctrina reiterada que las presunciones generales de fraude y evasión no resultan admitidas y, al no permitir la normativa alemana la prueba de que la estructura responde a razones válidas, podría ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persigue.

A estos efectos, el TJUE diferenció la STJUE *Cadbury Schweppes* de la situación planteada en la sentencia ahora reseñada. En *Cadbury*, un caso sobre libertad de establecimiento, la existencia de un montaje puramente artificial estaba vinculado a la inexistencia de elementos que permitieran deducir la existencia de un establecimiento efectivo con la creación de una sociedad en el extranjero. En este supuesto, al tratarse de un caso de libre circulación de capitales, el concepto de montaje puramente artificial no puede reducirse necesariamente a los elementos referentes a la falta de realidad económica de la domiciliación de una sociedad mencionados en los párra. 67 y 68 de la STJUE *Cadbury*, ya que puede concurrir, en distintas formas, la creación artificial de las condiciones referidas para eludir indebidamente la tributación en un Estado miembro o para acogerse indebidamente a un beneficio fiscal en este por lo que se refiere a la libre circulación de capitales. Ciertamente, los indicios mencionados en *Cadbury* podrían determinar la existencia de un montaje

puramente artificial también para aplicar las normas sobre la libre circulación de capitales, en particular, cuando resulta necesario valorar la justificación comercial de una adquisición de participaciones en una sociedad que no ejerce actividades económicas propias. No obstante, dicho concepto también puede incluir en el ámbito de la libre circulación de capitales cualquier estructura cuyo objetivo principal o uno de los objetivos principales sea la transferencia artificial de beneficios obtenidos gracias a las actividades realizadas en el territorio de un Estado miembro y destinadas a terceros países de baja tributación (párra. 84). Y probablemente sea esta frase de la sentencia la que más dudas genere, ya que la redacción del concepto de abuso parece aproximarse en demasía al llamado ‘principal purpose test’ del art. 29.9 MC OCDE 2017, del art. 7.1 MLI, o la Acción 6 de BEPS. Si es un movimiento que el TJUE hace de aproximación o no al concepto internacional, resulta un tanto sorprendente, sobre todo, a la vista de que el art. 6 Directiva 1164/2016 no diferencia entre abuso en situaciones de terceros Estados e internas de la UE y del pronunciamiento en *N Luxembourg I* y *T Danmark*.

Sin embargo, la normativa nacional debe poder permitir al contribuyente probar que la sociedad intermedia no es un montaje puramente artificial, que responde la participación a razones comerciales o a la realidad de la actividad económica ejercida por tal sociedad. En este sentido, aunque la tributación baja o la naturaleza pasiva de los rendimientos sean indicios de una conducta que pueda desembocar en la existencia de fraude o evasión fiscal, no resultan suficientes, por sí solos, para declarar que la adquisición de participaciones en esta sociedad por parte de un sujeto pasivo residente en un Estado miembro implique necesariamente una estructura artificial en todos los casos. Sólo una normativa que permitiera al sujeto pasivo probar las razones comerciales por las que se celebró la transacción de que se trate sin someterlo a restricciones administrativas excesivas cumpliría, en consecuencia, con el principio de proporcionalidad. Al no permitirlo la normativa alemana, podría no estar justificada por la exigencia imperativa consistente en la necesidad de prevenir el fraude o la evasión fiscal.

Sin perjuicio de lo anterior, es jurisprudencia reiterada también en relación con terceros Estados que el contexto jurídico de los movimientos de capitales puramente intracomunitarios y los que se producen entre Estados miembros de la UE y tales terceros Estados es distinto y que la jurisprudencia sobre las libertades en el interior de la UE no puede trasladarse *mutatis mutandi* a las relaciones con los terceros Estados. En el ámbito interno de la UE, la información que un sujeto pasivo aporta a la

autoridad fiscal sobre operaciones en otro país puede ser contrastada a través de los mecanismos de intercambio de información que permitan comprobar la realidad de dichos datos. En el caso concreto planteado, la Administración alemana debería ser capaz de verificar los datos que se aporten sobre las actividades en el tercer país a fin de determinar si existe o no un montaje puramente artificial. Corresponde en este caso al tribunal remitente comprobar si entre Alemania y Suiza existen obligaciones de carácter convencional por las que se establezca un marco normativo de cooperación e intercambio de información que faculte a las autoridades tributarias alemanas comprobar la información que le pudiera aportar el sujeto pasivo en el sentido de que la participación en la sociedad suiza no responde a un montaje puramente artificial. Si tal marco normativo no existiera, la normativa alemana estaría justificada; en cambio, si dicho marco existe, el sujeto pasivo afectado debería tener la oportunidad de demostrar, sin restricciones excesivas, las posibles razones comerciales de su inversión en el país de que se trate (según el AG, el marco de intercambio de información sí que existía y estaba constituido por el Convenio de la OCDE / Consejo de Europa sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, aunque al no suministrar información Suiza más que con respecto a ejercicios antes de la entrada en vigor del mismo para Suiza, el 1 de enero de 2017, y estar referida la situación de hecho considerada a los ejercicios 2005 y 2006, en relación con estos ejercicios sea imposible el intercambio de información).

Al margen de la aclaración de la interpretación que la STJUE ahora reseñada supone con respecto al art. 64.1. TFUE, la misma es más relevante por otras cuestiones, a saber:

- Traslada la jurisprudencia *Cadbury* al ámbito de los terceros Estados, lo que puede suponer que la libre circulación de capitales tenga un impacto directo en legislaciones nacionales sobre TFI o incluso que pudiera considerarse contrario a la misma el art. 7.2.a) in fine de la Directiva 2016/1164 (que excluye la posibilidad de probar la existencia de realidad económica en una de las modalidades de normativa de TFI que tal norma regula),³ aunque sólo en relación con los Estados terceros con los que exista un marco de intercambio de información adecuado.
- Matiza el concepto de montaje puramente artificial de la sentencia *Cadbury* cuando resulte aplicable otra libertad del TFUE, lo cual puede producir la consecuencia de que no siempre

³ Vid. a este respecto, P. Arginelli, “The ATAD and Third Countries”, en A. Martín Jiménez, *The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPs Environment*, Amsterdam: IBFD, 2019, p. 215 y ss.

sea necesario probar la existencia de una actividad económica como tal vinculada a un establecimiento efectivo en un territorio (de un Estado miembro o no), con el efecto de que normas como la española de TFI podrían plantear problemas incluso en situaciones intra UE (en concreto, el art. 100.16 LIS), además de en relación con terceros Estados.

- Supone un paso más en la unificación del concepto de abuso / fraude del Derecho de la UE al aplicar en el contexto del concepto ‘montaje puramente artificial’ una definición de abuso en línea con la jurisprudencia general del TJUE en esta materia, aunque hay quien defiende que la voluntad de esta sentencia es alinear el concepto de abuso en la libre circulación de capitales con el derivado de la Acción 6 del Plan BEPS, el MLI (art. 7.1.) y el art. 29 (9) MC OCDE 2017, creando diferencias entre el concepto de abuso dentro de la UE y en relación con terceros Estados⁴ El sentido de la sentencia, en este punto, no queda completamente claro.

3.3. Sentencias reseñadas de forma más breve

La STJUE (Sala Décima) de 6 de diciembre de 2018 de 6 de diciembre de 2018, *Montag*, C-480/17, ECLI:EU:C:2018:987 se refiere a una situación en la que el TJUE debió decidir si la contribución al Instituto de Previsión vinculado a la colegiación obligatoria en Alemania de un abogado de este país residente en Bélgica se debe considerar como un gasto vinculado a un ingreso de fuente alemana y, en consecuencia, ser deducible o, por el contrario, como una ventaja vinculada a la situación personal a la que se aplicaría la regla *Schumacker* en el sentido de que corresponde apreciarla al Estado de residencia y no al Estado de la fuente (salvo que el contribuyente obtenga la mayoría de su renta en el Estado de la fuente). El Sr. Montag, residente en Bélgica era socio de un despacho de abogados con forma de LLP (partnership) inglesa que obtenía el 54 por 100 de su beneficio de Alemania. Para él, tanto para ejercer como abogado en Bruselas como para hacerlo en Alemania, resultaba un requisito indispensable estar inscrito en un Colegio de Abogados Alemán, lo que conllevaba la obligación de inscripción en el Instituto de Previsión para los Abogados, en su caso, de Renania del Norte-Westfalia. El Sr. Montag abonó al citado Instituto contribuciones obligatorias y otras voluntarias (además de realizar pagos también a un seguro privado de jubilación

⁴ B. Kuźniacki, “Foreseeing the Impact of X GmbH (Case C-135/17), I: Understanding the PPT Standard under CJEU Case Law”, Kluwer Tax Law Blog, March 18, 2019 (<http://kluwertaxblog.com/author/blazej-kuzniacki/>).

voluntario). Ninguna de estas contribuciones resultaba deducible del impuesto sobre la renta a pagar en Alemania como consecuencia de que la sociedad de personas en la que participaba el Sr. Montag obtenía el 54 por 100 de su beneficio en Alemania (y tales rentas se le imputaban a efectos del impuesto sobre la renta alemán), aspecto que el Sr. Montag consideró como contrario a la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE). Los pagos tampoco resultaban deducibles en Bélgica en el IRPF de este país.

Ante las dudas que había suscitado Alemania, la STJUE *Montag* calificó las contribuciones obligatorias al Instituto de Previsión Social como gastos vinculados de forma directa a los rendimientos de fuente alemana (no vinculados por tanto estrictamente a la situación personal del contribuyente), por lo que quedaban excluidos de la aplicación de la jurisprudencia *Schumacker* y debían ser tomados en cuenta en Alemania a los efectos de reducir la base imponible en este país (la deducción se permitía a los contribuyentes residentes). Según el TJUE, son gastos con un vínculo directo con la actividad realizada en Alemania y necesarios para su ejercicio: de otra forma, si no realizara las cotizaciones obligatorias al Instituto de Previsión Social alemán, no podría ejercer como abogado en Alemania ni en Bélgica. Es decir, los gastos están ocasionados por el ejercicio de la actividad que generó los rendimientos imposables y son necesarios para el ejercicio de la misma. En consecuencia, concurre la condición requerida en la jurisprudencia del TJUE sobre deducción de gastos por no residentes de que el gasto sea indisociable de la actividad que produce el rendimiento imponible. El hecho de que la cotización esté vinculada a la generación de un derecho a pensión, que según Alemania demostraba la vinculación de la cotización con una situación personal y familiar, no fue considerado relevante por el TJUE. Sin embargo, el TJUE no consideró que concurriera tal vínculo directo en las cotizaciones que no tenían carácter de obligatorias (las voluntarias y el seguro privado suscrito en Alemania) y, en relación con estas últimas, sin tampoco mucho despliegue argumental o con plena lógica, el TJUE consideró que la situación de residentes y no residentes no era comparable (por lo que no procedía analizar si existía discriminación en este punto). Por lo que respecta a la posibilidad de justificar la legislación alemana por alguna exigencia imperativa, el TJUE estimó que el riesgo de que las cotizaciones obligatorias se pudieran deducir en dos o más Estados no estaba suficientemente desarrollado por Alemania como para que el TJUE pudiera considerarlo o que la Directiva 77/799, en su versión modificada por la Directiva 2006/98 no pudiera evitar dicho riesgo.

La STJUE *Montag* nuevamente vuelve a revelar los problemas de la jurisprudencia *Schumacker*,

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

ampliamente criticada en estas páginas, y supone una línea continuista con la STJUE *Grünwald*, C-559/13 (n. 166 REDF).

La STJUE (Sala Décima) de 19 de diciembre de 2018, *Cadeddu*, C-667/17, ECLI:EU:C:2018:1036, reiteró el principio según el cual nada impide que estén sujetas al IRPF nacional las ayudas financiadas mediante fondos estructurales europeos (art. 80 del Reglamento (CE) n. 1083/2006 del Consejo, de 11 de julio de 2006).

Por su parte, la STJUE (Sala Décima) de 23 de enero de 2019, *Zyla*, C-272/17, ECLI:EU:C:2019:49, estimó que el art. 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que, a fin de establecer el importe de las cotizaciones debidas a la seguridad social de ese Estado por un trabajador, prevé que la reducción de las cotizaciones a la que un trabajador tiene derecho en relación con un año natural, es proporcional al período durante el cual ese trabajador está afiliado al régimen de seguridad social de dicho Estado miembro, excluyendo así de la reducción anual una parte de esta proporcional al período durante el cual ese trabajador no estuvo afiliado a dicho régimen y residió en otro Estado miembro sin ejercer actividad alguna. Básicamente, esta STJUE destaca por excluir la aplicación de los principios derivados de la STJUE *Schumacker* al ámbito de las cotizaciones a seguridad social (la norma controvertida holandesa fue considerada desde esta perspectiva debido a las particularidades del sistema de integración del IRPF y las cotizaciones a la seguridad social en Holanda).

La STJUE (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019, *Wächter*, C-581/17 ECLI:EU:C:2019:138, reviste gran importancia por varias razones. En primer lugar precisa que el Acuerdo sobre Libre Circulación de Personas entre la Comunidad Europea, sus Estados miembros y Suiza de 21 de junio de 1999 (DO 2002 L 114, p. 6) cubre no solo a los trabajadores por cuenta ajena sino también situaciones que, en el ámbito del TFUE, estarían comprendidas en la libertad de establecimiento, como es la referida en el supuesto de hecho planteado en este caso: el Sr. Wächter trasladó su residencia a Suiza, donde es titular del 50 por 100 de las acciones de una sociedad, junto con otro socio, y, además, es administrador de la misma, por lo que no puede calificarse a esta persona como trabajador por cuenta ajena. Para el TJUE, el citado acuerdo comprende la situación de ejercicio de una actividad económica por cuenta propia a través de una sociedad y no sólo los trabajadores dependientes (con ello matiza de forma importante su jurisprudencia *Picart*, C-355/16, dejando

reducidas sus conclusiones a la situación particular de este último caso, donde la actividad se seguía ejerciendo en la UE y era puramente pasiva, no de ejercicio de una actividad económica en territorio suizo). Acto seguido el TJUE admitió que el Sr. Wächtler podía invocar las disposiciones del Acuerdo frente a su Estado de nacionalidad, Alemania, al trasladar su residencia a Suiza, lo que posibilitaba la utilización del mismo para atacar el impuesto de salida alemán que gravaba las participaciones que el Sr. Wächtler tenía de forma inmediata, con el traslado de residencia, sin aplicarse la normativa alemana que recogía la jurisprudencia del TJUE sobre impuestos de salida para el caso de Estados de la UE y de la EEE. Con estas conclusiones no fue complicado para el TJUE trasladar al art. 21 del Acuerdo UE-Suiza las conclusiones sobre su jurisprudencia en materia de impuestos directos y reducir los efectos de este precepto en línea con lo establecido en otros casos similares (vid. la STJUE *Secil*). Esta conclusión justificó que el impuesto de salida alemán se estudiara desde la perspectiva de la jurisprudencia del TJUE sobre ‘exit tax’ vertida en situaciones intra UE o entre países de la UE y del EEE, con la consecuencia de que el TJUE no aceptó que el pago del exit tax en el momento del traslado de la residencia de Alemania a Suiza pudiera estar justificado por ninguna exigencia imperativa de interés general o el principio de proporcionalidad. En este sentido, la parte del razonamiento que, quizás, tenga mayor interés sea la relativa a la desestimación de la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales como exigencia imperativa que pudiera justificar el impuesto alemán. En efecto, para el TJUE, la inexistencia de un acuerdo de asistencia de recaudación en vigor entre Alemania y Suiza no justificaba la exigencia inmediata del ‘exit tax’, ya que podía ser más proporcionado demandar al contribuyente la constitución de una garantía si pretendía que el cobro del citado impuesto se aplazase.

