

**JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA N.
165 CÍVITAS REVISTA ESPAÑOLA DE DERECHO FINANCIERO**

Por

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

Y

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA (Universidad de Cádiz)

Sumario: **1. Introducción.** **2. Principios generales y devolución de ingresos tributarios indebidos por infracción del Derecho de la UE** (sentencia comentada de forma más breve: *Nicula*) **3. Libertades fundamentales e impuestos directos** (3.1. *Nordea*; 3.2. *Comisión / España, C-127/12*; 3.3. *Kronos, C-47/12*; 3.4. Otras sentencias reseñadas de forma más breve: *Comisión / Alemania, C-211/13; Verest y Gerarts; Van Caster; Blanco y Fabretti*). **4. Ayudas de estado de naturaleza tributaria** (4.1. *Ministerio de defensa y Navantia / Consello de Ferrol*; 4.2. Otras sentencias reseñadas de forma más breve: *Telefónica España y Telefónica Móviles*). **5. IVA** (5.1. *Equoland*; 5.2. *K*; 5.3. *SAC*; 5.4. *Fonderie 2A*; 5.5. *Welmory*; 5.6. Otras sentencias reseñadas de forma más breve: *Banco Mais; BCR Leasing; GMAC UK; Gemeente's - Hertogenbosch; Traum*) **6. Impuestos Especiales** (6.1. *Holger Forstmann Transporte*; 6.2. *X*; 6.3. Otras sentencias reseñadas de forma más breve: *Gross; Yesmoke Tobacco*). **7. Impuestos que gravan la concentración de capitales** (*Braun; Gielen*). **8. Aduanas** (8.1. *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*; 8.2. *Baltic Agro*; 8.3. *Unitrading*; 8.4. Otras sentencias reseñadas de forma más breve: *Comisión / Portugal, C-335/12; Cruz & Companhia; Orgacom*). **9. Tasas** (*Belgacom y Mobistar; Spraylat / ECHA*).

1. INTRODUCCIÓN (por Adolfo Martín Jiménez y Francisco M. Carrasco González)

Comentamos en el presente número la jurisprudencia del TJUE recaída en los meses de julio a octubre de 2014. Destacan en este período, las siguientes sentencias:

- *Derechos fundamentales (derecho de defensa y tutela judicial efectiva) y derechos de aduana:* La STJUE *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, analiza el principio / derecho fundamental de respeto del derecho defensa en el ámbito de las liquidaciones aduaneras y, en particular, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte una decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses y sus consecuencias en procedimientos tributarios de naturaleza administrativa, en concreto, en el ámbito de las liquidaciones aduaneras. En la misma línea, la STJUE *Unitrading* se pronuncia sobre el derecho a la tutela judicial efectiva y los medios de prueba admisibles en derecho también en un procedimiento aduanero. Ambas sentencias ponen de manifiesto la importancia que los derechos fundamentales están adquiriendo en asuntos de naturaleza tributaria en el ámbito de la UE, ya se trate de casos surgidos antes o después de la entrada en vigor de la Carta Europea de Derechos fundamentales.

- *Libertades fundamentales e impuestos directos:* Desde la perspectiva del Derecho español, es destacable la STJUE *Comisión / España* que pone de manifiesto la inadecuación de la legislación española sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con la libre circulación de capitales, una materia que ha generado bastantes pleitos de aquéllos que tienen sucesiones o donaciones con elementos transnacionales y que ha determinado una reciente (y defectuosa), como explicamos, modificación legislativa de la legislación nacional. Desde una perspectiva de Derecho de la UE, destacan la STJUE *Nordea*, de la Gran Sala, que anuncia el comienzo de una revisión de la doctrina *Marks & Spencer* y puede ser utilizada para argumentar que varias disposiciones de nuestra reciente Ley del Impuesto sobre Sociedades vulneran el Derecho de la UE. Al mismo tiempo, la STJUE *Kronos* reconoce la posibilidad de que una sociedad extracomunitaria pero con residencia fiscal y sede de dirección efectiva en la UE invoque la libre circulación de capitales.

- *Ayudas de estado de carácter tributario:* Es muy relevante para el ordenamiento

español la STJUE *Ministerio de Defensa y Navantia / Consello de Ferrol*, ya que determina la incompatibilidad con el art. 107 TFUE de la exención para entidades públicas y defensa nacional en el IBI concedida a la empresa pública Navantia (art. 62.1.a) TRLHL) y debería tener como consecuencia una revisión de los incentivos fiscales del TRLHL (o de los regímenes especiales del IS).

- *Impuesto sobre el Valor Añadido*: Destacamos la STJUE *Welmory* que aclara el concepto de establecimiento permanente en el IVA a los efectos de localizar una prestación de servicios intracomunitaria, tras la reforma de 2010, y en caso de servicios *on line*. La sentencia, además, pone de manifiesto que el concepto de nuestra LIVA no coincide exactamente con el perfilado por el TJUE. Igualmente, sobresale en este período la STJUE *Skandia* que aplica la doctrina de la anterior sentencia *FCE Bank*, sobre la no sujeción de servicios entre casa matriz y sucursal, pero con una interesante variante: qué ocurre en los casos en que la sucursal forma parte de un grupo consolidado IVA sin que, al mismo tiempo, la casa central se integre en ese grupo. La respuesta del TJUE, considerando que en esos casos hay servicio sujeto por considerar que el destinatario del mismo es el grupo IVA, en lugar de la sucursal, es excesivamente escueta y poco convincente, además de plantear ciertas incoherencias.

2. PRINCIPIOS GENERALES Y DEVOLUCIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS POR INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UE (por Francisco M. Carrasco González)

En este apartado reseñamos de forma más breve la **Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 15 de octubre de 2014, *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285**, puesto que entendemos que, en realidad, no aporta una jurisprudencia novedosa y la decisión del TJUE era bastante previsible. El TJUE contesta a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal rumano en la que pregunta si se opone al Derecho de la UE, en particular, al art. 6 del TUE, a los arts. 17, 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, así como al principio de seguridad jurídica y la prohibición de *reformatio in peius*, el sistema de devolución del impuesto rumano sobre las emisiones contaminantes, establecido en el derecho nacional. Recordemos que aquel impuesto fue declarado contrario al art. 110 TFUE por varias decisiones del TJUE (entre otros, asuntos *Tatu*, núm. 152 REDF; y *Nisipeanu*, núm. 153

REDF), por discriminación de los vehículos importados de segunda mano, respecto de los vehículos usados nacionales. Como consecuencia de aquellas decisiones, Rumanía derogó el impuesto sobre las emisiones contaminantes, pero introdujo un nuevo tributo, denominado “timbre medioambiental”, que debía pagarse por la primera matriculación de un vehículo, pero también por la inscripción de la transmisión de un vehículo usado que no hubiera pagado el impuesto medioambiental anterior o respecto del cual un tribunal haya ordenado su devolución. Asimismo, la normativa rumana establecía que sólo procedía la devolución del impuesto sobre la contaminación en la medida que superara el importe del nuevo tributo medioambiental. En el caso concreto del que deriva esta sentencia, como el Sr. Nicula debía pagar una cantidad superior por el nuevo tributo, el sistema de compensación establecido en el derecho rumano anulaba toda posibilidad de obtener una devolución, y le privaba además de la percepción de intereses. El TJUE considera que esta regulación nacional incumple los principios sobre devolución de tributos percibidos con infracción del Derecho de la UE, establecidos en jurisprudencia consolidada (véase, entre los casos más recientes, los asuntos *Littlewoods Retail*, núm. 156 *REDF*, así como *Irimie*, núm. 159 *REDF*). El TJUE concluye que este sistema de devolución perpetúa la discriminación constatada anteriormente por el TJUE y, sin basarse en precepto alguno de Derecho primario, sino invocando directamente el Derecho de la UE, el TJUE declara que este sistema no permite el ejercicio efectivo del derecho de devolución, esto es, que se opone al principio de efectividad, consagrado por la jurisprudencia en esta materia. Por último, el TJUE rechaza la petición del Gobierno rumano de limitar los efectos en el tiempo de esta sentencia puesto que los argumentos que sustentan esta petición se refieren a casos distintos del litigio principal.

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

3.1. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 17 de julio de 2014, *Nordea Bank Danmark A/S*, C-48/13, EU:C:2014:2087

Materias tratadas: Libertad de establecimiento (TFUE y Acuerdo EEE) – Cómputo y reversión de pérdidas extranjeras imputables a un EP cuando el Estado de la casa central aplica el método de imputación: matización de la jurisprudencia *Marks & Spencer* y de las causas de justificación aplicables – El principio de proporcionalidad demanda la integración de las pérdidas cuando se

generan, sin perjuicio de su posterior compensación con rentas positivas integradas en la base imponible de la casa central – Transmisión del EP extranjero a una entidad del mismo grupo: medida antiabuso (reversión completa de pérdidas integradas en la base imponible) que no es congruente con su finalidad.

Hechos: La entidad danesa Nordea (o, más bien, otra entidad de la que Nordea es sucesora), entre 1996 y 2000, desarrolló actividades en Finlandia, Suecia y Noruega mediante establecimientos permanentes (“EPs”) con pérdidas, y dedujo las pérdidas correspondientes en Dinamarca al aplicar este Estado el método de imputación. Los citados EPs fueron enajenados a sociedades filiales residentes en los países de ubicación del EP. La legislación danesa entonces vigente, sin embargo, tenía una cláusula de recaptura de pérdidas de manera que aquéllas deducidas que no hubieran sido compensadas con beneficios de ejercicios posteriores se considerarían también al gravar los ingresos imponibles correspondientes al ejercicio de la transmisión del EP. La finalidad de esta norma era evitar que las sociedades danesas pudieran imputar las pérdidas vinculadas a los EPs extranjeros para reducir los beneficios objeto de tributación en Dinamarca y, posteriormente, en cuanto éstos obtuviesen ganancias, enajenarlos a una empresa asociada no residente para no tener que tributar por esas ganancias en Dinamarca. Además, Dinamarca, en relación con los países citados donde Nordea tenía un EP, aplicaba el método de imputación para eliminar la doble imposición en relación con los beneficios atribuibles al EP.

En el caso concreto, como consecuencia de una reestructuración de la que nació el grupo Nordea, se cerraron las sucursales de Suecia, Finlandia y Noruega, siendo su actividad y parte de empleados y clientes asumida por las filiales del mismo grupo ubicadas en esos Estados. Las sociedades absorbentes no podían tener en cuenta las pérdidas obtenidas anteriormente por los EPs en su propia tributación. Para las autoridades danesas, la reestructuración equivalía a una venta del EP a las filiales por lo que procedieron a reintegrar, en el año 2000, las pérdidas atribuibles a los EPs incluidas en la base imponible danesa en los años anteriores. En opinión de Nordea, la normativa danesa vigente en aquéllos años y la reintegración de pérdidas efectuada por las liquidaciones que recibió vulneraba la libertad de establecimiento tanto del TFUE como del Acuerdo EEE y, por ello, recurrió las decisiones hasta que el órgano jurisdiccional danés preguntó al TJUE acerca de la compatibilidad de la norma controvertida con el Derecho de la UE / EEE.

Decisión del Tribunal: El TJUE comenzó por constatar la existencia de una diferencia de tratamiento entre la apertura de EPs en el extranjero y con respecto a la actividad desarrollada en la misma forma en Dinamarca ya que, en este último caso, la norma de reversión de pérdidas no era aplicable. Este tratamiento desfavorable de la actividad foránea puede disuadir, constató el TJUE, de la realización de actividades en el extranjero y, en consecuencia, constituye una restricción a la libertad de establecimiento prohibida por el TFUE y el Acuerdo EEE. Tal restricción sólo puede admitirse, según la doctrina tradicional, si afecta a situaciones objetivamente comparables o está justificada por una razón imperiosa de interés general. Según el TJUE, la comparabilidad de situaciones entre el EP foráneo y el nacional depende de la sujeción o no a gravamen de la renta foránea: al estar sujeta en Dinamarca la renta del EP extranjero su situación era comparable a la propia de una sucursal nacional.

Por lo anterior, la diferencia de trato sólo podía quedar justificada por una exigencia imperativa de interés general que respete el principio de proporcionalidad. A estos efectos, el Gobierno danés había invocado la necesidad de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria en relación con la prevención de la evasión fiscal. El TJUE constató cómo, a la luz de la exposición de motivos de la normativa danesa, la finalidad de la cláusula de recaptura de pérdidas era evitar el riesgo de evasión fiscal a través de comportamientos en los que el EP se utilizaba para atraer bases imponibles negativas a Dinamarca y, cuando obtenía beneficios, se transfería el negocio a una filial cuyas rentas no son gravables en el Estado de residencia de la matriz. En este contexto, el TJUE reconoció que, si se priva a Dinamarca de la facultad de gravar los beneficios futuros del EP foráneo a través de comportamientos como los que se trata de prevenir con la cláusula de recaptura tal montaje erosionaría artificialmente su base imponible y afectaría al reparto de la potestad tributaria.

Sin embargo, para el TJUE, la legislación danesa va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persigue. La necesidad de mantener el equilibrio del sistema tributario requiere que las pérdidas deducidas derivadas de un EP puedan compensarse con los beneficios obtenidos por dicho EP bajo la competencia tributaria del Estado miembro considerado, y esto incluye tanto los obtenidos como consecuencia del desarrollo normal de la actividad como en el momento de la transmisión del EP. En el caso considerado, los beneficios derivados de la transmisión del EP a una filial no residente estaban gravados en Dinamarca, aplicándose la regla del valor de

mercado, aunque Dinamarca se vea obligada a hacer uso del método de imputación para eliminar la doble imposición consecuencia del gravamen de los citados beneficios en el Estado de ubicación del EP. En este contexto, en el que el Estado de residencia de la sociedad que tiene el EP foráneo grava los beneficios derivados de la transmisión de éste a una entidad vinculada aplicando la regla del valor de mercado, la aplicación de la cláusula de reversión para las pérdidas incluidas en la base imponible va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo del reparto equilibrado de la potestad tributaria. El hecho de que sea complicado valorar el fondo de comercio transferido en otro Estado no tiene ningún efecto sobre esta situación, ya que la misma dificultad está presente en relación con casos puramente nacionales y siempre pueden requerir a la sociedad danesa que aporte la documentación justificativa de que el valor asignado a la transmisión del EP coincide con el propio de mercado. Por lo anterior, el TJUE estimó que la cláusula de recaptura danesa vulneraba el art. 49 y 54 TFUE, así como los art. 31 y 34 Acuerdo EEE.

