

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

N. 175 REDF

Por

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

Y

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA (Universidad de Cádiz)

Sumario: **1. Introducción.** **2. Derechos fundamentales y normas tributarias:** 2.1. *Berlioz*; 2.2. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Orsi y Baldetti*). **3. Libertades fundamentales e impuestos directos: sentencias reseñadas de forma más breve** (*Alphonse Eschenbrenner, Comisión / Grecia, C-98/16*). **4. Directivas en materia de impuestos directos:** 4.1. *Weldhave Belgium et al.*; 4.2. *X, C-68/15*; 4.3. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Euro Park Service; AFEP et al.*). **5. IVA.** 5.1. *RPO*; 5.2. *Oxycure Belgium*; 5.3. *Tibor Farkas*; 5.4. *Comisión/Luxemburgo*; 5.5. *Posnania Investment*; 5.6. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Marco Identi; Bimotor; A Oy; Brockenhurst College; Litdana*). **6. Impuestos Especiales:** 6.1. *Eko-Tabak*; 6.2. Sentencias reseñadas de forma más breve (*U*). **7. Aduanas:** 7.1. *GE Healthcare*; 7.2. *The Shirtmakers*; 7.3. *Latvijas dzelzceļš*; 7.4. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Heta Asset Resolution Bulgaria; Glencore Céréales France; Veloserviss*). **8. Tasas:** 8.1. *VG Čistoća*; 8.2. Sentencias reseñadas de forma más breve (*Fertisac/ECHA y Przedsiębiorstwo Energetyki Cieplnej/ECHA*).

1. INTRODUCCIÓN (a cargo de Adolfo Martín Jiménez, Francisco Carrasco González y Alejandro García Heredia)

La jurisprudencia tributaria del TJUE correspondiente a los meses de marzo a mayo de 2017 es el objeto de la presente reseña. Al margen de las sentencias estrictamente tributarias, destaca también el **Dictamen 2/15 del Pleno del TJUE de 16 de mayo de 2017 relativo al Acuerdo de libre comercio de la UE con Singapur**, que concluyó que el citado Acuerdo no puede ser celebrado exclusivamente por la UE y precisa del consentimiento de los Estados miembros. En concreto, para el TJUE, no caen dentro de las competencias exclusivas de la UE las disposiciones del mismo que regulan las inversiones distintas de las directas, ya que, a pesar de ser movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE, el

Derecho primario, por sí mismo, no atribuye competencias exclusivas a la UE (no es regulación común a los efectos del artículo 3.2. TFUE). Tampoco son competencias exclusivas de la UE las disposiciones relativas a los mecanismos de resolución de disputas entre los Estados parte del Acuerdo y los inversores privados, ya que esta regulación implica sustraer competencias jurisdiccionales a los Estados miembros. El impacto del Dictamen se encuentra en que reduce el margen de maniobra en materia de política exterior que la Comisión pretendía tener, y muy especialmente, para negociar y aprobar todas las cuestiones relativas a la libre circulación de capitales en relación con los terceros Estados, con todo el impacto que esta libertad tiene en materia de impuestos directos. Al mismo tiempo, este Dictamen puede influir en la voluntad de la UE de desarrollar una acción exterior común en materia tributaria, tal y como se deriva de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la Estrategia Exterior para una imposición Efectiva, COM 2016 (24) final, de 28 de enero de 2016.

Por lo que respecta a las sentencias estrictamente tributarias, son destacables las siguientes:

- *Intercambio de información tributaria y derechos fundamentales*: La importante STJUE *Berlioz* aclara qué derechos de oposición y recurso tiene el obligado tributario de un Estado requerido que debe aportar información relevante para un procedimiento seguido en un Estado requirente contra otro obligado tributario.
- *Directivas en materia de impuestos directos*: A pesar de ser reseñada de forma más breve, probablemente la STJUE *Euro Park Service* es la más relevante de este grupo, ya que, por un lado, aclara que el motivo económico válido no es una exigencia en todo caso del art. 11.1.a) de la Directiva 90/434 (actual Directiva 2009/133), con el impacto que ello tiene sobre la interpretación del art. 89.2 LIS. Además, precisa que existe una conexión directa entre el citado art. 11.1.a) Directiva con la interpretación de la exigencia imperativa consistente en la admisión de normas discriminatorias contrarias *prima facie* a las libertades fundamentales cuando las mismas traten de luchar contra el fraude o la evasión fiscal (cumpliendo el principio de proporcionalidad). En relación con la Directiva Matriz-Filial, la STJUE *Wereldhove* aclara cómo debe interpretarse el requisito de ‘sujeción y no exención’ al IS de un Estado miembro para la sociedad matriz que reciba dividendos y las SsTJUE *X* y *AFEP* explican los condicionantes y limitaciones al poder tributario de los Estados miembros derivados de los artículos 4 y 5 de tal norma. Sobre todo, ambas sentencias ponen de manifiesto cómo tributos

aplicados a la matriz sobre distribuciones de dividendos realizadas a sus accionistas pueden vulnerar, especialmente, el artículo 4 de la Directiva Matriz-Filial.

- IVA: Llamamos la atención sobre la sentencia *Tibor Farkas* en la que el TJUE considera que una improcedente inversión del sujeto pasivo no es un incumplimiento formal, sino de fondo, por lo que puede denegarse la deducción de un IVA incorrectamente abonado. Aún así, lo más relevante, es que el TJUE señala que concurriendo ciertas circunstancias, el sujeto repercutido debe poder recuperar el IVA directamente de la Hacienda Pública y no necesariamente del sujeto que se lo ha repercutido indebidamente. Por otro lado, la sentencia *RPO*, de la Gran Sala, vuelve a tratar la aplicación de tipos reducidos al suministro de libros digitales por vía electrónica, negando el TJUE esta posibilidad. En esta ocasión, el TJUE concluye que no se vulnera el principio de igualdad de trato previsto en la Carta de Derechos Fundamentales (art. 20). Igualmente interesante es el razonamiento de la sentencia *Posnania* en la que el TJUE concluye que no está sujeto al IVA el pago en especie de una deuda tributaria, sobre la base de considerar que tal pago constituye una prestación de carácter unilateral.
- Impuestos Especiales: La STJUE *Eko-Tabak* se pronuncia sobre el concepto de “tabaco para fumar” a los efectos de determinar el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64 relativa a la estructura y tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco. El presente asunto destaca desde el punto de vista de la interpretación de las normas tributarias, ya que el TJUE aplica un criterio finalista y acude a una interpretación usual de los términos de la Directiva ante la falta de definiciones legales en algunos aspectos. El resultado es una interpretación amplia del término controvertido (“tabaco para fumar”), tal y como, por otra parte, ya venía haciendo también la DGT al interpretar este mismo concepto en nuestro Derecho interno. Con ello, se evita que queden fuera de la Directiva, y por tanto del impuesto especial, una gran variedad de productos del tabaco que no encajan en otras categorías (*v. gr.* cigarros o cigarrillos) y que pueden fumarse sin necesidad de una transformación industrial posterior.
- Aduanas: En materia aduanera, destacan las sentencias sobre determinación del valor en aduana, en las que el TJUE aclara si deben añadirse al precio de las mercancías los cánones o derechos de licencia de una marca pagados a una sociedad vinculada (STJUE *GE Healthcare*) o los

gastos de transporte facturados por un transitario al importador de las mercancías (STJUE *The Shirtmakers*). Por otro lado, aunque reitera jurisprudencia ya consolidada, merece especial atención la STJUE *Latvijas dzelzceļš*, ya que plantea cuestiones muy relevantes sobre el nacimiento de una deuda aduanera –y también tributaria (IVA)- en aquellos casos en los que se produce la desaparición de las mercancías como consecuencia de la destrucción o pérdida irremediable de las mismas.

2. DERECHOS FUNDAMENTALES Y NORMAS TRIBUTARIAS (a cargo de Adolfo Martín Jiménez)

2.1. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 16 de mayo de 2017, Berlioz Investment Fund SA / Directeur de l'administration des contributions directes, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373

Materias tratadas: Directiva 2011/16/UE: intercambio de información rogado --Posibilidad de control de los requerimientos de un Estado (“Estado requirente”) en el Estado donde reside quien tiene que aportar la información (“Estado requerido”): la pertinencia previsible de la información puede ser controlada tanto por la administración del Estado requerido como por los jueces y tribunales – Si bien quien tiene que aportar la información no necesariamente debe tener acceso al requerimiento de información, si debe conocer una información mínima que le permita defenderse – Ámbito de aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE: se extiende a actos sancionadores vinculados al cumplimiento de obligaciones derivadas del Derecho de la UE – Derecho a la tutela judicial efectiva y de defensa.

Hechos: Berlioz, una sociedad anónima luxemburguesa, recibió dividendos de su filial francesa Cofima, con exención de retención en Francia sobre tales dividendos. El 3 de diciembre de 2014, la Administración tributaria francesa, al tener dudas sobre la aplicación de la exención en Francia a los citados dividendos, dirigió un requerimiento de información a la Administración luxemburguesa en virtud de la Directiva 2011/16. Como consecuencia de tal requerimiento, el 16 de marzo de 2015, la Administración tributaria luxemburguesa solicitó a Berlioz que le comunicara la información que pedía la Administración francesa. Berlioz respondió a tal requerimiento, pero indicó que no consideraba pertinente aportar información relativa a los nombres y direcciones de sus socios o el importe del capital

poseído por cada uno de ellos debido a que esta información no era ‘previsiblemente pertinente’ en el sentido de la Directiva 2011/16 para determinar si los dividendos debían estar exentos de tributación en Francia.

El 18 de mayo de 2015, la Administración tributaria luxemburguesa notificó a Berlioz que le imponía una sanción de 250.000 euros por su negativa a facilitar la información completa que se le había solicitado. Berlioz recurrió a los tribunales ordinarios luxemburgueses y, en primera instancia, el Tribunal Contencioso-Administrativo estimó parte del recurso y redujo la multa a 150.000 euros, desestimando la pretensión de anulación. En apelación ante el TS de lo Contencioso-Administrativo de Luxemburgo, Berlioz alegó que la negativa del Tribunal de primera instancia a comprobar la legalidad del requerimiento realizado por la Administración luxemburguesa a instancia de la francesa vulneraba el art. 6.1. CEDH. El TS de lo Contencioso-Administrativo consideró que podría existir una vulneración del art. 47 Carta Europea de Derechos fundamentales, que reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva, contemplado en el art. 6.1. CEDH, e instó a las partes en el litigio a presentarle observaciones. Tras ello, planteó diversas cuestiones prejudiciales al TJUE dirigidas a conocer si el citado art. 47 se aplicaba en relación con el requerimiento que hizo la Administración luxemburguesa a Berlioz y si la administración o los tribunales del Estado requerido pueden controlar la legalidad de un requerimiento realizado en el contexto de la Directiva 2011/16.

Decisión del Tribunal: En contestación a la primera cuestión prejudicial (relativa a si la Carta de Derechos fundamentales de la UE era aplicable en el caso concreto en el sentido del art. 51.1. de dicha Carta), el TJUE argumentó que la sanción aplicada a Berlioz está íntimamente vinculada con el mandato de la Directiva 2011/16 a los Estados miembros de que garanticen el efecto útil de misma, para lo cual mecanismos como las sanciones pecuniarias pueden ser necesarias. La circunstancia de que la Directiva 2011/16 no prevea expresamente la imposición de medidas sancionadoras no impide considerar que éstas guardan relación con la aplicación de dicha Directiva y que, por tanto, están comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. Es irrelevante a estos efectos que la sanción no esté prevista en la ley nacional que desarrolla la Directiva. Por ello, para el TJUE, la sanción vinculada a la falta de respuesta completa a un requerimiento a un particular planteado en el marco de la Directiva 2011/16 determina que Luxemburgo esté aplicando el Derecho de la UE en este acto sancionador y, en consecuencia, que sea relevante la Carta Europea de Derechos fundamentales y los derechos que ésta reconoce.

En respuesta a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE razonó que el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 47 Carta de Derechos fundamentales de la UE determina que un administrado en una situación como Berlioz debe poder ejercer su derecho de recurso ante el tribunal nacional que corresponda amparándose en el citado precepto. A estos efectos, el juez nacional debe poder examinar la legalidad de la sanción impuesta al administrado o del acto en el que se basa la sanción. Tal pronunciamiento, que se diferencia de la doctrina del TJUE en *Sabou*, C-276/12, se justificó por el TJUE en el hecho de que en esta última, el afectado era el propio contribuyente, a quien no se reconocieron derechos en la fase de tramitación del requerimiento de intercambio de información en el Estado requerido. Sin embargo, en el presente asunto, se está solicitando información a un tercero distinto del contribuyente y se le ha sancionado por ello, razón que justifica que se le reconozca el derecho a la tutela judicial efectiva, vinculado al propio procedimiento que contra él se sigue.

En relación con los artículos 1.1 y 5 de la Directiva 2011/16, y quizás éste es el punto más relevante de la sentencia reseñada, el TJUE consideró que el tribunal del Estado requerido que conozca sobre el recurso planteado por el contribuyente al que se solicita la información necesaria para el Estado requirente puede controlar si se cumple el requisito de que la información solicitada es probablemente relevante ('foreseeable relevant' / pertinente previsiblemente) para las autoridades del Estado requirente, ya que se trata de un requisito crucial para estimar que el requerimiento es legal. Si bien la autoridad del Estado requirente dispone de un margen discrecional de apreciación para determinar la pertinencia previsible de la información solicitada, y la autoridad del Estado requerido no puede sustituir ese juicio, no obstante, la autoridad requerida debe comprobar que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible para la investigación que lleva a cabo la autoridad requirente. A estos efectos, para permitir a la autoridad requerida la realización del control de legalidad del requerimiento, la autoridad requirente debe ofrecer una motivación adecuada de su solicitud, identificando el contribuyente para el que es necesaria la información solicitada y el procedimiento incoado para el que tal información es necesaria. De ser preciso, la autoridad requerida puede solicitar a la autoridad requirente que complemente su requerimiento a fin de justificar la pertinencia previsible de la información solicitada. En este contexto, a juicio del TJUE, el control que ejerce la autoridad requerida no debe ser meramente formal, sino que debe permitir a dicha autoridad asegurarse de que la información solicitada no carece de toda pertinencia previsible, habida cuenta de la identidad del contribuyente y de la del tercero eventualmente informado y de las necesidades del procedimiento de inspección seguido contra ese

contribuyente.

En este sentido, el juez que conoce del recurso contra el requerimiento en el Estado requerido puede no sólo controlar la proporcionalidad de la sanción impuesta a quien rehusó contestar el requerimiento, también podría comprobar la legalidad del mismo y la pertinencia previsible de la información solicitada. A este respecto, el art. 47 de la Carta exige que la motivación aportada por la autoridad requirente permita al juez nacional ejercer el control de la legalidad de la solicitud de información, reconociendo la discrecionalidad con la que cuenta la autoridad tributaria del Estado requirente. Es decir, el juez debe verificar que la decisión de requerimiento se basa en una solicitud suficientemente motivada de la autoridad requirente relativa a información que no parece, manifiestamente, carente de toda pertinencia previsible habida cuenta del contribuyente de que se trate y del tercero eventualmente informado o del objetivo fiscal perseguido.

A fin de que el juez del Estado requerido realice el control de legalidad del requerimiento de información remitido por otro Estado debe tener acceso a la solicitud de información realizada o a la información complementaria vinculada al requerimiento transmitida entre las autoridades competentes. Por lo que respecta al derecho de acceso del administrado a la solicitud de información, tal documento tiene carácter secreto de acuerdo con el artículo 16 Directiva 2011/16. Tal carácter puede oponerse frente a cualquier persona en el contexto de una investigación. No obstante, el derecho de defensa determinaría que una persona en la situación de Berlioz deba contar con las armas procesales que le permitan defenderse debidamente. El cumplimiento con la exigencias del derecho de defensa no demanda, no obstante, que una persona en la situación de Berlioz acceda a la solicitud de información realizada por el Estado requirente, bastaría a estos efectos con que tenga acceso a una información mínima, como la que se indica en el artículo 20.2 de la Directiva 2011/16, a saber, la identidad del contribuyente de que se trate y el objetivo fiscal para el que se pide la información. No obstante, si el juez del Estado requerido considera que dicha información no es suficiente, ese juez deberá aportar los datos complementarios que sean relevantes al administrado de que se trate, sin dejar de tener en cuenta debidamente la eventual confidencialidad de estos datos.