La STJUE *Wächtler* produce dos efectos fundamentales. Desde la perspectiva más general confirma la potencialidad que los acuerdos internacionales de la UE con terceros Estados, y, en particular, con Suiza, pueden tener sobre las normas tributarias en materia de impuestos directos.⁵ Desde la óptica del ordenamiento español, esta sentencia tiene un efecto práctico importante en relación con el art. 95 bis IRPF y, en concreto, sobre su párra. 6, que debería extenderse a situaciones de traslado de residencia a Suiza cubiertas por el Acuerdo UE-Suiza (de hecho, el Gobierno español apoyaba la posición alemana en el procedimiento).

⁵ Sobre los efectos de este tipo de acuerdos, vid. nuestro trabajo “Trade Agreements and the External Tax Policy of the EU: Is a Change in Direction Needed, and Are EU Tax Treaties and Alternative?”, en A. Martín Jiménez (ed.), *The External Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment*, Amsterdam: IBFD, 2019, p. 51 y ss.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

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

4.1. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024

Materias tratadas: Ayudas de estado de naturaleza tributaria – Concepto de ventaja selectiva y medida general: incluye un régimen de exención en el impuesto sobre transmisiones inmobiliarias para operaciones de restructuración – Excepción relativa a la naturaleza del sistema tributario: cubre la exención por operaciones de restructuración en la medida que tiene como finalidad prevenir la doble imposición.

Hechos: A-Brauerei es una sociedad alemana que controlaba, desde hacía más de cinco años en el momento de los hechos, el 100 por 100 de las participaciones de su filial T-GmbH, sociedad propietaria de varios inmuebles y accionista única de otra sociedad. En agosto de 2012, T-GmbH transmitió a su matriz todo su patrimonio, incluidos los citados inmuebles, en el marco de una fusión por absorción. En junio de 2013, la Administración tributaria alemana reclamó a A-Brauerei el impuesto sobre transmisiones inmobiliarias puesto que la transmisión de los inmuebles desde la filial a la matriz, en el contexto de la fusión, constituía el hecho imponible del impuesto alemán sobre transmisiones inmobiliarias. La legislación alemana recogía ciertos supuestos de exención para operaciones de restructuración empresarial, pero exigía que la condición de sociedad dependiente se mantuviera cinco años antes y después de la fusión. Al haber sido disuelta T-GmbH en el contexto de la fusión, la Administración alemana entendía que no se cumplía la condición de que la sociedad dependiente existiera con posterioridad a la fusión y, en consecuencia, procedió a liquidar el impuesto sobre transmisiones inmobiliarias en relación con la transmisión de inmuebles de T-GmbH a A-Brauerei en la fusión por absorción. En primera instancia, el Tribunal de lo Tributario de Nüremberg estimó el recurso interpuesto por A-Brauerei señalando que la exención controvertida se aplicaba también en un caso de fusión. El asunto llegó a conocimiento del Bundesfinanzhof, que confirmó la interpretación en primera instancia en el sentido de que A-Brauerei podía beneficiarse de la exención, ya que el requisito del mantenimiento de la participación con posterioridad a la fusión sólo podía aplicarse si tal requisito podía cumplirse materialmente, lo que no ocurría en la operación de fusión, que conlleva necesariamente la desaparición de la sociedad absorbida. No obstante, el citado órgano

jurisdiccional consideró que la exención regulada en el impuesto alemán sobre transmisiones inmobiliarias podía constituir una ayuda de estado del art. 107 TFUE y que la potencial ayuda no había sido notificada a la Comisión. Por lo anterior, el Bundesfinanzhof preguntó al TJUE si debe interpretarse el art. 107.1 TFUE en el sentido de que existe una ayuda prohibida cuando, conforme a la legislación de un Estado miembro, no se aplica el impuesto sobre transmisiones inmobiliarias a una adquisición sujeta al impuesto a causa de una modificación estructural si determinados sujetos de Derecho (sociedad dominante y su sociedad dependiente) participan en la operación de modificación estructural y la participación de la empresa dominante en la dependiente alcanza el 100 por 100 en un período de cinco años antes y cinco años después de la operación jurídica. El Gobierno alemán (también la sociedad A-Brauerei) había defendido la medida sobre la base de que constituía una norma de carácter general y, en consecuencia, no selectiva desde la perspectiva del art. 107.1. TFUE.

Decisión del Tribunal: El TJUE examinó la génesis y ámbito de aplicación de la exención controvertida. En primer lugar, observó que la medida es formalmente una excepción al principio general de sujeción al impuesto alemán de las transmisiones inmobiliarias y que su finalidad es facilitar las reestructuraciones empresariales y, en particular, las modificaciones estructurales que conlleven la transmisión de inmuebles entre sociedades con el fin de reforzar su competitividad frente a la crisis financiera de 2008. Y fue en el proceso legislativo de elaboración de la norma alemana cuando se limitó la aplicación de la exención a casos donde la participación de la matriz y la filial se mantuviera durante un cierto período de tiempo antes y después de la operación. A la vista del objetivo de la norma, el TJUE concluyó que existía una discriminación de situaciones comparables, ya que distingue entre dos categorías de operadores que, a priori, son objeto de trato diferenciado: los que se benefician de la exención por haber realizado operaciones de reestructuración y los que no quedan amparados por ella. Y ello pese a que ambas categorías se encuentran en una situación idéntica a la vista del objetivo del impuesto (gravar las transmisiones inmobiliarias). En el presente asunto, el marco de referencia (sistema general) lo conforma el régimen alemán del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias y la definición de su hecho imponible y sujetos pasivos. La exención que se concede para operaciones de reestructuración es la norma que plantea el problema de si constituye una medida selectiva. Puesto que la medida para las reestructuraciones, a la vista del objetivo de la norma alemana, suponía excluir el impuesto a las transmisiones de inmuebles que se producen en este tipo de operaciones, podía concluirse que estamos ante una norma de naturaleza selectiva, que discrimina entre distintas categorías de operaciones a la vista del objetivo del impuesto alemán.

El TJUE, sin embargo, examinó si la exención para ciertas operaciones de restructuración podía quedar justificada por la excepción relativa a la naturaleza o la estructura del sistema en que se inscribe la norma, un aspecto que corresponde demostrar al Estado que invoca esta excepción. Es obvio que la exención controvertida pretende aportar una corrección a efectos de evitar la imposición excesiva en las transmisiones de inmuebles entre entidades del mismo grupo empresarial. La transmisión del inmueble ya está sujeta al impuesto en el momento de entrada del inmueble en el grupo empresarial y, si la transmisión se gravase de nuevo en una operación dentro del mismo grupo, se produciría un doble gravamen. Un objetivo como éste ha sido reconocido como amparado por esta excepción en la jurisprudencia del TJUE. Es decir, la exención del impuesto alemán puede estar justificada por la excepción relativa a la naturaleza del sistema tributario por cuanto pretende eliminar la doble imposición y una tributación excesiva. En este sentido, el requisito del mantenimiento de la participación durante un período de cinco años antes y después de la operación de restructuración tiene lógica para prevenir abusos. De ello se deduce que, aun suponiendo que la exención introduzca una diferenciación entre empresas que, con respecto al objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en situaciones fácticas y jurídicas comparables, dicha diferenciación está justificada, en la medida que pretende evitar la doble imposición y resulta amparada por la excepción de la naturaleza del sistema en el que se inscribe, que sólo protege objetivos estrictamente tributarios.

El razonamiento del TJUE lo cierto es que causa perplejidad. Incluso adoptando el punto de partida del TJUE (el razonamiento de no discriminación que pretende derivar del art. 107 TFUE, algo bastante criticable), la finalidad de la norma de excepción es, en realidad, evitar la doble imposición que se produciría en operaciones en las que no existe un auténtico cambio de titular económico del inmueble, ya que el mismo permanece dentro del mismo grupo societario. Si esto es así, está claro, en nuestra opinión, que las transmisiones en operaciones del grupo societario reconocido no están en las mismas condiciones y no resultan comparables a las realizadas fuera de tales grupos y, en consecuencia, al no existir discriminación no debería llegarse a la conclusión de que la medida relativa a los grupos societarios constituye una excepción a un régimen general (básicamente esta era la línea argumental del Gobierno alemán y A-Brauerei o también del AG). Repárese, además, que el matiz de ‘salvar’ la norma nacional en la primera fase (razonamiento sobre la existencia de selectividad) o en la segunda (determinación de la concurrencia de la excepción relativa a la naturaleza del sistema tributario) no es baladí, ya que, mientras que en el razonamiento sobre

selectividad la carga probatoria corresponde a la Comisión, en la fase de excepción es el Estado miembro quien debe acreditar que existen razones (de índole interno al sistema tributario) para justificar la norma controvertida. Al mismo tiempo, en su razonamiento discriminatorio el TJUE hubiera debido examinar si el umbral del 95 por 100 en la norma de exención para los grupos estaba o no justificado y, sin embargo, no lo hizo (o sólo se refirió a esta cuestión en el examen de si resultaba procedente la exención relativa a la naturaleza del sistema tributario).

Una vez más la jurisprudencia del TJUE pone de manifiesto que los criterios para determinar la existencia de un régimen general o una medida de ayuda no son ni mucho menos claros y que el razonamiento basado en la determinación de la existencia de una medida selectiva cuando el TJUE identifica una discriminación a la luz del objetivo de la norma considerada puede conducir a resultados completamente arbitrarios y a un excesivo control del poder tributario de los Estados miembros, como ya hemos denunciado en otras ocasiones. En realidad, la identificación del criterio de la selectividad con la discriminación introduce bastantes problemas que fueron apuntados con gran acierto por el AG Henrik Saugmandsgaard Øe en su Opinión en el Asunto C-375/17, *A-Brauerei*, C-374/17: mientras que, a la hora de analizar la selectividad, desde una perspectiva clásica se había seguido el método de la disponibilidad general o de la excepción (existirá selectividad en relación con diferenciaciones no disponibles con carácter general), el método de la discriminación / sistema de referencia demanda un análisis de la legitimidad de toda diferenciación en materia fiscal efectuada por los Estados por referencia a un objetivo concreto de la norma tributaria. En la práctica, como el AG pone de manifiesto, el método de la discriminación exige un examen más profundo de la norma nacional en distintas fases. En efecto, en el método de la disponibilidad general, hay que indagar si ciertos criterios de diferenciación excluyen a determinadas empresas o producciones del beneficio o la ventaja de que se trate (la diferenciación que establece una norma jurídica con carácter general, cuando el acceso al régimen especial depende de la voluntad del operador, no estaría cubierto por el concepto de selectividad). Sin embargo, el método de la discriminación exige un juicio de comparabilidad que demanda tomar como punto de referencia un objetivo concreto de la norma –en mayoría de los casos incierto y que demanda un juicio de valor por el interprete con criterios subjetivos, no objetivos-- y valorar si tal finalidad se cumple. Este ejercicio está plagado de discrecionalidad e inseguridad, ya que la Comisión podría con él revisar en profundidad los sistemas tributarios de los Estados miembros desde una perspectiva amplia en un ámbito en el que no tiene competencias y los operadores jurídicos no tendrían certeza sobre el resultado derivado de ese juicio

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

de comparabilidad. La consideración de la Comisión de que las normas tributarias generales sólo pueden perseguir objetivos recaudatorios agrava la ‘invasión de competencias de los Estados miembros’, ya que contribuye a identificar más casos de selectividad y los Estados miembros encontrarán menos justificaciones o más dificultades para invocar con éxito la excepción relativa a la naturaleza del sistema. Por estas razones, el AG reclama una vuelta al sistema de excepción o de disponibilidad general y es desafortunado que el TJUE no atendiera a su opinión.

4.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

La STJUE (Sala Cuarta) de 13 de diciembre de 2018, *Südwestrundfunk / T. Rittinger et al.*, C-492/17, ECLI:EU:C:2018:1019, consideró la compatibilidad con el art. 107 TFUE del sistema de financiación de la televisión pública alemana a través de un canon audiovisual específico cuyos sujetos pasivos eran todas las personas mayores de edad en posesión de una vivienda en el territorio alemán. Tal canon sustituyó a la tasa vigente hasta el 31 de diciembre de 2012 que se devengaba por la posesión de un receptor. El sistema de financiación de la televisión pública alemana había sido examinado por la Decisión de la Comisión de 24 de abril de 2007, C(2007) 1761 final, en la que la Comisión consideró que la tasa audiovisual debía ser considerada como ayuda existente. Para el TJUE, el cambio de la tasa al canon no implicaba un cambio sustancial en el sistema de la financiación de la TV pública alemana, a pesar de las diferencias entre la antigua tasa y el canon actual, por lo que podía seguir considerándose que la ayuda es ‘existente’ y no una ayuda nueva no notificada (‘ilegal’). En efecto, para el TJUE, el cambio de la antigua tasa al canon no puede calificarse de sustancial, ya que los distintos hechos imponibles o sujetos pasivos de las figuras tributarias no implican cambios en relación con el ente financiado, el sistema de financiación o la función del ente financiado. El paso de la tasa al canon podía justificarse por razones de simplificación en un contexto de evolución tecnológica y tampoco ha supuesto un aumento sustancial de las cantidades recaudadas por las entidades públicas de radiodifusión. En tales circunstancias, el canon nuevo no constituye una modificación de una ayuda existente en el sentido del art. 1.c) del Reglamento 659/1999 que deba ser notificada a la Comisión en virtud del art. 108.3 TFUE.