La STJUE ahora reseñada tiene una importancia notable, no sólo porque proceda de la Gran Sala, sino porque da la impresión de que crea una nueva excepción a la controvertida jurisprudencia *Marks & Spencer* y a sus derivados (vid., por ejemplo, las STJUE *Lidl, Krankenhaus* y *Deutch Shell*), cuya derogación o reforma implícita ha reclamado recientemente de forma firme, aunque no muy afortunada, la AG Kokott en su opinión en *Comisión / Reino Unido*, C-172/2013¹. De hecho, la propia AG Kokott, en su opinión en este asunto resume la aportación de *Nordea* de la siguiente forma:

“25. . . . En ella, el Tribunal de Justicia formuló por primera vez el principio de que los establecimientos residentes y los no residentes no se encuentran en una situación comparable en cuanto a las medidas de un Estado miembro para evitar la doble imposición. Aunque, en definitiva, el Tribunal de Justicia reconoció la comparabilidad objetiva, sólo lo hizo porque el Estado miembro en cuestión había decidido sujetar al impuesto también a los establecimientos no residentes” (para. 24 de la STJUE *Nordea*).

Tal principio, en efecto, supone una importante novedad, pero, en contra de lo que ella afirma en

¹ Acerca de los problemas que *Marks & Spencer* generó, vid., entre otros, por ejemplo, Lang, “Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?”, *European Taxation* Diciembre 2014, pp. 530-540, o bien, O’ Shea, “Advocate General: CJEU Should Overrule *Marks & Spencer*”, *Tax Notes International* vol. 77, n. 1, January 2015, p. 69-77.

su opinión, no necesariamente debe implicar una derogación completa de *Marks & Spencer*. Uno de los (múltiples) problemas de *Marks & Spencer* y las STJUE de ella derivadas se encuentra en que el TJUE no reconoce que el cómputo de las pérdidas o de los beneficios depende de la legislación del Estado de residencia, ya sea de una sociedad o de la casa central del EP y que tal cómputo no es necesariamente el mismo de acuerdo con la legislación del Estado de la fuente o del Estado de residencia. *Nordea* supone el intento de superar la regla de las pérdidas únicas, de manera que se disuelve el vínculo artificial y erróneo que el TJUE creó entre la legislación del Estado de residencia y del Estado de la fuente de *Marks & Spencer* a efectos de pérdidas y en coherencia con el funcionamiento del sistema de imputación, de manera que lo que ocurra en el Estado de la fuente resultará indiferente para decidir si la pérdida es compensable o no en el Estado de residencia. En este sentido, *Nordea* se separa abiertamente de *Marks & Spencer* o de *Lidl*, casos donde el beneficio imputable a la filial (*Marks & Spencer*) o EP (*Lidl*) claramente no estaba sujeto en el Estado de residencia de la matriz o de la casa central, e impone la compensación de pérdidas imputables al EP, que puede estar sujeta a recaptura con posteriores beneficios si estos existieren, en el Estado de la casa central. Habrá que ver si esta misma forma de razonar se traslada a los casos de filiales extranjeras o a los casos de aplicación del método de exención en supuestos de EPs foráneos, en los que, hasta ahora, la compensación de pérdidas sólo se hacía en caso de las llamadas, y no aclaradas, ‘pérdidas finales’.

En este contexto, y a la vista de la STJUE *Nordea*, plantea serias dudas de compatibilidad con el Derecho de la UE la limitación a la compensación de pérdidas ordinarias o derivadas de la transmisión de un EP foráneo que regulan los párra. 4 y 5 del art. 31 LIS (o la regulación introducida por la Ley 16/2013). Tales dudas, a nuestro juicio, cabría extenderlas a la regulación de las pérdidas en el art. 22 LIS y al criterio de imputación del art. 12.11 LIS (aunque también podrían afectar a los criterios análogos previstos para la transmisión de participaciones)².

3.2. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014, Comisión / Reino de España, C-127/12, EU:C:2014:2130.

² Con diferencias relevantes con respecto a nuestra posición, una opinión similar ha sido defendida por Calderón Carrero, “Medidas de reversión de pérdidas intragrupo y Derecho comunitario: el caso *Nordea Bank*”, *Revista de Contabilidad y Tributación* n. 381 / 2014, p. 97-118. Para una opinión contraria, en defensa de la nueva regulación derivada de la Ley 16/2013, vid. Sanz Gadea, “El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (I). Elenco de Modificaciones. Establecimientos Permanentes”, *Revista de Contabilidad y Tributación* n. 372 / 2014, p. 5-40.

Materias tratadas: Libre circulación de capitales: vulneración del TFUE y del Acuerdo EEE por la legislación española en materia de ISyD que no permite a ciertas sucesiones y donaciones con elementos extranjeros el acceso a los beneficios de la normativa autonómica.

Hechos: El 11 de julio de 2007, la Comisión Europea envió a España un escrito de requerimiento en el que le advertía de la incompatibilidad con el Derecho de la UE (art. 21 y 63 TFUE) y del Acuerdo del EEE (art. 28 y 40) de la legislación española que impedía el acceso, en determinadas situaciones, a la legislación autonómica en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En concreto, de acuerdo con la Ley 21/2001 y, sucesivamente, la Ley 22/2009, no se aplicaba la normativa autonómica del ISyD, sino la estatal, evitando el acceso a reducciones y otros beneficios aprobados por las CCs.AAs, en el caso de: (1) causantes no residentes; (2) causahabientes no residentes; (3) donatarios no residentes; (4) donaciones de bienes inmuebles situados fuera de España. El 7 de marzo de 2012, la Comisión interpuso el recurso por incumplimiento ante el TJUE ante la falta de respuesta satisfactoria de España al dictamen motivado de la Comisión.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, como es jurisprudencia reiterada, el TJUE recordó que las donaciones y sucesiones son movimientos de capitales a efectos del anexo 1 de la Directiva 88/361/CEE, por lo que debía aplicarse la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE) y no el art. 21 TFUE relativo a la libre circulación y residencia, con carácter genérico, en el territorio de cualquier Estado de la UE. Es jurisprudencia consolidada también que cualquier medida que cause una disminución del valor de la herencia con elementos transnacionales con respecto a las puramente internas constituye una restricción a la libre circulación de capitales. En este sentido, las distinciones establecidas en la normativa española, que impiden en ciertos casos de donaciones y sucesiones con elementos comunitarios, el acceso a la normativa autonómica española, más beneficiosa que la estatal, generan tal restricción. El hecho de que España sea un Estado descentralizado, con CC.AAs con poder tributario, no prejuzga tal conclusión ya que no se cuestiona el reparto de competencias fiscales entre el Estado y las CC.AAs, sino, más bien, el punto de conexión que ha elegido la normativa interna española. Tampoco resulta relevante a estos efectos si todas las CC.AAs, en uso de las facultades atribuidas por la norma estatal, han creado normas específicas que traten de forma más favorable las sucesiones y donaciones con elementos puramente internos. Y, en contra de lo alegado por España, la STJUE *Azores*, no es aplicable en este caso, ya que versa única y exclusivamente sobre ayudas de estado del art. 107

TFUE.

Para el TJUE, la restricción detectada no podía justificarse sobre la base del art. 65.1.a) TFUE, una disposición que cabe interpretar restrictivamente y a la luz del párra. 3 del mismo artículo. En efecto, para que una restricción pueda reputarse justificada ésta tiene que afectar a situaciones no comparables o amparadas por una exigencia imperativa de interés general. A estos efectos, España únicamente había invocado la diferencia de situación entre residentes y no residentes, que excluye la comparabilidad y trato igualitario. Para el TJUE, sin embargo, la situación de los residentes y no residentes es comparable en el caso considerado. Tanto los herederos como los donatarios son sujetos pasivos del ISyD sin que exista ninguna diferencia del tipo de las identificadas en la STJUE *Schumacker* (y relativa a la situación personal y familiar de residentes y no residentes): si la normativa nacional coloca en el mismo plano a residentes y no residentes y a bienes y derechos situados en territorio nacional o fuera de él, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de forma diferente en el marco del mismo impuesto a ambas categorías de sujetos pasivos y bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales.

La misma conclusión fue extendida por el TJUE al art. 40 del Acuerdo del EEE. Aunque la jurisprudencia del TJUE viene reconociendo que, en estos casos, los movimientos de capitales se inscriben en un contexto distinto del propio de la UE y se les aplica un régimen jurídico diferente que puede hacer que las exigencias imperativas de interés general tengan un contenido diverso, España se limitó a destacar que existía una diferencia de situación entre los Estados miembros y los Estados terceros partes en el EEE en lo concerniente al intercambio de información para la verificación de las liquidaciones y la recaudación del impuesto. Sin embargo, España no ha demostrado de qué forma la falta de acuerdo de asistencia mutua podría justificar una legislación como la discutida en el presente litigio. Por ello, también concluyó el TJUE que la norma española vulneraba el art. 40 del Acuerdo del EEE en las situaciones consideradas.

La consecuencia más evidente de la STJUE reseñada es que abre la vía de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones por ISyD y, eventualmente, de la reclamación de la responsabilidad del Estado legislador (aunque la jurisprudencia reciente ha limitado drásticamente el empleo de esta vía), en sucesiones con causantes o causahabientes no

residentes, donatarios no residentes y las donaciones de bienes inmuebles no ubicados en España³. En algunos casos (v.gr. Valencia), por la configuración específica de la legislación autonómica, para la Administración tributaria la solución definitiva del litigio dependerá de la sentencia pendiente a estos efectos del TC, posición que nosotros estimamos incorrecta ya que la situación del no residente en España debe compararse con la propia del residencia en Valencia, no con el resto de residentes en España no residentes a su vez en Valencia. A partir de 1 de enero de 2015, la Disposición final tercera de la Ley 26/2014 ha modificado la DA 2 de la Ley 29/1987 para adecuar nuestra normativa a la sentencia ahora reseñada. Al margen de algunas dudas interpretativas y dificultades aplicativas que genera tal norma, lo cierto es que la adecuación no ha sido completa, ya que, en el plano sustantivo, ha extendido la aplicación de la normativa autonómica sólo a supuestos de causantes, causahabientes, donatarios o bienes inmuebles de Estados de la UE o del EEE, cuando, como es sabido, la libre circulación de capitales produce efectos también frente a terceros Estados no integrados en el EEE. Tampoco cabe descartar que se produzcan discriminaciones procedimentales derivadas de que en los casos regulados en la DF 3 de la Ley 26/2014 la declaración se presentará a la AEAT, que deberá aplicar la normativa autonómica, mientras que en otros casos se presentará y pagará el ISyD ante la Administración autonómica correspondiente.

3.3. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 11 de septiembre de 2014, Kronos International Inc., C-47/12 EU:C:2014:2200

Materias tratadas: Libre circulación de capitales: resulta aplicable a una sociedad constituida en un Estado tercero pero con sede de dirección en territorio de la UE – Eliminación de la doble imposición económica: no resulta contrario a la libre circulación de capitales la aplicación del método de imputación a los dividendos internos, con devolución del impuesto pagado por la filial en caso de pérdidas de la matriz, y la aplicación del método de exención para los dividendos transnacionales, aunque pueda generar desventajas de tesorería para estos últimos cuando la matriz tiene pérdidas nacionales.

Hechos: La sociedad Kronos se constituyó en Delaware, EE.UU., donde tenía su domicilio social, pero su sede de dirección efectiva se encontraba en Alemania, país en el que, además,

³ Vid. el muy interesante trabajo de Cayón, “Editorial: La STJUE de 3 de septiembre de 2014 (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)” *Revista de Técnica Tributaria* n. 107/2014, p. 17-36.

tenía una sucursal y figura inscrita en el Registro Mercantil. Esta entidad fue creada con el fin de ejercer la dirección de entidades filiales europeas y canadienses del grupo, en las que posee una participación mayoritaria del 100 por 100 del capital o próxima a este porcentaje. Entre 2004 y 2010 se giraron a Kronos liquidaciones por el IS alemán correspondientes a los ejercicios 1991-2001. Al calcular el IS adeudado no se tuvieron en cuenta los dividendos abonados por las filiales extranjeras, exentos en Alemania por aplicación de los respectivos CDIs. En este contexto, Kronos solicitó que se imputase al IS adeudado en Alemania el impuesto pagado por las filiales residentes en la UE (Bélgica, Francia y Reino Unido) o en terceros Estados (Canadá y Noruega), imputación que debería incluso dar derecho a una devolución pecuniaria. Según la legislación vigente en Alemania, tal imputación era ‘íntegra’, de manera que generaba incluso la devolución del impuesto pagado por las filiales si éstas eran residentes en Alemania: en este caso los dividendos no estaban exentos del IS, se permitía su inclusión en la base imponible y se devolvía el impuesto pagado por las mismas en caso de que existieran pérdidas en sede de la entidad perceptora del dividendo.

La denegación de la imputación / devolución del impuesto pagado por las filiales extranjeras fue considerada como contraria a la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) y a la libre circulación de capitales por Kronos (art. 63 TFUE). El Tribunal alemán que remitió las cuestiones prejudiciales, en primer lugar, preguntó por la libertad aplicable en el caso concreto, habida cuenta de que la aplicación del método de exención en Alemania se condicionaba a la tenencia de una participación de, al menos, el 10 por 100 en el capital de la filial extranjera. Al mismo tiempo, el tribunal nacional, fundamentalmente, deseaba conocer si la aplicación obligatoria del método de exención a las filiales extranjeras y el de imputación íntegra (con devolución) a las residentes en Alemania vulneraba el Derecho de la UE. En el caso de que se aplicara la libre circulación de capitales en relación con dividendos de terceros Estados, el tribunal nacional también preguntaba si podían estar cubiertos por la cláusula transitoria del art. 64.1 TFUE.