La STJUE reseñada tiene una importancia crucial en relación con los procedimientos de intercambio de información tributaria de carácter rogado, al reconocer a la administración y jueces del Estado requerido la posibilidad de realizar el control de legalidad del requerimiento de información procedente de otros

Estados. En este sentido, la sentencia trata de delimitar con precisión los derechos de aquéllos obligados tributarios que deben aportar la información tributaria relevante para proseguir los procedimientos iniciados en el Estado requirente contra contribuyentes de ese Estado. La actitud del TJUE, más proteccionista de los derechos de los contribuyentes y obligados tributarios que la OCDE, que concibe el intercambio de información como un procedimiento donde los derechos de los contribuyentes quedan reducidos a su mínima expresión, tendrá un impacto notable en las propias legislaciones de los Estados de la UE y, posiblemente, de los Estados terceros. Habrá que ver cómo influye también el movimiento de adaptación a las exigencias de esta sentencia en los ‘ratings’ de los Estados que recojan sus dictados en el ‘OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information’. Es muy posible también que la citada sentencia sea utilizada de forma intensa por los tenedores habituales de información sobre contribuyentes investigados en otros Estados (v.gr. bancos e instituciones financieras), incluso fuera de la UE (a estos efectos, las conclusiones no deberían ser distintas en el marco de convenios específicos de intercambio de información tributaria distintos de la Directiva por efecto del artículo 6 CEDH).

2.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

La **STJUE (Sala Cuarta) de 5 de abril de 2017, Orsi y Baldetti, C-217/15 y 350/15, ECLI:EU:C:2017:264**, concluyó que no se vulnera el artículo 50 Carta Europea de Derechos fundamentales cuando una normativa nacional permita incoar un procedimiento penal por no haberse abonado el IVA, con posterioridad a la imposición de una sanción tributaria por los mismos hechos, cuando dicha sanción se haya impuesto a una sociedad dotada de personalidad jurídica y el procedimiento penal se hay incoado contra una persona física. Los tres elementos necesarios para la aplicación del *non bis in idem*, como indica el AG, párra. 32, son la identidad de la persona sancionada, la duplicidad de procedimientos sancionadores y la identidad de los hechos enjuiciados. En este caso, al recaer las sanciones tributarias y penales sobre personas distintas, no se da el primer elemento y, en consecuencia, no se vulnera el artículo 50 de la Carta Europea de Derechos fundamentales (interpretado de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH en relación con el artículo 4 del Protocolo n. 7 CEDH). Esta sentencia continúa la línea de aclaración de los efectos sobre las normas tributarias de la jurisprudencia del TJUE derivada de la Sentencia de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson, C-617/10, EU: C:2013:105*. En España, esta jurisprudencia podría tener efectos en aquéllos casos donde la jurisprudencia ha admitido la consideración de unos mismos hechos como elementos típicos de la

conducta sancionada y como criterios de agravación de la sanción¹.

3. LIBERTADES FUNDAMENTALES E IMPUESTOS DIRECTOS: SENTENCIAS RESEÑADAS DE FORMA MÁS BREVE (a cargo de Adolfo Martín Jiménez).

Aparte de la STJUE *X / Ministerrad*, C-68/15, comentada en la sección relativa a “Directivas en materia de impuestos directos” por las conclusiones que tiene sobre la Directiva Matriz-Filial, pero que también tiene importancia en relación con la libertad de establecimiento, en este período hay más sentencias en materia de libertades que merecen, al menos un apunte. En primer lugar, **la STJUE de 2 de marzo de 2017, *Alphonse Eschenbrenner*, C-496/15**, ECLI:EU:C:2017:152, considera la compatibilidad con la libre circulación de trabajadores (artículo 45 TFUE), de la normativa alemana sobre cálculos del importe de la indemnización por insolvencia a trabajadores que reducía el importe de esta indemnización en un IRPF ficticio. El problema se planteaba cuando quien cobraba la indemnización era un trabajador fronterizo que no tributaba en Alemania. En este caso, el Sr. Eschenbrenner estimó que la normativa alemana era contraria al artículo 45 TFUE, pero el TJUE descartó que la normativa alemana tuviera impacto alguno sobre esta libertad. Da la impresión de que el Sr. Eschenbrenner realizó un planteamiento equivocado ya que, para él, la deducción del impuesto ficticio generaba una discriminación con respecto al trabajador residente en Alemania, cuando, en realidad, lo que debería haber planteado, en la jurisdicción ordinaria, es si el impuesto ficticio era compatible con el CDI entre Alemania y Francia, o, si la deducción ficticia era compatible con el CDI, si existía un tratamiento diferenciado con respecto al residente en Alemania. El planteamiento, sin embargo, de que antes de cobrar la indemnización sólo tributaba a tipos franceses (por estar exenta la renta en Alemania al aplicarse el CDI) mientras que, con el cobro de la indemnización se le aplica un impuesto más alto alemán, estaba destinado a que el TJUE le respondiera como lo hizo: que las disparidades tributarias no están comprendidas en el ámbito de aplicación de las libertades del TFUE.

La STJUE de 4 de mayo de 2017, *Comisión / Grecia*, C-98/16, ECLI:EU:C:2017:346, concluyó que resulta contrario a la libre circulación de capitales una norma griega que diferencia, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, en el tratamiento de los legados a entidades sin fin lucrativo griegas y las

¹ Esto ha ocurrido, por ejemplo, en las muy controvertidas Sentencias del TS de 24 de febrero de 2016, en el caso Dorna, en concreto, en relación con aquéllas con implicaciones internacionales (vid., por ejemplo, las

constituidas en otros Estados de la UE o del EEE. El TJUE recordó que, si bien es posible que un Estado diferencie entre entidades que desarrollen una labor suficientemente vinculada con el territorio de un país y aquéllas que no lo hacen, no lo es menos que la distinción entre entidades en función del lugar de constitución puede crear discriminaciones injustificadas. La pérdida de ingresos fiscales que generaría la extensión a las entidades no residentes del tratamiento privilegiado para los entes sin fin lucrativo residentes en Grecia no es una justificación adecuada para la discriminación.

4. DIRECTIVAS EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS (a cargo de Adolfo Martín Jiménez)

4.1. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 8 de marzo de 2017, *Belgische Staat / Wereldhave Belgium Comm V et al*, C-448/15, ECLI:EU:C:2017:180.

Materias tratadas: Directiva Matriz-Filial (90/435/CEE): interpretación del requisito del art. 2.c) sobre sujeción y no exención al IS de un Estado miembro – Equivalencia entre sujeción a tipo 0 al IS de un Estado miembro y exención, de forma que las sociedades sujetas a tipo 0 no podrán invocar la Directiva.

Hechos: Varias sociedades holandesas, todas con similar denominación (Wereldhave) y del mismo grupo, poseían participaciones sustantivas en Wereldhave Belgium, una sociedad comanditaria por acciones belga. La sociedad belga abonó dividendos a sus matrices holandesas en los ejercicios 1999 y 2000. En ambos ejercicios, las sociedades holandesas reclamaron la aplicación en Bélgica del art. 5 Directiva 90/435/CEE y la normativa nacional que incorporaba el citado precepto al Derecho belga. Las autoridades belgas no contestaron esta solicitud y, en vía de recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de Bruselas, se les reconoció el derecho de acceso a la citada Directiva. En apelación, el Estado belga argumentó que las sociedades matrices eran instituciones de inversión colectiva holandesas sujetas a IS holandés a tipo cero si distribuían beneficios a sus partícipes y que no pueden beneficiarse de la exención prevista en el art. 5 Directiva 90/435. Para el Estado belga, la expresión ‘esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta’ del art. 2.c) Directiva 90/435 implica un requisito de sujeción subjetiva y objetiva al impuesto, de forma que las sociedades sujetas a tipo cero no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la norma de la UE. Para Wereldhave, sin embargo, la regulación del

requisito de exención se refiere a la entidad y no a la renta, de manera que una entidad sujeta al IS aunque su renta no tributara podía invocar los beneficios de la Directiva. El Tribunal de Apelación de Bruselas preguntó en consecuencia al TJUE acerca del significado del art. 2.c) de la Directiva, en concreto, si entidades de inversión colectiva que distribuían beneficios a sus socios y, en consecuencia, estaban sujetas a tipo cero al IS en Holanda podían beneficiarse de la exención de tributación en la fuente para los dividendos que reciban. El órgano jurisdiccional nacional también preguntó si la normativa belga, en caso de aplicar la retención a los dividendos distribuidos, podía vulnerar la libre circulación de capitales o la libertad de establecimiento del TCEE (actual TFUE).

Decisión del Tribunal: En relación con la interpretación del art. 2.c) Directiva 90/435, el TJUE apuntó que este precepto formula dos requisitos, uno positivo (estar sujeta la sociedad a tributación) y otro negativo (no estar exenta). Estos dos criterios determinan que la sociedad no sólo deba estar sujeta al IS, sino que se pretende con ellos excluir las situaciones en las que exista la posibilidad de que, pese a estar sujeta a este impuesto, la sociedad no esté efectivamente obligada a abonarlo. Por ello, aunque una sociedad esté formalmente sujeta a un impuesto a tipo 0 y no esté también formalmente exenta del IS, se encuentra en la práctica en una situación idéntica a la que el requisito establecido en el artículo 2.c de la Directiva 90/435 pretende excluir, a saber, una situación en la que la sociedad no esté obligada a abonar el IS. El tipo cero, en definitiva, para el TJUE equivale a no someter a esas sociedades al impuesto de que se trate. Tal interpretación, para el TJUE, resulta conforme con el objetivo de la Directiva, que pretende evitar la doble imposición de los beneficios abonados por las filiales a sus matrices a través de los mecanismos del art. 4 y 5 de la Directiva. El tipo cero, sin embargo, no genera la doble imposición que la Directiva pretende eliminar y, en consecuencia, no tendría sentido aplicar a sociedades sujetas a tipo cero las medidas de la Directiva. Por lo que respecta a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE rechazó contestarla ya que no existían elementos de juicio aportados por el tribunal nacional sobre cómo trababa el Estado belga las distribuciones a entidades de inversión colectiva nacionales como para saber si existía una discriminación de las entidades de esta naturaleza residentes en otros países de la UE.

La STJUE reseñada adopta una interpretación discutible del art. 2.c de la Directiva ya que este precepto no exige que el requisito de sujeción a impuesto de la sociedad matriz tenga que cumplirse necesariamente en su Estado de residencia de la matriz y, del caso, se deriva claramente que los dividendos recibidos estaban sujetos a tributación, en manos de la matriz, en Bélgica. Esto es, desde la perspectiva exclusiva del Estado belga, las matrices holandesas sufrían la doble imposición económica

que la Directiva pretende erradicar, sin que el TJUE se dé cuenta de este dato al considerar sólo la situación de las sociedades desde la perspectiva holandesa. En este sentido una interpretación del requisito del art. 2.c) Directiva que exija la sujeción formal al IS de un Estado miembro no determinaría que estemos ante casos a los que la Directiva no deba aplicarse ya que, como se ha apuntado, incluso en estos supuestos, en contra de lo que apunta el TJUE, podría existir una doble imposición económica contraria a la Directiva. Por otra parte, parece que esta interpretación queda limitada a casos donde la legislación del Estado de residencia de la matriz exime de tributación en el IS a cierto tipo de entidades sin que la misma interpretación pueda aplicarse a casos donde los dividendos están exentos o no tributan por efecto de otras deducciones o beneficios fiscales o están sujetos a tipos impositivos anormalmente bajos. Por último, las entidades sujetas al IS a tipo cero podrán gozar de medidas equivalentes a la reguladas en la Directiva invocando las libertades fundamentales del TFUE si el Estado de la fuente elimina la doble imposición económica para instituciones similares.

4.2. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 17 de mayo de 2017, X / Ministerrad, C-68/15, ECLI:EU:C:2017:379

Materias tratadas: ‘Fairness tax’ belga: compatibilidad con la libertad de establecimiento y la Directiva Matriz-Filial.

Hechos: En el litigio controvertido se plantea la compatibilidad del llamado ‘fairness tax’ belga con la libertad de establecimiento y la Directiva Matriz-Filial, en su versión vigente en la actualidad, la Directiva 2011/96. El ‘fairness tax’ belga pretende compensar determinados beneficios fiscales aplicables a las sociedades belgas que determinaron la reducción de la recaudación por el IS (singularmente las compensaciones ilimitadas de pérdidas y la deducción del denominado capital riesgo). Para ello, cuando una sociedad distribuye beneficios, y, en el mismo ejercicio, se ha beneficiado de las normas que reducen la recaudación por IS, se aplicará el ‘fairness tax’, cuya base imponible viene determinada por la cantidad en la cual los beneficios distribuidos de una sociedad superan su resultado imponible. Tal cantidad se multiplica por un factor de proporcionalidad que indica en qué medida el resultado se ha reducido por compensaciones de pérdidas y capital riesgo y el tipo impositivo asciende al 5 por 100, aunque podía ser más alto en algunos ejercicios. En el caso de sociedades no residentes con un establecimiento permanente en Bélgica se establecía una especie de dividendo ficticio sobre el que se

aplicaba el ‘fairness tax’: el tributo se aplicará sobre dividendos distribuidos que se correspondan con la parte de resultado derivado en territorio belga, de manera que, sobre el total de dividendos distribuidos, se hacía una proporción entre el resultado obtenido en Bélgica y el derivado en el extranjero, y el fairness tax se calculaba sobre la primera. Tal impuesto se aplicaba con independencia de que el establecimiento permanente belga remitiera a su casa central sus resultados (lo cual hace difícilmente compatible el impuesto con los Convenios de Doble Imposición que sigan el art. 10 MC OCDE).

X recurrió las disposiciones nacionales que regulaban el ‘fairness tax’ argumentando que vulneraban la libertad de establecimiento y la Directiva 2011/96 (art. 4 y 5). Por lo que respecta a la vulneración de la libertad de establecimiento, según X, una sociedad no residente que tenga una filial en Bélgica únicamente está sujeta al ‘fairness tax’ si dicha filial le distribuye efectivamente un dividendo, con independencia de si reparte o no dividendos la sociedad no residente. En cambio, si tiene un EP en Bélgica, está sujeta al fairness tax desde el momento en que proceda ella misma a un reparto de dividendos, con independencia de que los beneficios del EP se hayan transferido a la sociedad o de que hayan sido destinados a reservas o reinvertidos en Bélgica; a juicio de X, en esos casos, la base imponible del ‘fairness tax’ también incluye beneficios derivados fuera de Bélgica. Además, para X, el ‘fairness tax’ genera una retención en origen contraria al art. 5 Directiva Matriz-Filial cuando una filial belga distribuye dividendos a sus matrices no residentes y, en segundo lugar, cuando la matriz es residente, crea un gravamen sobre beneficios procedentes de filiales no residentes que vulnera el art. 4 Directiva. El TC belga preguntó al TJUE, en consecuencia, si el ‘fairness tax’ vulneraba el Derecho primario (libertad de establecimiento) y secundario (Directiva Matriz-Filial) de la UE.