Por su parte, la STGUE de 14 de febrero de 2019, *Reino de Bélgica y Magnetrol / Comisión*, T-131/16 y T-263/16, ECLI:EU:T:2019:91, es la primera decisión judicial en el marco de los procedimientos relativos a ‘tax rulings’ y artículo 107 TFUE iniciados por la Comisión en relación

con la aplicación por los Estados miembros del principio de imposición a precios de mercado (arm's-length). Como tal, era esperada con especial atención. No obstante, la Sentencia del TGUE termina anulando la decisión de la Comisión contra el Reino de Bélgica en relación con el conocido como 'excess profits tax regime' (Decisión (EU) 2016/1699, SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), DO 2016 L 260, p. 61) por motivos estrictamente procedimentales y deja sin responder las principales incógnitas que debe resolver el TGUE relativas a la conexión e interpretación del art. 107 TFUE y del principio de imposición a precios de mercado del art. 9 MC OCDE y las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE. Para la Comisión, el conjunto de disposiciones belgas relativas al 'excess profits tax' (que, básicamente, permitían determinar el beneficio atribuible a las filiales belgas sin considerar los beneficios residuales que corresponden a los grupos multinacionales y remitir fuera de Bélgica, en muchos casos, sin imposición en lugar alguno, de los mismos) constituía un régimen de ayudas en el sentido del art. 1.d) Reglamento (UE) 2015/1589. El TGUE, sin embargo, estimó que tal régimen de ayudas no existía al no concurrir las condiciones del citado precepto. Para el TGUE, de las medidas legales identificadas no se derivaba que reúnan las características esenciales de los 'regímenes de ayudas': que las medidas puedan ser aplicadas sin que existiera un margen de apreciación para las autoridades nacionales, que no fueran necesarias medidas ulteriores de aplicación y que los beneficiarios de las medidas estuvieran completamente definidos. Tras un examen detenido de la decisión de la Comisión y de la normativa belga el TGUE concluyó que ninguno de los elementos propios de los regímenes de ayudas estaba presente. Tampoco era posible concluir que, del examen de los 'rulings' en particular se derive la existencia de un enfoque sistemático que lleve a concluir que de facto existe un régimen de ayudas (la Comisión sólo examinó una muestra de los 'rulings', no todos ellos, sin explicar por qué se elegían algunos 'rulings' y no otros o la representatividad de la muestra; resultaba contradictorio que, en algunas partes de la decisión, la Comisión alegara que las autoridades belgas estudiaban cada caso con carácter específico y algunos de los rulings identificados no contenían los elementos básicos del supuesto esquema que la Comisión defendía que existía; o que los supuestos de hecho de los 'rulings' no siempre fueran los mismos, sino casos específicos examinados por las autoridades belgas). Estos argumentos justificaban la anulación de la decisión controvertida.

En su sentencia sobre el régimen del 'excess profits tax belga', el TGUE también, como era esperable, razonó que la revisión de la normativa nacional en materia de impuestos directos desde la perspectiva del régimen de ayudas de estado no suponía una intromisión en la soberanía tributaria de

los Estados miembros. En relación con la alegación del Gobierno belga en el sentido de que es competente con carácter exclusivo para adoptar medidas de eliminación de la doble imposición, llama la atención la afirmación del TGUE en el sentido de que ‘no parece que la no imposición del llamado beneficio excesivo, como ha sido aplicado por las autoridades tributarias belgas, persiga el objetivo de evitar la doble imposición’ (para. 72). La aplicación de las medidas en cuestión, continuó el TGUE, ‘no estaba sujeta a la condición de que se demuestre que el beneficio excesivo en cuestión haya sido incluido en el beneficio de otra entidad’ y no era necesario ‘demostrar que el beneficio excesivo haya sido sometido a gravamen en otro Estado’ (p. 72). La afirmación, vertida en relación con la alegación de que la medida tenía como finalidad la eliminación de la doble imposición puede interpretarse en el sentido de que el TGUE no consideraba la misma con tal naturaleza o bien podría ser premonitoria de que, en el fondo, el TGUE podría compartir alguna de las argumentaciones de la Comisión que no pudo considerar por cuestiones formales en su sentencia. Los próximos casos (Starbucks, Fiat, Apple) despejarán esta incógnita. En el momento presente todavía no es conocido si la STGUE será recurrida por la Comisión,

Por su parte, la **STGUE (Sala Cuarta) de 26 de febrero de 2019, FC Barcelona / Comisión, T-865/16**, ECLI:EU:T:2019:113, anuló la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA. 29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol (Real Madrid, Barcelona, Osasuna y Athletic de Bilbao). Tal decisión declaró que constituía una ayuda de estado en el sentido del art. 107.1 TFUE el régimen fiscal aplicable, hasta 2016, a los clubes de fútbol que, como consecuencia de la DA 7 de la Ley 10/1990, no se habían convertido en sociedades anónimas deportivas (la Ley 10/1990 obligaba a esta conversión y la DA 7 creó una excepción para aquéllos clubes con resultados positivos en los ejercicios anteriores a la aplicación de la Ley). En síntesis, el argumento de la Comisión en la decisión anulada era que la aplicación de un tipo impositivo nominal inferior al propio del IS a los cuatro clubes que no se habían convertido en sociedad anónima deportiva confería a los mismos una ventaja contraria al art. 107.1 TFUE y ordenó la recuperación de la ayuda ilegal. La STGUE reseñada achaca a la Comisión que se hubiera centrado en los tipos nominales sin tomar en cuenta la incidencia de ciertas deducciones (en concreto, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios) que, para los clubes de fútbol, resultaban relevantes (como consecuencia del traspaso frecuente de jugadores) y, en relación con las cuáles, quienes no se convirtieron en SAD tenían limitaciones importantes que hacían que su tipo efectivo en el IS fuese superior al propio de las SAD. Para el

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

TGUE, debe tenerse en cuenta, en la determinación de si hay una ventaja selectiva, no sólo el tipo nominal sino el conjunto del régimen y las desventajas que el mismo procura para quienes están sujetos a él: la existencia de la ventaja exige que la Comisión considere globalmente las medidas controvertidas. El hecho de que la deducción que estaba limitada para los cuatro clubes no convertidos en SAD tuviera carácter condicional no resultaba relevante, ya que la Comisión hubiera debido en todo caso estudiar y ponderar sus efectos a fin de concluir si las limitaciones en materia de deducciones anulaban las ventajas de tipos impositivos de las que gozaban los citados clubes.

También adujo el TGUE que, en el procedimiento, algunos de los clubes afectados aportaron a la Comisión datos que ponían de manifiesto la especificidad del sector del fútbol y la importancia de las deducciones por reinversión como consecuencia del traspaso de jugadores, sin que la Comisión extrajera de ellos las consecuencias relevantes, incurriendo en un error de apreciación. Puesto que la carga de la prueba de que existe una ventaja, tomando en cuenta los elementos favorables y desfavorables de un determinado régimen o la especificidad de un sector, aunque sin necesidad de examinar cada caso concreto, y actuando de manera diligente e imparcial, corresponde a la Comisión, el TGUE consideró que no se había probado la existencia de la misma y anuló la decisión de la Comisión (mientras que la especificidad del sector resultaba relevante si el régimen fiscal se calificaba como régimen de ayudas y no era necesario examinar la situación individual, esta última era importante si la ayuda se calificaba como individual, lo cierto es que la decisión, según el TGUE, fallaba en su motivación fuera cual fuera el caso y que la Comisión había empleado ambas calificaciones).

Sin embargo, el recurso del Athletic de Bilbao en relación con la misma Decisión de la Comisión 2016/2391, fue desestimado por la STGUE **también de 26 de febrero de 2019, Athletic Club / Comisión, T-679/16, ECLI:EU:T:2019:112**, (las alegaciones del demandante eran distintas, aunque podrá beneficiarse de los efectos de la anulación de la decisión en el asunto T-865/16).

5. EXACCIONES DE EFECTO EQUIVALENTE A DERECHOS DE ADUANA, IMPUESTOS DISCRIMINATORIOS Y LIBRE CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS (por Alejandro García Heredia)

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 6 de diciembre de 2018, FENS, C-305/17,

ECLI:EU:C:2018:986

Materias tratadas: Libre circulación de mercancías y unión aduanera – Prohibición de establecer derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente (artículos 28 y 30 TFUE) – Gravamen interno aplicable al transporte de electricidad generada en el territorio nacional y destinada a la exportación, tanto a otros Estados miembros como a terceros países – Competencia exclusiva de la Unión en el ámbito de la unión aduanera y de la política comercial común.

Hechos: La presente sentencia analiza la compatibilidad con el Derecho de la Unión (artículos 28 y 30 TFUE) de un gravamen establecido en Eslovaquia, denominado tasa por la prestación de servicios de red, que se aplica a la electricidad exportada a otro Estados miembro o a un tercer país, únicamente cuando la electricidad se haya producido en el territorio nacional. El gravamen en cuestión se introdujo en Eslovaquia con carácter temporal y dejó de aplicarse el 1 de abril de 2009. El presente asunto tiene su origen en las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Comarcal de Bratislava II en el marco de un litigio entre las autoridades tributarias de Eslovaquia y una sociedad que actuaba como proveedor de electricidad en el mercado eslovaco (Korlea Invest, actualmente FENS como sucesora legal). En las cuestiones prejudiciales, se pregunta al TJUE sobre la compatibilidad de este gravamen (electricidad exportada) con los principios fundamentales relativos a la libre circulación de mercancías y a la unión aduanera, que se consagran en los artículos 28 y 30 TFUE, en cuya virtud se prohíbe a los Estados miembros que establezcan derechos de aduana de importación o exportación así como exacciones de efecto equivalente a tales derechos.

Sin embargo, a juicio de los gobiernos neerlandés y eslovaco el gravamen controvertido no debe examinarse a la luz de las disposiciones del Derecho primario (artículos 28 y 30 TFUE), sino a la luz de determinadas disposiciones del Derecho derivado, en particular de las normas previstas en las Directivas 2003/54 y 2005/89, relativas, la primera, al mercado interior de la electricidad y, la segunda, a la seguridad del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructuras. El artículo 11.7 de la Directiva 2003/54 permite a los gestores de la red imponer tasas a los usuarios del transporte de electricidad en caso de desequilibrio energético. Por su parte, el artículo 5 de la Directiva 2005/89 establece expresamente que los Estados miembros deben adoptar las medidas oportunas para mantener el equilibrio entre la capacidad de producción disponible y la demanda de electricidad. A juicio de los gobiernos neerlandés y polaco, el gravamen controvertido, que se

introdujo de forma temporal en Eslovaquia, respondía precisamente a estos objetivos. Por ello, dichos gobiernos sostienen que se trata de una cuestión que ha sido objeto de armonización exhaustiva a través de tales Directivas y que, por tanto, el mencionado gravamen debe analizarse a la luz de las disposiciones armonizadoras y no de las del Derecho primario.

Como ha señalado el AG (Sra. Eleanor Sharpston), si bien es cierto que sobre la aplicación de los artículos 28 y 30 TFUE existe ya una importante jurisprudencia, con el presente caso se ofrece al TJUE la oportunidad de revisar los elementos clásicos del mercado interior, tanto en su dimensión interna como externa, en el contexto específico del mercado de la electricidad. Por este motivo, aunque el asunto reitera una importante doctrina del TJUE, hemos considerado conveniente comentarlo con cierto detalle, al menos, para exponer el estado actual de esta cuestión en la jurisprudencia del TJUE y precisar, en particular, su aplicación al ámbito concreto del mercado de la electricidad.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE se pronuncia sobre la aplicabilidad al presente caso de los artículos 28 y 30 TFUE, respondiendo así a las alegaciones de los gobiernos neerlandés y eslovaco que defendían, por el contrario, la aplicación de varias disposiciones del Derecho derivado (Directivas 2003/54 y 2005/89). El TJUE recuerda que cuando un determinado ámbito normativo ha sido objeto de una armonización exhaustiva cualquier medida nacional en dicho ámbito debe apreciarse a la luz de las disposiciones armonizadoras y no de las del Derecho primario (*Alands Vindkraft*, C-573/12).

Ahora bien, el TJUE considera que las disposiciones de las citadas Directivas no han llevado a cabo una armonización exhaustiva en este ámbito. En cuanto a la Directiva 2003/54, se recuerda que la misma constituyó una de las etapas de la realización progresiva del mercado interior de la electricidad en toda la Unión, pero no supuso en modo alguno la realización de tal mercado, pues, entre otras razones, la Directiva 2003/54 fue derogada por la Directiva 2009/72. Además, el artículo 11.7 de la Directiva 2003/54 se limita a señalar que las normas que obliguen a pagar determinadas tarifas a los usuarios de la red en caso de desequilibrio energético deberán ser objetivas transparentes y no discriminatorias, por lo que dicho precepto no conlleva tampoco una armonización exhaustiva, sino que se limita a establecer un marco general.

Y lo mismo cabe decir de las disposiciones de la Directiva 2005/89, en la que también se establece el marco general en el que los Estados miembros deben formular políticas relativas a la seguridad del abastecimiento de la electricidad y establecer las medidas oportunas para ello, lo que, a juicio del TJUE, otorga a los Estados miembros un importante margen de apreciación que impide calificar a tales normas como disposiciones armonizadoras de carácter exhaustivo. Por ello, el TJUE considera que el gravamen controvertido debe analizarse sobre la base de las disposiciones del Derecho primario, en particular, los artículos 28 y 30 TFUE, relativos a la libre circulación de mercancías y al establecimiento de una unión aduanera.

En este punto, la argumentación principal del TJUE gira en torno al concepto de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. La sentencia realiza un recorrido de gran interés por la jurisprudencia más relevante del TJUE en esta materia. Así pues, aunque sea doctrina reiterada, debemos destacar las conclusiones más relevantes a las que llega el TJUE, al menos a efectos de la aplicación de las mismas al gravamen controvertido sobre el transporte de electricidad. Esta doctrina podría sintetizarse en los siguientes puntos.

En primer lugar, el TJUE aborda la propia definición del concepto de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana (artículo 30 TFUE) y su delimitación con los tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE), tal como ha sido objeto de análisis en varias sentencias (vid., entre otras, *Lubrizol France*, C-39/17). En este sentido, es doctrina reiterada que el concepto de exacción de efecto equivalente incluye “toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, aunque sea mínima, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, y que grave las mercancías por el hecho de cruzar la frontera cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho”. Por el contrario, se hallan comprendidas en el artículo 110 TFUE, que prohíbe los tributos internos discriminatorios, “las cargas pecuniarias que derivan de un sistema de tributos internos que gravan sistemáticamente, según los mismos criterios objetivos, ciertas categorías de productos, con independencia de su origen o su destino”.

En segundo lugar, el TJUE realiza ciertas matizaciones sobre el concepto de exacciones de efecto equivalente (artículo 30 TFUE): un gravamen no puede calificarse de exacción de efecto equivalente si se percibe a causa de los controles efectuados para atenerse a las obligaciones impuestas por el Derecho de la Unión o si constituye la contraprestación de un servicio efectivamente prestado al

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

operador obligado a su pago, de un importe proporcionado a dicho servicio (*Lubrizol France*, C-39/17). Para ello, es necesario que el servicio prestado confiera una ventaja específica y cierta al exportador individual, ya que un beneficio para el interés público es demasiado general e incierto para considerarlo una remuneración (*Comisión/Italia*, C-24/68 y *Comisión/Alemania*, C-18/87). Pues bien, en el presente caso, el TJUE considera que no hay indicios de que el gravamen controvertido, impuesto para mantener el equilibrio entre la capacidad de producción disponible y la demanda de electricidad, pueda constituir una remuneración en contrapartida de una ventaja específica y cierta, como pudiera ser el servicio de red efectivamente prestado a los exportadores. En este sentido, debe también advertirse que el objetivo por el que se establece el gravamen sobre el transporte de electricidad carece de incidencia a efectos de calificar el mismo como exacción de efecto equivalente, por lo que es irrelevante que se configure como una tasa por determinados servicios de red para el transporte de electricidad (*Michailidis*, C-441/98 y C-442/98).