Decisión del Tribunal: Probablemente, la parte más relevante de la sentencia ahora reseñada es la relativa a la libertad aplicable, ya que, recordemos, Kronos era una sociedad constituida de conformidad con la legislación mercantil de EE.UU., aunque tuviera su sede de dirección en Alemania. Técnicamente, puesto que el método de exención convencional en Alemania se aplicaba a participaciones iguales o superiores al 10 por 100 en sociedades extranjeras, en el

ámbito intracomunitario la libertad aplicable dependerá, en la jurisprudencia del TJUE, de la situación de hecho específica (un umbral del 10 por 100 puede cubrir tanto participaciones adquiridas para ejercer una influencia decisiva en la gestión societaria como participaciones de cartera), mientras que, en relación con participaciones en entidades no residentes en la UE /EEE, al no tratar la medida de regular la entrada en el mercado comunitario, se podría aplicar la libre circulación de capitales (en relación con esta libertad y situaciones extracomunitarias hay que atender a la finalidad de la norma y no a la situación de hecho concreta).

El anterior razonamiento lo trasladó el TJUE al caso en el que la sociedad estuviera fuera del ámbito subjetivo de la libertad de establecimiento. En el asunto principal, la entidad Kronos no era beneficiaria de la libertad de establecimiento por haber sido constituida en un Estado tercero (EE.UU.), y ello aunque su residencia y sede de dirección efectiva estuviera en territorio de la UE. En efecto, el art. 54 TFUE sólo reconoce tal libertad a las sociedades constituidas de acuerdo con la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre en territorio de la UE, sin que Kronos cumpliera el requisito relativo a la constitución.

En este supuesto, sin embargo, nada impedía considerar que Kronos, que es residente en Alemania y puesto que la normativa alemana cuestionada no regula el establecimiento en el mercado comunitario de sociedades de terceros Estados, pudiera ser beneficiaria de la libre circulación de capitales del art. 63 TFUE.

Por lo que respecta ya a la posible vulneración por la normativa alemana de la libre circulación de capitales, el TJUE rechazó que debieran valorarse los efectos de los métodos de eliminación de la doble imposición en relación con los accionistas de Kronos, el potencial efecto discriminatorio de la aplicación del método de exención a Kronos en lugar del método de imputación, remarcó el TJUE, debe determinarse por referencia al sujeto pasivo afectado ya que la normativa nacional no establece ninguna distinción relativa a los partícipes de la entidad que está invocando la vulneración de la libertad (vid. *Santander Asset Management*, EU:C:2012:286). Al mismo tiempo, el TJUE recordó que, en relación con la eliminación de la doble imposición, la jurisprudencia del TJUE no viene exigiendo la aplicación de exactamente el mismo método para los dividendos nacionales o transnacionales siempre y cuando el tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional y los dividendos de origen extranjero no

sea diferente (*Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707). Aplicando por analogía el razonamiento de *Test Claimants*, el TJUE estimó que los Estados miembros deben ser libres para aplicar el método de exención a los dividendos transnacionales y el método de imputación para los dividendos de fuente nacional siempre y cuando el sistema aplicable no entrañe una discriminación prohibida. Este concepto demanda que o bien las situaciones tratadas de manera dispar no sean comparables o queden justificadas por razones imperiosas de interés general.

El TJUE trató de explicar las diferencias entre el método de exención e imputación para dividendos nacionales y extranjeros como razones objetivas que, en consecuencia, eximían de un examen de proporcionalidad (a diferencia de las exigencias imperativas). Mientras que en el método de imputación los dividendos recibidos se integran en la base imponible y reducen el importe de eventuales pérdidas que tenga la sociedad que los recibe, de manera que son necesarias medidas de corrección para que no se produzca una doble imposición residual, en el método de exención los dividendos no se mezclan con las pérdidas y, en consecuencia, no reducen su cuantía; al mismo tiempo, en el método de exención se consolidaba el eventual tipo impositivo menor al que hubieran sido gravados los beneficios en sede de la sociedad filial y se eliminan las cargas de gestión que impone el método de imputación. En este contexto, desde el punto de vista del objetivo de eliminar la doble imposición, el método de exención no supone un trato más gravoso para los dividendos internacionales en comparación con los nacionales. En una situación como la considerada en el asunto principal, sin embargo, es cierto, reconoció el TJUE, que el método de imputación concede una ventaja de tesorería para los dividendos nacionales. A pesar de que las citadas ventajas han sido calificadas como restricciones a las libertades cuando se da un trato más favorable a las situaciones nacionales con respecto a las transfronterizas (v.gr. *Comisión / España*, EU:C:2012: 439, ap. 59), en la situación de *Kronos* la denegación de la devolución del impuesto pagado en el extranjero se puede explicar, a juicio del TJUE, por una diferencia objetiva de situación: (1) los CDIs alemanes hacen que Alemania renuncie a ejercer su potestad de imposición sobre los dividendos distribuidos por sociedades que residen en el otro Estado, (2) el TJUE ya ha declarado que la libre circulación de capitales no puede tener como consecuencia obligar a los Estados miembros a ir más allá de la anulación del impuesto nacional sobre la renta que debe abonar el accionista en concepto de dividendos de origen extranjero percibidos y a devolver un importe que tiene su origen en el sistema fiscal de otro Estado miembro para no restringir la autonomía fiscal del primer Estado; (3) el Estado de

residencia no puede compensar una desventaja resultante de la legislación de otro Estado, que es quien gravó los beneficios. En esta situación, un Estado de residencia que no ejerce potestad tributaria alguna sobre los dividendos procedentes del extranjero (ni los grava ni los tiene en cuenta) no puede tener como obligación la compensación de la carga tributaria que se deriva del ejercicio de la potestad tributaria de otro Estado miembro o un tercer Estado. Al mismo tiempo, al aplicar el método de imputación, la corrección del efecto de las pérdidas mediante la compensación del impuesto pagado por la filial es necesaria para la eliminación de la doble imposición (lo cual ya ha declarado el TJUE que puede ser contrario a los objetivos de la Directiva Matriz-Filial: *Cobelfret*, EU:C:2009:82, para. 39 y 40, y *KBC*, C:2009:339, para. 39 y 40). En cambio, en el método de exención, al no minorarse las pérdidas no existe riesgo alguno de doble imposición económica y la contrapartida de la falta de devolución pecuniaria es que los dividendos no se toman en consideración al calcular la base imponible. En tales circunstancias, no puede decirse que la diferenciación entre dividendos nacionales y extranjeros vulnere la libre circulación de capitales del art. 63 TFUE.

La largamente esperada STJUE *Kronos* destaca, sobre todo, por la aclaración de que la libre circulación de capitales es aplicable a entidades constituidas fuera de la UE pero con sede de dirección y residencia fiscal en territorio de la UE. Sus consideraciones sobre el método de imputación y exención, son, sin embargo, bastante discutibles y cabe enmarcarlas en la tendencia del TJUE a no elegir o imponer la elección entre uno y otro método. Llama la atención que el TJUE utilice el concepto de comparabilidad como vía para escapar del análisis de proporcionalidad vinculado a las exigencias imperativas de interés general: si el TJUE hubiera considerado que existe una restricción (reconoce que hay una desventaja de tesorería a favor de los dividendos nacionales), su análisis hubiera basculado muy probablemente a favor del contribuyente, ya que una solución más proporcionada hubiera sido una imputación ordinaria (que, por otra parte, es la única que reconoció el TJUE en *Meilicke II*, vid. REDF n. 152), y no una imputación íntegra del impuesto sobre sociedades extranjero, esto es, que Alemania vinculara la devolución, para el caso de los dividendos transnacionales, al importe del impuesto sobre sociedades que correspondiera pagar en Alemania, no a la devolución de lo efectivamente pagado en el Estado de residencia de la filial, si acaso aplicando el crédito de impuesto en un periodo posterior. Una solución similar no es infrecuente en los sistemas de imputación, que, en casos de pérdidas nacionales, difieren el crédito de impuesto a ejercicios sucesivos como forma de eliminar la doble imposición residual (la medida alemana de devolución del impuesto pagado

por la filial no era sino una versión más ventajosa para el contribuyente de esta modalidad de aplicación del método de imputación). El TJUE, sin embargo, al considerar que las situaciones no eran comparables evitó cualquier tipo de análisis sobre la proporcionalidad de la forma en que Alemania aplicaba el método de imputación y las diferencias que creaba con los dividendos extranjeros. Lo cierto es que el análisis del TJUE, además de por la posición peculiar que éste mantiene sobre los CDIs y sus efectos sobre el ordenamiento interno, pudo estar también motivada por la particular posición de Kronos, que buscaba el argumento de la discriminación como una manera, quizás un tanto extrema y en una situación del todo singular, de reducir la deuda tributaria derivada de una inspección realizada por el fisco alemán que no estaba directamente relacionada con el tratamiento de los dividendos en Alemania.

3.4. Otras sentencias reseñadas de forma más breve

La **STJUE de 4 de septiembre de 2014, Comisión / Alemania, C-211/13**, EU C: 2014:2148, es sustancialmente idéntica a la *STJUE Comisión / España, C-127/12*, comentada más arriba, y a las *SsTJUE Mattner* (EU:C:2010:216) y *Welter* (EU:C:2013:6629, reseñadas en esta misma sección en números anteriores, ya que en ella, el TJUE declaró contrario a la libre circulación de capitales una disposición alemana que concedía unos beneficios fiscales mayores a efectos del ISyD de este país a transmisiones de inmuebles lucrativas, inter vivos o mortis causa, cuando entre sus elementos personales no se encontraban no residentes en Alemania que cuando se verificaba esta última circunstancia.

En relación con el tratamiento en el IRPF de los inmuebles situados en el extranjero, la **STJUE (Sala Séptima) de 11 de septiembre de 2014, Verest y Gerards, C-489/13**, EU:C:2014:2210, declaró que la aplicación de métodos distintos para el cálculo de la base imponible de un inmueble no arrendado situado en el extranjero y un inmueble nacional puede generar una restricción prohibida por la libre circulación de capitales incluso allí donde el rendimiento, por efecto de un CDI, estuviera exento con progresividad en el Estado de residencia pero tuviera como consecuencia un gravamen mayor que si el inmueble hubiera estado en territorio puramente nacional. La alegación de discriminación estaba motivada por el hecho de que Bélgica aplicaba el valor / renta catastral para calcular la base imponible a efectos del IRPF para inmuebles nacionales y el valor arrendaticio para inmuebles no ubicados en territorio nacional. Llama la atención que el TJUE no descartara la posibilidad de que pudieran establecerse

sistemas distintos de determinación del rendimiento sujeto a IRPF para bienes nacionales o los ubicados en el extranjero.

La **Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 9 de octubre de 2014, *Van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269**, tiene también interés porque concluye que vulnera la libre circulación de capitales la normativa alemana que establece que la inobservancia por un fondo de inversión no residente en Alemania de las obligaciones de suministro de información y publicación de determinada información previstas por dicha normativa, aplicables indistintamente a los fondos residentes y no residentes, conlleva la tributación a tanto alzado de los rendimientos que el contribuyente obtiene de ese fondo de inversión, en la medida en que la citada normativa no permite a tal contribuyente aportar pruebas o información que puedan demostrar la cuantía efectiva de esos rendimientos. Quizás, el aspecto más importante de esta sentencia es que descarta el trato fiscal diferenciado de fondos de inversión sobre la base de que sea el fondo quien aporte a la Administración la información relevante y admite que tal información puede ser aportada por el partícipe del fondo y comprobada por la Administración, si es necesario, por la vía de los instrumentos de intercambio de información, singularmente las Directivas a estos efectos (Directiva 77/799/CEE y Directiva 2011/16/UE).

Por último, la **STJUE (Sala Tercera) de 22 de octubre de 2014, *Blanco y Fabretti*, C-344/13 y C-367/13, EU:C:2014:2311**, plantea nuevamente la discriminación en la fiscalidad del IRPF de los premios obtenidos de juegos de azar en establecimientos nacionales (no sujetos al IRPF) o de otros Estados de la UE (sujetos a tributación aplicando la escala progresiva del IRPF), en este caso, en relación con la legislación italiana (para un caso muy similar que afectó a España, vid. *Comisión / España* EU:C:2009:618). Como ya había ocurrido en ocasiones anteriores, la normativa italiana fue declarada contraria a la libre prestación de servicios y la peculiaridad que encontramos en el razonamiento del TJUE se encuentra en que utiliza abiertamente el concepto de discriminación directa, que sólo puede ser justificada por las razones previstas en el TFUE y no por exigencias imperativas de interés general. En la mayoría de los asuntos de naturaleza tributaria, el TJUE emplea el concepto de discriminación indirecta o encubierta, a la que indebidamente denomina restricción y en relación con la cual admite la aplicación de las exigencias imperativas de interés general como excepciones.

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

4.1. Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia / Consello de Ferrol, C-522/13, EU:C:2014:2262.

Materias tratadas: Ayudas de estado: vulneración del art. 107.1 TFUE al conceder una exención del Impuesto español sobre Bienes Inmuebles a una empresa controlada por el Estado (Navantia).

Hechos: La empresa pública española Navantia dispone de un astillero en el municipio gallego de El Ferrol y, en virtud de un convenio con el Estado, éste puso a disposición de Navantia una parcela de la que es propietario –y en la que está el astillero—mediante una cesión del derecho de uso por importe de un euro anual. El Ayuntamiento (“Concello”) de Ferrol reclamó el IBI de esta parcela al Estado, que es el auténtico sujeto pasivo del impuesto, por más que, por imperativo del art. 61.1.d) TRLHL, deba repercutir a Navantia el importe del IBI. En el ejercicio 2008 y sucesivos, el Estado y Navantia solicitaron la exención del IBI sobre la base del art. 62.1.a) TRLHL. Tal solicitud fue denegada y la denegación impugnada ante los tribunales competentes. Mediante una sentencia de 22 de octubre de 2012, el TSJ de Galicia revocó una sentencia anterior del Juzgado Contencioso-Administrativo n. 1 de Ferrol y declaró que procedía conceder la exención fiscal solicitada, devolviendo el asunto al Juzgado. Este último, al considerar que la exención fiscal solicitada podía implicar la concesión a Navantia de una ayuda de estado del art. 107 TFUE, planteó al TJUE la correspondiente cuestión prejudicial para conocer si la concesión de la exención controvertida a Navantia vulneraba el párrafo 1 del citado precepto.