Decisión del Tribunal: Respecto a la libertad de establecimiento, el TJUE apuntó que una sociedad no residente que tenga un establecimiento permanente (“EP”) en Bélgica y una sociedad belga son tratadas de igual forma ya que el ‘fairness tax’ sólo se aplica cuando ambas distribuyan dividendos y está vinculado a la parte de su resultado que se benefició de ventajas fiscales en Bélgica. Sin embargo, continuó el TJUE, si de la normativa nacional se derivara que la sociedad residente y la no residente tienen una base imponible distinta se podría vulnerar la libertad de establecimiento si, a estos efectos, la sociedad no residente es tratada de manera más desfavorable. Tanto X como la Comisión habían señalado dos diferencias relevantes en detrimento de las sociedades no residentes en Bélgica: (1) la sociedad no residente resulta gravada en Bélgica por beneficios distintos de los obtenidos por el EP; (2) la sociedad residente en Bélgica sólo está sujeta al ‘fairness tax’ si efectivamente distribuye dividendos,

mientras que una sociedad no residente con EP en Bélgica está sujeta a tributación con independencia de si el EP remite los resultados belgas a su casa central. Sin embargo, el TJUE se remitió al tribunal nacional a fin de que comparara si tales diferencias apuntadas por X y la Comisión generaban una diferencia de trato relevante en el cálculo de la base imponible entre sociedades residentes y no residentes, aunque limitó la facultad de apreciación de éste indicando qué elementos debía tener en cuenta:

- Si el ‘fairness tax’ se aplica en el caso de las entidades no residentes sobre rentas no generadas en Bélgica, en ese caso, existirá una discriminación en relación con las sociedades residentes prohibida por la libertad de establecimiento. Tal parecía ser el caso por lo que se deriva de las alegaciones presentadas.
- La situación de la sociedad no residente que tiene un EP en Bélgica es comparable a la de una sociedad belga que ejerce una actividad económica en este Estado.
- La normativa belga no está justificada ni por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria ni por la lucha contra el fraude o la evasión fiscal, ya que, en relación con la primera, pretende gravar beneficios sometidos a la potestad tributaria belga, y, por lo que respecta a la segunda, no tiene como finalidad atacar prácticas abusivas. Tampoco la eventual existencia de ventajas para las sociedades no residentes puede justificar el trato desfavorable, ya que una desventaja discriminatoria no puede compensarse con ventajas de otro tipo.

En realidad, a pesar de tratarse de una sentencia abierta, de las precisiones que hace el TJUE parece que la respuesta del tribunal nacional está bastante condicionada y, en la medida que comprobara que los efectos denunciados por X son ciertos, su respuesta debía ser que el ‘fairness tax’ vulneraba la libertad de establecimiento (además de los reparos que el mismo pueda suscitar desde la óptica de los convenios para la eliminación de la doble imposición belgas).

Por lo que respecta a la eventual vulneración de la Directiva Matriz-Filial, el TJUE comenzó por considerar si la aplicación del ‘fairness tax’ en relación con las distribuciones de beneficios realizadas por filiales belgas a sus matrices no residentes podía constituir una retención en la fuente en el sentido del artículo 5 de la citada norma. A estos efectos, el TJUE recordó que deben cumplirse tres requisitos acumulativos: (1) el impuesto debe recaudarse en el Estado en el que se reparten los dividendos y su hecho imponible debe ser la distribución de los mismos o cualquier otro rendimiento; (2) la base

imponible debe ser el rendimiento de los títulos y (3) el sujeto pasivo debe ser el tenedor de los mismos (vid. la STJUE *Ferrero*, C-338/08 y C-339/08, EU:C:2010:364). El ‘fairness tax’ cumple los dos primeros requisitos, pero no el último, ya que el sujeto pasivo es la filial. El TJUE renunció a un planteamiento basado en apreciaciones económicas, en el sentido de que, aunque el sujeto pasivo sea la filial, el impacto del tributo recae sobre su matriz, ya que este planteamiento e interpretación ya había sido descartado en el pasado (vid. la STJUE *Burda*, C-284/06, EU:C:365; tal planteamiento fue, sin embargo, acogido con anterioridad por la STJUE *Athinaiki*, C-294/99, EU:C:2001:505). Por consiguiente, el ‘fairness tax’ no vulnera el artículo 5 de la Directiva.

Las conclusiones del TJUE, sin embargo, fueron distintas en relación con el artículo 4 de la Directiva Matriz-Filial. Tanto Bélgica como Francia habían alegado que el ‘fairness tax’ grava los beneficios distribuidos por la matriz a sus accionistas, pero no los relativos a las distribuciones por las filiales a sus matrices y, en consecuencia, no puede vulnerar el artículo 4.1.a) Directiva. Según el TJUE, el artículo 4.1.a) no establece distinción alguna y obliga al Estado de residencia de la matriz (o del EP que recibe beneficios) de filiales en otros Estados miembros a eliminar la doble imposición sobre tales beneficios de forma incondicional. La Directiva, además, persigue eliminar la doble imposición económica sobre los beneficios y la misma se generaría nuevamente si se admite un tributo que puede gravar el beneficio distribuido por la matriz a sus accionistas cuando tal gravamen supere el límite máximo que admite el artículo 4.3. de la Directiva.

La importancia de esta sentencia se encuentra, fundamentalmente, en que, por un lado, confirma la jurisprudencia precedente sobre el concepto de retención en la fuente del artículo 5 de la Directiva Matriz-Filial y, por otro, aclara los límites que el artículo 4 de la misma norma impone al Estado de residencia de las sociedades matrices a la hora de crear tributos que graven a estas entidades (vid. más abajo también el comentario de la STJUE AFEP).

4.3. Sentencias reseñadas de forma más breve

Reseñamos de forma más breve la STJUE de 8 de marzo de 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177, no por ser menos importante, sino por estar referida a un procedimiento de aplicación de la Directiva 90/434/CEE en Francia que no guarda semejanza con el español, pero, aún así, de ella pueden extraerse principios muy relevantes para nuestro ordenamiento. En Francia, la

aplicación del régimen especial de reestructuraciones empresariales se condicionaba, en el caso de las operaciones de este tipo transfronterizas, a un procedimiento de aprobación previa por la Administración francesa. Como es sabido, de la jurisprudencia (vid. la STJUE *Pelati*, C-603/10) se deriva que tales procedimientos de aprobación previa no resultan contrarios a la Directiva siempre y cuando se cumplan una serie de condiciones (esto es, no se vulneren las normas de la Directiva u otras normas o principios del Derecho de la UE). El TJUE, en consecuencia, no se centra tanto en la sentencia en el procedimiento previo de aprobación de las operaciones de reestructuración como en sus condiciones de aplicación. Para el TJUE, el procedimiento francés vulnera el principio de seguridad jurídica, pues los derechos y obligaciones del justiciable o la obligación de motivación de la Administración no estaban claras en el procedimiento francés, pero, sobre todo, se exigían condiciones para obtener la aprobación de la operación que iban más allá de las reguladas en la Directiva 90/434. Y es en este punto donde la STJUE hace su aportación más relevante. La normativa francesa demandaba que la operación tuviera un motivo económico válido, que no se realizara con una finalidad fraudulenta o abusiva y que la mecánica de la operación permita garantizar el gravamen futuro de las plusvalías que se hayan diferido. Está claro que este último requisito no se encuentra en la Directiva, y así lo puso de manifiesto el TJUE, pero también que la configuración del motivo económico válido como un requisito separado y distinto de la existencia de fraude o abuso vulnera la Directiva. Para el TJUE, siguiendo en este punto al AG, la referencia en el art. 11.1.a) Directiva al motivo económico válido está vinculada a la posibilidad de presumir el fraude o abuso, pero no es un requisito diferenciado, de manera que la inexistencia de motivo económico válido no puede llevar a considerar que toda operación donde el mismo no concorra está fuera del ámbito de aplicación de la Directiva. En este sentido, el TJUE declaró inadmisibles que se exija al contribuyente con carácter general que acredite que la operación está justificada por un motivo económico válido y que no tiene como objetivo el fraude o la evasión fiscal sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba de la falta de motivos económicos válidos o de indicios de fraude o evasión fiscal. Esto equivale al establecimiento de una presunción general de fraude fiscal, que no resulta admitida por el principio de proporcionalidad,

Es muy relevante también que, al considerar si el procedimiento francés de autorización previa de la operación de reestructuración vulneraba el art. 49 TFUE, el TJUE concluyó que, en efecto, al aplicarse el procedimiento de autorización previa a las operaciones internacionales y no a las nacionales, tal libertad podía resultar vulnerada, sin que la lucha contra el fraude fiscal pueda justificar tal

tratamiento dispar². El TJUE consideró que el art. 11.1.a) de la Directiva 90/434 tiene el mismo alcance que la justificación basada en la lucha contra el fraude o la evasión y, por ello, si la normativa francesa vulnera tal precepto, al ser contraria al principio de proporcionalidad, tampoco puede quedar justificada por la citada exigencia imperativa. El reparto equilibrado del poder tributario no puede tampoco utilizarse para justificar la norma francesa ya que la norma de la UE sólo pretende el diferimiento en la tributación de la plusvalía que aflora con la restructuración empresarial.

El aspecto más destacable de esta sentencia es que pone de manifiesto cómo la exigencia de un motivo económico válido para aplicar el régimen que la misma regula supone ir más allá de su texto y finalidad y, en consecuencia, una vulneración del art. 11.1.a) Directiva, lo cual contradice tanto la doctrina de la Administración tributaria española como la propia de los tribunales españoles cuando interpretan el art. 89.2 LIS (o sus antecesores). Al mismo tiempo, en un movimiento de unificación del concepto de fraude y evasión fiscal en el Derecho de la UE reclamado por la doctrina desde hace ya tiempo, esta sentencia deja bien claro que el concepto de fraude del art. 11.1.a) Directiva debe interpretarse en línea con la exigencia imperativa consistente en la admisión de normas discriminatorias que luchen contra el fraude y la evasión fiscal³.

Por otra parte, la **STJUE de 17 de mayo de 2017, AFEP et al., C-365/16, ECLI:EU:C:2017:378**, plantea cuestiones muy similares a las comentadas más arriba en relación con la STJUE *X*, aunque, en este caso, referidas a Francia, y a la contribución adicional al impuesto sobre sociedades por los importes distribuidos por sociedades a sus accionistas. Tal contribución se aplicaba a las distribuciones de dividendos por sociedades francesas a sus accionistas. Las conclusiones del TJUE fueron las mismas que en el caso *X*: la contribución francesa vulnera el artículo 4 de la Directiva porque es contraria tanto a su redacción como a su espíritu, ya que puede generar doble imposición económica en relación con beneficios distribuidos por filiales de matrices francesas que residen en otros Estados.

² El juicio de contraste con el Derecho primario de la disposición de la Directiva se lleva a cabo ya que, como el propio TJUE apuntó, la norma de Derecho de la UE no realiza una armonización exhaustiva y deja a la competencia de los Estados miembros la aplicación del artículo 11.1.a) Directiva 90/434.

³ *Vid.* a este respecto nuestro trabajo, “Hacia una concepción unitaria del abuso del Derecho tributario de la UE”, *Quincena Fiscal* n. 7, 2012, pp. 59-114; o más recientemente, A. Cordewener, “Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives”, *EC Tax Review* 2017-2, pp. 60-66.

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

5.1. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 7 de marzo de 2017, Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), C-390/15, ECLI: EU:C:2017:174.

Materias tratadas: IVA – tipo aplicable al suministro de libros digitales por vía electrónica – modificación de la Directiva IVA sin consulta al Parlamento Europeo – principio de neutralidad fiscal – principio de igualdad de trato.

Hechos: En el año 2013, el Defensor del Pueblo de Polonia (Rzecznik Praw Obywatelskich, RPO) solicitó al Tribunal Constitucional polaco que declarase que diversas disposiciones de la ley polaca del IVA son inconstitucionales, en la medida que establecen tipos reducidos de IVA sólo para las publicaciones suministradas en soporte físico, pero no para las transmitidas por vía electrónica.

En el marco de este procedimiento, el TC polaco planteó al TJUE dos cuestiones prejudiciales de validez. En primer lugar, el TC polaco preguntó si es nulo el punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE, del IVA, por haber sido modificado sin que el Parlamento Europeo fuera consultado. En realidad, el Parlamento sí emitió su dictamen sobre la propuesta de la Comisión, pero no sobre el texto definitivamente adoptado. En opinión del TC polaco, el texto final difiere sustancialmente por lo que el Parlamento debería haber sido consultado de nuevo. El punto 6 del anexo III permite a los Estados miembros que apliquen un tipo reducido al “suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros en cualquier medio de soporte físico (...)”. La reforma de este punto 6 fue llevada a cabo por la Directiva 2009/47 y consistió en añadir, tras la expresión suministro, el inciso “en cualquier medio de soporte físico”.

En segundo lugar, el TC polaco preguntó si es nulo el artículo 98.2 de la Directiva IVA, en relación con el punto 6 del anexo III, por violar el principio de neutralidad fiscal, ya que excluye la aplicación del tipo reducido a los libros editados en formato digital y a otras publicaciones electrónicas.

Decisión del Tribunal: No es la primera vez que el TJUE se pronuncia sobre el tipo de IVA aplicable a las publicaciones electrónicas y sobre el texto de la Directiva IVA reformado en 2009. Recordemos que en las sentencias *Comisión/Francia*, C-479/13, y *Comisión/Luxemburgo*, C-502/13 (núm. 167 REDF),

el TJUE concluyó que el suministro de libros electrónicos constituye un servicio prestado por vía electrónica y, por tanto, está excluido de la aplicación de tipos reducidos. Por otro lado, en la anterior sentencia *K* (núm. 165 *REDF*), el TJUE descartó que el principio de neutralidad fiscal obligara a la aplicación del tipo reducido a todo tipo de libros, con independencia de cuál fuese su soporte físico (impresos en papel o con otros formatos físicos). En el caso que ahora comentamos es la Gran Sala del TJUE la que dicta sentencia, dado que contesta a las cuestiones de validez planteadas por un TC nacional, por lo que la doctrina resultante se impone y vincula a la surgida de otras Salas del TJUE.

En cuanto a la primera cuestión prejudicial de validez, el TJUE aplica su jurisprudencia tradicional sobre la obligación de reconsultar al Parlamento Europeo⁴, cuyo incumplimiento se considera un vicio de procedimiento que determina la nulidad de la norma resultante. Según el TJUE, esta obligación es una formalidad sustancial, que constituye la expresión del principio democrático, y que implica que el Parlamento Europeo debe ser consultado de nuevo siempre que el texto finalmente adoptado, considerado en su conjunto, difiera en su contenido material del texto sobre el cual ya ha sido consultado, salvo en aquellos casos en que las enmiendas introducidas respondan a los deseos expresados por el propio Parlamento. En este caso, el TJUE confronta los distintos textos, el que figuraba en la propuesta y el definitivamente adoptado, y concluye que la versión modificada es simplemente una redacción simplificada de la que figuraba en la propuesta, cuyo contenido material se ha mantenido íntegramente. Por tanto, el TJUE concluye que no había obligación de consulta, descarta el vicio de procedimiento y la consiguiente nulidad de la Directiva.

La segunda cuestión prejudicial de validez fue objeto de reformulación por el TJUE, sustituyendo la referencia al principio de neutralidad fiscal por el principio de igualdad de trato, tal como se recoge en el artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (“Todas las personas son iguales ante la ley”). Aunque el TJUE no lo señale expresamente, ello se debe a que la invalidez de la norma de la UE se debe valorar respecto de una disposición de Derecho primario, y el principio de neutralidad fiscal no posee este rango.

Es obvio que la Carta de Derechos Fundamentales de la UE resulta aplicable a este caso. De hecho, el TJUE omite cualquier consideración al respecto, por lo que directamente expone el contenido del

⁴ En extenso sobre este asunto, *vid.* CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. *El principio democrático de autoimposición en la producción normativa de la UE*, Tirant lo Blanch, 2005.

principio de igualdad y el razonamiento habitual del TJUE en este ámbito. Así, el Tribunal recuerda que este principio exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, salvo que este trato esté justificado objetivamente. Los términos de comparación analizados por el TJUE son el suministro de libros digitales por vía electrónica y el suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico. El TJUE determina que el objetivo de permitir un tipo reducido al suministro de libros es el fomento de la lectura y, desde esta perspectiva, constituyen situaciones comparables la entrega de libros digitales en soporte físico y por vía electrónica. Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que, en el primer caso, estemos ante una entrega de bienes, a efectos de IVA, y en el segundo, ante una prestación de servicios. La calificación como entrega o servicio es irrelevante en este caso.

Una vez establecida por el TJUE la situación de comparabilidad, y siendo evidente el trato fiscal diferenciado, el siguiente paso en la argumentación del TJUE es verificar si existe alguna causa que justifique el distinto régimen fiscal. En este punto, el TJUE acepta las alegaciones del Consejo y de la Comisión, que habían sostenido que la exclusión del tipo reducido a los servicios prestados por vía electrónica responde a la necesidad de un establecer un régimen fiscal especial para este tipo de servicios, que sea claro y uniforme en todo el territorio de la UE. Por último, el TJUE valora, como es habitual, si se cumple con las exigencias del principio de proporcionalidad. El Tribunal señala que las otras opciones teóricamente posibles no resultan adecuadas para cumplir con los objetivos de la normativa. Por un lado, establecer una excepción para el suministro de libros digitales dentro del régimen de los servicios prestados por vía electrónica sería contrario al objetivo de seguridad jurídica y menoscabaría la coherencia global del régimen especial del comercio electrónico. Por otro lado, extender la aplicación del tipo reducido a todos los servicios electrónicos introduciría una desigualdad de trato entre éstos y los servicios no electrónicos. En definitiva, el TJUE concluye que el diferente régimen fiscal, establecido en la Directiva IVA, está justificado y es proporcionado, por lo que no se lesiona el principio de igualdad de trato del artículo 20 de la Carta.