En tercer lugar, debe indicarse que la electricidad constituye una mercancía a efectos del Derecho de la Unión y que un tributo que no se perciba sobre una mercancía como tal, sino sobre una actividad necesaria en relación con dicha mercancía (en el litigio principal, los servicios de red), puede hallarse también comprendido dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones sobre la libre circulación de mercancías. Cuando un tributo se calcula sobre el número de kilovatios hora transportados o según cualquier otro criterio vinculado directamente al transporte, aunque no sea sobre la distancia del transporte, debe considerarse que grava la propia mercancía (*Essent Netwerk Noord y otros*, C-206/06). Así, dado que en el litigio principal el gravamen controvertido se calcula sobre el número de kilovatios hora transportados, debe considerarse que se aplica a las mercancías.

En cuarto lugar, el TJUE recuerda que la nota distintiva entre la prohibición del artículo 30 TFUE y la del artículo 110 TFUE es que la primera se refiere al gravamen que se aplica exclusivamente al producto que atraviesa la frontera como tal, mientras que la segunda recae al mismo tiempo sobre productos importados, exportados y nacionales (*Orgacom*, C-254/13). En este sentido, el TJUE considera que el gravamen controvertido se devenga exclusivamente por el hecho de que la electricidad cruza la frontera, puesto que grava únicamente la electricidad generada en Eslovaquia y exportada a continuación a otros países, ya sean Estados miembros o terceros Estados.

Al respecto, el gobierno eslovaco alegó que también existía un gravamen idéntico sobre la

electricidad consumida en Eslovaquia, independientemente de su origen, y que por ello podríamos estar ante un tributo interno en el sentido del artículo 110 TFUE. El TJUE desestima este argumento ya que, en cualquier caso, no parece que ambos gravámenes se apliquen a la electricidad en la misma fase de comercialización de dicha electricidad. La doctrina del TJUE viene exigiendo que para estar dentro del artículo 110 TFUE es necesario que se imponga un mismo tributo en la misma fase de comercialización sobre el producto interior y sobre el producto idéntico exportado, y que el hecho generador del tributo sea también idéntico (*Orgacom*, C-254/13). El TJUE entiende que el gravamen controvertido no se aplica a la electricidad exportada y a la consumida dentro de ese Estado miembro en la misma fase de comercialización, pues en un caso se grava la electricidad generada en Eslovaquia y consumida en dicho país y, en el otro, la electricidad generada en Eslovaquia pero exportada a otro país para ser utilizada posteriormente.

Por todo ello, el TJUE concluye que el gravamen controvertido, que se aplica a la electricidad exportada tanto a un Estado miembro como a terceros países, constituye una exacción de efecto equivalente prohibida por los artículos 28 y 30 TFUE. Además, en lo que respecta a la aplicación del gravamen a las exportaciones a terceros países, el TJUE señala que, junto con el artículo 28 TFUE, también son aplicables otras dos disposiciones del Derecho primario. Por un lado, el artículo 3.1 TFUE, letras a) y e), donde se indica que la Unión dispone de competencia exclusiva en el ámbito de la unión aduanera y de la política comercial común. Y, por otro lado, el artículo 207.1 TFUE, en el que se señala que la política comercial común debe basarse en principios uniformes, en particular, en lo que se refiere a las modificaciones arancelarias y a la celebración de acuerdos arancelarios y comerciales relativos a los intercambios de mercancías y servicios.

Así pues, siguiendo las conclusiones del AG, el TJUE recuerda que los Estados miembros no tienen competencia para introducir de manera unilateral exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación, aunque se trate de exportaciones a terceros países (*Siesse*, C-36/94), lo contrario causaría un grave perjuicio a la uniformidad de la política comercial común. Por último, el TJUE recuerda que la prohibición establecida en el artículo 28 TFUE es general y absoluta (*Michailidis*, C-441/98 y C-442/98), por lo que el gravamen controvertido no admite justificación alguna que permita su compatibilidad con las normas del Derecho de la Unión. En consecuencia, el TJUE concluye que los artículos 28 TFUE y 30 TFUE se oponen a un gravamen pecuniario que se aplica a la electricidad exportada a otro Estado miembro o a un tercer país únicamente cuando la

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

electricidad se haya producido en el territorio nacional.

6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (por Francisco M. Carrasco González)

6.1. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C-414/17, ECLI:EU:C:2018:1027.

Materias tratadas: IVA – adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos a impuestos especiales – entregas intracomunitarias – operaciones en cadena con un único transporte.

Hechos: Como consecuencia de las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de la República Checa, el TJUE se pronuncia de nuevo sobre el régimen aplicable en el IVA a una serie de entregas en cadena con un único transporte intracomunitario. En estos casos, la dificultad reside en determinar a qué entrega se imputa el transporte, lo cual es relevante ya que esa entrega será la que tenga la calificación de entrega intracomunitaria exenta en origen (con su correspondiente adquisición intracomunitaria gravada en destino). Las operaciones posteriores en la cadena serían simples entregas interiores. Pues bien, en anteriores decisiones (asuntos *Euro Tyre*, núm. 150 REDF; *VSTR*, núm. 157 REDF; *Toridas*, núm. 176 REDF; *Kreuzmayr*, núm. 178 REDF), el TJUE ha establecido que es necesario una valoración global de las circunstancias y, en particular, es importante determinar el momento en el cual se transmite al destinatario el poder de disponer del bien como propietario. Esa transmisión debe producirse antes de transportar los bienes al otro Estado. Pues bien, en esta sentencia, el TJUE aclara algunas particularidades en el régimen fiscal aplicable en el IVA a estas operaciones en cadena cuando el producto que es objeto de entrega está sometido a un Impuesto Especial y el transporte se produce en régimen suspensivo.

En este caso, Arex es una sociedad establecida en la República Checa que compró a otras dos sociedades checas combustibles procedentes de Austria. Estas adquisiciones se realizaron después de una cadena de operaciones en la que intervinieron sucesivamente distintas sociedades checas. Consta que los primeros compradores checos no abonaron IVA alguno por esas operaciones en la República Checa. Los combustibles fueron transportados por Arex, con sus propios vehículos, desde Austria hasta la República Checa, en régimen suspensivo de Impuestos Especiales. Como consecuencia de una inspección fiscal, la Administración checa determinó que Arex era el destinatario de una entrega intracomunitaria exenta y, por tanto, debía tributar por una adquisición intracomunitaria, pero que se había producido en Austria, pues Arex había obtenido el derecho de disponer de los bienes como

propietario en Austria y asumió el riesgo de pérdida de los bienes y efectuó el transporte por cuenta propia. La Administración checa denegó así a Arex la deducción del IVA soportado y le impuso una sanción. En cambio, Arex consideraba que los primeros compradores checos ya habían llevado a cabo una adquisición intracomunitaria y que las entregas posteriores estaban sujetas al IVA en la República Checa.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE aclara el ámbito de aplicación del artículo 2.1.b).iii) de la Directiva IVA. Este precepto establece la sujeción al IVA de las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando se trate de productos sometidos a impuestos especiales realizadas “por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo y cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3”. La redacción de este precepto presenta cierta ambigüedad por lo que el TJUE debe analizar su finalidad y su contexto y acaba concluyendo que, para evitar una redundancia con el inciso i) del mismo artículo 2.1.b), la exigencia de que las otras adquisiciones no estén sujetas al IVA, con arreglo al artículo 3.1 de la Directiva, se aplica no sólo a las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo, sino en general a cualquier sujeto pasivo. En este caso, sin perjuicio de las comprobaciones que compete al juez nacional, no parece que las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por Arex estén comprendidas dentro de las no sujetas que se prevén en el artículo 3.1 de la Directiva, de donde resultaría que tales adquisiciones intracomunitarias estarían gravadas en el IVA.

En segundo lugar, el TJUE considera que el artículo 2.1.b).iii) de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que cuando hay una cadena de adquisiciones sucesivas de productos sometidos a II.EE. y con un solo transporte intracomunitario de esos productos en régimen suspensivo, la adquisición efectuada por el operador que debe pagar los II.EE. en el Estado miembro de llegada no puede considerarse como adquisición intracomunitaria sujeta al IVA cuando el transporte no se impute a esa adquisición. Por tanto, el hecho de que un operador tenga que pagar el impuesto especial no predetermina que sea el operador al que deba imputarse el transporte intracomunitario y, en consecuencia, también la adquisición intracomunitaria gravada. En el caso concreto, parece que los primeros compradores checos son los deudores de los II.EE. sobre el combustible, y no Arex, y esta circunstancia no impide que se impute el transporte a Arex y que la adquisición de esta tenga el carácter de intracomunitaria.

En tercer lugar, el TJUE aclara la relevancia que tiene el hecho de que los productos sujetos a II.EE. se transporten en régimen suspensivo para interpretar el artículo 2.1.b).i) de la Directiva IVA y

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

establecer a cuál de las sucesivas adquisiciones se imputa el transporte. Tras reiterar la jurisprudencia señalada anteriormente, el TJUE determina que la aplicación del régimen de suspensión no es un elemento decisivo. Se deriva de la jurisprudencia del TJUE que la imputación del transporte depende más bien de un criterio temporal, esto es, del momento en que se cumplen los requisitos relativos al transporte y a la transmisión del poder de disponer del bien como propietario. En este caso, el TJUE pone de manifiesto que la transmisión de la propiedad se produjo cuando Arex cargó el combustible en Austria en cisternas y lo transportó, usando sus propios medios de transporte, hasta la República checa. Por tanto, el transporte intracomunitario se efectuó después de la transmisión del poder de disponer del bien como propietario a favor de Arex, de manera que sus adquisiciones son las que deben calificarse como adquisiciones intracomunitarias.

6.2. Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, ECLI:EU:C:2018:1038.

Materias tratadas: IVA – transmisión de una universalidad total o parcial de bienes – exención del arrendamiento de bienes inmuebles – arrendamiento de un bien inmueble destinado a la explotación comercial y de los bienes muebles necesarios para esa explotación.

Hechos: El Sr. y la Sra. Mailat son administradores de la sociedad rumana Apcom Select. Con cargo a esta sociedad realizaron diversas obras en un inmueble para la explotación de un restaurante. La sociedad se dedujo el IVA soportado por estas obras, por el activo inmovilizado y por los bienes vinculados a la explotación del restaurante. Posteriormente, Apcom Select celebró un contrato de arrendamiento del local y de esos bienes muebles vinculados, en el marco de un régimen de exención de IVA. No se procedió a la regularización del IVA soportado por las obras y por la adquisición de esos bienes, a pesar de que el derecho rumano obligaba a ello. Esta circunstancia motivó la apertura de un proceso penal contra los Sres. Mailat por evasión fiscal. En este contexto, el Tribunal rumano del Distrito de Mureş planteó dos cuestiones prejudiciales al TJUE: 1) si nos hallamos ante la transmisión de una empresa en el sentido del artículo 19 de la Directiva IVA y, por tanto, ante una operación que puede estar no sujeta; y 2) si la operación controvertida constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, que puede estar exenta según el artículo 135.1.l) de la Directiva IVA.

Decisión del TJUE: En primer lugar, el TJUE aclara que no nos hallamos ante un supuesto de “transmisión de una universalidad total o parcial de bienes”, en el sentido del artículo 19 de la Directiva IVA. El TJUE tiene establecido que aquel concepto comprende la transmisión de un

establecimiento mercantil o una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes. A este respecto, es necesario que el conjunto de elementos transmitidos sea suficiente para desarrollar una actividad económica autónoma, a la luz de la actividad económica de que se trate. En este caso, el TJUE destaca que la explotación de un restaurante exige disponer de un local comercial, salvo que estemos ante servicios de restauración ambulante. Por otro lado, el TJUE recuerda, como señaló en el asunto *Schriever* (núm. 154 *REDF*) que nada se opone, en principio, a que la posesión del inmueble se transmita mediante un contrato de arrendamiento. A continuación, el TJUE matiza esta afirmación. Así, destaca que en ese asunto *Schriever* se transmitió la propiedad de las existencias y del equipamiento necesario para la continuación de la actividad. Sin embargo, en este caso, no ocurre así, ya que los elementos necesarios para el ejercicio de la actividad fueron, al igual que el local, solo arrendados. Por tanto, el TJUE considera que no se produce una transmisión de la universalidad de bienes. Ello a pesar de que, según consta, algunos bienes muebles sí fueron vendidos. El TJUE también recuerda que es preciso que el cesionario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa cedida y no simplemente de efectuar una liquidación de inmediato. En este supuesto es evidente que no se podía liquidar el negocio, ya que el arrendador no tenía capacidad para enajenar los elementos necesarios de la actividad. Por último, el TJUE señala que carece de relevancia que el beneficiario continúe explotando la actividad con la misma denominación comercial.

En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE analiza si estamos ante un arrendamiento de bienes inmuebles, que puede estar exenta según el artículo 135.1.1) de la Directiva IVA, o si, en cambio, constituye una prestación de servicios de carácter complejo que no tiene tal consideración. En este punto, el TJUE utiliza su conocida jurisprudencia sobre prestaciones formalmente distintas que han de considerarse como únicas, por ser una de carácter principal y ostentar el resto el carácter de accesorias de la principal. Ello supone la aplicación del régimen fiscal de la prestación principal a las prestaciones accesorias. Según el TJUE, en este supuesto, los bienes muebles arrendados o vendidos estaban destinados, al igual que el inmueble, a la explotación del restaurante, por lo que esos arrendamientos o cesiones no persiguen una finalidad propia, sino que constituyen un medio para disfrutar en mejores condiciones del servicio principal que es el arrendamiento del bien inmueble. En definitiva, estamos ante una operación única que podría considerarse exenta en su conjunto, en virtud del art. 135.1.1) de la Directiva IVA.

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

El aspecto más reseñable de esta sentencia es la matización respecto del asunto *Schriever*, pues como hemos visto el TJUE admite que la transmisión del bien inmueble se produzca por arrendamiento, pero no cuando ese arrendamiento venga acompañado también del arrendamiento de los bienes muebles vinculados al negocio. En definitiva, la idea que subyace en la argumentación del TJUE es la necesidad de que se transmita una unidad de negocio que sea capaz de funcionar de manera autónoma, en atención a la finalidad de la norma (facilitar las transmisiones de empresas). La Ley 28/2014 modificó ligeramente la redacción del art. 7.1º LIVA para tratar de adecuar su redacción a la jurisprudencia del TJUE. Así, el legislador español estableció que estamos ante una mera cesión de bienes (no incluíble en el supuesto de no sujeción) cuando la transmisión no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma, y ello en relación a cualquier transmisión de bienes, no solo de los arrendados (como señalaba la redacción anterior del precepto). La DGT ha admitido en múltiples resoluciones la no sujeción en caso de transmisión de inmuebles arrendados, si se acompaña de un conjunto de bienes y derechos capaz de funcionar como empresa autónoma y el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica (V3082-14, V2133-14).