Decisión del Tribunal: El TJUE, con carácter preliminar, aclaró que no se plantea en el presente asunto la compatibilidad con el art. 107 TFUE de la puesta a disposición del terreno por el Estado a favor de Navantia, sino sólo el tratamiento fiscal en el IBI. En relación con la compatibilidad con el art. 107.1 TFUE y el IBI, tras recordar los requisitos inherentes al concepto de ayuda de estado, el TJUE no tuvo mucha dificultad para concluir que la exención para Navantia en el IBI –que tiene como consecuencia que el Estado no pague el IBI al Concello de Ferrol y que Navantia tampoco pague la repercusión del IBI al Estado-- constituye una ventaja de naturaleza selectiva. En efecto, constató el TJUE, todas las empresas que operan en terrenos públicos o privados están sujetas al IBI si se verifica el hecho imponible descrito en el

art. 61.1 TRLHL, y, sin embargo, es el acuerdo entre el Estado y Navantia así como la exención y el mecanismo de la repercusión de los art. 62.1.a) y 63.1 y 2 TRLHL, los que permiten que Navantia se beneficie de un tratamiento excepcional del que no gozan el resto de empresas. El TJUE desechó que el beneficio del IBI tuviera algún vínculo concreto con las obligaciones de servicio público de Navantia.

Al mismo tiempo, el TJUE interpretó que la redacción del art. 62.1.a) TRLHL –exención del IBI para bienes afectos a la ‘defensa nacional’—podía aplicarse a todas las actividades de una empresa como Navantia, sin que deba distinguirse en función de que tengan carácter civil o militar (aspecto que compete comprobar al tribunal nacional). Si esto es así, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a Navantia, a la luz del objetivo de gravamen de la posesión o de la utilización de un terreno, no sólo las empresas que poseen o utilizan terrenos con fines incluidos parcialmente en la defensa nacional, sino también las que poseen o utilizan terrenos con fines exclusivamente civiles. En consecuencia, es evidente que, en relación con este último grupo de empresas Navantia, en lo que atañe a sus actividades civiles, está en una posición de privilegio al disfrutar de una ventaja fiscal. Tal ventaja tiene a priori carácter selectivo.

La ventaja identificada, a priori, no podía justificarse por ninguna excepción relativa a la naturaleza y estructura del sistema fiscal. El Gobierno español no había efectuado ninguna alegación al respecto, siendo a él a quien compete la carga de la prueba de esta excepción. Además, una excepción para los bienes afectos a la defensa nacional no parece que tenga relación directa con los objetivos del IBI. Sin embargo, incumbe al Juzgado remitente, precisó el TJUE, comprobar si existe una posible justificación a la luz del conjunto de elementos pertinentes del litigio del que conoce.

Cumplido el requisito de la ventaja selectiva, casi automáticamente se considera que se verifican los requisitos de concesión con fondos estatales y distorsión del comercio y la competencia intracomunitarios. Con respecto al requisito de concesión con fondos estatales, el TJUE estimó que la renuncia de ingresos impuesta al municipio del Ferrol, a pesar de que significara un ahorro para el Estado como tal, entraba dentro del ámbito de este concepto y que podía considerarse que la ayuda estaba concedida por el Estado mediante sus fondos (cuestión que debe comprobar el órgano jurisdiccional nacional). El requisito de distorsión de la competencia

y el comercio intracomunitarios se estimó cumplido desde el momento en que el sector naval es un mercado abierto a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros en el que, por tanto, Navantia está en situación de competencia con otras empresas tanto en sus actividades civiles como militares.

Por consiguiente, el TJUE concluyó que la exención en el IBI para Navantia podía ser considerada, a falta de las comprobaciones de los hechos pertinentes por el órgano jurisdiccional nacional, como una ayuda de estado prohibida a los efectos del art. 107.1 TFUE.

Como puede observarse, la STJUE reseñada afecta directamente al ordenamiento tributario español. Sin embargo, sus efectos son mucho más intensos de lo que puede deducirse de una primera lectura y obligan a reconsiderar los incentivos fiscales que el TRLHL concede en el IBI o en otros impuestos locales (v.gr. IAE) en clave de art. 107 TFUE: allí donde pueda identificarse un tratamiento dispar en los impuestos municipales y no entre la exención dentro de las ayudas de minimis y o de las normas comunitarias de exención por categorías podrían estarse generando ayudas que será necesario revisar. Por supuesto, estas consideraciones son extensibles a otros impuestos como, por ejemplo, los regímenes especiales del IS.

4.2. Sentencias reseñadas de forma más breve

La STGUE (Sala Tercera) de 11 de julio de 2014, *Telefónica España y Telefónica Móviles / Comisión*, T-151/11, EU:T:2014:631 confirmó la Decisión de la Comisión de 20 de julio de 2010, relativa al régimen de ayudas n° C 38/2009 (ex NN 58/2009) a favor de RTVE⁴. Tal decisión consideró que el régimen de financiación de la TV española que introdujo la Ley 8/2009 es compatible con el art. 107 TFUE, ya que los tres tributos que reguló tal Ley no están directamente vinculados a la ayuda concedida (los impuestos regulados por la Ley 8/2009 y a los que se vincula la financiación de RTVE son los siguientes: un impuesto sobre el 3 por 100 de los ingresos de los operadores de TV de acceso abierto y del 1,5 por 100 de los ingresos de los operadores de pago; un impuesto del 0,9 por 100 de los ingresos de los operadores de telecomunicaciones que presten servicios que contengan publicidad; un porcentaje del 80 por 100 de la tasa sobre reserva del dominio público radioeléctrico regulada

⁴ La STGUE (Sala Tercera) de 11 de julio de 2014, *DTS Distribuidora de Televisión Digital*, T-533/10, relativa a la misma Decisión de la Comisión, tiene un contenido muy similar.

en la Ley 32/2003). Quizás la parte más interesante de la sentencia es aquella en la que considera cuándo un régimen de financiación está vinculado a la ayuda concedida (cuando se cumplan acumulativamente los requisitos de que el destino de la medida fiscal esté obligatoriamente vinculado a la medida de ayuda y se demuestre la influencia directa de la medida fiscal en la cuantía de la ayuda) o cuándo la modificación de una ayuda existente puede convertirse en una ayuda nueva (modificación sustancial, como por ejemplo, la extensión a nuevas categorías de beneficiarios), aunque no se establece una jurisprudencia que pueda considerarse novedosa en ninguno de estos dos aspectos.

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

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 17 de julio de 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091.

Materias tratadas: IVA – exención de las importaciones – bienes destinados a régimen de depósito distinto del aduanero – obligación de introducir físicamente las mercancías – regularización del pago del IVA mediante autoliquidación – principio de neutralidad – principio de proporcionalidad.

Hechos: La sociedad Equoland importó, ante la Oficina de aduanas de Livorno (Italia), un lote de mercancías procedentes de un país tercero, que incluyó en el régimen de depósito distinto del aduanero. Por esta razón, no se exigió en ese momento el IVA a la importación. Sin embargo, dichas mercancías nunca fueron introducidas físicamente en el depósito, sino que sólo fueron inscritas en el registro de entradas por el encargado del mismo. A continuación, las mercancías fueron retiradas del régimen de depósito. El IVA a la importación fue satisfecho, pero a través de una autoliquidación posterior presentada por Equoland en la Agencia Tributaria italiana. La Oficina aduanera consideró que se había incumplido el requisito de introducción física de los bienes, necesario para el aplazamiento del pago del IVA, según la legislación italiana, y exigió a Equoland, tanto el IVA a la importación, como una sanción equivalente al 30% de éste. Equoland recurrió esta decisión basándose en que ya había regularizado su situación mediante la autoliquidación, pagando el IVA a la Agencia Tributaria, en lugar de abonarlo a la Oficina aduanera. La controversia llegó a la Comisión Tributaria Regional de la Toscana que planteó diversas cuestiones prejudiciales ante el TJUE:

1) si el art. 16 de la Sexta Directiva [actualmente, arts. 155 y 157.1.a) Directiva 2006/112/CE] exige, efectivamente, la introducción física de los bienes para la aplicación del régimen de depósito distinto del aduanero; y 2) si la Sexta Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado exige el pago del IVA a la importación aunque se haya regularizado con una autoliquidación, mediante la emisión de una autofactura y una inscripción en el registro de ventas y adquisiciones del sujeto pasivo.

Decisión del Tribunal: En cuanto a la primera cuestión, el TJUE recuerda que el art. 16 de la Sexta Directiva permite que los Estados declaren exentas las importaciones destinadas a ser incluidas en el régimen de depósito distinto del aduanero, lo cual constituye una excepción a la regla general, establecida en el art. 10.3 de la Sexta Directiva, según la cual el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación se produce en el mismo momento en que se lleve a cabo esa importación. Para el ejercicio de esa facultad, los Estados deben cumplir con dos requisitos sustanciales: 1) que la mercancía objeto de la importación no esté destinada a una utilización o un consumo finales; y 2) que la cuantía a pagar en concepto de cuota de IVA fuese el mismo que si la operación se hubiera gravado dentro del país. En cuanto a los deberes formales, los Estados tienen un margen de apreciación, aunque supeditado al respeto al principio de proporcionalidad. El TJUE considera que la exigencia de introducción física de los bienes, prevista en el derecho italiano, permite lograr el objetivo de evitar el fraude y de garantizar una correcta recaudación del IVA. Asimismo, no excede de lo necesario para alcanzar esa finalidad, por lo que, según el TJUE, la legislación italiana cumple con el principio de proporcionalidad.

Por lo que respecta a la exigencia del IVA y a la imposición de una sanción, el TJUE parte de la legitimidad de los Estados miembros para establecer sanciones por el incumplimiento de los requisitos fijados por ellos para la aplicación de esta exención. Ahora bien, el TJUE también considera que tales sanciones tienen que ser proporcionadas, razón por lo cual debe analizarse la naturaleza y la gravedad del incumplimiento que se sanciona, así como el procedimiento de cálculo de la sanción. El TJUE subraya que en este caso se ha incumplido una exigencia meramente formal, que sólo ha provocado un pago con retraso, y que como tal no puede equipararse, *per se*, a un fraude. En cuanto al método de cálculo de la sanción, según el TJUE, el hecho de exigir un nuevo pago del IVA, así como un 30% adicional, estaría ocasionando

una doble imposición, lo que tendría un efecto equivalente a la pérdida del derecho a deducir, y supondría, en definitiva, una vulneración del principio de neutralidad del impuesto. El TJUE tampoco descarta que la exigencia de la sanción del 30% sea desproporcionada, aunque la decisión última sobre esta cuestión compete al juez nacional. El TJUE señala que con el abono de intereses de demora podría ser suficiente y sería más respetuoso con el principio de proporcionalidad. No obstante, el TJUE advierte que tales intereses serían desproporcionados si coincidieran (o superaran) el importe del impuesto deducible.

En cuanto a la repercusión de esta sentencia en el derecho español, debemos mencionar que la Ley 28/2014, de reforma parcial de la Ley del IVA, ha modificado el art. 167.Dos LIVA para permitir que en la recaudación e ingreso de las cuotas del IVA a la importación se puedan establecer, por norma reglamentaria, los requisitos exigibles a los sujetos pasivos para que puedan incluir las cuotas del IVA en la autoliquidación correspondiente al período en que reciban la liquidación practicada por la Administración. El Real Decreto 1073/2014 ha modificado el art. 74.1 del RIVA para establecer esos requisitos. Así, podrá optar por esta declaración diferida el importador que sea un empresario o profesional que actúe como tal, que tribute en la Administración del Estado y que tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural. Si no tributa íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la autoliquidación presentada a la Administración estatal.

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207.

Materias tratadas: IVA – tipo reducido – libros publicados en formato distinto del papel.

Hechos: K es una sociedad finlandesa que edita obras de literatura general y libros de texto en formato papel, pero también audiolibros y libros electrónicos. Pues bien, esta sociedad solicitó al Comité Tributario Central un dictamen previo y vinculante con objeto de saber si los libros editados en soportes distintos del papel, y que reproducen el texto escrito de un libro impreso, pueden ser considerados “libros” a los efectos de aplicar el tipo reducido previsto en la legislación finlandesa. El Comité declaró que los audiolibros y los libros electrónicos no pueden considerarse libros y, por tanto, se les debe aplicar el tipo general. Contra esta

decisión, la editorial presentó un recurso ante el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo, quien trasladó la cuestión al TJUE por vía prejudicial.

Para un conocimiento más certero de los hechos, hay que recordar que el art. 98 de la Directiva 2006/112/CE permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido de IVA a algunas categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se relacionan en el Anexo III de la Directiva. El apartado sexto de ese Anexo III fue modificado por la Directiva 2009/47/CE, de modo que al “suministro (...) de libros” se le añadió el inciso “en cualquier medio de soporte físico”.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su argumentación recordando que en sentencias anteriores ha admitido una aplicación selectiva del tipo reducido, es decir, que éste se limite a una serie de operaciones dentro de una categoría genérica de las mencionadas en el Anexo III (véase, por ejemplo, el asunto *Pro Med Logistik y Eckard Pongratz*, núm. 163 *REDF*). No obstante, esa aplicación selectiva está supeditada a que se respete el principio de neutralidad fiscal. Curiosamente, se omite por el TJUE un segundo requisito que se analizó extensamente en aquella sentencia, a saber, que se desglosen “aspectos concretos y específicos” dentro de la categoría de operaciones de la que se trate. No debemos aventurarnos a pensar que el TJUE ha suprimido esta exigencia de su acervo jurisprudencial. Quizás esa omisión se deba simplemente a que, en este proceso, ninguna de las partes discutía el cumplimiento de ese requisito.

En efecto, en este caso, lo relevante era saber si se respetaba la neutralidad fiscal entre los libros impresos en papel y los libros publicados en otros formatos. Para ello, como ha repetido en varias ocasiones el TJUE, es necesario determinar si los bienes o servicios son similares, desde el punto de vista del consumidor medio, verificando si presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades.

Pues bien, el TJUE considera que la modificación realizada por la Directiva 2009/47 no obliga, ni por su tenor literal, ni por sus antecedentes, a extender el tipo reducido a todo tipo de libros, con independencia de cuál sea su soporte físico. En cuanto al juicio de comparabilidad entre libros en papel y resto de libros, el TJUE lo remite al juez nacional, para que tenga en cuenta el contexto del Estado miembro considerado, puesto que la apreciación

del consumidor medio puede variar en función del eventual grado de penetración de las nuevas tecnologías en cada mercado nacional y del grado de acceso a los dispositivos técnicos que permiten la lectura y la audición de libros almacenados en soportes distintos del papel.