Esta sentencia evidencia la necesidad de que se actúe legislativamente si realmente los gobiernos de los Estados desean que las publicaciones digitales estén gravadas con tipos reducidos de IVA, al igual que las publicaciones en soporte físico. A este respecto, parece que existe un amplio consenso para aprobar la propuesta de reforma de la Comisión [COM (2016) 758 final], pero de momento no ha sido aprobada. Esa propuesta elimina en el punto 6 del anexo III el inciso “en cualquier medio de soporte físico” e

A. Martín, F. Carrasco y A. García, Reseña de jurisprudencia tributaria del TJUE, Revista Española de Derecho Financiero, n. 175, 2017.

introduce en el párrafo segundo del artículo 98.2 de la Directiva IVA una excepción para el suministro de libros que, aunque prestados por vía electrónica, podrían beneficiarse de los tipos reducidos.

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, ECLI:EU:C:2017:189.

Materias tratadas: IVA – tipos reducidos – entregas de concentradores de oxígeno – principio de neutralidad fiscal.

Hechos: Oxycure es una sociedad belga dedicada al alquiler y venta de concentradores de oxígeno. Este tipo de aparato consta de una parte destinada a concentrar el oxígeno contenido en el aire ambiental, de una cánula nasal o máscara de oxígeno y de un tubo de conducción del oxígeno. Los concentradores de oxígeno permiten una oxigenoterapia a domicilio para pacientes con una insuficiencia respiratoria cuyo estado ya no pueda mejorarse con medicamentos tales como aerosoles o broncodilatadores. Pues bien, en un procedimiento de inspección, la Hacienda belga detectó que Oxycure había aplicado entre los años 2007 y 2010, el tipo reducido de IVA al alquiler y venta de concentradores de oxígeno y sus accesorios, a pesar de que según la normativa reglamentaria belga debía aplicarse el tipo general. Por ello, la Hacienda belga dictó una liquidación complementaria e impuso una multa a Oxycure, cuyo importe conjunto asciende a casi un millón y medio de euros. Esta sociedad recurrió y el asunto llegó al Tribunal de Apelación de Lieja. Este Tribunal tiene dudas sobre la aplicación del tipo reducido a los concentradores de oxígeno, puesto que tales aparatos son intercambiables o complementarios de las otras fuentes de oxígeno disponibles en el mercado (las botellas de oxígeno y los recipientes de oxígeno médico líquido). Según el tribunal belga, estas fuentes sólo se diferencian por su comodidad y por su coste. Además, la normativa belga del seguro obligatorio de asistencia sanitaria y de prestaciones sociales reconoce que las distintas fuentes de oxígeno son intercambiables. Teniendo en cuenta estas consideraciones, el Tribunal de Lieja decidió preguntar al TJUE si se opone al artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112/CE, del IVA, en relación con su anexo III, puntos 3 y 4, y a la luz del principio de neutralidad fiscal, que se aplique un tipo reducido a las botellas de oxígeno, mientras que se aplique el tipo general a los concentradores de oxígeno.

Para facilitar la comprensión de este caso recordemos que el artículo 98 de la Directiva IVA autoriza a los Estados a aplicar tipos reducidos a ciertas entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran

en el anexo III de la Directiva (excluyendo los servicios electrónicos). En el punto 3 de ese anexo se citan los productos farmacéuticos utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y el tratamiento con fines médicos. En cambio, el punto 4 del mismo anexo contempla los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su razonamiento recordando las reglas que normalmente usa en la interpretación de las disposiciones sobre tipos reducidos en el IVA. Así, el Tribunal señala que la finalidad de estos tipos reducidos es facilitar el acceso de determinados bienes que se consideran particularmente necesarios. El TJUE también reitera el carácter excepcional de los tipos reducidos, y por tanto, su sometimiento a una interpretación estricta; así como su aplicación facultativa por parte de los Estados. En efecto, un Estado puede optar por aplicar el tipo reducido a los productos farmacéuticos del punto 3 del anexo, pero no a los equipos médicos del punto 4, o puede aplicar el tipo reducido sólo a ciertos productos farmacéuticos o a determinados dispositivos médicos que se incluyen en esos puntos del anexo. En todo caso, los Estados sólo pueden aplicar el tipo reducido a las categorías que figuran en el anexo. Con todo, este amplio margen de discrecionalidad de los Estados está limitado por el principio de neutralidad fiscal, que prohíbe que prestaciones similares, que compitan entre sí, se traten de forma distinta a efectos de IVA.

En este caso, el TJUE descarta que los concentradores de oxígeno se incluyan dentro de la categoría de productos farmacéuticos a los que se refiere el punto 3 del anexo, de acuerdo con la interpretación que hizo de esa expresión en la sentencia *Comisión/España*, C-360/11 (núm. 158 *REDF*). Según el TJUE, los concentradores de oxígeno tampoco se comprenden dentro de los equipos médicos del punto 4 del anexo, puesto que tales aparatos no están reservados para el uso personal y exclusivo de minusválidos. En cuanto al principio de neutralidad fiscal, el TJUE tiene establecido que no es una norma de Derecho primario que pueda determinar la validez de un tipo reducido (véase sentencia *RPO* en este número de la *REDF*), sino sólo un principio interpretativo que debe aplicarse conjuntamente con la regla de interpretación estricta de los tipos reducidos. Por ello, el principio de neutralidad fiscal sólo puede utilizarse para ampliar el alcance de un tipo reducido cuando exista una disposición específica al efecto. Según el TJUE, esta circunstancia no concurre en este supuesto. En definitiva, el TJUE concluye que debe aplicarse el tipo normal de IVA a la entrega de concentradores de oxígeno, como sostenía el gobierno belga.

En España, la DGT se ha pronunciado en una consulta sobre la aplicación del tipo reducido a los concentradores de oxígeno, tras la reforma del artículo 91 LIVA llevada a cabo por la Ley 28/2014, para adaptarlo a la sentencia *Comisión/España*, antes citada. Según la respuesta a la consulta V4743-16, de 10-11-2016, la entrega de este tipo de dispositivos no se incluye en el artículo 91.Uno.1.6º.c) LIVA, y por tanto, debe aplicarse el tipo general, ya que el tipo reducido sólo está previsto para productos que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales. La doctrina de la DGT es, por tanto, conforme con la establecida por el TJUE en esta sentencia. No obstante, en general, no sólo en relación a los concentradores de oxígeno, pueden plantearse problemas interpretativos respecto a qué se considera “minusválido”. Tal concepto no se define por la Directiva IVA, ni tampoco se remite su concreción al derecho nacional, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE debe ser objeto de interpretación autónoma. Como señala el Abogado General en sus conclusiones, el TJUE ha aclarado este concepto en otros ámbitos (por ejemplo, en el contexto de la Directiva 2000/78/CE, sobre igualdad de trato en el empleo), pero todavía no lo ha hecho en relación al anexo III de la Directiva IVA. Habrá que estar atentos en el futuro porque puede que legislación española haya optado por una noción más amplia que la que se deduce de la Directiva.

5.3. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 26 de abril de 2017, Tibor Farkas, C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302.

Materias tratadas: IVA – inversión del sujeto pasivo – repercusión impropia – devolución de ingreso indebido – denegación del derecho a deducir e imposición de sanción tributaria.

Hechos: En Hungría, el Sr. Tibor Farkas adquirió, en una subasta electrónica organizada por las autoridades tributarias, un hangar móvil a una sociedad que estaba en concurso de acreedores. El Sr. Farkas pagó el precio de la venta, así como el IVA que le repercutió la sociedad vendedora por esa entrega. A su vez, esta sociedad ingresó el IVA en Hacienda. Posteriormente, el Sr. Farkas trató de deducirse el IVA soportado, pero las autoridades tributarias húngaras determinaron que no procedía la deducción, ya que según la ley nacional del IVA, en la venta debía aplicarse la inversión del sujeto pasivo. Además le impusieron al Sr. Farkas una multa pecuniaria del 50% del IVA adeudado. El Sr. Farkas consideró que la denegación del derecho a deducir se basa en un error de forma, lo que infringe

el Derecho de la UE. Ciertamente, el TJUE tiene consolidada jurisprudencia según la cual no se puede negar el derecho a deducir por incumplimientos formales si se cumplen los requisitos materiales. Atendiendo la petición del Sr. Farkas, el Tribunal contencioso-administrativo de la ciudad de Kecskemét (Hungría), que conocía de este asunto, acordó preguntar al TJUE si 1) la privación del derecho a deducir en este caso contraviene la Directiva 2006/112/CE, del IVA, y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad; y 2) si la sanción impuesta resulta desproporcionada teniendo en cuenta que la Administración no ha sufrido una pérdida de ingresos y tampoco existen indicios de fraude fiscal.

Decisión del Tribunal: Con carácter previo, el TJUE aclaró una cuestión importante que haría innecesario responder a las cuestiones prejudiciales planteadas. El TJUE advierte que la ley húngara del IVA establece el mecanismo de inversión del sujeto pasivo tanto para la entrega de bienes muebles como inmuebles en caso de procedimientos de liquidación, mientras que el artículo 199.1.g) de la Directiva IVA sólo autoriza la inversión para la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación. Por tanto, la ley húngara se estaría extralimitando. Hay que tener en cuenta que la inversión del sujeto pasivo es un mecanismo excepcional que sólo se permite si está expresamente previsto en la Directiva. La única posibilidad de aplicar este régimen, al margen de lo previsto en el art. 199.1, sería que el gobierno húngaro hubiera sido autorizado a introducir una medida especial de excepción, con arreglo al artículo 395 de la Directiva, para simplificar el cobro o para impedir ciertos abusos o fraudes. Sin embargo, consta que Hungría no estaba autorizada para ello. En consecuencia, la aplicación del régimen de inversión y la imposición de la multa serían incompatibles con la Directiva en el supuesto (más que probable) que el juez nacional considerara que el hangar móvil es un bien mueble.

En cualquier caso, el TJUE opta por responder a las cuestiones prejudiciales, ya que no cabe excluir que sigan siendo pertinentes después del examen que compete al juez nacional sobre el eventual incumplimiento de la legislación húngara, y que fue advertido con carácter preliminar por el Tribunal. Así, en relación a la primera cuestión prejudicial, el TJUE aclara que, en contra de lo sostenido por el Sr. Farkas, el pago por error del IVA, sin aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo, y omitiendo su mención en la factura, no es un mero incumplimiento formal, sino que constituye un incumplimiento de uno de los requisitos de fondo del régimen de IVA, que impide a la Administración la verificación de su correcta aplicación y que pone en riesgo la pérdida de ingresos fiscales. El TJUE no hace más que repetir la doctrina establecida en el asunto *Fatorie* (núm. 163 REDF), en la que ya señaló, además, que

en estos supuestos no se considera devengado el IVA, por lo que no puede permitirse la deducción. En cualquier caso, el destinatario de la operación (Sr. Farkas), que abonó un IVA indebido, puede exigir su devolución al proveedor (la sociedad vendedora), según lo previsto en el derecho nacional. A este respecto, el TJUE recuerda los principios de autonomía procedimental, equivalencia y efectividad, y tiene muy en cuenta las circunstancias particulares del caso (situación de insolvencia del vendedor, ausencia de indicios de fraude o abuso y ausencia de perjuicio económico para la Administración), de donde concluye que puede resultar imposible o excesivamente difícil para el Sr. Farkas obtener la devolución del vendedor, por lo que debe tener la posibilidad de solicitar la misma directamente a la Administración tributaria.

En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE parte del principio de que corresponde a los Estados establecer las sanciones que les parezcan adecuadas por el incumplimiento de las obligaciones del IVA. Ahora bien, los Estados deben respetar el Derecho de la UE y sus principios generales, entre los que se incluye el principio de proporcionalidad. Compete al tribunal nacional valorar, en última instancia, si este principio se respeta o no, en atención a las circunstancias concurrentes, pero ello no impide que el TJUE pueda suministrar algunas orientaciones. Así, el TJUE considera que siendo una infracción de naturaleza administrativa, que no causó una pérdida recaudatoria, y que no existen indicios de fraude, parece desproporcionada la imposición de una sanción del 50% del IVA adeudado.

En general, la sentencia tiene interés en la medida que se prevé en el futuro una ampliación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo [véase la propuesta, de momento no aprobada, de permitir un sistema generalizado de inversión del sujeto pasivo, COM (2016) 811 final]. En cuanto al derecho español, el art. 84.Uno.2º.e) LIVA, en su primer guión, prevé la inversión del sujeto pasivo para los casos de entregas de bienes inmuebles exclusivamente como consecuencia de un proceso concursal. Por otro lado, el artículo 14.1.c) del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa permite solicitar la devolución del ingreso indebido tanto al obligado a repercutir como al sujeto repercutido. El artículo 14.2.c) del mismo Reglamento permite que se reconozca la devolución directamente al sujeto repercutido, si se cumplen ciertas condiciones que están en línea con las orientaciones establecidas por el TJUE en esta sentencia: fundamentalmente, que la cantidad repercutida haya sido ingresada, que no se haya devuelto a otros sujetos (el obligado a repercutir o un tercero), y que no se haya anulado el perjuicio económico al repercutido a través de la deducción de cuotas. El artículo 14.3 del Reglamento permite también que el repercutido solicite la devolución instando la rectificación de la autoliquidación

en la que se realizó el ingreso indebido.

5.4. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 4 de mayo de 2017, Comisión / Luxemburgo, C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333.

Materias tratadas: IVA – exención de servicios prestados por agrupaciones autónomas de personas a sus miembros – requisito de servicios directamente necesarios para el ejercicio de la actividad – derecho de los miembros a deducir el IVA por esos servicios – adquisición de bienes o servicios por los miembros en nombre propio y por cuenta de la agrupación.

Hechos: El TJUE resuelve el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra Luxemburgo por entender que diversas disposiciones de la normativa luxemburguesa sobre el IVA son contrarias a la Directiva IVA, en relación a la exención prevista en el artículo 132.1.f) de la Directiva. Este precepto declara exentas las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas (AAP) que ejerzan actividades exentas o no sujetas para proporcionar a sus miembros servicios directamente necesarios para el ejercicio de su actividad. Para entender mejor el supuesto pongamos un ejemplo sencillo. Varias entidades aseguradoras (que prestan servicios exentos) constituyen una Agrupación de Interés Económico cuyo objeto es prestar a sus socios servicios de carácter informático (diseño y actualización de software adaptado a la actividad de estas compañías). La prestación de estos servicios informáticos por la AIE a sus miembros se considera exenta, siempre que las aseguradoras se limiten a reembolsar la parte proporcional de los gastos que les correspondan, sin que la agrupación tenga pues un margen de beneficio.

Pues bien, en el ámbito de esta exención, la Comisión imputa, en primer lugar, a la legislación de Luxemburgo que prevea la exención incluso para aquellos servicios prestados por la agrupación y que sus miembros utilizan en operaciones gravadas, con el requisito de que el volumen anual de negocios por esas operaciones gravadas no supere el 30 por ciento o en ciertos casos hasta el 45 por ciento del total. Por tanto, los servicios no se supeditan a que sean directamente necesarios para el ejercicio de la actividad exenta o no sujeta (como así señala expresamente la Directiva).

En segundo lugar, la Comisión considera que Luxemburgo incumple la Directiva IVA al permitir que aquellos miembros de la agrupación que realicen una actividad gravada (hasta un máximo del 30 por

ciento de su volumen anual de negocios) puedan deducirse el IVA facturado a la agrupación en concepto de bienes y servicios que se le hayan entregado.

Por último, la Comisión imputa a Luxemburgo que su normativa establezca que en caso de que un miembro de la agrupación adquiera bienes y servicios de terceros, en su propio nombre, pero por cuenta de la agrupación, se excluya del ámbito del IVA la operación consistente en atribuir a la agrupación los gastos realizados.