Por último, advertimos que este criterio jurisprudencial ha sido aplicado de nuevo por el TJUE en el asunto *Manuel Jorge Sequeira Mesquita*, que comentamos en este más adelante, en este mismo número, de forma más breve.

6.3. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 24 de enero de 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58.

Materias tratadas: IVA – derecho a deducir – bienes y servicios de uso mixto – determinación de la prorrata – sucursal establecida en un Estado miembro distinto del Estado de la sede – gastos soportados por la sucursal y afectados exclusivamente a la realización de operaciones de su sede – gastos generales de la sucursal que contribuyen a la realización de operaciones de la sucursal y de la sede.

Hechos: La sede de la sociedad Morgan Stanley está establecida en Reino Unido. Tiene una sucursal en París que, como tal, es sujeto pasivo del IVA en Francia. Esta sucursal realizaba operaciones bancarias y financieras para sus clientes locales, respecto a las que había optado, con arreglo al derecho francés, por quedar sujeta a IVA. Por otra parte, la sucursal prestaba servicios a la sede

situada en Reino Unido, a cambio de las cuales recibía transferencias. Por los gastos de estos dos tipos de prestaciones deducía íntegramente el IVA soportado. Sin embargo, en dos comprobaciones fiscales, la Administración tributaria francesa estimó que no era deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados exclusivamente para las operaciones internas con la sede en Reino Unido, porque estas operaciones se hallaban fuera del ámbito de aplicación del IVA. No obstante, admitió la deducción parcial aplicando la prorrata de deducción de la sede. Por otro lado, en cuanto a los gastos mixtos, correspondientes a operaciones efectuadas indistintamente con la sede en Reino Unido y con los clientes locales, la Administración consideró que sólo eran parcialmente deducibles y aplicó la prorrata de deducción de la sede.

Esta controversia llegó al Consejo de Estado francés que, actuando como Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo, decidió plantear al TJUE dos cuestiones prejudiciales de interpretación. En primer lugar, preguntó si en relación a los gastos soportados por la sucursal y afectados a operaciones de su sede, ubicada en otro Estado miembro, se aplica la prorrata de deducción de la sucursal, la de la sede o bien una específica, aplicando el criterio señalado en la sentencia *Monte Dei Paschi di Siena*, C-136/99. En segundo lugar, el Consejo de Estado preguntó qué normas se aplican a los gastos soportados por una sucursal y que contribuyen a realizar operaciones tanto de la sucursal como de la sede, en particular, en relación al concepto de gastos generales y de la prorrata de deducción.

Decisión del Tribunal: En relación con la primera cuestión prejudicial, después de recordar su conocida jurisprudencia sobre la relevancia y el alcance del derecho de deducir, el TJUE señala que según el artículo 169.a) de la Directiva IVA el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el impuesto devengado o pagado por los bienes y servicios utilizados para las necesidades de las operaciones efectuadas fuera del Estado miembro en el que efectúa sus operaciones, en la medida que hubiesen dado derecho a deducción si esas operaciones se hubieran realizado en su Estado miembro. En estos casos, el derecho a deducir está condicionado a un doble requisito. Por un lado, las operaciones de un sujeto pasivo efectuadas en un Estado miembro distinto de aquel en el que se devengó o pagó el IVA por los bienes y los servicios utilizados para la realización de esas operaciones deben estar gravadas en el primero de esos Estados miembros. Por otra parte, es preciso que dichas operaciones estuviesen gravadas también si se efectuaran en el segundo de los Estados miembros mencionados. El TJUE aclara que esta segunda circunstancia se produce en este caso, en virtud de la opción ejercida por la sucursal parisina, con arreglo al derecho francés, en transposición del artículo 137.1.a) de la Directiva IVA.

A continuación, el TJUE recuerda que, en el ámbito del IVA, la casa central y la sucursal constituyen un único sujeto pasivo, salvo que se acredite que la sucursal realiza una actividad económica independiente, por ejemplo, si la sucursal asume el riesgo económico derivado de su actividad (sentencias *FCE Bank*, núm. 133 REDF; *TGE Gas Engineering*, núm. 180 REDF). Por tanto, a falta de una relación jurídica entre una sucursal y su sede, las prestaciones recíprocas intercambiadas entre ellas constituyen solo flujos internos no imponibles.

Respecto a los bienes y servicios de uso mixto, sólo es deducible la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones efectuadas que generen derecho a deducción, es decir, que se aplica la prorrata. Este régimen se utiliza, en particular, cuando estamos ante una sucursal registrada en un Estado miembro que incurre en gastos para las necesidades tanto de sus operaciones gravadas como de las operaciones exentas de su sede establecida en otro Estado miembro (sentencia *Monte Dei Paschi di Siena*, C-136/99). Al margen de esos bienes y servicios de uso mixto, no se aplicaría la prorrata pues, como ha establecido el TJUE (por ejemplo, sentencia *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, núm. 177 REDF), si el sujeto pasivo adquiere bienes o servicios que se utilizan exclusivamente para operaciones gravadas, el IVA soportado por los mismos será deducible en su totalidad. Por el contrario, los bienes y servicios utilizados exclusivamente para operaciones exentas, no darán derecho a deducción alguna. De todo ello resulta que, en relación a estos bienes y servicios de uso mixto, se aplicaría una prorrata en la que figura en el denominador el volumen de negocios, excluido el IVA, correspondiente al conjunto de operaciones, tanto gravadas como exentas, realizadas por la sede de la sucursal; y en el numerador, la cifra de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones gravadas realizadas por la sede, que también darían derecho a deducción si se hubieran efectuadas en el Estado de registro de la sucursal. El TJUE señala que este cálculo no puede calificarse como “prorrata de la sede”, pues solo se ven afectadas las operaciones realizadas por la sede a las que se afectaron los gastos de uso mixto de la sucursal.

En respuesta a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE aclara qué sucede con la deducción correspondiente a los gastos generales que contribuyen a la realización tanto de operaciones efectuadas por la sucursal en el Estado miembro en que está registrada, como de operaciones realizadas por su sede establecida en otro Estado miembro. La prorrata de deducción debe basarse en el conjunto de operaciones económicas realizadas por el sujeto pasivo. Por tanto, procede tomar en consideración, en el denominador de la prorrata, las operaciones realizadas tanto por la sucursal como por su sede. Por otro lado, en el numerador de la fracción, deberán figurar, además de las operaciones

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

gravadas efectuadas por la propia sucursal, las operaciones gravadas realizadas por la sede que también generarían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado en el que está registrada la sucursal de que se trata.

6.4. Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 14 de febrero de 2019, Nestrade, C-562/17, ECLI:EU:C:2019:115.

Materias tratadas: IVA – solicitud de devolución de sujetos no establecidos – factura no número de identificación erróneo – requerimiento de subsanación no atendido – resolución no recurrida que deviene firme – principios de equivalencia y efectividad – posibilidad de que la Administración disponga de la información requerida.

Hechos: La sentencia se refiere a una solicitud de devolución del IVA soportado, realizada por la sociedad Nestrade, establecida en Suiza, y dirigida a la Agencia Tributaria española. En un primer procedimiento, la AEAT advierte que las facturas en las que se basa la solicitud contienen un número de identificación erróneo y requiere a Nestrade la aportación de las facturas con el número correcto. El requerimiento no es atendido, la AEAT deniega la devolución y la resolución, que no es recurrida, deviene firme. Meses más tarde, en otro procedimiento de solicitud de devolución, Nestrade aporta las facturas con el número de identificación correcto, pero la AEAT rechaza la devolución en atención a la firmeza de la resolución administrativa anterior. Nestrade recurre la resolución y el asunto termina en la Audiencia Nacional. Este Tribunal acuerda plantear al TJUE dos cuestiones prejudiciales de interpretación: 1) si puede matizarse la jurisprudencia derivada de *Petroma Transport y otros* (núm. 159 *REDF*) en el sentido de admitir la solicitud de devolución, a pesar de haber recaído ya una resolución administrativa denegatoria, por no haber atendido la empresa solicitante un requerimiento de información sobre el número de identificación, teniendo en cuenta que la Administración disponía en ese momento de dicha información, suministrada por el recurrente al atender otros requerimientos; y 2) si puede entenderse que la aplicación retroactiva de la sentencia *Senatex* (núm. 173 *REDF*) exige anular un acto administrativo denegatorio de devolución del IVA, teniendo en cuenta que el acto se limitó a confirmar una resolución administrativa firme denegatoria de la devolución.

Decisión del TJUE: Con carácter previo, el TJUE señala que la normativa pertinente en relación al derecho de devolución de no establecidos es la Decimotercera Directiva IVA, esto es, la Directiva 86/560/CEE, y no las disposiciones generales sobre el derecho de devolución contenidas en la

Directiva 2006/112/CE, del IVA. A continuación, el TJUE centra el debate procesal y considera que la cuestión versa no sobre la eficacia en el tiempo de las rectificaciones de una factura (cuestión que se aclaró en el asunto *Senatex*), sino sobre la facultad de los Estados miembros de limitar en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas a efectos del ejercicio del derecho a la devolución del IVA. En el derecho español, esta rectificación no puede producirse una vez que la resolución por la que se deniega la devolución deviene firme.

A este respecto, el TJUE comienza argumentando que ya en la sentencia *Petromas* había determinado que los Estados pueden denegar la deducción del IVA soportado con base en que los sujetos pasivos disponen de facturas incompletas, aunque estas facturas se completen después de haber sido adoptada la resolución denegatoria, mediante la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas. Ahora bien, es importante subrayar que, con base en la misma jurisprudencia, es posible rectificar facturas erróneas y que no puede denegarse el derecho a deducción cuando, cumpliendo con el resto de los requisitos materiales, la factura rectificadora se haya presentado antes de que la autoridad competente adopte su decisión. Pues bien, el TJUE señala que estos criterios jurisprudenciales, elaborados para el derecho a deducir, son perfectamente trasladables a las solicitudes de devolución de sujetos no establecidos.

En relación a la fijación de plazos cuya expiración supone la pérdida del derecho para el contribuyente que no rectifique la factura errónea o incompleta, el TJUE señala que se aplica, a falta de regulación en la UE, lo previsto en el derecho nacional, siempre que se respeten los principios de equivalencia y efectividad. Por lo que se refiere al principio de equivalencia, el TJUE entiende que el hecho de que la AEAT no hubiera impulsado la revocación de la resolución denegatoria, con base en el artículo 219 de la Ley General Tributaria, no supone un incumplimiento de este principio de equivalencia, pues el procedimiento de revocación no se aplica de modo distinto según que la pretensión se base en el derecho nacional o en el Derecho de la UE. En cuanto al principio de efectividad, tampoco considera el TJUE que se haya lesionado, ya que, en aras de la seguridad jurídica, son admisibles plazos razonables de carácter preclusivo.

En relación con este principio de efectividad, resulta interesante destacar una última argumentación establecida por el TJUE y que deriva de la sentencia *Uszodaépítő*, núm. 149 *REDF*, que se refiere al derecho de deducir, pero que puede aplicarse, por analogía, al derecho de devolución. Según el TJUE, en caso de que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, no puede imponer requisitos adicionales a resultados de los cuales se

desvirtúe el derecho a deducir. En este caso, el TJUE señala que parece que “la AEAT no disponía de los datos necesarios para evaluar el derecho a la devolución del IVA objeto del litigio principal sobre la base de la información que le había facilitado Nestrade en relación con otras solicitudes de devolución referidas al mismo proveedor”. Sin embargo, como acertadamente recuerda el TJUE, estamos ante una cuestión de hecho que debe ser verificado por el tribunal nacional. Por otro lado, no queda claro en el texto de la sentencia en qué momento debe tener la Administración tributaria esa disposición de datos, si en el momento de resolver la petición inicial de devolución, o bien, en un momento posterior una vez que la resolución desestimatoria de esa petición es firme. Si es lo primero, en realidad, se trata de aplicar la conocida jurisprudencia de no impedir el reconocimiento de derechos conferidos por la Directiva con base en incumplimientos formales si se cumplen los requisitos formales. Si es lo segundo, lo cual es bastante dudoso, pues la sentencia *Uszodaépitő*, invocada por el TJUE, no hace referencia a una resolución firme, estaríamos realmente ante una novedosa jurisprudencia que abre una vía para recuperar el coste del IVA en supuestos de liquidaciones firmes.

6.5. Otras sentencias reseñadas de forma más breve.

La *Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, ECLI:EU:C:2018:989*, establece que el principio de neutralidad y los artículos 90 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional (en este caso, portuguesa) que dispone que el sujeto pasivo solo puede reducir la base imponible del IVA en caso de impago cuando previamente haya comunicado al adquirente del bien o del servicio, siempre que este esté sujeto al impuesto, su intención de anular una parte o la totalidad del IVA, a efectos de la rectificación de la deducción del importe del IVA que este último haya podido practicar.

La *Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 19 de diciembre de 2018, Skarpa Travel, C-422/17, ECLI:EU:C:2018:1029*, se refiere al régimen especial del margen de beneficio previsto para las agencias de viaje en los artículos 306 a 310 de la Directiva IVA. En este caso, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia se dirige por vía prejudicial al TJUE para que este aclare si, con arreglo al artículo 65 de la Directiva, se produce el devengo anticipado en los casos de pagos a cuenta de los servicios turísticos, a pesar de que la agencia de viajes en ese momento desconoce los costes efectivamente soportados por ella y solo puede calcular su margen de beneficio por estimación. El TJUE razona que este régimen especial contiene reglas propias de la actividad de las agencias de viajes, que suponen una excepción al sistema común de IVA. Estas disposiciones

específicas, en cuanto que excepcionales, sólo se refieren a algunas cuestiones y sólo deben aplicarse en la medida necesaria para alcanzar su finalidad. El resto de disposiciones generales del IVA pueden aplicarse a las agencias de viaje. En relación a la regla del devengo anticipado, prevista en el artículo 65 de la Directiva, sólo puede aplicarse cuando ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo y, por consiguiente, se definan con precisión los bienes o servicios a los que se refiere el pago a cuenta (sentencia *FIRIN*, núm. 164 *REDF*). En el caso de las agencias de viaje, el TJUE entiende que cuando estas cobran un pago a cuenta el mismo puede vincularse con un viaje en una determinada fecha y a un destino concreto, por lo que el servicio está designado con precisión y el IVA puede exigirse en el momento del cobro anticipado.

Por otro lado, el TJUE aclara que el margen de la agencia de viajes y, en consecuencia, su base imponible, está constituido por la diferencia entre el importe total, sin el IVA, que ha de pagar el viajero y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes. Cuando el importe del pago anticipado corresponde al precio total del servicio turístico (o a una parte significativa de él) y la agencia no haya soportado aún ningún coste efectivo, o solo una parte limitada del coste total individual de dicho servicio, o cuando el coste efectivo individual del viaje soportado por la agencia no pueda determinarse en el momento del abono del pago anticipado, el margen de beneficio puede determinarse sobre la base de una estimación del coste efectivo total. Para realizar esta estimación, la agencia debe tener en cuenta, en su caso, los costes que ya haya ido soportando en el momento del cobro del pago a cuenta. A efectos de calcular el margen, se deduce del precio total del viaje el coste efectivo total estimado, y la base imponible del IVA que se ha de abonar al cobrar el pago anticipado a cuenta se obtiene multiplicando el importe de ese pago anticipado por el porcentaje que representa el margen de beneficio previsible así determinado sobre el precio total del viaje.