En España, después de la modificación realizada por la Directiva 2009/47, la DGT ha interpretado el art. 91.Dos.1.2º LIVA en el sentido de que el soporte físico en el que aparezca el libro es indiferente para que sea considerado como tal, siempre que se trate de una obra científica, literaria o de cualquier otra índole con extensión suficiente para formar un volumen. Por tanto, tributarán al tipo superreducido del 4% los libros que se suministren en cualquier medio de soporte físico, en particular, los entregados a través de archivos electrónicos dispuestos para su volcado a herramientas de lectura o dispositivos portátiles que permitan almacenar y leer libros digitalizados. Dicho suministro podrá realizarse, a estos efectos, a través de CD-ROM, memorias USB o cualquier otro soporte físico para su descarga a equipos de hardware. No obstante, la DGT subraya la necesidad de que los libros electrónicos se incorporen a un soporte físico dado que no es posible, de acuerdo con el artículo 98.2 de la Directiva 2006/112/CE, que los servicios electrónicos tributen a tipos reducidos (Res. DGT 09-09-2014, núm. V2350-14).

5.3. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 17 de septiembre de 2014, Skandia America Corp., C-7/13, EU:C:2014:2225.

Materias tratadas: IVA – sujeción de prestaciones de servicios entre casa central y sucursal – requisito de independencia – integración de una sucursal en un grupo de entidades a efectos de IVA.

Hechos: Skandia America Corporation (SAC) es una sociedad con sede en EE.UU. que forma parte de un grupo asegurador multinacional. Dentro del grupo, SAC se encarga de adquirir servicios informáticos. En Suecia, SAC dispone de una sucursal, denominada Skandia Sverige (SS). Esta sucursal recibe los servicios adquiridos por SAC y los transforma en un producto final que se suministra a distintas empresas del grupo Skandia. Por la prestación de servicios, tanto entre SAC y SS, como entre SS y el resto de empresas del grupo, se añadía al precio un margen del 5%. Los costes se atribuían entre SAC y SS a través de la expedición de facturas internas. También hay que tener en cuenta que la sucursal sueca SS formaba parte, junto con

otras empresas, de un grupo a efectos del IVA en Suecia. Pues bien, en los años 2007 y 2008, la Administración tributaria sueca consideró que los servicios informáticos prestados por SAC a SS constituían operaciones sujetas al IVA en Suecia, con inversión del sujeto pasivo, de modo que exigió el pago del IVA a SS, en cuanto que establecimiento permanente destinatario de esas prestaciones. La sucursal sueca interpuso entonces un recurso ante el Tribunal de lo contencioso-administrativo de Estocolmo. Este Tribunal decidió suspender el procedimiento principal y preguntar al TJUE 1) si las operaciones controvertidas estaban sujetas al IVA, teniendo en cuenta que estamos ante servicios intragrupo entre la casa central y una sucursal; y 2) en caso afirmativo, si se aplicaba la inversión del sujeto pasivo.

Decisión del Tribunal: En realidad, la cuestión de si los servicios entre casa central y sucursal se sujetan al IVA ya fue resuelta por el TJUE en la sentencia *FCE Bank* (núm. 133 REDF), pero en este caso concurren dos particularidades relevantes que justificaban el planteamiento de la cuestión prejudicial: 1) la casa central se sitúa en un Estado tercero (en *FCE Bank* se localizaba en otro Estado miembro); y 2) la sucursal forma parte de un grupo IVA, lo que plantea, de forma colateral, un interesante debate: si una sucursal puede integrarse en un grupo IVA, sin que forme parte de éste la casa central. Pues bien, inicialmente la argumentación del TJUE reproduce las conclusiones alcanzadas en *FCE Bank*, sin que las mismas resulten afectadas por el hecho de que la casa matriz se sitúe en un Estado tercero. Así, el TJUE reitera que una prestación sólo es imponible si existe entre el prestador y el destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas. Para que exista tal relación en los servicios entre casa central y sucursal, esta última debe actuar de modo independiente. Para apreciar esta independencia, el TJUE no exige a la entidad personalidad jurídica propia, pero tiene en cuenta si asume los riesgos económicos derivados de la actividad y si dispone de un capital propio. Es irrelevante, en cambio, la existencia de un acuerdo de reparto de costes. En este caso, era indiscutible que la sucursal sueca no cumplía con ese requisito de independencia.

A continuación, el TJUE da un giro radical a su argumentación, y así, desde el apartado 28 de la sentencia, el TJUE considera que, en realidad, el destinatario de la prestación no es la sucursal, sino el grupo IVA en el que se integra, y entonces sí estaríamos ante una operación imponible a efectos de IVA. La fundamentación del TJUE es excesivamente escueta para una cuestión tan relevante y que constituye el elemento diferencial respecto de *FCE Bank*. El

TJUE no entra a valorar si es acorde con el art. 11 de la Directiva IVA que una sucursal forme parte de un grupo IVA, sin que lo sea al mismo tiempo su sede central. Esto debería haberlo resuelto el TJUE con carácter previo. Sin embargo, a pesar de que había controversia entre las partes, el TJUE asume sin más esta circunstancia, y no aporta, en nuestra opinión, una explicación convincente que aclare por qué razón la sucursal es una entidad que goza de “independencia jurídica”, en el sentido del art. 11 de la Directiva IVA, de modo que puede pertenecer a un grupo IVA, pero no es lo suficientemente autónoma, en el sentido del art. 9.1 de la Directiva IVA, como para que sus operaciones con la casa central se sujeten al IVA. El TJUE se limita simplemente a señalar que la existencia de un grupo IVA tiene como efecto que los miembros del grupo no puedan declarar por separado las operaciones en las que intervienen, y que tales operaciones deben entenderse realizadas a favor no de ese miembro, sino a favor del grupo. La conclusión del TJUE es, a nuestro entender, un tanto contradictoria, y hasta artificiosa. Quizás hubiera sido más simple y más sensato entender, como sostuvieron el gobierno británico y el Abogado General WATHELET, que una sucursal, por sí sola, sin su casa central, que se sitúa además en un país tercero, no puede formar parte de un grupo IVA. En este caso, una posible salida sería entender que la casa central también forma parte del grupo IVA, de modo que aunque el servicio intragrupo no estaría sujeto a IVA, sí lo estaría en Suecia el servicio que se prestó por el proveedor anterior a la casa central. El razonamiento del TJUE deja también otra cuestión pendiente: ¿qué pasaría si la sucursal gozara de independencia respecto de su casa matriz, según los criterios del asunto *FCE Bank*? Si seguimos la argumentación del TJUE, este hecho sería, en la práctica, irrelevante, porque al formar parte la sucursal de un grupo IVA, la prestación estaría, en todo caso, sujeta, por constituir el grupo un sujeto pasivo único, respecto de sus miembros, e independiente en relación a la casa central.

Finalmente, el TJUE no tiene dificultad para responder a la segunda cuestión prejudicial y concluir que los servicios se localizan en sede del destinatario, con inversión del sujeto pasivo.

En cuanto a la repercusión de la sentencia en España, nos resulta difícil su aplicación, porque, en primer lugar, una sucursal, por sí misma, no puede ser una entidad dependiente en el régimen especial del grupo de entidades (art. 163 *quinquies.Tres LIVA*). Podría ser entidad dominante del grupo pero entonces debe cumplir con una serie de requisitos, por ejemplo, la afectación de cierto volumen de participaciones del resto de entidades del grupo. En segundo

lugar, porque en el régimen especial español, según el art. 163 *octies*. Dos LIVA, “cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto, sin que, a tal efecto, el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno”, lo cual plantea, desde la perspectiva del Derecho de la UE, serias dudas de compatibilidad. Recordemos que el art. 11 de la Directiva IVA establece la consideración del grupo como si fuera un único sujeto pasivo. El régimen especial español funciona más bien como un mecanismo de agrupación y compensación de los saldos resultantes de las autoliquidaciones individuales mediante una autoliquidación agregada. Sí está prevista una modalidad “avanzada” del régimen, pero de aplicación voluntaria, y para operaciones entre entidades del grupo (art. 163 *sexies*. Cinco LIVA).

5.4. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 2 de octubre de 2014, Fonderie 2A, C-446/13, EU:C:2014:2252.

Materias tratadas: IVA – localización del hecho imponible – entregas intracomunitarias de bienes – transformación del bien antes de su entrega en el Estado miembro del adquirente.

Hechos: El TJUE responde a una cuestión prejudicial planteada por el Consejo de Estado francés que versa sobre la localización del hecho imponible en un supuesto de entrega intracomunitaria en el que se realiza una transformación del bien, antes de su entrega, en el Estado miembro donde se localiza el adquirente. En el caso concreto, la sociedad Fonderie 2A, localizada en Italia, vende piezas metálicas a la sociedad Atral, ubicada en Francia. Antes de proceder a la entrega, Fonderie 2A expide las piezas a Francia, donde son pintadas por otra sociedad, Sanuier-Plumaz, y ésta a su vez reexpide las piezas ya terminadas a Atral. Los trabajos de pintura fueron facturados por Sanuier-Plumaz a Fonderie 2A. Esta última factura a Atral el precio de venta incluyendo el coste de la pintura. Fonderie 2A considera que la entrega a Atral constituye una entrega intracomunitaria de bienes, localizada y exenta en Italia, con la correspondiente adquisición intracomunitaria, gravada en Francia, y que debe declarar Atral. Como Fonderie 2A no habría realizado operaciones imposables en Francia, estima que tiene derecho, con base en la Octava Directiva IVA, a solicitar a la Administración tributaria francesa la devolución del IVA soportado por los trabajos de pintura. Sin embargo, la Administración francesa rechaza esta petición porque considera que, en realidad, se ha

realizado una entrega interior, localizada en Francia. Fonderie 2A debería, pues, facturar y repercutir el IVA correspondiente a Atral; y declarar esa operación en Francia; pudiendo luego ejercer su derecho de deducción respecto de la cuotas soportadas por los trabajos de pintura. En definitiva, según cual sea la localización de la entrega realizada por Fonderie 2A a Atral, la recuperación del IVA soportado por Fonderie 2A en los trabajos de pintura se realizaría a través de una devolución o de una deducción.

Decisión del Tribunal: Con carácter preliminar, el TJUE recuerda que el derecho a la devolución se supedita a la no realización de otras operaciones imponibles en el Estado al que se solicita, pues de lo contrario se tendría derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Por otro lado, el Consejo de Estado francés no señaló con exactitud qué preceptos de la Sexta Directiva IVA debían ser interpretados por el TJUE. Pues bien, siguiendo el criterio de la Abogado General KOKOTT, el TJUE considera determinante la primera frase del art. 8.1.a) de la Sexta Directiva IVA (actualmente, primer párrafo del art. 32 de la Directiva 2006/112/CE). Según este precepto, si el bien se expide o transporta por el proveedor, el adquirente o un tercero, la entrega se considera realizada en el lugar donde los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquirente. De la jurisprudencia anterior del TJUE se desprende que este artículo se aplica tanto a operaciones interiores como a operaciones intracomunitarias.

A continuación, el TJUE emplea sus criterios hermenéuticos habituales y concluye que la entrega debe localizarse en el Estado miembro del adquirente, esto es, en Francia, con lo que Fonderie 2A tendría derecho a la deducción, pero no a la devolución. Así, desde un punto de vista literal, el TJUE sostiene que ese precepto no determina que la localización se produce en el Estado del proveedor. La referencia a los “bienes” debe entenderse hecha a los bienes objeto del contrato, esto es, a los bienes ya terminados, y que, en este caso, se encontraban en el Estado del adquirente en el momento de producirse el inicio del transporte hacia este adquirente. La interpretación sistemática confirma esta conclusión. La entrega de bienes, de acuerdo con lo previsto en el art. 5.1 de la Sexta Directiva (actualmente, art. 14.1 Directiva 2006/112/CE), implica la “transferencia del poder de disposición”, lo cual no se produce cuando se expiden los bienes para la realización de unos trabajos de acabado. Con este primer transporte se pretende dejar los bienes en un estado conforme a las obligaciones contractuales contraídas por el proveedor. Asimismo, el TJUE señala que el art. 8.1.a) implica la existencia

de un vínculo temporal y material suficiente entre la entrega de los bienes y su expedición. Este vínculo no concurre cuando los bienes se envían para una transformación previa a la entrega. Por tanto, a los efectos de interpretar el art. 8.1.a) de la Sexta Directiva, y determinar el lugar de inicio del transporte, y por tanto, de localización de la entrega, debe tomarse como referencia el lugar donde se encuentren los bienes cuando éstos sean conformes a lo estipulado en el contrato. Finalmente, según el TJUE, teniendo en cuenta la finalidad de la norma, esta referencia a la condición del bien conforme al contrato se revela como un criterio claro que permite, de forma inequívoca, fijar el lugar de realización del hecho imponible, y por tanto, es un criterio apto para conseguir el objetivo de la norma de localización, que no es otro que evitar los supuestos de nula o doble imposición.

A pesar de que los hechos son, en realidad, muy simples, la sentencia es muestra de cómo puede complicarse la aplicación del IVA en casos de operaciones intracomunitarias, y cómo es preciso buscar unos criterios de interpretación que sin, ser los ideales, cumplan con los objetivos pretendidos, faciliten la aplicación de la norma, y confieran seguridad a los operadores jurídicos. De hecho, en este caso, el criterio finalmente aceptado por el TJUE no está exento, como señaló la Abogado General, de ciertos defectos. En efecto, la solución adoptada por el TJUE puede afectar a un principio tan esencial en el IVA como es la neutralidad del impuesto, ya que se estaría estimulando a que esos trabajos de acabado, realizados con carácter previo a la entrega, se realicen en el Estado del proveedor, para evitar así tener que declarar una entrega interna en el Estado del adquirente.

5.5. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 16 de octubre de 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298

Materias tratadas: IVA – prestación de servicios – localización del hecho imponible – concepto de establecimiento permanente.