Decisión del Tribunal: En cuanto a la primera imputación de la Comisión, el TJUE comienza recordando su jurisprudencia habitual sobre el modo en que han de interpretarse las exenciones (carácter estricto, de acuerdo con sus objetos, sin privarles de efecto útil, etc.). A continuación, el TJUE señala que la redacción de la exención en el artículo 132.1.f) exige que los servicios sean directamente necesarios para el ejercicio de la actividad exenta o no sujeta desarrollada por sus miembros. En contra de lo sostenido por el gobierno luxemburgués, el TJUE afirma que exigir este requisito no priva de efecto a la exención, de modo que resulte casi inaplicable a la práctica. Aquellos miembros que realizan actividades exentas y también actividades gravadas (es decir, que están en prorrata de deducción) también pueden disfrutar de la exención, siempre que los servicios sean necesarios para la actividad exenta.

Por lo que respecta a la segunda imputación, el TJUE parte de la consideración de que la agrupación es un sujeto autónomo que presta servicios de modo independiente. Si no fuera así, la agrupación no actuaría como sujeto pasivo del IVA y no habría necesidad de establecer la exención controvertida. Por tanto, resulta contrario al artículo 168.a) de la Directiva, referido al ejercicio del derecho a deducir, que la ley nacional autorice a los miembros de la agrupación a deducir un IVA que es soportado por la agrupación (y no por sus miembros). Según el TJUE, esta interpretación no resulta contraria al principio de neutralidad fiscal. Por tanto, la deducción correspondería, con carácter personal, a la agrupación, y no a sus miembros, aunque, como sabemos, la agrupación tampoco puede deducirse el IVA soportado, ya que realiza operaciones exentas que no generan el derecho a deducir. Por otro lado, el TJUE señala que en estos casos los miembros de la agrupación no están en posesión de una factura en la que figure su nombre como adquirentes de bienes o servicios, para poder deducir, por lo que la normativa luxemburguesa también incumple el artículo 178.a) de la Directiva.

Por último, en relación a la tercera imputación de la Comisión, el TJUE vuelve a señalar que la agrupación es un sujeto pasivo de pleno derecho, distinto de sus miembros, que son también sujetos pasivos. Por ello, las operaciones entre la agrupación, que actúa de forma autónoma, y uno de sus miembros, deben considerarse operaciones entre dos sujetos pasivos que están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. En consecuencia, la imputación a la agrupación de los gastos en los que incurrió un miembro, que actúa en nombre propio pero por cuenta de la agrupación, constituye una operación sujeta al IVA. Así se deduce tanto del artículo 28 de la Directiva, en relación a las prestaciones de servicios, como del artículo 14.2.c) de la Directiva, si se trata de adquisiciones de bienes. Como el miembro de la agrupación actúa en nombre propio, realizará una operación sujeta al IVA al adquirir el bien o servicio, y a continuación, cuando atribuye los gastos a la agrupación, se crea la ficción jurídica de que realiza consecutivamente una segunda operación idéntica a la anterior, que también está sujeta al IVA. En definitiva, también esta tercera imputación de la Comisión se considera fundada y, por ello, el TJUE declara el incumplimiento de Luxemburgo.

En España, la exención controvertida se contempla en el artículo 20.Uno.6ª LIVA e incluye los requisitos señalados en la Directiva y otros no previstos en la misma. Así, la LIVA establece que la exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles. En caso de que el miembro de la agrupación realice simultáneamente operaciones exentas y gravadas, se aplica la exención si tiene una prorrate de deducción no superior al 10 por ciento (esta limitación no aparece en la Directiva). Además, se requiere que el servicio exento se utilice directa y exclusivamente en la operación exenta (como señala el TJUE en esta sentencia).

5.5. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C-36/16, ECLI:EU:C:2017:361.

Materias tratadas: IVA – pago en especie de una deuda tributaria – sujeción al IVA – existencia de una operación a título oneroso – concepto de impuesto – autoconsumo.

Hechos: Posnania Investment es una sociedad mercantil polaca dedicada al negocio inmobiliario. En el año 2013, esta sociedad pagó en especie algunas deudas tributarias vencidas, según lo previsto en la ley tributaria polaca. Así, Posnania celebró un contrato con el Ayuntamiento acreedor por el que transmitió a éste el derecho de propiedad de un solar a cambio de extinguir parcialmente unas deudas tributarias

pendientes. Tras esta operación, Posnania planteó una consulta al Ministerio de Hacienda preguntando si ese pago en especie estaba sujeto a IVA y si, por tanto, estaba obligada a emitir factura. Posnania alegó que consideraba que la operación no estaba sujeta, basándose en jurisprudencia previa del Tribunal Supremo polaco. Sin embargo, el Ministerio polaco consideró que esa transmisión del solar constituía una entrega de bienes a título oneroso que sí estaba sujeta a IVA. Tras varias instancias, la controversia terminó en el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo de Polonia. Ante las dudas surgidas, este Tribunal acordó preguntar por vía prejudicial al TJUE si la operación en cuestión está, en efecto, sujeta al IVA, de acuerdo con lo previsto en los artículos 2.1.a) y 14.1 de la Directiva 2006/112/CE, del IVA. No obstante, en su escrito de remisión, el TS polaco recordó que tiene jurisprudencia previa según la cual el pago en especie de un impuesto no es una operación sujeta al IVA, ya que un impuesto no es una prestación de naturaleza financiera que puede obtenerse como contrapartida de otra operación, puesto que se caracteriza esencialmente por su carácter unilateral.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su argumentación señalando que el artículo 2.1.a) de la Directiva supedita la sujeción al IVA a que exista, de forma cumulativa, 1) una entrega de bienes; 2) realizada a título oneroso; 3) en el territorio de un Estado miembro; 4) por un sujeto pasivo; y 5) que actúe como tal, esto es, en el desarrollo de una actividad económica. Pues bien, de esas notas, el TJUE considera acreditada la transmisión de la propiedad del inmueble, por un sujeto pasivo, en el territorio de un Estado miembro. A continuación, pasa a analizar si estamos en este caso ante una operación realizada con carácter oneroso. Según la jurisprudencia previa del TJUE, esta nota exige que exista entre quien realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, y que el precio recibido por el transmitente sea el contravalor efectivo del bien suministrado. Según el TJUE, en este caso de pago en especie de un impuesto existe una relación jurídica que vincula a un acreedor con un deudor. Sin embargo, el TJUE, como no podía ser de otra manera, destaca las peculiaridades de la prestación tributaria, y así, coincidiendo con la jurisprudencia del TS polaco, subraya que la obligación del sujeto pasivo es de naturaleza unilateral. No tiene carácter bilateral o sinalagmático, de modo que en su desarrollo no se intercambian prestaciones recíprocas. Con el pago, el sujeto pasivo sólo logra la extinción de la deuda, pero no recibe a cambio de manera inmediata y directa una contraprestación. Así pues, el pago en especie para extinguir una deuda tributaria no puede considerarse una operación realizada a título oneroso y, por tanto, no está sujeta a IVA. Alcanzada esta conclusión, el TJUE omite valorar, porque es innecesario, si la operación se realizaba por un sujeto pasivo actuando como tal.

Curiosamente, la sentencia permite al TJUE pronunciarse, en el marco de unos hechos muy simples, sobre una de las cuestiones dogmáticas más tratadas por la doctrina tributaria, a saber, la naturaleza de la relación jurídico-tributaria. No es éste el lugar para profundizar en una cuestión tan compleja. Baste decir aquí que la argumentación del TJUE se alinea con las tesis que, resaltando el origen *ex lege* de la obligación tributaria y su función de interés público, niegan que aquélla pueda explicarse exclusivamente con los esquemas propios de las obligaciones privadas. Por otro lado, la argumentación del TJUE se completa con una definición de impuesto que más o menos concuerda con la existente en nuestra LGT (art. 2), al incluir las notas fundamentales de coactividad y finalidad contributiva, pero que omite, por ejemplo, toda referencia a los principios de justicia tributaria. Según el TJUE, “un impuesto constituye una exacción obligatoria establecida por la autoridad pública en ejercicio de una potestad sobre los recursos de las personas sujetas a su competencia tributaria. Esa exacción se destina, por medio de los presupuestos públicos, a servicios de utilidad general. Tal exacción, que tiene por objeto una cantidad monetaria o, como en el presente caso, un bien corporal, no da lugar, por parte de la autoridad pública, a ninguna prestación, ni, por tanto, a ninguna contraprestación por parte del sujeto pasivo del impuesto”.

Por último, el TJUE se pronuncia sobre las consecuencias que derivan de la no sujeción del pago en especie, advirtiendo, como había hecho la Abogado General, sobre el riesgo de que se produzca un consumo final no gravado. No obstante, el TJUE recuerda que ese riesgo se cubre considerando que se produce una operación asimilada a una entrega de bienes (esto es, un autoconsumo) si el deudor transmite un elemento afecto que hubiera generado derecho a deducir, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la Directiva.

El impacto de esta sentencia en España es limitado, teniendo en cuenta que el pago en especie de los tributos es muy excepcional. Sólo se admiten pagos en especie cuando así esté previsto en la normativa reguladora del tributo. En la actualidad, esta posibilidad se permite en algunos impuestos sólo para bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español. Además, es necesario que, tras el oportuno procedimiento, la Administración tributaria acepte esta forma de pago (véanse arts. 60.2 LGT y 40 RGR).

5.6. Sentencias reseñadas de forma más breve.

Analizamos más resumidamente otras decisiones del TJUE que hacen referencia a previsiones más específicas de la Directiva IVA o que se limitan a aplicar jurisprudencia previa.

En primer lugar, la *Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 16 de marzo de 2017, Marco Identi, C-493/15, ECLI:EU:C:2017:219*, contesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo italiano. Este Tribunal preguntó si la solicitud presentada por una persona física para liberarse de unas deudas tributarias que no han sido satisfechas al término de un procedimiento concursal, se oponen a la obligación de los Estados miembros de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar la percepción íntegra del IVA (arts. 4.3 TUE, 2 y 22 de la Sexta Directiva IVA, actualmente, arts. 2, 250.1 y 273 de la Directiva IVA). El TJUE repite la doctrina establecida en el asunto *Degano Trasporti* (núm. 171 REDF), que se refería a un caso también italiano pero en relación a una solicitud de convenio concursal con arreglo al cual se pagarían sólo parcialmente ciertas deudas tributarias. Pues bien, de nuevo, el TJUE señala que el procedimiento establecido en la legislación italiana se supedita a requisitos de aplicación estrictos que ofrecen garantías por lo que respecta en particular al cobro de los créditos de IVA y que, habida cuenta de esos requisitos, no constituye una renuncia general e indiscriminada a la percepción del IVA y, por tanto, no se vulnera la obligación de recaudación de los Estados. Por otro lado, el TS italiano preguntó si se respetaban, en este caso, las normas en materia de ayudas de Estado. El TJUE descarta que sea así, ya que no concurre el requisito de selectividad, tal como ha sido interpretado tras la sentencia *World Duty Free Group* (núm. 174 REDF). Según el TJUE, las personas que no pueden solicitar la liberación de deudas no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de aquellas personas que sí pueden hacerlo, teniendo el cuenta el objetivo perseguido por la normativa (permitir que un concursado, deudor de buena fe, pueda reanudar una actividad empresarial, sin tener que cargar con deudas no satisfechas tras la finalización del procedimiento concursal).

La *Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 16 de marzo de 2017, Bimotor, C-211/16, ECLI:EU:C:2017:221* responde a una cuestión prejudicial dirigida por la Comisión Tributaria provincial de Turín (Italia). En diversas sentencias, el TJUE ha establecido que el artículo 183 de la Directiva IVA confiere a los Estados miembros cierta libertad a la hora de regular los procedimientos de devolución del IVA (asuntos *Sosnowska*, núm. 142 REDF; *Enel Maritsa Iztok*, núm. 152 REDF;

Comisión/Hungría, C-274/10, núm. 153 REDF; *Mednis*, núm. 157 REDF). Ahora bien, los Estados deben ejercer este margen de actuación respetando los principios de neutralidad y de proporcionalidad, lo que significa que el sujeto pasivo debe poder recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad de la devolución, en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o equivalente, y sin que la forma de devolución le ocasione algún riesgo financiero. Pues bien, en aplicación de esta jurisprudencia, el TJUE señala que, en principio, no se opone al artículo 183 de la Directiva IVA que la legislación italiana limite el importe a devolver o compensar a un límite determinado (en este caso, a 700.000 euros) en un período. El gobierno italiano justificó la medida en la lucha contra la evasión fiscal, de manera que la misma circunscribe dentro de límites razonables el daño potencial que puede sufrir la Administración tributaria por comportamientos ilícitos de los contribuyentes. El TJUE reconoce y admite este objetivo, pero lo sopesa con el principio de principio de proporcionalidad, y así condiciona la validez de la medida a que el derecho nacional permita que el sujeto pasivo pueda recuperar la totalidad del importe dentro de un período razonable.

En la *Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 4 de mayo de 2017, A Oy, C-33/16, ECLI:EU:C:2017:339*, el TJUE interpreta la exención prevista en el artículo 148, letra d), de la Directiva 2006/112/CE, del IVA, a petición del Tribunal Supremo Administrativo de Finlandia. En ese precepto, se declaran exentas las prestaciones de servicios, distintas de la letra c) anterior, que sean efectuadas para las necesidades directas de los buques marítimos contemplados en la letra a) del mismo artículo y de su cargamento. Pues bien, en primer lugar, el TJUE aclara que dentro de esas prestaciones de servicios se incluyen las consistentes en la carga y descarga, puesto que responden a las necesidades directas del cargamento de los buques y, al mismo tiempo, a las necesidades del propio buque, ya que tales servicios son indispensables para su explotación. En segundo lugar, el TJUE concluye que están exentos tanto los servicios de carga y descarga efectuados en la fase final de comercialización, como en un fase anterior, como sucede en el caso de que la prestación la realice un subcontratista a un operador económico que la refactura posteriormente a una empresa transitaria o a una empresa de transporte. Por último, el TJUE también considera exentos los servicios de carga y descarga efectuados al tenedor del cargamento, esto es, al exportador o al importador del mismo. En su razonamiento el TJUE tiene en cuenta que la exención debe aplicarse de forma correcta y sencilla y de modo que se eviten las situaciones de fraude o abuso e, igualmente, que el objetivo perseguido por la exención es favorecer el transporte internacional de mercancías o de personas. En España, esta exención se contempla en el artículo 22.Siete LIVA y se desarrolla en el artículo 10 RIVA. En particular, el artículo 10.2.b) RIVA

señala expresamente que están exentas las operaciones de carga y descarga de los buques.

En la *Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de mayo de 2017, Brockenhurst College, C-699/15, ECLI:EU:C:2017:344*, el TJUE responde a diversas cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de Apelación, Inglaterra y Gales, Sala de lo Civil, del Reino Unido. El asunto se refiere a un centro de educación superior (Brockenhurst College) que ofrece cursos de restauración, hostelería y artes escénicas. Para permitir que sus alumnos adquieran conocimientos prácticos, el College gestiona un restaurante de formación y organiza espectáculos abiertos a un público restringido. Por estas actividades, el College obtiene ingresos suplementarios que, en cuanto a las comidas, cubren aproximadamente el 80 por ciento del precio real de la prestación. Se discute si tales servicios están directamente relacionados con los servicios educativos de modo que se les aplique la exención prevista para esos servicios educativos en el artículo 132.1.i) de la Directiva del IVA. El TJUE señala que, de acuerdo con su jurisprudencia previa (asunto *Horizon College*, núm. 138 *REDF*), la exención de esos servicios complementarios está supeditada al cumplimiento de tres requisitos: 1) que la prestación educativa principal y los servicios relacionados se realicen por organismos de derecho público que tengan un objetivo educativo o por organismos a los que el Estado reconozca un fin similar; 2) que las prestaciones de servicios sean indispensables para la realización de las operaciones exentas; y 3) que estas prestaciones no estén esencialmente destinadas a la obtención de ingresos suplementarios compitiendo así de forma directa con otras empresas sujetas al IVA. No había duda de que se cumplía el primer requisito. En cuanto al segundo, el TJUE tiene en cuenta que los servicios controvertidos constituyen una parte integrante de los cursos y proporcionan una formación práctica sin la cual los estudiantes no se beneficiarían plenamente de su formación. Por tanto, sin esa vertiente práctica, la formación dispensada no tendría un valor equivalente para los alumnos. Respecto al tercer requisito, el TJUE determina que de las circunstancias del caso se desprende que el College no persigue la obtención de ingresos suplementarios con los servicios ofrecidos. En conclusión, en este caso, el TJUE considera aplicable la exención. Obviamente, estas pautas interpretativas deben servir para determinar qué servicios complementarios están directamente relacionados con los servicios educativos y, por tanto, están exentos, con arreglo al artículo 20.Uno.9º LIVA.