En la misma fecha se ha publicado la ***Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 19 de diciembre de 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, ECLI:EU:C:2018:1032***, referida también al régimen especial de las agencias de viaje, pero a otras cuestiones distintas. En primer lugar, el TJUE aclara que, de acuerdo con su jurisprudencia, no cabe duda de que la mera puesta a disposición por parte de una agencia de viajes de un inmueble vacacional que esta ha tomado en arrendamiento de otros sujetos pasivo, o esa puesta a disposición de un inmueble vacacional junto con prestaciones adicionales, constituyen un servicio único comprendido en el régimen especial de las agencias de viaje. Ello con independencia de la importancia que tengan las prestaciones adicionales que eventualmente puedan ofrecerse. Por otro lado, el TJUE señala que resulta del artículo 98.2 de la Directiva IVA que esa prestación de servicios no puede someterse a un tipo reducido, ya que no figura en ninguna de las

categorías previstas en esa disposición.

La *Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 19 de diciembre de 2018, Comisión / República de Austria, C-51/18, ECLI:EU:C:2018:1035* declara que Austria ha incumplido el artículo 2.1 de la Directiva IVA, al someter a tributación el llamado “derecho de participación” (*droit de suite*) que perciben los autores de obras gráficas y plásticas, como consecuencia de una reventa en la que intervenga un profesional del mercado del arte, en aplicación de la Directiva 2001/84/CE. El TJUE da la razón a la Comisión Europea en el recurso interpuesto por esta y considera, conforme a los criterios jurisprudenciales ya establecidos en otros asuntos (véase sentencia *SAWP*, núm. 174 *REDF*), que no existe onerosidad y, por tanto, no hay sujeción al IVA. La remuneración debida al autor no constituye una contraprestación, en el marco de una relación jurídica, como consecuencia de un intercambio de prestaciones en el que el autor interviene tolerando el acto de reventa. El autor de la obra no participa, ni siquiera de forma indirecta, en la operación de reventa, en particular, tolerando la operación. La reventa se acuerda libremente entre comprador y vendedor, sin que el autor de la obra pueda intervenir, ni impedir su realización. El derecho de participación no surge de la relación jurídica entre el autor y el vendedor, sino de la voluntad del legislador de la UE, que lo establece en la Directiva de la UE. El TJUE también descarta que se produzca una vulneración del principio de neutralidad en el supuesto de que no se grave el derecho de participación, pues existe una diferencia de trato justificada entre los autores de obras de arte gráficas y plásticas y el resto de creadores, que ha sido tenida en cuenta por la Directiva 2001/84. En efecto, ese tipo de obras son únicas y los derechos de uso y de explotación vinculadas a las mismas se agotan con su primera comercialización. Por último, el TJUE también rechaza que con el pago del derecho de participación se produzca una modificación en la base imponible de la prestación realizada por el autor de la obra con ocasión de su primera comercialización, ya que este derecho no es la contraprestación de una prestación ofrecida por el autor. Por lo que se refiere al derecho español, hacemos notar que ese derecho de participación se regula actualmente en el artículo 24 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, tras la reforma realizada por la Ley 2/2019. Asimismo, advertimos que, tras esta sentencia, la DGT tendrá que cambiar el criterio interpretativo expresado en la respuesta V2786-11 en la que habla de un “servicio derivado del ejercicio del derecho de participación” que ha de ser facturado por el vendedor o el intermediario del mercado del arte al autor de la obra o a la entidad gestora del derecho.

La *Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 10 de enero de 2019, A Oy, C-410/17, ECLI:EU:C:2019:12*, contesta las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Finlandia, en relación a la calificación, a efectos del IVA, de los contratos de una empresa dedicada a la demolición, al desmontaje y a la retirada de residuos. La

controversia gira en torno a si en esos contratos puede identificarse una única operación o si, en cambio, al entregarse también chatarra que luego se revende, se produce una segunda operación a efectos de IVA. Pues bien, el TJUE aclara, en primer lugar, respecto a un contrato de demolición, que el artículo 2.1.a) y c) de la Directiva IVA, en relación con los artículos 14.1 y 24.1, debe interpretarse en el sentido de que se produce, al mismo tiempo, una prestación de servicios y una entrega de bienes, ambos a título oneroso, cuando la empresa de demolición se obliga a realizar labores de demolición y puede revender la chatarra resultante, si esa sociedad de demolición atribuye un valor a la entrega de chatarra y ese valor es tenido en cuenta en el presupuesto de sus servicios de demolición y siempre que la entrega de esa chatarra se realice por un sujeto pasivo que actúe como tal. En segundo lugar, el TJUE aclara que el artículo 2.1.a) y c) de la Directiva IVA, en relación con los artículos 14.1 y 24.1, debe interpretarse en el sentido de que se produce una entrega de bienes cuando la empresa de demolición adquiere un bien que ha de desmontar y se compromete a retirar los residuos resultantes en un plazo determinado, siempre que la entrega se realice por un sujeto pasivo que actúe como tal. Al mismo tiempo, junto a esa entrega de bienes, se produce también una prestación de servicios, si la empresa de demolición que compró el bien atribuye un valor al servicio de retirada de residuos y este valor opera como factor de reducción del precio de compra del bien.

La ***Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 13 de febrero de 2019, Human Operator, C-434/17, ECLI:EU:C:2019:112*** establece que el Derecho de la UE, en particular, los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, se oponen a una normativa nacional (en este caso, húngara) que establece una medida de excepción al artículo 193 de la Directiva IVA (la inversión del sujeto pasivo), antes de que el acto de la UE que autoriza esa excepción haya sido notificado al Estado miembro que la ha solicitado, cuando ese acto de la UE guarda silencio respecto a su entrada en vigor o a la fecha de inicio de su aplicación y aunque ese Estado miembro haya manifestado su deseo de que la excepción se aplique con efecto retroactivo.

La ***Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 14 de febrero de 2019, Vetsch Int. Transporte, C-531/17, ECLI:EU:C:2019:114*** versa sobre una importación de bienes de productos de perfumería desde Suiza a Austria, seguida de una transferencia intracomunitaria de bienes hasta Bulgaria, que se efectúa con arreglo al “régimen aduanero 42”, de modo que se produce un despacho a libre práctica, exento de IVA, como medida de simplificación, ya que con posterioridad se lleva a cabo una entrega intracomunitaria igualmente exenta (véanse los arts. 143.1.d) y 138.1 de la Directiva IVA y la sentencia *Enteco Baltic*, núm. 180 *REDF*, en la que se aclaran cuestiones referentes a este régimen). En la sentencia que ahora comentamos, la Administración tributaria austríaca exige a la empresa

Vetsch (que actúa como importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201) el pago del IVA correspondiente a la importación, ya que con posterioridad a la transferencia intracomunitaria de bienes se produce una entrega intracomunitaria de bienes (una reventa) a su favor en Bulgaria, cuyo IVA no fue declarado. Se plantea así por el Tribunal Supremo de Austria la posible aplicación a Vetsch de la conocida doctrina del conocimiento, de modo que si sabía o debía saber que participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA, se le puede denegar la exención de la importación inicialmente concedida. Pues bien, en este caso, el TJUE llega a la conclusión de que la importación seguida de la transferencia intracomunitaria, por una parte, y la entrega intracomunitaria en la que se generó el fraude, por otra parte, deben considerarse como operaciones independientes. En la medida que resulta acreditado que el fraude no se refiere a la transferencia intracomunitaria de la que depende la exención de la importación, esta exención no puede denegarse al importador en una situación en la que ningún dato permite considerar que este importador sabía o debería haber sabido que dicha entrega posterior a la importación estaba implicada en un fraude cometido por los destinatarios búlgaros.

La ***Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 28 de febrero de 2019, Manuel Jorge Sequeira Mesquita, C-278/18, ECLI:EU:C:2019:160***, establece que está exento de IVA, según el art. 13.B.b) de la Sexta Directiva [actual art. 135.1.1) de la Directiva IVA], por considerarse un arrendamiento de bien inmueble, el contrato de cesión de la explotación agrícola de unas fincas rústicas constituidas por viñas a una sociedad que desarrolla su actividad en el sector de la viticultura, mediante un contrato de duración anual, renovable automáticamente, y a cambio del pago de una renta. El TJUE considera que no impide esta calificación que el arrendatario use la finca para fines comerciales (véase sentencia *Leichenich*, núm. 157 *REDF*), ni tampoco la duración del contrato, ni el hecho de que se transfieran junto con la finca otros bienes incorpóreos (véase sentencia *Mailat*, comentada en este mismo número).

7. ADUANAS (por Alejandro García Heredia)

7.1. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 16 de enero de 2019, Deutsche Post, C-496/17, ECLI:EU:C:2019:26

Materias tratadas: Estatuto de operador económico autorizado (OEA) – Comprobación del cumplimiento de las condiciones necesarias para obtener el estatuto de OEA cuando el solicitante es una persona jurídica – Solicitud, por parte de las autoridades aduaneras, de datos fiscales relativos a directivos y empleados de la entidad solicitante de dicho estatuto – Consideración de los datos

fiscales solicitados como datos personales a la luz de la normativa europea de protección de datos – Consecuencias de la aplicación de la normativa de protección de datos a la información solicitada por las autoridades aduaneras para la concesión del estatuto de OEA.

Hechos: La entidad alemana Deutsche Post disfrutaba de determinadas autorizaciones y simplificaciones aduaneras al amparo del Código Aduanero Comunitario (CAC). Con la entrada en vigor del nuevo Código Aduanero de la Unión (CAU), aprobado por el Reglamento (UE) 952/2013, las autoridades aduaneras solicitaron a la entidad una serie de datos a fin de reevaluar las condiciones necesarias para seguir disfrutando de tales autorizaciones y simplificaciones en el marco del denominado estatuto de operador económico autorizado (OEA). El estatuto de OEA constituye un modelo de cumplimiento cooperativo que permite a los operadores económicos acceder a determinadas simplificaciones en el ámbito de los procedimientos aduaneros, pudiendo así, entre otras cuestiones, beneficiarse de menos controles físicos y documentales, e incluso de determinadas reducciones y dispensas de garantías. Para que las autoridades aduaneras reconozcan a un determinado operador el estatuto de OEA es necesario que este operador acredite una serie de circunstancias basadas, en esencia, en criterios de solvencia y fiabilidad.

A tal efecto, las autoridades aduaneras enviaron a Deutsche Post un formulario de autoevaluación en el que la entidad debía identificar, de manera precisa, una serie de datos relativos a las siguientes personas: miembros de sus consejos consultivos y de supervisión, determinados directivos de la entidad (directores gerentes, directores de departamento, director de contabilidad, director del departamento de aduanas, etc.) y responsables de la gestión de asuntos aduaneros o personas que se ocupan de tales asuntos. En particular, la entidad debía comunicar a las autoridades aduaneras los números de identificación fiscal (NIF) de cada una de estas personas físicas y las coordenadas de las oficinas tributarias competentes respecto de cada una de ellas. Deutsche Post se opuso a facilitar a las autoridades aduaneras todos estos datos. La entidad se negó a facilitar dicha información alegando que la misma no era necesaria para comprobar el cumplimiento de los requisitos del OEA y que, además, con ello se vulneraba la normativa europea en materia de protección de datos, ya que se estaban requiriendo datos personales de empleados y directivos de la entidad.

En cuanto a la normativa básica en materia de OEA, esta se encuentra recogida en los artículos 38 a 41 del Reglamento (UE) 952/2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (CAU), y

en las disposiciones de desarrollo que se contemplan en el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del CAU (en adelante, RECAU), en particular en sus artículos 24 a 35. Entre los criterios necesarios para la obtención del estatuto de OEA, el artículo 39 CAU, letra a), contempla el criterio relativo a la “inexistencia de infracciones graves o reiteradas de la legislación aduanera y de la normativa fiscal, en particular que no haya habido condena alguna por delito grave en relación con la actividad económica del solicitante”. Por su parte, el artículo 24.1 RECAU indica cómo debe apreciarse este criterio cuando el solicitante no sea una persona física. En tal caso, señala el precepto que el requisito relativo a la inexistencia de infracciones graves o reiteradas se entenderá cumplido cuando, durante los tres últimos años, ninguna de las siguientes personas haya cometido tales infracciones: a) el solicitante; b) la persona encargada del solicitante o que controle su dirección y c) el empleado encargado de los asuntos aduaneros del solicitante.

Deutsche Post considera que el número de personas sobre las que las autoridades aduaneras solicitan información es mucho mayor que las tres personas a las que se refiere el artículo 24.1 RECAU. Además, la entidad señala que una parte de las personas sobre las que se pide información no están dispuestas a consentir la comunicación de los datos personales que les conciernen. Por otro lado, la entidad argumenta que la recogida del NIF de cada una de estas personas no es necesario ni apropiado para determinar la fiabilidad de la entidad a efectos de obtener el estatuto de OEA. A juicio de la entidad, la concreta situación de sus trabajadores con respecto al impuesto sobre la renta no permite apreciar si se han cometido infracciones graves o reiteradas en el sentido del artículo 39 CAU, por lo que la entidad señala que el requerimiento de este tipo de datos es desproporcionado en relación con el objetivo de determinar su fiabilidad en el contexto del estatuto de OEA.

En este sentido, puesto que los datos solicitados pueden tener la consideración de datos personales, el órgano jurisdiccional remitente (Tribunal Tributario de Düsseldorf) alberga dudas sobre la interpretación del artículo 24.1 RECAU a la luz de varias disposiciones del Derecho de la Unión que guardan relación con la protección de datos: por un lado, el artículo 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) y el principio de proporcionalidad y, por otro, el Reglamento general de protección de datos (Reglamento 2016/679). A juicio del órgano remitente, gran parte de los datos solicitados a la entidad no parece que guarden una relación directa con la apreciación de la fiabilidad de dicha entidad con arreglo a las disposiciones aduaneras, ni parecen

tener ninguna relación con su actividad económica. Así pues, el Tribunal Tributario de Düsseldorf pregunta al TJUE si el mencionado artículo 24.1 RECAU permite a las autoridades aduaneras requerir a un solicitante del estatuto de OEA, en este caso una entidad, información sobre los NIF de varios de sus empleados y directivos así como las coordenadas de las oficinas tributarias competentes respecto de cada uno de ellos.