Hechos: La sociedad chipriota Welmory TLD organiza un sistema de subastas por internet. Para ello, los participantes en la subasta deben adquirir primero unos derechos de puja denominados “bids”. Para mejorar la puja, el cliente, haciendo uso de estos “bids”, debe comprometerse a pagar una cantidad más alta que la última oferta realizada. El bien se adjudica al que oferte el precio más alto transcurrido un período de tiempo. La sociedad

chipriota llegó a un acuerdo de colaboración con una sociedad polaca (Welmory sp. z.o.o.) en virtud del cual la sociedad chipriota ponía a disposición de la polaca un sitio web de subastas, mientras que la sociedad polaca se comprometía a vender los bienes en ese sitio. La sociedad polaca obtenía ingresos a través de la venta de los bienes subastados, y también recibiendo una parte de la venta de los derechos de puja. En principio, ambas entidades eran independientes, pero en abril de 2010 la sociedad chipriota adquirió la totalidad del capital de la sociedad polaca. Durante los meses de enero a abril de 2010 la sociedad polaca prestó a la sociedad chipriota diversos servicios de publicidad, obtención de información y tratamiento de datos. Por tales servicios, la sociedad polaca emitió diversas facturas en las que no repercutió IVA, por considerar que aplicando la regla general de localización tales servicios debían entenderse prestados en la sede del destinatario, esto es, en Chipre. En cambio, la Administración tributaria polaca consideró que la sociedad chipriota disponía de un establecimiento permanente en Polonia, y en consecuencia, tales servicios debían entenderse localizados en Polonia y gravados en este país al tipo general. Tras diversas instancias judiciales, la controversia llegó al Tribunal Supremo Administrativo polaco, que acordó plantear al TJUE una cuestión prejudicial mediante la cual preguntaba, básicamente, dónde debían entenderse localizados tales servicios.

Decisión del Tribunal: Esta es una de las muchas sentencias del TJUE en las que se trata la localización de los servicios intracomunitarios a efectos de IVA. Sin embargo, la sentencia presenta cierto interés por varias razones. En primer lugar, porque interpreta la Directiva 2006/112/CE, tras los cambios en las reglas de localización que entraron en vigor en 2010. En segundo lugar, porque contribuye a aclarar el concepto de establecimiento permanente en relación a una actividad económica “virtual”, que no exige una presencia física o una serie de recursos humanos y materiales en el territorio de otro Estado. Pues bien, para mayor claridad, recordemos que el art. 44 de la Directiva IVA, tras su reforma por la Directiva 2008/8/CE, establece que en los servicios prestados entre empresarios (“esquema B2B”) se aplica, con carácter prioritario, la regla de localización en la sede del destinatario, ya que constituye el criterio más seguro y que implica menos formalidades, pues el IVA será declarado por el destinatario ante su propia Administración. Sin embargo, se establece como excepción que si el servicio se presta a un establecimiento permanente situado en un Estado distinto de aquel en el cual el destinatario tenga su sede, el servicio se localizará entonces en el Estado en el que se halle ese establecimiento permanente.

El TJUE comienza su argumentación aclarando que su jurisprudencia anterior sobre el art. 9.1 de la Sexta Directiva IVA sigue siendo, en principio, aplicable *mutatis mutandis* para interpretar el art. 44 de la Directiva IVA de refundición, tras su reforma. A pesar de que el texto actual supone localizar el hecho imponible en función de la sede del destinatario, en vez de situarlo en la sede del prestador, el objetivo de la norma continúa siendo el de evitar conflictos de competencia entre Estados que puedan provocar casos de nula o doble imposición. Asimismo, según el TJUE, resulta útil a efectos interpretativos el texto del Reglamento de Ejecución de la Directiva IVA, aunque sea posterior a los hechos del litigio principal, ya que ese Reglamento recoge la jurisprudencia del TJUE en esta materia. Por tanto, el TJUE confirma que el art. 44 de la Directiva IVA contiene una regla general (sede del destinatario) y una excepción (lugar del establecimiento permanente del destinatario).

En relación al establecimiento permanente, el TJUE recuerda, con base en su jurisprudencia anterior y en la redacción del art. 11 del Reglamento de Ejecución, que el establecimiento permanente se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos. Adaptando esta jurisprudencia al nuevo tenor del art. 44 de la Directiva, el TJUE matiza en este caso que tales medios deben permitir “recibir” y “utilizar” los servicios prestados para las necesidades propias del establecimiento. Asimismo, el TJUE aclara que el hecho de que una actividad, como la ejercida por la sociedad chipriota, no exija una estructura humana y material efectiva en el territorio del otro Estado no es una cuestión relevante.

En este punto, el razonamiento del TJUE se vuelve un tanto confuso, puesto que entre las partes existía divergencia sobre los hechos y los mismos no fueron verificados en el litigio principal. El TJUE no descarta que la sociedad chipriota pudiera valerse de medios de la sociedad polaca y que por el empleo de tales medios pudiera existir un establecimiento permanente, a pesar de que, al menos durante una parte del período considerado, ambas entidades eran jurídicamente independientes. La Abogada General KOKOTT lo afirmó más claramente: “no son necesarios un personal y un equipamiento técnico propios, siempre que los medios ajenos del establecimiento estén a su disposición de forma análoga a si fueran propios”. En cualquier caso, estamos ante una cuestión fáctica que depende de la apreciación del juez nacional. Si éste concluyera que la sociedad chipriota dispone en Polonia de recursos

suficientes, con la permanencia requerida por el TJUE, los servicios prestados deberían localizarse y gravarse en Polonia por aplicación de la regla del establecimiento permanente.

En relación a nuestro derecho, llamamos la atención de que el concepto de establecimiento permanente, que se incluye en el art. 69.Tres.2º LIVA, no coincide exactamente con el derivado de la jurisprudencia del TJUE. La definición general (lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas) incluye el criterio de permanencia, pues alude a un lugar fijo, pero, en cambio, exige la realización de una actividad económica desde ese lugar, mientras que el TJUE destaca que en ese territorio el sujeto debe contar con una estructura organizativa y que la misma sea apta no para desarrollar una actividad económica (intervención en el mercado ofreciendo bienes y servicios), sino para recibir y utilizar bienes y servicios adquiridos de otros empresarios, ya que, tras la reforma de la Directiva, la existencia de un establecimiento permanente debe ser apreciado desde el punto de vista del destinatario, no del prestador, en coherencia con la localización en sede del destinatario. Asimismo, el listado de establecimientos permanentes del art. 69.Tres.2º LIVA debe entenderse meramente orientativo, siendo lo fundamental si se cumplen en el caso concreto los requisitos enunciados en el Derecho de la UE y por la jurisprudencia del TJUE. Por su parte, el Tribunal Supremo español ha establecido los siguientes requisitos para apreciar la existencia de un establecimiento permanente: la existencia de un lugar fijo de negocio que determine la vinculación con el territorio; que no se trate de una sociedad filial con personalidad jurídica propia, salvo en los casos de compañías totalmente dominadas por la matriz y que actúen como entidades auxiliares; que tenga una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones: y que la prestación del servicio se efectúe en beneficio del establecimiento permanente (STS de 23-01-2012, rec. 6381/2008).

5.6. Otras sentencias reseñadas de forma más breve.

La **Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 10 de julio de 2014, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056**, responde a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo Administrativo de Portugal sobre la interpretación del art. 17.5.3er.pfo.c) de la Sexta Directiva IVA [actualmente, art. 173.2.c) Directiva 2006/112/CE]. Recordemos que este artículo prevé la posibilidad de que en casos de bienes de uso mixto (es decir, que se utilicen para

operaciones que dan derecho a deducción y también para operaciones que no dan derecho a deducción) pueda determinarse la prorrata de deducción con base en el criterio de la afectación real, en lugar de aplicar el método general, previsto en el art. 19.1 de la Sexta Directiva, y que tiene en cuenta el volumen de negocios de las operaciones. En esta sentencia, el TJUE viene a aplicar, al caso portugués, el mismo criterio interpretativo que ya utilizó en la sentencia *BLV Baumarkt* (núm. 157 *REDF*). El TJUE vuelve a señalar que teniendo en cuenta la redacción del precepto, su contexto, los principios de neutralidad tributaria y de proporcionalidad, así como su finalidad, la Directiva IVA no se opone a que los Estados apliquen un método distinto del basado en el volumen de negocios, siempre que ese método garantice una determinación de la prorrata de deducción más precisa. En el caso concreto, el TJUE declara que en el caso de un banco que realiza actividades de *leasing*, así como otras actividades financieras, el Estado puede obligar a calcular la prorrata incluyendo en el numerador y el denominador no todas las rentas abonadas por los clientes, sino sólo las que correspondan a los intereses, cuando la utilización de los bienes y servicios de uso mixto venga ocasionada sobre todo por la financiación y la gestión de los contratos de arrendamiento financiero.

La Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 17 de julio de 2014, *BCR Leasing*, C-438/2013, EU:C:2014:2093, contesta a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal rumano sobre si puede considerarse un supuesto de autoconsumo de bienes, con arreglo al art. 16 o al art. 18 de la Directiva 2006/112/CE, cuando una sociedad que realiza operaciones de arrendamiento financiero no puede recuperar los bienes arrendados (en concreto, automóviles) en los casos de resolución del contrato por impago del usuario de tales bienes. Sin excesiva dificultad, el TJUE concluye que esta situación no puede subsumirse en ninguno de los casos de autoconsumo previstos en aquellos preceptos. Así, en relación al art. 16, los bienes de que se trata no se dedican a las necesidades privadas del sujeto pasivo o al personal de su empresa; ni tampoco han sido afectados a fines ajenos a los de su propia empresa. En cuanto al art. 18, tampoco resultaría aplicable porque la empresa de *leasing* se deduce íntegramente el IVA soportado con ocasión de la compra de los bienes que luego arrienda; ni tampoco hay afectación a un sector de la actividad en el que se efectúen operaciones no gravadas; ni tampoco se ha producido un cese en la actividad económica. Para dar una respuesta útil al tribunal rumano, el TJUE advierte que en estos casos lo que puede producirse es una regularización de las deducciones practicadas, en virtud de los arts. 184 a 186 de la Directiva

IVA.

La **Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014, *GMAC UK*, C-589/12, EU:C:2014:2131**, se refiere a una cuestión prejudicial planteada por un tribunal del Reino Unido sobre los siguientes hechos. La sociedad GMAC UK se dedica a la venta a plazos de vehículos de motor. En algunos casos de insolvencia del comprador, GMAC recuperaba la posesión de los vehículos y los revendía en subasta pública. Pues bien, según el derecho interno, esta última venta no se consideraba ni entrega de bienes ni prestación de servicios, sujeta a IVA, y las cantidades obtenidas se imputaban al importe pendiente de las mensualidades adeudadas por el comprador. A raíz de un cambio jurisprudencial, la sociedad GMAC solicitó, para el período 1978-1997, que en estos casos se redujera también la base imponible, por impago parcial, con arreglo al art. 11.C.1.1er.pfo de la Sexta Directiva IVA (actualmente, art. 90.1 de la Directiva 2006/112/CE). Este precepto tendría, según esta sociedad, efecto directo. En cambio, los Commissioners rechazaron esta posibilidad. El tribunal inglés preguntó al TJUE si puede invocarse ese efecto directo, aunque ello suponga, por la aplicación conjunta de las disposiciones nacionales y la Directiva IVA, que la sociedad obtenga “un beneficio inesperado”, ocasionando un resultado global que ni el derecho nacional ni la Sexta Directiva pretenden. El TJUE responde que no cabe duda que el art. 11.C.1.1er.pfo cumple con los requisitos para producir efecto directo, y que, como ha señalado en otras ocasiones, constituye la expresión de un principio fundamental, según el cual la base imponible debe coincidir con la contraprestación realmente recibida. El TJUE reconoce que el origen del problema está en el derecho nacional, que no somete a imposición la venta en pública subasta, pero ese incumplimiento del derecho interno no puede oponerse a los particulares, ya que ello supondría que éstos no pudieran beneficiarse de una disposición que goza de efecto directo. Por último, el TJUE contempla la posibilidad de que GMAC incurriera en práctica abusiva. El TJUE recuerda los requisitos exigidos en sentencias anteriores, y en particular, advierte que cuando un sujeto pasivo puede elegir entre diferentes operaciones, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal, es decir, que es lícita la economía de opción.

La **Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 10 de septiembre de 2014, *Gemeente's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188**, contempla el caso de un Ayuntamiento de los Países Bajos que encargó la construcción, sobre un terreno de su propiedad, de un edificio de

oficinas, cuyo uso estaba previsto en un 94% para sus necesidades como autoridad pública; en un 5% para prestaciones de servicios que dan derecho a deducción del IVA; y en un 1% para prestaciones de servicios que no dan derecho a deducción. El Tribunal Supremo planteó al TJUE una cuestión prejudicial preguntando si, en este caso, podía aplicarse el art. 5.7.a) de la Sexta Directiva IVA [actualmente, art. 18.a) de la Directiva 2006/112/CE], referido al autoconsumo de bienes. El TJUE responde, siguiendo el criterio de la Abogado General, que en este caso puede considerarse que existe un autoconsumo de bienes, ya que según aclaró en la sentencia *Gemeente Valaardingen* (núm. 157 REDF), aquel precepto se refiere no sólo a bienes íntegramente producidos por el sujeto pasivo, sino también a bienes producidos por un tercero mediante materiales puestos a su disposición por el sujeto pasivo. Asimismo, se cumple el requisito de que el IVA de ese bien no habría sido totalmente deducible si se hubiese adquirido de otro sujeto pasivo. No obstante, el TJUE precisa que, conforme al art. 17.2 y 17.5 de la Sexta Directiva, el Ayuntamiento no puede deducirse el IVA que se origina con tal afectación en la proporción en la que este bien se utilice para operaciones exentas (en el caso, 1%) o no sujetas (94%). En cambio, sí podría deducirse el IVA correspondiente al uso del bien para necesidades de operaciones gravadas (un 5%).

La Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 9 de octubre de 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, analiza, una vez más, los requisitos de prueba exigidos por el derecho interno (en este caso, búlgaro) para la aplicación de la exención prevista para las entregas intracomunitarias en el art. 138 de la Directiva 2006/112/CE. El TJUE, aplicando jurisprudencia precedente (véase sentencia *Mecsek-Gabona*, núm. 157 REDF; y sentencia *Teleos*, núm. 139 REDF), concluye que sería contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado que, para la aplicación de la exención, ha establecido una lista de documentos que procede presentar a la Administración, y que ha aceptado en un primer momento los documentos presentados como prueba, pueda posteriormente obligar al proveedor a pagar el IVA, cuando resulte que los bienes no han abandonado el Estado de origen por un fraude cometido por el adquirente y del que el proveedor no tenía, ni podía tener conocimiento. Según el TJUE, sería igualmente contrario al principio de seguridad jurídica denegar la exención porque en una inspección posterior el proveedor no aporte pruebas adicionales que acrediten la autenticidad de la firma del adquirente y el poder de representación de la persona que firmó los documentos de la adquisición, cuando los documentos inicialmente aportados eran conforme con el listado previsto en el derecho nacional y habían sido aceptados por la

Administración. Asimismo, sería contrario al principio de proporcionalidad que el proveedor estuviera obligado al IVA porque se haya cancelado con efecto retroactivo el número de identificación del adquirente. En último término, el TJUE recuerda que el juez nacional debe realizar una valoración global de todas las circunstancias y verificar que el proveedor actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que razonablemente se le podían exigir para asegurarse de que no participaba en un fraude fiscal.

6. IMPUESTOS ESPECIALES (por Alejandro García Heredia)

6.1. *STJUE (Sala Segunda) de 10 de septiembre de 2014, Holger Forstmann Transporte, C-152/13, EU:C:2014:2184.*

Materias tratadas: Imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE) – Productos energéticos contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales y destinados a ser utilizados como carburante por tales vehículos – Concepto de “depósitos normales”.

Hechos: El presente asunto tiene por objeto la interpretación del concepto de “depósitos normales” previsto en el artículo 24 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, la Directiva). Este precepto establece que no serán objeto de imposición en ningún Estado miembro los productos energéticos contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales y destinados a ser utilizados como combustible por estos mismos vehículos. El apartado segundo de este artículo contiene el concepto de depósitos normales, entendiéndose por tales “los fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción del vehículo como, en su caso, para el funcionamiento durante el transporte de los sistemas de refrigeración u otros sistemas”.

La entidad Holger Forstmann Transporte (HFT) es una empresa alemana de transporte por carretera que adquirió para su actividad un vehículo comercial. Dado que el destino que pretendía darle a dicho vehículo requería la instalación de equipos concretos, se encomendó a una empresa carrocera la instalación de los mismos. Al llevar a cabo la instalación, la empresa

carrocera tuvo que realizar dos modificaciones en el vehículo. Por un lado, desplazó por motivos técnicos el depósito de carburante inicialmente instalado por el constructor del vehículo y, por otro, instaló un segundo depósito previamente adquirido a otra empresa. Aunque este segundo depósito podría haberse encargado directamente al constructor del vehículo, no se hizo porque esta opción no resultaba económicamente rentable, ya que durante la modificación del vehículo se habría tenido que desplazar también este segundo depósito. Durante una de las operaciones de transporte, el conductor repostó carburante en los Países Bajos y condujo el vehículo directamente hasta Alemania, utilizando exclusivamente este carburante para la tracción del propio vehículo. La empresa HFT declaró ante las autoridades alemanas las cantidades de carburante importadas en el segundo depósito y, a raíz de ello, le exigieron el pago del impuesto sobre la energía por el carburante importado. El argumento de las autoridades alemanas era que ambos depósitos no habían sido fijados de manera permanente por el constructor o fabricante del vehículo, sino por una empresa carrocera, por lo que los mismos no estaban comprendidos dentro del concepto de depósitos normales para poder acogerse a la exención. Como hemos visto, este concepto exige que los depósitos sean “fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo” (art. 24 de la Directiva).

HFT recurrió en varias instancias las resoluciones de las autoridades alemanas pero los tribunales confirmaron las mismas y señalaron que los depósitos instalados por concesionarios o carroceros no estaban comprendidos dentro del concepto de depósitos normales. Este planteamiento se apoyaba en la jurisprudencia del TJUE que había interpretado el concepto de depósitos normales en el ámbito de la normativa sobre franquicias aduaneras (sentencia *Schoonbroodt*, C-247/97). No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se planteó si no sería conveniente adoptar una interpretación más amplia de este concepto para dar cobertura a situaciones como las del presente asunto, en las que los depósitos permanentes son instalados por concesionarios o carroceros, es decir, empresas distintas del constructor o fabricante del vehículo. La cuestión prejudicial se planteó con base en la jurisprudencia del TJUE en la que se analizó la versión anterior de la norma ahora controvertida (sentencia *Meiland Azewijn*, C-292/02). Aunque el objeto de esta sentencia no versaba directamente sobre el concepto de depósitos normales, se admitió entonces una interpretación amplia basada en la estructura y finalidad de la norma que podría ser tenida en cuenta para resolver el presente asunto.

Decisión del Tribunal: El TJUE se pronuncia sobre la interpretación del concepto de depósitos normales para determinar si el mismo incluye los depósitos permanentes instalados en vehículos comerciales por personas distintas del fabricante, como sucede con los depósitos instalados posteriormente por concesionarios o carroceros. El TJUE adopta una interpretación amplia y finalista de la norma para concluir que tales depósitos están incluidos dentro del concepto de depósitos normales y por tanto pueden beneficiarse igualmente de la exención. Lo relevante es que se cumplan los requisitos que figuran en el concepto de depósitos normales de la Directiva y que podemos resumir básicamente en los dos siguientes. Por una parte, que se trate de depósitos instalados de manera permanente en vehículos comerciales para el abastecimiento directo de carburante de tales vehículos y, por otra, que permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción del vehículo como para, en su caso, el funcionamiento durante el transporte de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas. Cumpliendo estos requisitos los carburantes contenidos en tales depósitos no pueden ser objeto de imposición, con independencia de la persona que haya realizado la instalación de los depósitos. No es por tanto relevante que el depósito haya sido instalado inicialmente por el mismo constructor o fabricante del vehículo o por otra persona distinta.

Son varios los argumentos utilizados por el TJUE para llegar a esta interpretación amplia del artículo 24 de la Directiva que ya propuso el AG en sus conclusiones (Sr. Maciej Szpunar). En primer lugar, el contexto económico y técnico actual, en el que es habitual que la fabricación de vehículos comerciales se realice en varias etapas, en las que el constructor fabrica el chasis y la cabina y el resto es acondicionado por empresas especializadas. En segundo lugar, el TJUE acude también al contexto y objetivos perseguidos por la norma y a una interpretación que permita garantizar su eficacia. En este sentido, el TJUE manifiesta que la obligación de declarar el carburante contenido en estos depósitos cada vez que se cruza una frontera interior y la necesidad de solicitar posteriormente la devolución del impuesto, constituiría un obstáculo al transporte por carretera entre Estados miembros y, por tanto, a los intercambios dentro del mercado interior. Y para eliminar este obstáculo y garantizar la libre circulación, no es necesario determinar si el depósito permanente lo ha fijado el fabricante o un tercero, sino que lo relevante es saber si dicho depósito sirve para abastecer directamente al vehículo, tanto para su tracción como para, en su caso, el funcionamiento del sistema de refrigeración u otros sistemas. En tercer lugar, el TJUE confirma este planteamiento con la propia definición de depósitos normales de la Directiva en la que también se incluyen “los

depósitos de gas adaptados a medios de transporte”. Según el TJUE, esta precisión refleja la voluntad del legislador de definir en sentido amplio el concepto de “depósitos normales”, puesto que los depósitos de gas no los instalan normalmente los fabricantes y menos aún se instalan en todos los medios de transporte, siendo empresas especializadas las que suelen instalar este tipo de depósitos. De este modo, si la exención se aplica al gas contenido en depósitos instalados por terceros, se debe aplicar igualmente al carburante contenido en tales depósitos.

Con ello, debemos resaltar que aunque la norma controvertida es una exención y con ello una excepción a la regla general, el TJUE interpreta en sentido amplio esta disposición siguiendo el criterio de la sentencia *Meiland Azewijn* antes citada. Finalmente, en cuanto a la sentencia *Schoonbroodt* (en la que se adoptó una interpretación literal del concepto de depósitos normales en el ámbito de las franquicias aduaneras), el TJUE señala que, aunque la redacción de aquella norma fuera semejante a la controvertida, ambas normas pertenecen a ámbitos diferentes y persiguen objetivos distintos, mientras que una pertenece al ámbito aduanero, la otra forma parte de la tributación de los productos energéticos dentro del mercado interior.

Finalmente, debemos señalar que el criterio que sigue el TJUE en el presente asunto es el mismo que se pretende introducir en la modificación del artículo 24 de la Directiva 2003/96/CE (Propuesta de Directiva de 13 de abril de 2011). Con la finalidad asegurar la libre circulación, se ha propuesto una modificación de este precepto para actualizar la definición de depósitos normales y poder incluir en ella los depósitos fijados de manera permanente por persona distinta del fabricante. La nueva redacción propuesta del artículo 24 se refiere expresamente a los depósitos fijados de manera permanente en el vehículo “por el fabricante o por un tercero”. Se trata de una cuestión que responde al contexto actual, en el que por las características de los vehículos y las necesidades de las empresas es habitual que sea un tercero el que se encargue de fijar el depósito de manera permanente. Tal y como señala la Propuesta de Directiva, la necesidad de realizar una modificación en este sentido ya fue puesta de manifiesto por las federaciones de las empresas del transporte, que indicaron que algunos Estados miembros practicaban controles sistemáticamente sobre el respeto de esta definición y gravaban el combustible transportado en depósitos que quedaban fuera de la misma. El asunto se discutió también con los Estados miembros en una reunión del Comité de Impuestos Especiales y se llegó a la conclusión de que la única manera posible de resolver el problema era modificar la definición del artículo 24. Por otro lado, en cuanto al Derecho

español, debemos señalar que el concepto de depósitos normales que se discute en el presente caso se encuentra en el artículo 47.2 a) de Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, y se recoge en los mismos términos que el artículo 24 de la Directiva. Por ello, a raíz de la presente sentencia, este concepto debe ser interpretado de manera amplia para incluir en el mismo los depósitos fijados de manera permanente por otras personas distintas del constructor o fabricante del vehículo.

6.2. STJUE (Sala Cuarta) de 2 de octubre de 2014, X, C-426/12, EU:C:2014:2247.

Materias tratadas: Imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE) – Concepto de productos energéticos de doble uso – Facultad de los Estados miembros para establecer en su normativa interna un significado más restrictivo que el previsto en la Directiva.

Hechos: El presente asunto analiza el significado de la expresión “doble uso” a efectos de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, la Directiva). La Directiva establece unos niveles mínimos de imposición para todos los productos energéticos y excluye determinados productos de su ámbito de aplicación, entre los que se encuentran los productos energéticos de doble uso. De acuerdo con la Directiva, un producto se considera de doble uso “cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción”. También se consideran de doble uso los productos energéticos con fines de reducción química y los utilizados en los procesos electrolíticos y metalúrgicos (artículo 2.4 letra b).

X es un productor de azúcar que utiliza carbón para fabricar sus productos. En este proceso, el carbón se emplea como combustible para la producción el azúcar y el dióxido de carbono generado por la combustión se utiliza tanto en ese mismo proceso de producción, como en otro proceso para la fabricación de fertilizantes químicos. X abonó el impuesto neerlandés correspondiente sobre los combustibles y posteriormente solicitó la devolución del mismo por entender que el carbón utilizado era un producto energético de doble uso que no debía estar sujeto al impuesto. Las autoridades fiscales consideraron que X solo empleaba el carbón como combustible y que el aprovechamiento de un producto derivado de la combustión del carbón (dióxido de carbono) no constituía un doble uso del propio carbón. Otro de los

argumentos utilizados por las autoridades consistía en afirmar que, aun pudiendo ser el carbón un producto de doble uso de acuerdo con las disposiciones de la Directiva, no lo era según la normativa neerlandesa. En esta línea, la Inspección sostenía que el legislador nacional tenía la facultad de establecer un concepto de doble uso más restrictivo que el previsto en la Directiva. Tras recurrir X en varias instancias sin éxito, el órgano jurisdiccional competente suspendió el procedimiento y planteó varias cuestiones prejudiciales. Por un lado, se pregunta al TJUE sobre el concepto de doble uso de la Directiva a fin de determinar si el mismo tiene lugar cuando el carbón es utilizado en el proceso de producción del azúcar. Por otro, se plantea si un Estado miembro tiene la facultad de establecer en su Derecho interno un concepto de doble uso más restrictivo que el previsto en la Directiva, con el fin de gravar los productos energéticos que están excluidos del ámbito de aplicación de la misma.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE interpreta el concepto de doble uso indicando que un producto energético solo está excluido del ámbito de aplicación de la Directiva si es utilizado para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción. El TJUE considera que el carbón del presente caso se utiliza como producto energético de doble uso, ya que se emplea como fuente de energía en el proceso de fabricación con la finalidad de obtener el gas que se genera exclusivamente mediante la combustión del carbón. En cambio, si el gas no se utiliza en el proceso de fabricación del azúcar, sino que se trata de un residuo de dicho proceso que se aprovecha para un proceso de fabricación distinto (producción de fertilizantes químicos), no puede considerarse que el carbón así utilizado sea un producto de doble uso. Con base en esta interpretación, el TJUE concluye que no estamos ante un doble uso de un producto energético cuando en el proceso de producción del azúcar se utiliza, por un lado, carbón como combustible y, por otro, el dióxido de carbono generado con la combustión del carbón para fabricar fertilizante químico. Ahora bien, sí estamos ante un doble uso cuando el carbón se utiliza como combustible en el proceso de producción del azúcar y, al mismo tiempo, el dióxido generado mediante la combustión se utiliza igualmente a efectos de ese mismo proceso de producción, siempre que conste que dicho proceso de producción del azúcar no pueda llevarse a cabo sin el empleo de dióxido de carbono generado mediante la combustión del carbón. En definitiva, el TJUE distingue, por un lado, los casos en los que el resultado de la combustión de un producto energético se utiliza en el mismo proceso de fabricación y, por otro, aquellos en los que el resultado de dicha combustión constituye una materia prima

empleada en otro proceso de fabricación distinto.