En la *Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 18 de mayo de 2017, Litdana UAB, C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389*, vuelve a plantearse en qué condiciones una Administración tributaria puede denegar un derecho derivado del régimen de IVA en una situación de abuso cometido no por el propio

sujeto pasivo sino por otro operador económico anterior o posterior en la cadena de entregas. En esta sentencia, el TJUE responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna (Lituania). Los hechos se refieren a una sociedad lituana (Litdana) que adquiere vehículos de ocasión a una sociedad danesa (Handicare Auto) aplicando el régimen especial del margen de beneficio. Este régimen, previsto en los artículos 312 a 325 de la Directiva IVA, para los sujetos pasivos revendedores, supone básicamente que el IVA sólo se aplica a la diferencia entre el precio de venta del bien solicitado por el sujeto pasivo revendedor y el precio de compra, para evitar así una doble imposición, puesto que el precio del bien que se adquiere incorpora una cuota de IVA que no ha sido objeto de deducción. En las facturas recibidas por Litdana figuraban menciones relativas a la aplicación de este régimen especial y a la exención del IVA. Sin embargo, en una inspección posterior, quedó acreditado que Handicare Auto no aplicaba efectivamente ese régimen y, en consecuencia, la Administración lituana determinó que Litdana no tenía derecho a la aplicación del régimen especial y le exigió las cuotas omitidas de IVA, los intereses de demora y le impuso una multa. Existe jurisprudencia consolidada sobre la posibilidad de denegar el derecho a deducir, la aplicación de una exención o una petición de devolución en casos en que existe una situación de fraude o abuso y el sujeto no participa directamente en el mismo pero sabía o debería haber sabido que formaba parte del fraude cometido por un operador anterior o posterior de la cadena de entregas (véanse, por ejemplo, los asuntos *Italmoda*, núm. 166 REDF, o *Mecsek-Gabona*, núm. 157 REDF). Por tanto, el TJUE se limita a trasladar esa jurisprudencia previa al ámbito específico del régimen del margen de beneficio. Compete al tribunal nacional valorar si Litdana actuó de buena fe y adoptó todas las medidas razonables para asegurarse de que no se veía inmersa en un fraude fiscal. No obstante, el TJUE da algunas orientaciones a favor de la sociedad lituana. Así, resalta que no está probado que Litdana supiera que Handicare no había aplicado el régimen. Asimismo, destaca que en el pasado Litdana se interesó ante la administración lituana por el significado de las menciones que figuraban en las facturas y que aquella confirmó que constituían prueba suficiente para aplicar el régimen del margen de beneficio. El TJUE resalta que sería desproporcionado exigir a Litdana que verifique sistemáticamente en cada entrega que el proveedor ha aplicado efectivamente el régimen, al menos cuando no existe ningún indicio que permita sospechar la existencia de irregularidades o de fraude.

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

6.1. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277

Materias tratadas: Directiva 2011/64/UE relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco – Conceptos de “tabaco para fumar”, “tabaco cortado o fraccionado de otra forma” y “transformación industrial”.

Hechos: Las autoridades aduaneras de la República Checa ordenaron el decomiso y destrucción del tabaco que pertenecía a la empresa Eko-Tabak por considerar que no se habían abonado los impuestos especiales correspondientes. Por su parte, la empresa sostenía que los productos en cuestión, que estaban destinados al consumidor final, no debían estar sujetos a tales impuestos por no formar parte del ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (en adelante, Directiva 2011/64). La cuestión principal que plantea el presente asunto es determinar si los productos del tabaco controvertidos se encuentran comprendidos en alguna de las categorías de labores del tabaco que establece el artículo 2.1 de la Directiva 2011/64, a saber: a) cigarrillos, b) cigarros puros y cigarrillos y c) tabaco para fumar, que comprende, a su vez, dos subtipos: i) picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos y ii) los demás tabacos para fumar. Los productos controvertidos consisten, en particular, en hojas de tabaco irregulares, secadas, alisadas y parcialmente desvenadas que han sufrido un secado primario y una humectación controlada, que contienen glicerina y que pueden fumarse tras una sencilla preparación, triturándolas o picándolas a mano.

Puesto que tales productos no son cigarrillos ni cigarros (categorías a y b), se trata de determinar si pueden tener cabida dentro de la categoría de “tabaco para fumar” y, más en particular, dentro de la subcategoría “demás tabacos para fumar”, puesto que tampoco son picadura fina destinada a liar cigarrillos. Con ello, el presente asunto se centra en el concepto de tabaco para fumar que establece el artículo 5 de la Directiva 2011/64 y que comprende, en general, los siguientes tipos de tabaco: a) el tabaco cortado o fraccionado, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior y b) desechos del tabaco acondicionados para la venta al por menor que puedan fumarse. Por último, puesto que los productos controvertidos tampoco son desechos del tabaco, la cuestión consiste en determinar si tienen la consideración tabaco para fumar, subcategoría “demás

tabacos para fumar”, por tratarse de tabaco cortado o fraccionado, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior (artículo 5.1 a) Directiva 2011/64).

Decisión del Tribunal: El TJUE aplica una interpretación amplia del concepto de “tabaco para fumar” con base en la finalidad de la Directiva 2011/64 que se desprende de sus propios considerandos. En este sentido, el TJUE resalta que la Directiva tiene como objetivos, entre otros, los siguientes: a) garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud (considerando 2), y b) que la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre las labores del tabaco no falsee las condiciones de competencia ni obstaculice su libre circulación (considerando 3). Además, el TJUE destaca que los productos que en muchos aspectos se asemejen a los productos comprendidos en la Directiva deberían recibir el mismo tratamiento que éstos (considerando 8) y que la armonización de los impuestos especiales debe conducir a que la competitividad de las diferentes categorías de labores del tabaco pertenecientes a un mismo grupo no sea falseada por los efectos de la imposición (considerando 9). Todo esto lleva al TJUE a la premisa de que el concepto de “tabaco para fumar” no puede ser objeto de una interpretación restrictiva. La misma idea se desprende de las conclusiones del AG (Sr. Nils Wahl) basadas también en una interpretación finalista y no restrictiva de las disposiciones de la Directiva.

Con base en este planteamiento, el TJUE señala que el artículo 5.1 a) de la Directiva exige el respeto de dos requisitos cumulativos: por una parte, que el tabaco sea cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas y, por otra parte, que pueda fumarse sin necesidad de una transformación industrial posterior. A falta de una definición de los términos que integran cada uno de estos requisitos, el TJUE acude a una interpretación basada en el sentido usual de los mismos. Así, el tabaco controvertido del presente caso, puesto que no consta que esté hilado o prensado, se debe considerar como tabaco cortado o fraccionado pues, según el TJUE, en su acepción usual, tales términos denotan, en lo que se refiere al primero, el resultado de una operación consistente en separar una parte o un trozo de algo mediante instrumento cortante y, por lo que se refiere al segundo, el resultado de una operación consistente en desmembrar o dividir algo.

Esta interpretación basada en el sentido general y comúnmente admitido de los términos, también se utiliza en relación con el segundo de los requisitos del artículo 5.1 a) de la Directiva, esto es, que el tabaco pueda fumarse sin necesidad de una ulterior transformación industrial. A juicio del TJUE, debe

entenderse por dicho término la transformación a gran escala, con arreglo a un proceso normalizado, de materias primas en bienes materiales. También se cita en este punto doctrina del TJUE de la que se desprende que no constituyen transformaciones industriales las simples manipulaciones dirigidas a permitir que un producto pueda fumarse, tales como introducir un rollo de tabaco en una funda de cigarrillos (*vid.* SSTJUE de 24 de septiembre de 1998, *Brinkmann*, C-319/96 y de 10 de noviembre de 2005, *Comisión/Alemania*, C-197/04). En este sentido, señala el AG que, si bien los productos controvertidos necesitan de algún tipo de tratamiento posterior, no parece que necesiten de ninguna transformación que no pueda llevar a cabo un fumador medio.

Por todo ello, como hemos visto, de acuerdo con una interpretación amplia y finalista de la norma, el TJUE concluye que los productos controvertidos están dentro de la categoría de “tabaco para fumar” de la Directiva 2011/64 y, en consecuencia, quedan sujetos al impuesto especial. En nuestro Derecho interno, el concepto de “tabaco para fumar” se regula en el artículo 59.4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y sus términos son prácticamente idénticos a los de la Directiva, por lo que también deberán ser objeto de una interpretación amplia en el sentido que deriva de la presente STJUE. Además, la DGT ya venía interpretando el término en este mismo sentido, al incluir dentro del concepto de “tabaco para fumar” una gran variedad de labores del tabaco no subsumibles en el resto de las categorías, siempre que las mismas pudieran fumarse tras una sencilla operación por el consumidor final, es decir, sin necesidad de someterlas a un proceso industrial posterior (*vid.*, entre otras, DGT 28 de abril de 2015, V1300-15).

6.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

La **Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 31 de mayo de 2017, U, C-420/15, EU:C:2017:408**, analiza si es compatible con la libre circulación de trabajadores (artículo 45 TFUE) una normativa belga que establece la obligación de matricular en dicho país todos los vehículos que vayan a ser puestos en circulación en sus vías públicas. El caso se planteó cuando un funcionario de la Comisión Europea, con residencia en Bélgica, fue sancionado al circular por dicho Estado miembro con un vehículo matriculado en Italia. En el momento del control, el Sr. U se encontraba atravesando Bélgica con dicho vehículo para recoger a otra persona y desplazarse hasta Alemania para asistir a un seminario. Por tanto, el vehículo matriculado en Italia circulaba temporal y esporádicamente por Bélgica, limitándose a atravesar dicho país. Además, el Sr. U acreditó tener otro vehículo matriculado en Bélgica, que utilizaba regularmente

en este Estado miembro. El TJUE ya se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la incidencia de las libertades fundamentales en el contexto de la matriculación de vehículos, en particular, en lo que ahora interesa, conviene recordar que la obligación de matriculación en un Estado miembro queda condicionada a que el vehículo sea utilizado esencialmente y con carácter permanente en dicho Estado miembro (*vid*, entre otras, STJUE de 15 de diciembre de 2005, *Nadin y Nadin-Lux*, C-151/04 y C-152/04; también en relación con la normativa belga). Así pues, en la presente sentencia, siguiendo esta misma doctrina, el TJUE concluye que es contraria a la libre circulación de trabajadores (artículo 45 TFUE) una normativa que exige a un trabajador residente en un Estado miembro matricular en dicho Estado un vehículo del que es propietario pero que ya está matriculado en otro Estado miembro y está destinado a ser utilizado esencialmente en el territorio de este último Estado.

7. ADUANAS (a cargo de Alejandro García Herida)

7.1. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 9 de marzo de 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195

Materias tratadas: Valor en aduana de las mercancías – Cánones o derechos de licencia pagados a una sociedad vinculada – Cánones o derechos de licencia que deben integrarse en el precio efectivamente pagado o por pagar de las mercancías (artículo 32.1 c) CAC).

Hechos: La sociedad alemana GE Healthcare presentó una solicitud de reembolso de los derechos de importación, basándose en que el importe de los cánones pagados a la sociedad M por licencias de marca no debía añadirse al valor en aduana de las mercancías. GE Healthcare había importado en la Unión mercancías procedentes de vendedores de terceros países, todo ellos, tanto los vendedores como la sociedad M, pertenecientes al mismo grupo de sociedades que el importador (grupo GE). La sociedad M había concedido a GE Healthcare varias licencias, tanto a título oneroso como gratuito, para utilizar la marca del grupo GE. Con arreglo a tales contratos, la sociedad M disponía de amplias facultades de control y, en caso de incumplimiento de los estándares de calidad, podía rescindir los contratos a corto plazo.

El artículo 29 CAC establece que el valor en aduana de las mercancías importadas es, en principio, su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando

éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión. Ahora bien, es posible que el valor de transacción pueda ser objeto de ciertos ajustes, debiendo adicionar al mismo determinados elementos (artículo 32 CAC). En particular, el artículo 32 CAC, en su apartado 1, letra c), establece que los cánones y derechos de licencia deben sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar de las mercancías siempre que el comprador esté obligado a pagar tales cánones, directa o indirectamente, como condición de venta de las mercancías objeto de valoración, y en la medida en que los cánones y derechos de licencia no estén ya incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar (en el mismo sentido, actualmente, *vid.* artículo 71.1 c) del Reglamento 952/2013 por el que se establece el nuevo Código Aduanero de la Unión).

Además, también resultan aplicables al caso determinados preceptos del Reglamento nº 2454/93 de aplicación del CAC (RACAC). A estos efectos, se consideran cánones y derechos de licencia, en particular, el pago por la utilización de derechos referentes a la venta para su exportación de la mercancía importada de que se trate, entre otros, marcas de fábrica o comerciales y modelos registrados, o la utilización o la reventa de esa mercancía, en particular los derechos de autor y los procedimientos de fabricación incorporados a dicha mercancía de forma inseparable (artículo 157.1 RACAC). En este sentido, se precisa que los cánones o derechos de licencia deberán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar si el pago está relacionado con la mercancía que se valora y, además, constituye una condición de venta de dicha mercancía (artículo 157.2 RACAC).

Con base en estos preceptos, se plantean varias cuestiones al TJUE relativas al concepto de cánones (o derechos de licencia) del artículo 32.1, letra c), CAC, a fin de determinar si los cánones del presente caso deben integrarse en el valor en aduana de las mercancías. En primer lugar, se pregunta al TJUE si es posible hablar de cánones cuando, por un lado, no se puede determinar, ni en el momento de la celebración del contrato ni en el momento de originarse la deuda aduanera, el importe de tales cánones, y, por otro, éstos se refieren sólo en parte a las mercancías objeto de valoración. En segundo lugar, si los cánones constituyen una “condición de la venta” de las mercancías objeto de valoración cuando el pago de los mismos lo reclama una empresa que está vinculada tanto al vendedor como al comprador, dentro de un mismo grupo de sociedades, y es a esa misma empresa a quien se le hace el pago. En tercer lugar, si las medidas de ajuste y reparto que contempla el artículo 32.1 CAC pueden efectuarse cuando el valor en aduana de las mercancías se haya determinado no con arreglo al artículo 29 CAC, sino conforme al método subsidiario del artículo 31 CAC. El artículo 31.1 CAC establece que el valor en aduana de las

mercancías importadas se determinará basándose en los datos disponibles en la Unión, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales de los acuerdos internacionales y de las disposiciones enumeradas en el capítulo 3 del CAC (valor en aduana de las mercancías).

Siguiendo al AG (Paolo Mengozzi), las cuestiones esenciales que plantea el presente asunto podrían resumirse en las siguientes: 1ª) ¿Pueden los cánones, o derechos de licencia de uso de marca, incluirse en el valor en aduana de mercancías importadas a pesar de que su importe se desconozca en el momento en que se originó la deuda aduanera? 2ª) En caso afirmativo, ¿deben pagarse, y de qué modo, tales cánones o derechos cuando no se refieran exclusivamente a las mercancías importadas y cuando tanto el comprador como el vendedor pertenezcan al mismo grupo de sociedades que la empresa a la que deben pagarse los cánones?

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza señalando que el ajuste contemplado en el artículo 32.1 c) CAC es aplicable siempre que se cumplan tres requisitos acumulativos: 1º) que los cánones o derechos de licencia no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o por pagar; 2º) que se refieran a las mercancías objeto de valoración, y 3º) que el comprador esté obligado a pagar esos cánones como condición de la venta de la mercancía objeto de valoración. Las cuestiones prejudiciales analizan solamente el segundo y tercer requisito del artículo 32.1 CAC, pues, de los hechos del caso, se desprende que ha quedado acreditado el cumplimiento del primer requisito, esto es, que los cánones no estén ya incluidos en el precio.