La importancia del presente asunto, tal como señala el AG (M. Campos Sánchez-Bordona), se encuentra en que exige al TJUE pronunciarse sobre los límites que el Derecho de la Unión impone a los requerimientos de información realizados por las autoridades aduaneras, con la particularidad de que tales límites se pueden encontrar tanto en el ámbito estrictamente aduanero como en el ámbito de la protección de los datos personales. Por otro lado, debemos señalar que la presente, hasta donde nosotros conocemos, parece ser la primera sentencia del TJUE que se pronuncia sobre las disposiciones del vigente y aplicable CAU (código aduanero vigente desde 2013 y aplicable desde 2016), ya que, hasta el momento, las sentencias del TJUE en materia aduanera han venido resolviendo los litigios con base en las disposiciones del código aduanero anterior (Código Aduanero Comunitario, CAC), por ser la norma vigente al tiempo de plantearse los hechos.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza precisando, en sus observaciones preliminares, que debido al momento en que se plantearon los hechos no está claro si la normativa aplicable en materia de protección de datos es la Directiva 95/46 o el actual Reglamento 2016/679 por el que se deroga dicha Directiva. Por ello, el TJUE analiza la cuestión planteada tanto conforme a la Directiva 95/46 como al Reglamento 2016/679, sin que en este punto existan diferencias sustantivas en lo que se refiere a las disposiciones de protección de datos aplicables al presente litigio.

En cuanto al fondo del asunto, el TJUE señala que la lista de personas a las que se refiere el artículo 24.1 RECAU parece exhaustiva, por lo que no puede admitirse que la misma se refiera a persona físicas distintas de las que contempla dicho artículo. El TJUE señala que esta disposición se refiere exclusivamente a las siguientes personas: (a) el solicitante; (b) la persona encargada del solicitante o persona que controle su dirección; y (c) el empleado encargado de los asuntos aduaneros del solicitante. Por tanto, el TJUE afirma que esta disposición no concierne a los miembros de los consejos consultivos y consejos de supervisión de una persona jurídica, ni a los directores de departamento, a excepción de los responsables de los asuntos aduaneros del solicitante, responsables

de contabilidad o personas que se ocupen de asuntos aduaneros. En cuanto a los directores gerentes, el TJUE señala que se les puede imponer el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 24.1 RECAU siempre que, en una situación como la del litigio principal, se les deba considerar encargados del solicitante que controlan su dirección.

Por otro lado, el TJUE también relativiza el alcance que pudieran tener, en la interpretación del artículo 24.1 RECAU, unas notas explicativas que figuran en el anexo 6 del Reglamento Delegado 2016/341, donde se incluye una lista de personas más amplia que la que figura en el artículo 24.1 RECAU. El TJUE señala que la lista que figura en dicho anexo no puede tener por objeto derogar el artículo 41 CAU, párrafo primero, según el cual la Comisión adoptará, mediante actos de ejecución, las modalidades de aplicación de los criterios a los que se refiere el artículo 39 CAU para la obtención del estatuto de OEA. En consecuencia, esta norma del Reglamento Delegado 2016/341 no puede influir en el alcance del artículo 24.1 del Reglamento de Ejecución (RECAU), distinguiendo así entre actos delegados y actos de ejecución.

Además, a pesar de la interpretación exhaustiva de la lista de personas del artículo 24.1 RECAU, el TJUE señala que ello no implica que solamente puedan tener cabida en la misma “una sola persona” encargada del solicitante o que controle su dirección, o “un solo empleado” encargado de los asuntos aduaneros de la empresa. En este sentido, el TJUE señala que dentro de una misma empresa puede haber varias personas físicas que sean encargadas (coencargadas) del solicitante o que controlen conjuntamente su dirección, así como también puede haber varios empleados encargados de los asuntos aduaneros de la entidad, en particular, en el ámbito territorial de la misma. Por tanto, el TJUE afirma que dentro del artículo 24.1 RECAU tienen cabida todas aquellas personas físicas que estén dentro de la organización del solicitante del estatuto de OEA y que estén encargadas de este o controlen su dirección, así como todos aquellos empleados encargados de los asuntos aduaneros de la entidad.

Una vez determinada la lista de personas sobre las que puede dirigirse el requerimiento de información, el TJUE analiza qué tipo de datos o información se puede recabar de tales personas a efectos de examinar en el solicitante los requisitos del estatuto de OEA. Es precisamente en este punto donde el TJUE aplica la normativa europea en materia de protección de datos (Directiva 95/46 o Reglamento 2016/679, según el ámbito temporal de aplicación), así como una amplia

jurisprudencia sobre el concepto y tratamiento de datos personales a la que nos referiremos a continuación.

La cuestión principal consiste en analizar si la información requerida por las autoridades aduaneras alemanas a efectos del estatuto de OEA puede tener la consideración de “datos personales” de acuerdo con la mencionada normativa europea. Recordemos que la información requerida por las autoridades aduaneras alemanas a estos efectos era la siguiente: (a) NIF de varios directivos y empleados de la entidad y (b) coordenadas de las oficinas tributarias competentes respecto de cada uno de ellos. Pues bien, el TJUE considera que la obtención de esta información por parte de las autoridades aduaneras implica necesariamente un tratamiento de datos personales en el sentido que establece la normativa de la Unión relativa a la protección de dichos datos (artículo 2 a) Directiva 95/46 o artículo 4.2 Reglamento 2016/679). El TJUE señala que el NIF constituye, por su propia naturaleza, un dato fiscal relativo a una persona física identificada o identificable y, por tanto, un dato personal. Además, también señala que debido a la relación que existe entre dicho número y la información relativa a la oficina tributaria competente respecto de tal persona, esta última información también debe considerarse como un dato personal.

Este planteamiento es el resultado de una importante jurisprudencia en materia de protección de datos, donde se indica que el respeto del derecho a la vida privada, en lo que atañe al tratamiento de datos personales, se aplica a toda información sobre una persona física identificada o identificable (*Volker und Markus Schecke y Eifert*, C-92/09 y C-93/09 y *Schwarz*, C-291/12). En este sentido, la jurisprudencia del TJUE ya ha puesto de manifiesto que los datos fiscales constituyen datos personales a efectos de la normativa europea de protección de datos (*Bara y otros*, C-201/14 y *Puskár*, C-73/16).

Una vez confirmado que los datos que requieren las autoridades aduaneras alemanas están dentro del concepto de datos personales, el TJUE recuerda los principios básicos relativos al tratamiento de dichos datos. Por un lado, los datos deben ser recogidos con “fines determinados, explícitos y legítimos” y, por otro lado, los datos deben ser “adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario” en relación con dichos fines (artículo 6.1 Directiva 95/46 y artículo 5.1 Reglamento 2016/679). Además, aunque no se discute en el presente litigio, el TJUE también recuerda que estas disposiciones establecen la exigencia del tratamiento leal de los datos personales, lo que implica la obligación de

informar a los interesados de la recogida de esos datos por las autoridades aduaneras para su posterior tratamiento.

El TJUE considera que todos estos requisitos relativos al tratamiento de datos personales concurren en los datos fiscales que las autoridades aduaneras requieren al solicitante del estatuto de OEA. Así, tanto los datos relativos al NIF de determinadas personas físicas como los datos relativos a las coordenadas de las oficinas tributarias competentes respecto de cada una de ellas, se recogen y se tratan para “finalidades determinadas, explícitas y legítimas”, pues tienen por objeto permitir a las autoridades aduaneras responder a una solicitud de OEA. El TJUE también considera que estos datos personales son “adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario”, pues se trata de examinar si el solicitante del estatuto de OEA cumple los requisitos necesarios para su obtención, en particular, los requisitos que establece el artículo 24.1 RECAU. Recordemos que esta disposición exige que las personas que allí se indican no hayan cometido infracciones graves o reiteradas de la normativa aduanera o tributaria ni hayan sido condenadas por delitos graves en relación con su actividad económica.

En este punto, el TJUE resalta que la concesión del estatuto de OEA a un operador económico equivale, en la práctica, a delegar en este operador una parte importante de las funciones de control de la normativa aduanera. Esto justifica que las autoridades aduaneras deban disponer de toda la información necesaria a fin de comprobar no solo la fiabilidad de dicho operador, sino también la de las personas o empleados que trabajan para dicho operador y a los que se refiere expresamente el artículo 24.1 RECAU. Así pues, aunque los datos que se solicitan permitan a las autoridades aduaneras acceder a información que no está relacionada directamente con la actividad económica del solicitante, sino con la situación particular de sus empleados o directivos, debe considerarse igualmente una información adecuada, pertinente y limitada a los efectos de comprobar si se cumplen tales requisitos en dichas personas.

El TJUE considera que los datos que afectan a tales personas físicas (NIF y coordenadas de las oficinas tributarias competentes) son datos restringidos a los efectos de comprobar los requisitos del artículo 24.1 RECAU y no revelan, por sí mismos, información sensible sobre la situación personal de tales personas, como pudiera ser su situación matrimonial, sus creencias religiosas o sus ingresos. La recogida de estos datos tiene como finalidad permitir a las autoridades aduaneras comprobar si

cada una de tales personas físicas ha cometido alguna de las infracciones enumeradas en el artículo 24.1 RECAU, por lo que, a juicio del TJUE, la obtención de tales datos puede considerarse una medida adecuada y pertinente a tales efectos y limitada a lo necesario para alcanzar tales fines. El TJUE entiende así que la obtención de estos datos está plenamente justificada.

En resumen, podemos afirmar que la presente sentencia fija la siguiente doctrina sobre el alcance que pueden tener los requerimientos de información realizados por las autoridades aduaneras en el marco del estatuto de OEA. Primero, cuando el solicitante del OEA no es una persona física, sino una entidad, las autoridades aduaneras pueden solicitar a dicha entidad determinados datos fiscales que afectan no solo a la propia entidad, en relación con su actividad económica, sino también a sus trabajadores o directivos. Segundo, estos datos fiscales tienen la consideración de datos personales y, por tanto, están sujetos a la normativa europea de protección de datos (Directiva 95/46 o Reglamento 2016/679, según la del litigio) y a la jurisprudencia del TJUE sobre esta materia. Tercero, tales datos solamente pueden venir referidos al listado (exhaustivo) de personas que contempla el artículo 24.1 RECAU, pudiendo haber varias personas o empleados encargados de las materias que allí se indican. Y cuarto, los datos relativos al NIF de tales personas y a las coordenadas de las oficinas tributarias competentes respecto de las mismas cumplen los requisitos que a estos efectos establece la normativa aduanera y de protección de datos, por lo que las autoridades podrán requerir tales datos en el marco de una solicitud de OEA.

Finalmente, debemos resaltar que la presente sentencia tiene un impacto directo en nuestro ordenamiento, y con ello también en nuestras aduanas, pues los artículos 39 CAU y 24.1 RECAU, y la interpretación que de los mismos realice el TJUE, resultan de obligado cumplimiento para las autoridades aduaneras de todos los Estados miembros. Así, en materia de OEA, tanto autoridades aduaneras como operadores deberán tener muy en cuenta los límites y obligaciones que derivan de la aplicación conjunta de la normativa aduanera y de protección de datos. No pudiendo las autoridades aduaneras solicitar información relativa a personas distintas de las contempladas en el artículo 24.1 RECAU, ni pedir, sobre tales personas, datos fiscales que no sean pertinentes a los efectos de comprobar si se cumplen los requisitos necesarios para la concesión del estatuto de OEA. Así, por ejemplo, de acuerdo con la presente sentencia, no parece que tengan dicha pertinencia datos fiscales que pongan de manifiesto la situación personal o familiar de estas personas, sus creencias religiosas o sus ingresos. En este sentido, aunque la sentencia aclara que los datos del NIF y de las oficinas

tributarias competentes son relevantes a estos efectos, habrá que examinar, caso por caso, para otro tipo de datos, si se cumplen los requisitos de ser pertinentes, adecuados y necesarios para la obtención de dicho estatuto.

8. IMPUESTOS ESPECIALES (por Alejandro García Heredia)

8.1. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 17 de enero de 2019, A, C-74/18, ECLI:EU:C:2019:33

Materias tratadas: Impuesto sobre las primas de seguro – Directiva 2009/138/CE sobre el seguro de vida, el acceso a la actividad de seguro y de reaseguro y su ejercicio (Solvencia II) – Estado miembro competente para recaudar el impuesto sobre las primas de seguro – Sociedad establecida en un Estado miembro que presta servicios de seguro en otro Estado miembro relativos a riesgos contractuales vinculados a la transmisión de sociedades.

Hechos: A Ltd es una compañía de seguros domiciliada en el Reino Unido que opera en Finlandia al amparo de una licencia de acceso al mercado de este último Estado miembro. A Ltd comercializa en Finlandia dos tipos de seguros. Por un lado, un “seguro de garantía e indemnización”, que cubre el perjuicio sufrido por el adquirente de una sociedad debido al incumplimiento de las declaraciones formuladas por el vendedor en el contrato de compraventa. Este seguro admite a su vez dos modalidades, una, en la que el tomador es el vendedor de la sociedad, y otra, en la que el tomador es el adquirente. Por otro lado, A Ltd también comercializa un “seguro de responsabilidad fiscal”, que consiste en un seguro de responsabilidad civil que tiene por objeto proteger al vendedor o al adquirente de la responsabilidad fiscal que tuviera la sociedad transmitida antes de la operación de transmisión. Todos estos seguros se refieren al riesgo contractual vinculado al valor de las acciones de la sociedad y al precio de compra justo pagado por el adquirente de la misma.

A Ltd planteó una consulta tributaria al Comité Tributario Central de Finlandia para conocer, en relación con este tipo de seguros, qué Estado miembro es competente para recaudar el impuesto sobre las primas de seguro cuando el tomador del seguro es una persona jurídica extranjera y la sociedad transmitida es una sociedad por acciones finlandesa. El referido Comité Tributario, mediante resolución de 4 de noviembre de 2016, indicó que los seguros comercializados por A Ltd solamente debían tributar en Finlandia, por el impuesto sobre las primas de seguro, cuando la sociedad

transmitida fuera una sociedad finlandesa, con independencia de si el tomador del seguro era una sociedad finlandesa o extranjera. A Ltd recurrió esta contestación alegando que los seguros debían estar sujetos en el Estado miembro en el que se localizara el riesgo y que dicho Estado debía ser aquel en el que estuviera domiciliado el tomador del seguro.

La norma fundamental aplicable al presente caso es el artículo 157 de la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, sobre el seguro de vida, el acceso a la actividad de seguro y reaseguro y su ejercicio (Solvencia II). Este precepto establece que “los contratos de seguro estarán sujetos exclusivamente a los impuestos indirectos y a las exacciones parafiscales que graven las primas de seguro en el Estado miembro en el que se localice el riesgo o en el Estado miembro del compromiso”. Por su parte, el artículo 13, punto 13, de la Directiva 2009/138 define qué se entiende por “Estado miembro en el que se localice el riesgo”. En esta disposición se establecen una serie de reglas para fijar en qué Estado miembro se localiza el riesgo dependiendo del objeto del seguro (inmuebles, vehículos, viajes u otros casos). Pues bien, para estos otros casos, que es donde se encontrarían los seguros comercializados por A Ltd, la norma indica que el “Estado en el que se localice el riesgo” será aquel en el que se sitúe la residencia habitual del tomador o, si el tomador fuera una persona jurídica, el establecimiento del tomador al que se refiere el contrato.

En este punto, es necesario tener en cuenta que los seguros ofrecidos por A Ltd en Finlandia presentan hasta tres opciones: (i) el tomador del seguro puede ser una sociedad por acciones finlandesa y la sociedad transmitida ser también una persona jurídica finlandesa; (ii) el tomador del seguro puede ser una sociedad anónima finlandesa y la sociedad transmitida una persona jurídica extranjera y (iii) el tomador puede ser una persona jurídica extranjera y la sociedad transmitida una sociedad anónima finlandesa. De este modo, resulta necesario determinar, con arreglo al artículo 157 de la Directiva 2009/138, si el Estado competente para recaudar el impuesto sobre las primas de seguro es el Estado miembro en el que el tomador del seguro esté establecido o el Estado miembro en el que esté establecida la sociedad transmitida. En estas circunstancias, el Tribunal Supremo de Finlandia planteó varias cuestiones prejudiciales al TJUE a fin de determinar qué Estado miembro es competente para recaudar el impuesto sobre las primas de seguro en este tipo de contratos.

Decisión del Tribunal: La cuestión principal que debe resolver el TJUE consiste en determinar en qué Estado miembro se localiza el riesgo de un determinado tipo de seguro, en el sentido del artículo 157

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

de la Directiva 2009/138, pues dicho Estado será el competente para recaudar el correspondiente impuesto sobre las primas de seguro. El TJUE comienza recordando su sentencia *Kvaerner* (C-191/99), en la que ya se abordó la interpretación de este concepto con arreglo a la normativa anterior (artículo 2, letra d), Directiva 88/357). De acuerdo con esta jurisprudencia, para determinar el Estado miembro en el que se localiza el riesgo es necesario identificar, en particular, la actividad precisa cuyos riesgos cubren los diferentes contratos de seguro de que se trata en el litigio principal.

Así, tras analizar los contratos que comercializa A Ltd (“seguros de garantía e indemnización” y “seguro de responsabilidad fiscal”), el TJUE concluye que tales contratos tienen por objeto, exclusivamente, proteger al tomador del seguro, ya actúe como comprador o vendedor de la sociedad transmitida, frente al riesgo de incumplimiento de las declaraciones formuladas y obligaciones asumidas por el vendedor. Se trata, en definitiva, de seguros de riesgo contractual vinculados al valor de las acciones y al precio de compra justo pagado por el adquirente. El TJUE también señala que tales seguros únicamente cubren la reducción del valor de las acciones causada por hechos que hayan sido objeto de declaraciones específicas del vendedor al celebrar el contrato de compraventa. Aprecia el TJUE que ni los seguros de garantía e indemnización ni el seguro de responsabilidad fiscal tienen por objeto cubrir riesgos de daños o pérdidas económicas vinculados a la gestión de la sociedad transmitida o a su buen funcionamiento.

Por tanto, en los contratos de seguro que comercializa A Ltd no puede atenderse de manera automática, como proponía el gobierno finlandés, al lugar en el que esté establecida la sociedad transmitida, pues dicha interpretación iría en contra del artículo 157 de la Directiva 2009/138 y del artículo 13 de esta misma Directiva, donde se define la expresión “Estado miembro en el que se localiza el riesgo”. De este modo, el TJUE concluye que, de acuerdo con tales disposiciones, los contratos de seguro del presente litigio están sujetos a los impuestos indirectos y a las exacciones parafiscales que graven las primas de seguro en el Estado miembro en el que esté establecido el tomador del seguro, y no en el Estado miembro donde estuviera establecida la sociedad transmitida.

En el Derecho español, el artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social regula el Impuesto sobre las Primas de Seguros. En particular, en relación con el ámbito espacial del impuesto, el apartado seis de esta disposición indica que se entenderán realizadas en territorio español las operaciones de seguro y capitalización en las que España sea el Estado de localización del riesgo o del compromiso, por lo que, en este punto, en caso

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 182, 2019

de contratos similares a los del presente litigio, deberá seguirse la interpretación que se realizan en esta sentencia sobre el concepto de “Estado miembro en el que se localiza el riesgo”.

8.2. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 28 de febrero de 2019, Bene Factum, C-567-17, ECLI:EU:C:2019:158

Materias tratadas: Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas – Exención sobre el alcohol desnaturalizado cuando es utilizado en un producto no destinado al consumo humano (artículo 27.1, letra b), Directiva92/83) – Alcohol etílico contenido en productos cosméticos y para el cuidado personal – Consumo de tales productos como bebida alcohólica por determinadas personas – Aplicación de la exención cuando el producto se presenta como no destinado al consumo humano pero algunas personas lo consumen, no obstante, como bebida alcohólica.

Hechos: Bene Factum es una empresa establecida en Lituania que ejerce, entre otras, una actividad de fabricación y comercialización de productos cosméticos y para el cuidado personal. Bene Factum importaba en Lituania determinados productos cosméticos y de higiene bucal fabricados en Polonia con alcohol parcialmente desnaturalizado y, por tanto, exentos de impuestos especiales. El alcohol etílico que contenían tales productos era desnaturalizado en Polonia de acuerdo con las disposiciones establecidas en este Estado miembro, y en dicho proceso de desnaturalización se empleaba una sustancia tóxica (alcohol isopropílico). Bene Factum no pagó los impuestos especiales sobre el alcohol por entender que tales productos estaban exentos, al tratarse de alcohol desnaturalizado con arreglo a la legislación de un Estado miembro.

El problema se planteó cuando las autoridades lituanas descubrieron que tales productos, una vez transportados a Lituania para su venta, eran también consumidos por algunas personas como bebida alcohólica enajenante (*sic*). En dicha inspección, se comprobó que los productos controvertidos (líquidos de enjuague bucodental y alcohol de uso cosmético) eran también vendidos en Lituania en varios kioscos y consumidos por algunas personas como bebidas alcohólicas, aunque se comercializaban bajo la marca BF cosmetics, por lo que tales personas sabían o debían saber que no se trataba de productos concebidos para su consumo como bebida alcohólica. No obstante, las autoridades lituanas exigieron a Bene Factum el pago de los impuestos especiales correspondientes dado que se demostró que tales productos estaban también siendo consumidos como bebida

alcohólica.

El Tribunal Supremo de Lituania que conocía del litigio señaló que era notorio que en dicho país determinadas personas, generalmente con problemas de alcoholemia o con ingresos especialmente bajos, o sin hogar, ingerían los productos controvertidos con el objeto de alcanzar un estado de embriaguez. El Tribunal Supremo consideró probado que Bene Factum conocía que tales productos eran consumidos como bebida alcohólica por un determinado grupo de personas. Así, aunque Bene Factum no vendía directamente tales productos a los consumidores finales, tenía cierta capacidad de decisión sobre el proceso de fabricación y el etiquetado de los mismos. De este modo, quedaron acreditadas varias circunstancias que permitían considerar que Bene Factum sabía que tales productos eran consumidos como bebida alcohólica y que, además, tenía en cuenta esta circunstancia cuando hacía los pedidos de estos productos: el etiquetado era elegido por ella (por ejemplo, la indicación del porcentaje de grado alcohólico), la adición de aromas (el uso de saborizantes), el que no se desnaturalizase el alcohol etílico con arreglo a la legislación lituana o el bajo precio aplicado para su venta en Lituania. Por todo ello, el Tribunal Supremo consideró probado que, al ordenar la fabricación de los productos e importarlos a Lituania, Bene Factum tenía la certeza de que tales productos eran (o podían ser) consumidos por algunas personas con el objetivo de alcanzar un estado de embriaguez, en cuanto bebidas alcohólicas, por lo que tuvo en cuenta esta circunstancia para aumentar sus ventas.

En este contexto, el presente caso plantea la interpretación del artículo 27.1, letra b), de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. Este precepto establece la obligación, para todos los Estados miembros, de dejar exentos del impuesto especial los productos contemplados en la presente Directiva “cuando hayan sido desnaturalizados con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y utilizados para la fabricación de cualquier producto no destinado al consumo humano”. Esta disposición resulta directamente aplicable al presente caso, puesto que los productos importados por Bene Factum, que contenían alcohol desnaturalizado en Polonia, no estaban destinados inicialmente al consumo humano, pero posteriormente se comprobó que tales productos se estaban también consumiendo como bebida alcohólica.

El Tribunal Supremo de Lituania plantea así dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la

exención prevista en el artículo 27.1, letra b), de la Directiva 92/83 y su aplicación al presente caso. En la primera, se pregunta si la exención se puede aplicar al alcohol etílico desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y contenido en productos cosméticos o de higiene bucodental que, pese a no estar concebidos para consumo humano, son, no obstante, consumidos como bebidas alcohólicas por algunas personas. En la segunda cuestión, se pregunta si dicha exención es igualmente aplicable cuando la empresa que importa esos productos sabía que los mismos estaban siendo consumidos como bebidas alcohólicas y, de hecho, los hacía fabricar y etiquetar teniendo en cuenta esta circunstancia para aumentar sus ventas.

Decisión del Tribunal: Sobre la primera cuestión, el TJUE comienza recordando la jurisprudencia sobre la aplicación de la exención prevista en el artículo 27.1, letra b), de la Directiva 92/83. De acuerdo con esta jurisprudencia, el alcohol etílico contenido en un producto que no está destinado al consumo humano y que ha sido desnaturalizado conforme a un método aprobado por un Estado miembro disfruta de la exención prevista en dicho artículo, aunque su destino real no se corresponda con la denominación que le haya dado el operador (*Italia/Comisión, C-482/98*). Esto último es clave en el presente caso. Así, el TJUE considera que los productos controvertidos, presentados como productos cosméticos o de higiene bucodental y comercializados bajo la marca BF cosmetics, no pueden ser privados de la exención por el hecho de que algunas personas los consuman como bebida alcohólica. Por tanto, resulta aplicable la exención del artículo 27.1, letra b), de la Directiva 92/83 a aquellos productos que contengan alcohol etílico desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y se presenten como productos no destinados al consumo humano, aunque posteriormente algunas personas puedan consumirlos para lograr un estado de embriaguez.

En cuanto a la segunda cuestión, el TJUE considera que no afecta a la aplicación de la exención el hecho de que la persona que importa tales productos tenga conocimiento de que los mismos son también consumidos como bebidas alcohólicas y los haga fabricar y etiquetar en consecuencia para aumentar así sus ventas. En este punto, el TJUE tiene muy en cuenta el hecho de que tales productos, aunque pudieran utilizarse como bebida alcohólica, no estaban inicialmente concebidos y destinados a dicho fin, puesto que se vendían fundamentalmente como cosméticos o líquidos de enjuague bucodental, por lo que las personas que los compraban sabían o debían saber que estaban adquiriendo productos no destinados al consumo humano, aunque luego los consumieran con otros fines. Así, el TJUE concluye que las medidas adoptadas por el fabricante de dichos productos respecto de sus

características (envase o etiquetado), siempre que las mismas no impidan su presentación como productos no destinados al consumo humano, no puede privar a tales productos del disfrute de la exención de impuestos especiales.

Por otro lado, el presente caso también plantea una cuestión de interés sobre el control de la exención en la circulación intracomunitaria de este tipo de productos, una cuestión que fue apuntada en las conclusiones del AG (M. Campos Sánchez-Bordona), pero que finalmente no fue abordada por el TJUE. Así, de acuerdo con la Directiva 92/83 y el Derecho interno lituano, al estar dicho producto exento en Polonia, por tratarse de alcohol desnaturalizado en dicho país y no estar destinado allí al consumo humano, Lituania debería, en principio, aceptar también dicha exención. Ahora bien, como señala el AG en sus conclusiones, de la jurisprudencia del TJUE se desprende que el otro Estado miembro puede, en determinados casos, denegar la aplicación de la exención a fin de “evitar fraudes, evasiones y abusos” en el sentido que establece el artículo 27.5 de la Directiva 92/83 (*Repertoire Culinnaire*, C-163/09). De acuerdo con este precepto, el AG señala que las autoridades lituanas tienen la posibilidad de ejercer un control a posteriori sobre la exención reconocida en Polonia, pudiendo incluso anularla, si bien, habría que ver cuáles serían los criterios y el procedimiento para hacerlo, pues hasta el momento la jurisprudencia del TJUE no se ha pronunciado de forma exhaustiva al respecto.

Por tanto, en un caso como el presente, la posibilidad de denegar la aplicación de la exención vendría dada por la aplicación del artículo 27.5 de la Directiva 92/83, por entender que estamos ante un supuesto de fraude, evasión o abuso en el sentido de dicha disposición. Una circunstancia que, en cualquier caso, solamente podría determinar el juez remitente en atención a los hechos del caso concreto. De ser así, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 27.5 de la Directiva 92/83, el Estado miembro debería informar inmediatamente de ello a la Comisión y, posteriormente, esta informaría a los demás Estados miembros en el plazo de un mes desde la recepción de la información. Finalmente, la Comisión adoptaría una decisión definitiva, a la que los Estados miembros no estarían obligados a dar efecto retroactivo y que también podrían impugnar ante el TJUE en caso de que la misma vulnera sus intereses. En cualquier caso, como decimos, la aplicación del mencionado artículo 27.5 de la Directiva 92/83 no ha sido tomada en cuenta por las autoridades lituanas ni tampoco planteada a través de las cuestiones prejudiciales del presente caso, por lo que el TJUE no ha llegado a pronunciarse sobre la misma.

9. IMPUESTOS QUE GRAVAN LA CONCENTRACIÓN DE CAPITAL (por Alejandro García Heredia)

El **Auto del TJUE (Sala Primera) de 31 de enero de 2019, Prosa, C-373/18, ECLI:EU:C:2019:88** se pronuncia sobre el impuesto portugués de actos jurídicos documentados que grava las operaciones de constitución de sociedades de capital, analizando su compatibilidad con el Derecho de la Unión a la luz de la Directiva 69/335/CEE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (actualmente, Directiva 2008/7/CE). En Portugal, las operaciones de constitución de sociedades de capital fueron gravadas con dicho impuesto al tipo de gravamen del 1% hasta 1991, fecha en la que se renunció a su recaudación. Posteriormente, el impuesto se reintrodujo a un tipo de gravamen del 0,40% a partir de 2002.

Mediante el presente Auto, el TJUE recuerda que la Directiva 69/335/CEE no permite a los Estados miembros, que venían aplicando un impuesto sobre las aportaciones a un tipo superior al 0,50%, reintroducir dicho impuesto después de haber renunciado a él, aun cuando inicialmente, y de forma excepcional, hubieran mantenido este gravamen más allá del 1 de julio de 1984 por el temor a la pérdida de ingresos presupuestarios (*Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta*, C-377/13). En definitiva, el TJUE confirma, una vez más, la voluntad del legislador de suprimir los impuestos indirectos sobre las aportaciones de capital que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la mencionada Directiva, y que en el presente caso se refieren a la constitución de sociedades de capital. Por tanto, el TJUE concluye que es contrario a la Directiva 69/335/CEE reintroducir un impuesto sobre las aportaciones que grava la constitución de sociedades de capital comprendidas en su ámbito de aplicación (artículo 4.1 de la Directiva). En cuanto al Derecho español, debemos recordar que este tipo de operaciones están sujetas pero exentas de la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos (artículo 45.I.B.11 LITPAJD), exención que se introdujo mediante el Decreto-Ley 13/2010.