Así, en la primera cuestión planteada, el TJUE examina el segundo de tales requisitos, relativo a que los cánones se refieran a mercancías objeto de valoración para poder incluirlos en el valor en aduana. El TJUE considera que los cánones controvertidos cumplen efectivamente este requisito, pues el artículo 32.1 CAC, por un lado, no exige que se determine su importe en el momento de la celebración del contrato de licencia o en el momento de originarse la deuda aduanera y, por otro, la norma permite que esos cánones o derechos sean “relativos a las mercancías objeto de valoración”, aunque solo se refieran parcialmente a estas mercancías.

Para llegar a esta conclusión, puesto que nada dice el artículo 32.1 CAC, el TJUE acude a las conclusiones del Comité del Código Aduanero, que, aunque no tengan fuerza vinculante, constituyen un

criterio interpretativo de indudable interés para garantizar la aplicación uniforme de la normativa aduanera. En particular, en tales comentarios, se indica expresamente que, por lo general, los cánones y licencias se calculan después de la importación de las mercancías que han de valorarse, por lo que su evaluación podría retrasarse (punto 14 del comentario nº 3). En cuanto a la posibilidad de que los cánones se refieran solo parcialmente a las mercancías, el TJUE señala que nada impide considerarlo de este modo, pues, en el presente caso, se calculan en función de un porcentaje del volumen de negocios generado con la venta a terceros de las mercancías importadas al amparo del contrato de licencia. Se cita, al efecto, el artículo 158.3 RCAC, donde se prevé explícitamente que los cánones o derechos puedan ser considerados referentes en parte a las mercancías y en parte a las prestaciones de servicios posteriores a la importación.

En segundo lugar, el TJUE analiza si los cánones cumplen el requisito de constituir una “condición de la venta” de las mercancías objeto de valoración cuando se da la siguiente circunstancia: el pago de los cánones lo reclama una empresa que está vinculada tanto al vendedor como al comprador, dentro de un mismo grupo de sociedades, y es a esa misma empresa a quien se efectúa el pago. Al igual que en la primera cuestión, el TJUE acude a los comentarios del Comité del Código Aduanero para poner de manifiesto que la cuestión principal es determinar si el vendedor podría vender las mercancías sin pagar un canon, pero no es necesario que dicho canon esté explícitamente contemplado en el contrato pues la condición también puede ser implícita (punto 12 del comentario nº 3). En este mismo sentido también se pronuncia el AG para señalar que un canon es una condición de venta cuando el contrato no se celebraría sin el pago del mismo, cuestión que corresponderá verificar al órgano remitente.

De nuevo, la cuestión particular del presente asunto se resuelve acudiendo a los comentarios del Comité del Código Aduanero, en los que se indica que puede considerarse que el vendedor o una persona relacionada con él exige que el comprador realice dicho pago cuando, en un grupo multinacional, se compren mercancías a un miembro del grupo y se exija que el pago del canon se efectúe a otro miembro del mismo grupo (el punto 13 del comentario nº 3). En suma, los cánones o derechos constituyen una “condición de la venta” de las mercancías objeto de valoración cuando el pago de los mismos lo reclama una empresa que está vinculada tanto al vendedor como al comprador, dentro de un mismo grupo de sociedades, y es a esa misma empresa a quien se efectúa el pago.

Por último, se pregunta al TJUE sobre la incidencia que puede tener, con respecto al artículo 32.1 CAC,

el hecho de que el valor en aduana se determine no con arreglo al artículo 29 CAC, sino conforme al método subsidiario del artículo 31 CAC. La cuestión se plantea en aquellos casos en que el valor de transacción no puede determinarse con los datos facilitados por el importador, por lo que es necesario acudir al método subsidiario del artículo 31 CAC. Como ya señaló el AG, la remisión efectuada por el artículo 31.1 CAC al capítulo 3 implica que las disposiciones generales de este capítulo, entre ellas el artículo 32 CAC, se apliquen incluso en el supuesto de que el valor en aduana de la mercancía se determine con arreglo al método subsidiario del artículo 31.1 CAC. Por tanto, las medidas de ajuste y reparto que contemplan respectivamente ambas disposiciones pueden efectuarse cuando el valor en aduana de las mercancías de que se trate se haya determinado no con arreglo al artículo 29 CAC, sino conforme al método subsidiario del artículo 31 CAC.

7.2. Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 11 de mayo de 2017, The Shirtmakers, C-59/16, EU:C:2017:362

Materias tratadas: Concepto de gastos de transporte (artículo 32.1 CAC) – Valor en aduana de las mercancías - Gastos relativos a contratistas y subcontratistas que intervienen en el transporte de mercancías.

Hechos: The Shirtmakers es un importador de productos textiles procedentes de Asia que recurrió a los servicios de un transitario (Fracht) para gestionar el transporte de tales productos hasta los Países Bajos y el cumplimiento de las formalidades aduaneras. A su vez, para transportar estos productos al territorio aduanero de la Unión, Fracht celebró, en su propio nombre, acuerdos con varias sociedades de transporte. Posteriormente, Fracht expidió facturas a The Shirtmakers en las que se recogía la suma total de dos importes, aunque sin hacer distinción entre ellos: a) las cantidades que los transportistas habían facturado al transitario por el transporte efectivamente realizado y b) los propios costes y margen de beneficio del transitario por tales gestiones.

Las autoridades aduaneras consideraron que el valor en aduana de las mercancías debería haberse incrementando en los importes facturados por Fracht a The Shirtmakers. Sin embargo, a juicio de este último, las cantidades vinculadas a la intervención de Fracht, incluidas en los importes que le habían sido facturados, no constituían gastos de transporte a estos efectos. Los gastos de transporte deben incluirse en el valor en aduana de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.1 CAC, sin embargo, este

precepto no contempla ninguna definición de lo que debe entenderse por tales gastos (actualmente, en el mismo sentido, *vid.* artículo 71.1 del Reglamento 952/2013 por el que se establece el nuevo Código Aduanero de la Unión). Así, el presente asunto analiza si deben incluirse dentro del concepto de “gastos de transporte” (artículo 32.1, letra e, inciso i, CAC) los importes facturados por un transitario (Fracht) al importador de las mercancías (The Shirtmakers) como consecuencia de los servicios de transporte que han sido subcontratados con terceros.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza señalando que el concepto de gastos de transporte no está definido en el CAC ni se contiene remisión a la normativa nacional, por lo que debe aplicarse una interpretación uniforme y autónoma del mismo en toda la Unión, teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate. El TJUE resuelve el presente asunto acudiendo a la sentencia de 6 de junio de 1990, *Unifert*, C-11/89, en la que ya fue objeto de interpretación una disposición idéntica a la que ahora se analiza (artículo 8.1 Reglamento nº 1224/80 del Consejo). En esta sentencia, el TJUE puso de manifiesto el sentido amplio que debía tener la expresión “gastos de transporte” a los efectos de determinar el valor en aduana de las mercancías, debiendo incluirse en el mismo todos los gastos, independientemente de que sean principales o accesorios, vinculados al desplazamiento de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión.

Por ello, el TJUE señala que el criterio determinante que deben cumplir los gastos para ser considerados “gastos de transporte”, consiste en que estén vinculados al desplazamiento de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión, independientemente de la cuestión de si tales gastos son inherentes al transporte efectivo de estas mercancías o si son necesarios a tal efecto. Por consiguiente, puesto que tales gastos no se limitan necesariamente a los importes facturados por los transportistas que efectúan por sí mismos el transporte de las mercancías, las cantidades facturadas por otros prestadores de servicios, como los transitarios, también pueden constituir gastos de transporte si están vinculadas al desplazamiento de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión.

Así pues, en el presente asunto, en la medida en que el suplemento facturado por el transitario a The Shirtmakers corresponde a gastos en los que aquél incurrió por la organización del transporte de las mercancías hacia el territorio aduanero de la Unión y a su margen de beneficio, debe considerarse que este suplemento está vinculado al desplazamiento de las mercancías y, por ello, debe tratarse como gastos de transporte en el sentido del artículo 32.1 CAC. El TJUE también señala que esta interpretación

es conforme con la finalidad perseguida por la normativa de la Unión relativa a la fijación del valor en aduana, esto es, establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios, debiendo reflejar, el valor en aduana, el verdadero valor económico de la mercancía importada y tener en cuenta todos los elementos de dicha mercancía que tienen un valor económico (STJUE de 19 de marzo de 2009, *Mitsui & Co. Deutschland*, C-256/07).

Por todo ello, el TJUE concluye que el concepto de “gastos de transporte” (artículo 32.1 CAC) comprende el suplemento facturado por el transitario al importador, equivalente a su margen de beneficio más los costes en que haya incurrido, por sus servicios prestados en la organización del transporte de las mercancías importadas al territorio aduanero de la Unión. Finalmente, debemos indicar que el carácter autónomo de esta disposición implica, como señala el TJUE, que el concepto de “gastos de transporte” no puede depender del tipo de contrato, definido por el Derecho nacional, al que pertenezca el contrato celebrado entre el importador y el transitario.

7.3. Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 18 de mayo de 2017, *Latvijas dzelzceļš*, C-154/16, EU:C:2017:392

Materias tratadas: Destrucción o pérdida irremediable de las mercancías – Nacimiento de una deuda aduanera – Sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera (artículo 203 CAC) – Incumplimiento de las obligaciones que regulan el régimen de tránsito comunitario externo (artículo 204 CAC) – Situaciones excepcionales de caso fortuito o fuerza mayor (artículo 206 CAC) – Responsabilidad aduanera del titular del régimen y del transportista: solidaridad de deudores (artículo 213 CAC) – Nacimiento de una deuda tributaria por el IVA a la importación (artículo 2 Directiva IVA).

Hechos: Una empresa letona (*Latvijas dzelzceļš*) transportaba en vagones cisterna mercancías (disolvente) en régimen de tránsito comunitario externo que debían ser presentadas en la oficina aduanera de destino de Ventspils (Letonia). Sin embargo, como consecuencia de una avería o del cierre incorrecto de una cisterna, se produjo la fuga del disolvente que se transportaba en uno de los vagones. El presente asunto plantea, por tanto, varias cuestiones relativas al nacimiento de una deuda aduanera y tributaria (IVA) en situaciones en las que ha quedado acreditada la destrucción o pérdida irremediable de las mercancías. Como veremos, esta materia ya ha sido objeto de un amplio análisis por el TJUE en otros pronunciamientos, no obstante, el presente asunto contribuye decisivamente a consolidar esta

jurisprudencia, por lo que, dada la importación de las cuestiones que aquí se abordan, consideramos necesario realizar un comentario sobre las mismas.

En primer lugar, se plantea si la desaparición de las mercancías puede originar una deuda aduanera por entender que se produce una sustracción de las mismas a la vigilancia aduanera (artículo 203 CAC). En segundo lugar, se plantea también si puede surgir una deuda aduanera por considerar que estamos ante un incumplimiento de las obligaciones que regulan un determinado régimen aduanero (artículo 204 CAC): incumplimiento de presentar en plazo, en la aduana de destino, una mercancía que circula en régimen de tránsito externo. Además, en este último caso, se debe analizar si concurren las excepciones basadas en los supuestos de caso fortuito o fuerza mayor que determinarían la imposibilidad de exigir una deuda aduanera (artículo 206 CAC).

En tercer lugar, se pregunta al TJUE si la desaparición de las mercancías puede originar, además de una deuda aduanera, una deuda tributaria, por entender que se ha producido el devengo del IVA como consecuencia de la importación de las mercancías (artículos 2, 70 y 71 Directiva IVA). En cuarto lugar, en caso de apreciar que existe una deuda aduanera, se pregunta al TJUE si el obligado principal del régimen de tránsito debe responder de dicha deuda cuando el incumplimiento le es totalmente ajeno. Así sucede en el presente caso en el que es el transportista, y no el titular del régimen, el que incumple la obligación de entregar en plazo las mercancías (artículo 96 CAC). En relación con esta cuestión, se plantea también cómo funciona el mecanismo de la solidaridad de deudores (artículo 213 CAC) y si el titular del régimen tiene un derecho de reintegro frente al transportista.

Decisión del Tribunal: Con carácter previo, debemos señalar que si bien las cuestiones planteadas en el presente asunto no son nuevas para el TJUE, pues existe una importante doctrina al respecto, no es menos cierto que los hechos del presente caso permiten consolidar esta jurisprudencia en relación con el nacimiento de deudas aduaneras y tributarias en situaciones en las que se produce la destrucción o pérdida de las mercancías. Por tanto, sirvan estas líneas, por un lado, para recordar brevemente algunos de los pronunciamientos más relevantes del TJUE sobre estas cuestiones y, por otro, para aplicar dicha doctrina al caso concreto que ahora nos ocupa.

En primer lugar, de acuerdo con el concepto de sustracción a la vigilancia aduanera (artículo 203 CAC), el TJUE considera que la desaparición de una mercancía no da lugar al nacimiento de una deuda

aduanera cuando la mercancía ya no existe o no puede utilizarse, pues, en tales casos, ya no hay riesgo de que dicha mercancía pueda acabar integrada en el circuito económico de los Estados miembros (*vid.*, entre otras, STJUE de 11 de julio de 2013, *Harry Winston*, C-273/12, REDF núm. 160). En efecto, esta es la situación del presente caso, en el que se produce la fuga de las mercancías (disolvente) sin que las mismas puedan volver a utilizarse, una situación que debe distinguirse de la desaparición de las mercancías en el supuesto de robo (STJUE *Harry Winston*), pues, en este último caso, sí existe el riesgo de que las mercancías puedan llegar a comercializarse sin pagar derechos de aduana.

En segundo lugar, se analiza si el incumplimiento de presentar en plazo las mercancías en la aduana de destino, es un incumplimiento de las obligaciones del régimen de tránsito externo que puede dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera (artículo 204 CAC). Para que no surja una deuda aduanera de acuerdo con esta disposición es necesario que la destrucción o pérdida de las mercancías se deba a la naturaleza de las mismas o a una situación de caso fortuito o fuerza mayor (artículo 206 CAC), por lo que, al tratarse de una excepción al nacimiento de la deuda aduanera, el TJUE ya ha señalado que los conceptos de caso fortuito y fuerza mayor deben ser objeto de una interpretación estricta (*vid.*, entre otras, STJUE de 14 de junio de 2012, *CIVAD*, C-533/10, REDF núm. 156).

El TJUE no parece considerar que en el presente caso se den los elementos subjetivos y objetivos para estar ante caso fortuito o fuerza mayor, ya que la fuga del disolvente fue debida a que el vagón cisterna no había sido cerrado correctamente o había resultado dañado. Por un lado, el TJUE indica que, en el supuesto de que la fuga de disolvente se haya debido al cierre incorrecto de la cisterna, no puede considerarse una circunstancia anormal o ajena al operador que ejerce su actividad en el ámbito del transporte de sustancias líquidas, sino más bien la consecuencia de una falta de la diligencia requerida habitualmente en dicha actividad, de tal modo que no concurren aquí ni el factor objetivo ni el factor subjetivo que caracterizan los conceptos de fuerza mayor y de caso fortuito. Por otro lado, en cuanto al supuesto de que la cisterna pudiera haber resultado dañada, no cabe excluir que este hecho pueda cumplir los criterios mencionados, siempre que tal circunstancia sea anormal y ajena al referido operador y que sus consecuencias no hubieran podido evitarse pese a toda la diligencia empleada. No obstante, es el tribunal nacional el que debe comprobar si concurren esos criterios. Al llevar a cabo esta comprobación, dicho tribunal deberá tener en cuenta, en especial, la observancia, por parte de operadores como el obligado principal y el transportista, de las normas y requisitos vigentes en lo que respecta al estado técnico de las cisternas y la seguridad del transporte de sustancias líquidas, como es el

caso de un disolvente.

En tercer lugar, en cuanto a la exigibilidad del IVA, el TJUE aplica el mismo criterio que para las deudas aduaneras nacidas de una sustracción a la vigilancia aduanera. En consecuencia, en la medida en que la mercancía ha sido totalmente destruida o irremediamente perdida mientras se encontraba en régimen de tránsito externo, ya no existe el riesgo de que pueda integrarse en el circuito económico de la Unión sin pagar derechos o gravámenes. Por tanto, no cabe considerar que se haya producido el devengo del impuesto, por lo que la mercancía no ha sido importada a los efectos del IVA (artículo 2.1 d), 70 y 71 de la Directiva IVA).

En cuarto lugar, el TJUE confirma que el obligado principal del régimen aduanero es responsable del pago de la deuda originada por una mercancía en tránsito comunitario externo, aun cuando la infracción resulte de un acto que le es totalmente ajeno, tal y como sucede cuando es el transportista quien no ha cumplido las obligaciones que le incumben al amparo de dicho régimen: presentar la mercancía intacta ante la aduana de destino dentro del plazo establecido (artículo 96.2 CAC). En tal caso, el TJUE recuerda que también pueden ser responsables del pago de la deuda aduanera otras personas distintas del titular del régimen, como sería el propio transportista de las mercancías (SSTJUE de 3 de abril de 2008, *Miltzer & Münch*, C-230/06 y de 15 de julio de 2010, *DSV Road*, C-234/09, *REDF* núm. 148).

En relación con esta última cuestión, se confirma que la responsabilidad del titular del régimen y del transportista, en relación con la deuda aduanera, es una responsabilidad que se rige de acuerdo con el mecanismo de la solidaridad de deudores (artículo 213 CAC), lo cual implica que existan varios deudores de una misma deuda aduanera (STJUE de 17 de febrero de 2011, *Berel y otros*, C-78/10, *REDF* núm. 150). Debemos precisar, a pesar de la terminología utilizada por el TJUE, que ambos sujetos concurren como deudores principales, pero en ningún caso como responsables, ni solidarios ni subsidiarios, pues la normativa aduanera, a diferencia de nuestro Derecho interno, no contempla la categoría del responsable sino, solamente, la del deudor aduanero, pudiendo existir varios deudores principales de una misma deuda aduanera. Finalmente, el TJUE aclara que la solidaridad de deudores no implica que las autoridades nacionales estén obligadas a exigir la deuda al transportista, pues pueden exigirla a cualquiera de los codeudores. Por ello, el hecho de que las autoridades no exijan la deuda al transportista sino solamente al obligado principal del régimen, no conlleva que este último pierda su derecho de reintegro frente al resto de los codeudores, ya que la acción de repetición se debe considerar

un derecho que forma parte del propio mecanismo de la solidaridad.

7.4. Sentencias reseñadas de forma más breve

El **Auto del TJUE (Sala Séptima) de 2 de marzo de 2017, Heta Asset Resolution Bulgaria, C-83/16, EU:C:2017:172** se plantea en relación con la exportación de unas embarcaciones de Bulgaria a Turquía y confirma varias cuestiones relativas al régimen aduanero de exportación, en cuya virtud, como es sabido, se permite la salida de una mercancía comunitaria fuera del territorio aduanero de la Unión. En primer lugar, tal y como se desprende del concepto de exportador, un vendedor establecido en el territorio aduanero de la Unión se considera exportador después de la conclusión de un contrato de venta de bienes por el que se transmite la propiedad de los mismos a un destinatario establecido fuera del territorio aduanero (artículos 161 CAC). En segundo lugar, se reitera la facultad de las autoridades aduaneras de exigir, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, todas las pruebas necesarias y realizar los controles oportunos a fin de acreditar la salida real de las mercancías del territorio aduanero de la Unión (artículo 795 RACAC).

La **Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 2 de marzo de 2017, Glencore Céréales France, C-584/15, EU:C:2017:160**, se pronuncia sobre un tema de prescripción en relación con los intereses devengados por percibir indebidamente restituciones a la exportación. En el presente caso, las ayudas percibidas ya fueron devueltas por la empresa que se benefició indebidamente de las mismas, si bien, posteriormente, la Administración le reclamó la deuda relativa a los intereses, que es la que se discute si está o no prescrita. Los hechos se analizan a la luz del artículo 3 del Reglamento nº 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, en el que se establece un plazo de prescripción de cuatro años a partir de la realización de la irregularidad y se matiza que, en caso de irregularidades continuas o reiteradas, dicho plazo comenzará a contarse a partir del día en que se haya puesto fin a la irregularidad.

El TJUE, siguiendo las conclusiones del AG (M. Campos Sánchez-Bordona), considera que el plazo de prescripción de cuatro años es aplicable al cobro de deudas de intereses devengadas como consecuencia de restituciones a la exportación indebidamente percibidas, si bien, este tipo de deudas no pueden considerarse “irregularidades continuas o reiteradas” en el sentido del artículo 3 del Reglamento nº 2988/95. Tales deudas deben considerarse resultantes de la misma irregularidad que ha dado lugar a la

recuperación de las ayudas y cantidades percibidas indebidamente, constitutivas de las deudas principales.

En consecuencia, el TJUE entiende que cuando la autoridad competente, pese a haber exigido el reembolso de las ayudas o cantidades percibidas indebidamente (deuda principal), no haya adoptado, en un plazo de cuatro años, ninguna decisión en lo que respecta a esos intereses, se considerará prescrita la deuda correspondiente al pago de tales intereses. Finalmente, en relación con la posibilidad que tienen los Estados miembros de establecer un plazo de prescripción más largo (artículo 3.3 Reglamento nº 2988/95) –cinco años de acuerdo con el Derecho francés aplicable al caso-, el TJUE considera que dicho plazo ampliado puede aplicarse incluso a intereses devengados antes de la fecha de entrada en vigor del mismo, pero siempre que los intereses todavía no hayan prescrito de acuerdo con el plazo general de los cuatro años.

La Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 16 de marzo de 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220 se pronuncia sobre la interpretación del artículo 220.2 b) CAC en relación con la posibilidad de alegar buena fe por parte de los importadores para oponerse a una recaudación a posteriori, cuestión que ya ha sido objeto de una abundante y consolidada jurisprudencia (*vid.*, entre otras, SSTJUE de 18 de octubre de 2007, *Agrover*, C-173/06; de 15 de diciembre de 2011, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10; de 8 de noviembre de 2012, *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11). Además, curiosamente, los hechos que plantea el presente asunto ya fueron objeto de análisis en la STJUE de 10 de diciembre de 2015, *Veloserviss*, C-427/14 (*REDF* núm. 170), si bien, tras dicho fallo, el tribunal nacional continuaba albergando dudas sobre el concepto de buena fe y volvió a plantear una nueva cuestión prejudicial que es la que ha dado lugar al presente asunto del mismo nombre. Con todo, como decimos, el TJUE se limita a confirmar su jurisprudencia relativa a la buena fe y la recaudación a posteriori de los derechos de aduana, debiendo destacar, por su importancia, las siguientes consideraciones.

En primer lugar, para apreciar buena fe es necesario que se cumplan tres requisitos acumulativos: 1) que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes; 2) que el error sea de tal naturaleza que razonablemente no pudiera ser descubierto por un sujeto pasivo de buena fe, y 3) que el sujeto pasivo haya observado todas las disposiciones en vigor en lo que atañe a su declaración en aduana. En sentido negativo, el TJUE también indica que no se puede alegar esta confianza legítima cuando, habiendo razones manifiestas para dudar de la exactitud de un

certificado de origen modelo A, el importador no haya examinado, en la medida de sus posibilidades, las circunstancias de la expedición de dicho certificado para comprobar si tales dudas estaban justificadas. No obstante, se matiza este planteamiento afirmando que esta obligación no implica que, con carácter general, un importador deba comprobar sistemáticamente las circunstancias en las que tuvo lugar la expedición de un certificado de origen.

En segundo lugar, el TJUE se pronuncia sobre los efectos que tiene sobre la buena fe la existencia de un informe de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), señalando que, si bien en principio dicho informe impediría apreciar buena fe y oponerse a una recaudación *a posteriori*, puede haber casos en los que sea posible relativizar estos efectos. Por ejemplo, cuando tal informe contenga simplemente una descripción general de la situación controvertida (lo que incumbe comprobar al tribunal nacional), no podrá bastar, por sí solo, para acreditar de manera suficiente que estos requisitos se cumplen efectivamente en todos sus aspectos, en particular en lo que atañe al comportamiento pertinente del exportador. En estas circunstancias, en principio, la carga de la prueba corresponde a las autoridades aduaneras del Estado de importación, que deberán demostrar que el certificado de origen incorrecto era imputable a una presentación incorrecta de los hechos por el exportador. No obstante, cuando las autoridades aduaneras del Estado de importación no puedan aportar dicha prueba, incumbirá al importador demostrar que el mencionado certificado se ha basado en la presentación exacta de los hechos por el exportador.

8. TASAS (a cargo de Alejandro García Herida)

8.1. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 30 de marzo de 2017, VG Čistoća, C-335/16, EU:C:2017:242

Materias tratadas: Financiación de los costes de gestión y eliminación de residuos municipales – Precio exigido por la gestión de los residuos – Tasa especial destinada a financiar inversiones de capital – Artículos 14 y 15 de la Directiva 2008/98/CE sobre residuos.

Hechos: La presente sentencia analiza la normativa croata en materia de gestión de residuos municipales a la luz de la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas (en adelante,

Directiva 2008/98). La legislación croata sobre gestión de servicios municipales establece la obligación, por parte de los usuarios del servicio de tratamiento de residuos, de abonar dos pagos diferentes. Por un lado, los usuarios están obligados a pagar un precio calculado sobre la base del volumen del contenedor puesto a su disposición y no en función del peso de los residuos efectivamente recogidos y, por otro lado, están obligados a abonar una tasa suplementaria, cuya recaudación se destina a financiar las inversiones necesarias para el tratamiento de los residuos recogidos.

En particular, los hechos se plantearon cuando los Sres. Vladika se negaron a pagar las facturas relativas a la gestión de residuos domésticos y la empresa municipal de residuos (VG Čistoća), con el fin de obtener el pago de las cantidades adeudadas, interpuso una demanda ante el tribunal municipal de Velika Gorica (Croacia), que decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE la cuestión prejudicial sobre la compatibilidad de tales importes con la Directiva 2008/98. El artículo 14 de esta norma, de acuerdo con el principio quien contamina paga, establece que los costes relativos a la gestión de residuos tendrán que correr a cargo del productor inicial de los residuos, del poseedor actual o del anterior poseedor de residuos. Por su parte, el artículo 15 de la Directiva señala que los Estados miembros deberán adoptar las medidas necesarias para garantizar que los productores de residuos participen colectivamente en las inversiones necesarias para gestionar la eliminación de tales residuos.

Decisión del Tribunal: La presente sentencia continua la línea jurisprudencial del TJUE en materia de gestión de residuos, en particular en lo que se refiere al principio quien contamina paga y a la financiación de las inversiones necesarias para el tratamiento de los residuos (STJUE de 16 de julio de 2009, *Futura Immobiliare y otros*, C-254/08). Por ello, si bien el presente asunto no supone una novedad destacable desde el punto de vista jurisprudencial, pues el TJUE resuelve la cuestión prácticamente con base en la doctrina *Futura Immobiliare y otros*, sí debe servirnos para poner de manifiesto el impacto que puede tener, en la configuración de varios tributos locales, el Derecho de la Unión. En particular, en el análisis de determinadas tasas por prestación de servicios municipales, analizadas en ocasiones a la luz de Directivas sin un contenido tributario aparente pero que pueden llegar a desplegar sus efectos sobre este tipo de tributos.

De este modo, el TJUE recuerda varios aspectos fundamentales de la doctrina *Futura Immobiliare y otros* en relación con los artículos 14 y 15 de la Directiva 2008/98, los cuales resultan directamente aplicables a los importes exigidos en Croacia por la gestión de residuos municipales. En primer lugar, en lo que respecta a la financiación del coste de gestión y eliminación de residuos, en la medida en que se trata de un servicio que se presta colectivamente, los Estados miembros están obligados a cerciorarse de que todos los usuarios de dicho servicio, en su condición de poseedores de residuos, soportan colectivamente el coste global de la eliminación de los residuos. En segundo lugar, se destaca que no existe en el Derecho de la Unión ninguna norma que imponga a los Estados miembros un método concreto en cuanto a la financiación del coste de la eliminación de los residuos, por lo que dicha financiación puede garantizarse, a elección del Estado miembro, mediante una tasa, un canon o cualquier otra modalidad.

En tercer lugar, a pesar del amplio margen de apreciación del que disponen las autoridades nacionales en esta materia, el TJUE recuerda algunos de los límites que derivan del Derecho de la Unión, especialmente el principio de proporcionalidad. En este sentido, es necesario que los costes repercutidos a los poseedores de los residuos sean proporcionados respecto de los volúmenes o la naturaleza de los residuos que puedan generar. A estos efectos, el TJUE indica que pueden tenerse en cuenta criterios ligados al tipo de bienes inmuebles, a la superficie y afectación de dichos bienes, a la capacidad productiva de los poseedores de los residuos, al volumen de los contenedores y a la frecuencia de la recogida, en la medida en que estos parámetros pueden influir directamente en el importe de los costes de gestión y eliminación de los residuos.

Por todo ello, el TJUE considera que los importes que exige la normativa croata para financiar el coste de gestión y eliminación de los residuos pueden ser perfectamente compatibles con los artículos 14 y 15 de la Directiva 2008/98. Con ello, se permite que el precio que la empresa municipal repercute a los usuarios se pueda calcular sobre la base de una evaluación del volumen de residuos generado por tales usuarios y no sobre la base de la cantidad de residuos que éstos efectivamente generaron y entregaron para su recogida. Igualmente, es compatible con la Directiva 2008/98 el pago por los usuarios de una tasa suplementaria, cuya recaudación se destina a financiar inversiones de capital necesarias para el tratamiento de residuos, incluido su reciclado.

Ahora bien, la adecuación de tales importes al Derecho de la Unión exige, en todo caso, el respecto del principio de proporcionalidad, cuestión que deberá examinar el juez nacional a la luz de los requisitos antes comentados, esto es, comprobar que no se imputen a los usuarios unos costes manifiestamente desproporcionados respecto de los volúmenes o naturaleza de los residuos que éstos puedan generar, valorando, a tal efecto, los criterios indicados (bienes inmuebles de los usuarios, capacidad productiva de los poseedores, volumen de los contenedores y frecuencia de la recogida). Como se puede observar, estos criterios y el mencionado principio de proporcionalidad al que se refiere el TJUE, están muy ligados al principio de capacidad económica que se exige en nuestro Derecho interno para la configuración de los elementos esenciales de este tipo de tasas y, en particular, a la necesidad de que su importe no exceda del coste del servicio prestado.

8.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

Los Autos del Presidente del TGUE de 10 de marzo de 2017, *Fertisac/ECHA*, T-855/16, EU:T:2017:155 y *Przedsiębiorstwo Energetyki Cieplnej/ECHA*, T-625/16, EU:T:2017:156, se pronuncian sobre las tasas que deben abonarse a la Agencia Europea de Sustancias y Mezclas Química (ECHA) por el registro de una sustancia, unas tasas que ya han dado lugar a varios pronunciamientos sobre su adecuación a los principios de capacidad económica y proporcionalidad (*vid.* entre otras, STGUE de 2 de octubre de 2014, *Spraylat/ECHA*, T-177/12, REDF 165 y 173). En esta ocasión, al igual que en asuntos anteriores, la ECHA concluyó que debido al volumen de negocios y al balance anual de las empresas, no podía considerarse que los solicitantes tuvieran el carácter de pequeña o mediana empresa a efectos de aplicar la cuantía reducida de la tasa (artículo 13 del Reglamento nº 340/2008 de la Comisión, de 16 de abril de 2008). Por tanto, la ECHA exigió a las empresas solicitantes -una de ellas española con domicilio en Granada (Fertisac)- el abono de la tasa prevista para grandes empresas, así como la tasa administrativa adicional que se exige en tales casos para desalentar la presentación de información falsa. Las empresas afectadas solicitaron al Presidente del TGUE, como medida cautelar, la suspensión de la ejecución del acto impugnado de la ECHA en el que se les exigía el pago de tales importes. Mediante sendos Autos de 10 de marzo de 2017 que ahora se reseñan, el Presidente del TGUE desestimó las demandas de medidas provisionales por considerar que no habían quedado suficientemente acreditados los requisitos relativos a la existencia de un perjuicio grave e irreparable en el sentido que viene exigiendo la jurisprudencia del TJUE sobre medidas cautelares (*vid.*, entre otros, Auto del TJUE de 14 de enero de 2016, *AGC Glass Europe y otros/Comisión*, C-517/15).