En segundo lugar, el TJUE analiza si los Estados miembros tiene la facultad de establecer en su Derecho interno un concepto de doble uso más restrictivo que el previsto en la Directiva, a fin de poder gravar los productos energéticos excluidos de su ámbito de aplicación. El TJUE responde a esta cuestión con base en la sentencia *Fendt Italiana* (C-145/06 y C-146/06), señalando que la exclusión de los productos de que se trata del ámbito de aplicación de la Directiva implica que los Estados miembros son competentes para aplicar impuestos sobre tales productos dentro del respeto del Derecho de la Unión. Por tanto, el TJUE concluye que un Estado miembro está facultado para adoptar en su Derecho interno una definición del concepto de doble uso más restrictiva que la establecida en el artículo 4.2 b) de la Directiva con el fin de imponer un impuesto sobre los productos energéticos excluidos del ámbito de aplicación de dicha Directiva. El TJUE puntualiza que la cuestión de si el legislador nacional ha querido establecer en el presente caso una definición distinta de la contenida en la Directiva es una cuestión exclusivamente de Derecho interno que debe resolver el juez nacional. Con ello, se confirma la tesis del AG (Sra. Eleanor Sharpston) en cuya virtud si un Estado miembro decide aplicar una definición más restringida, el sujeto pasivo no podría invocar el concepto de doble uso más amplio previsto en la Directiva para obtener una exención de un impuesto exigible con arreglo al Derecho interno. Como indicaba el AG en sus conclusiones, dado que los productos de doble uso están excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva es evidente que no resulta aplicable a los mismos el nivel de imposición mínimo armonizado y que, por tanto, los Estados miembros están autorizados a gravar dichos productos siempre que respeten el Derecho de la Unión (especialmente, los artículos 30 y 110 TFUE). En este sentido, los Estados miembros pueden optar por gravar todos o algunos de los productos energéticos de doble uso o, por el contrario, reproducir el contenido de la Directiva y no gravar ninguno de tales productos. El planteamiento del AG y el fallo del TJUE reconocen la facultad de los Estados miembros de establecer un concepto de doble uso más restrictivo que el previsto en la Directiva. En cambio, no admiten que los Estados miembros puedan aplicar un concepto más amplio, ya que esto implicaría que pudieran excluir productos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva y que deberían estar sujetos a los niveles mínimos de imposición armonizados.

A diferencia de la normativa neerlandesa, el legislador español no contempla expresamente una exención para el doble uso del carbón, salvo la relativa a la utilización de este producto

con fines de reducción química y en procesos electrolíticos y metalúrgicos (artículo 79.3 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales). No obstante, la DGT ha considerado que determinadas operaciones, en las que el carbón podría tener un doble uso, quedarían amparadas por la exención prevista para el empleo del carbón en “cualquier uso que no suponga combustión” (artículo 79.3, letra e). Esta fue la consulta que se planteó en relación con un proceso de gasificación en el que el carbón se utilizaba para obtener un gas que se empleaba, a su vez, como combustible para producir energía eléctrica en una central de ciclo combinado. La DGT consideró que -aunque cierto porcentaje del carbón se transformara en gas en una primera reacción de combustión y, por tanto, éste tuviera un doble uso- la utilización principal de dicho carbón era la obtención de un gas combustible y, por ello, el carbón utilizado en el proceso de obtención del referido gas tenía derecho a beneficiarse de la exención de la letra e) del artículo 79.3 de la Ley de Impuestos Especiales (DGT 10 de junio de 2013, V1932-13).

6.3. Otras sentencias de impuestos especiales reseñadas de forma más breve

La STJUE (Sala Segunda) de 3 de julio de 2014, *Gross, C-165/13, EU:C:2014:2042*, se pronuncia sobre el obligado al pago de los impuestos especiales en el caso de productos despachados a consumo en un Estado miembro y poseídos con fines comerciales en otro Estado miembro. Los hechos tienen su origen en la introducción de cigarrillos de contrabando en territorio alemán con la finalidad de revenderlos. La normativa de la Unión aplicable son los artículos 7 y 9 de la derogada Directiva 92/12/CEE (actual artículo 33 Directiva 2008/118/CE), en los que se indicaba que cuando los productos fueran detentados con fines comerciales en otro Estado miembro, estaría obligado al pago el tenedor de los mismos. La cuestión que plantea el presente asunto es determinar si dicha persona resulta obligada al pago aunque no haya sido la primera en poseer tales productos en el Estado miembro de destino. El TJUE considera que restringir la condición de deudor al primer poseedor de los productos va en contra de la finalidad de la Directiva, ya que el paso de productos de un Estado miembro a otro no puede dar lugar a un control sistemático de las autoridades nacionales que pueda obstaculizar la libre circulación de mercancías. Por ello, el TJUE concluye que la Directiva permite que un Estado miembro designe como deudor a una persona que posea con fines comerciales en dicho Estado miembro productos despachos a consumo en otro Estado miembro, aun cuando esa persona no hubiera sido la primera poseedora de tales productos en el Estado miembro de destino.

La STJUE (Sala Quinta) de 9 de octubre de 2014, *Yesmoke Tobacco*, C-428/13, EU:C:2014:2263, tiene por objeto la interpretación de los artículos 7.2 y 8.6 de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (en adelante, la Directiva). La Directiva somete los cigarrillos a un impuesto especial global, compuesto por un impuesto *ad valorem* (calculado sobre el precio máximo de venta al por menor) y un impuesto específico (calculado por unidad de producto). Por otro lado, la Directiva también permite a los Estados miembros establecer un impuesto especial mínimo para los cigarrillos. El TJUE considera que este impuesto especial mínimo debe aplicarse para todos los cigarrillos con independencia de sus características y precio, al igual que sucede con el impuesto especial global. Además, precisa el TJUE que la Directiva distingue varios tipos de labores del tabaco pero no distingue diferentes tipos de cigarrillos, por lo que éstos deben considerarse una sola categoría de labores del tabaco a efectos de la Directiva. El TJUE sostiene que el establecimiento de umbrales mínimos de imposición diferentes según los tipos de cigarrillos ocasionaría distorsiones en la competencia y sería contrario a los objetivos de la Directiva. Por todo ello, el TJUE considera que la Directiva es contraria a la normativa controvertida (italiana) en la que no se establece un impuesto mínimo idéntico para todos los cigarrillos, sino un impuesto mínimo que grava únicamente los cigarrillos con un precio de venta al por menor inferior al de los cigarrillos de la categoría de precio más demandada. En cuanto al impacto de la presente sentencia en el Derecho español, debemos recordar que el artículo 60 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales establece un tipo de gravamen, conocido como doble mínimo, que puede plantear problemas de compatibilidad con el Derecho de la Unión ya que es bastante semejante al impuesto italiano analizado en la presente sentencia. No en vano, los Gobiernos de España, Francia y Portugal presentaron observaciones al TJUE en defensa del impuesto italiano alegando un objetivo de protección de la salud pública. El TJUE desestimó estas observaciones reconociendo que, aunque la normativa fiscal constituye un instrumento para luchar contra el consumo de estos productos y contribuye así a la protección de la salud pública, no puede admitirse un trato diferenciado para distintos tipos de cigarrillos en función del precio de venta al por menor. De ello se desprende que para garantizar la compatibilidad de estos impuestos con el Derecho de la Unión, se debe conciliar el objetivo de protección de la salud pública con el buen funcionamiento del mercado interior y las condiciones de competencia neutras que persigue la Directiva 2011/64.

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

La **STJUE (Sala Segunda) de 3 de julio de 2014, Braun, C-524/13, EU:C:2014:2045**, analiza la normativa alemana que prevé la recaudación de una parte alícuota de los derechos percibidos por un notario funcionario, con motivo de la formalización en escritura pública de un acto jurídico de transformación de una sociedad de capital en otro tipo de sociedad de capital. El Derecho de la Unión aplicable es el artículo 10 c) de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, relativa a los impuestos que gravan la concentración de capitales, dado que las operaciones de las que trae causa el litigio tuvieron lugar antes de que entrase en vigor la Directiva 2008/7/CE. El TJUE resuelve el presente asunto con base en una consolidada jurisprudencia en cuya virtud el artículo 10 c) de la Directiva prohíbe la existencia de impuestos que gravan la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad a que las sociedades puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica (vid., por todas, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, C-466/03). El TJUE recuerda esta jurisprudencia destacando básicamente dos planteamientos. Primero, que los derechos que perciben los notarios funcionarios constituyen un impuesto cuando tales derechos se abonan total o parcialmente a la autoridad pública que emplea a los notarios y se utilizan para financiar tareas que incumben a dicha autoridad. Y, segundo, que cuando una operación realizada por una sociedad de capital debe ser obligatoriamente objeto de una formalidad jurídica de acuerdo con el Derecho nacional, se debe considerar que dicha formalidad condiciona el ejercicio y la continuación de la actividad de la sociedad de capital. Dado que en el presente asunto la normativa alemana somete obligatoriamente a escritura pública las operaciones de transformación de sociedades, el TJUE considera que tal formalización notarial constituye una formalidad previa a la que una sociedad de capital está sometida por razón de su forma jurídica en el sentido del artículo 10 c) de la Directiva. Por otra parte, las autoridades alemanas señalaron que este precepto no resultaba aplicable, ya que las transformaciones societarias controvertidas no conllevaban ninguna ampliación de capital de las sociedades sucesoras. El TJUE desestima este argumento indicando que la Directiva prohíbe que los Estados miembros puedan percibir un impuesto por las aportaciones con motivo de la transformación de una sociedad de capital en otra sociedad de capital de tipo diferente, aunque dicha transformación no conlleve ampliación de capital. Por tanto, el TJUE concluye que el artículo 10 c) de la Directiva se opone a la normativa alemana que prevé que la Hacienda

pública reciba una parte alícuota de los derechos percibidos por un notario con motivo de la formalización en escritura pública de un acto jurídico de transformación de sociedades que no conlleva ampliación de capital.

La **STJUE (Sala Quinta) de 9 de octubre de 2014, *Gielen*, C-299/13, EU:C:2014:2266**, analiza un impuesto belga que grava la conversión de valores al portador en valores nominativos o desmaterializados. La conversión de valores se produjo en el marco de la normativa belga que estableció a partir de 2012 la obligación de eliminar los valores al portador. El Derecho de la Unión aplicable al presente asunto es el artículo 5.2 de la Directiva 2008/7/CE, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (en adelante, la Directiva). Este precepto prohíbe que los Estados miembros sometan a imposición indirecta, por un lado, las operaciones de creación, emisión, admisión en Bolsa, puesta en circulación o negociación de acciones, participaciones u otros valores similares y, por otro, los empréstitos contratados en forma de emisión de valores y otros valores negociables. El TJUE reitera la jurisprudencia existente en relación con las disposiciones homólogas de la derogada Directiva 69/335 (sentencias *FECSA y ACESA* y *Comisión/Bélgica*). De esta jurisprudencia se desprende que la prohibición de gravar las operaciones de concentración de capitales se debe aplicar igualmente a las operaciones que no están expresamente previstas en dicha prohibición, siempre que dicha imposición equivalga a gravar una operación que forma parte de una operación global en relación con la concentración de capitales. Por ello, aunque en la prohibición de la Directiva no se mencione expresamente el supuesto de conversión de acciones al portador en valores nominativos o desmaterializados, dicha operación de conversión forma parte de una emisión de acciones cuya imposición está prohibida por el artículo 5.2 de la Directiva. Esto significa que el establecimiento de un impuesto sobre la conversión equivale a gravar la propia emisión de dicho valor que forma parte de una operación global relacionada con la concentración de capitales. Así, el TJUE concluye que el artículo 5.2 de la Directiva se opone al impuesto belga controvertido que grava la conversión de acciones al portador ya emitidas en valores desmaterializados o nominativos. Por otra parte, el TJUE también concluye que un impuesto de estas características no puede justificarse con base en el artículo 6 de la Directiva, que permite a los Estados percibir un impuesto sobre la transmisión de valores mobiliarios. El TJUE sostiene que al tratarse de una excepción a la regla general, dicha disposición debe ser objeto de una interpretación estricta, por lo que no puede aplicarse a un supuesto como el presente en el que no se transmite ningún valor sino

que se produce una conversión en otro tipo de valores.

8. ADUANAS (por Alejandro García Heredia)

8.1. STJUE (Sala Quinta) de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041.

Materias tratadas: Principio fundamental de respeto del derecho de defensa - Derecho a ser oído antes de que se adopte una decisión desfavorable – Autonomía de los Estados miembros para regular las condiciones que garanticen el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de su vulneración.

Hechos: La presente sentencia resuelve dos asuntos en los que intervienen agentes de aduanas frente a las autoridades de los Países Bajos. Por un lado, Kamino International Logistics BV en el asunto C-129/13 (en adelante, Kamino) y, por otro, Datema Hellmann Worldwide Logistics BV en el asunto 130/13 (en adelante, Datema). Ambos presentaron en 2002 y 2003, por encargo de una misma empresa, declaraciones aduaneras para el despacho a libre práctica de mercancías descritas como “pabellones de jardín/carpas y paneles laterales”. Kamino y Datema declararon estas mercancías en una determinada partida arancelaria y pagaron los derechos de aduana al tipo del 4,7%. Las autoridades aduaneras en un control *a posteriori* estimaron que la clasificación arancelaria de las mercancías era incorrecta y debían tributar a un tipo superior del 12,2%. Las autoridades emitieron las liquidaciones complementarias por el importe de los derechos que no habían sido adeudados y las mismas fueron notificadas a los interesados (los agentes de aduanas Kamino y Datema).

El problema se plantea porque los demandantes no tuvieron la oportunidad de ser oídos antes de que se girasen las correspondientes liquidaciones y, por ello, consideraron que se había vulnerado su derecho de defensa. El Gobierno neerlandés alegó que el derecho a ser oído quedaba garantizado desde el momento que los demandantes podían hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior. En cuanto a la normativa aplicable, debemos señalar que no se contemplan disposiciones procedimentales que obliguen a las autoridades aduaneras a conceder a los obligados la posibilidad de manifestar su postura

sobre los hechos que motivan la liquidación *a posteriori*. Las autoridades aduaneras emitieron las liquidaciones controvertidas con base en los artículos 220 y 221 del Código Aduanero Comunitario aprobado por Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (en adelante CAC). Estos preceptos se refieren a la denominada contracción *a posteriori* de la deuda aduanera. Cuando la contracción de los derechos aduaneros se haya realizado por un importe inferior (como sucedió en el presente caso), se establece un plazo de dos días para proceder a la misma, a partir del momento en que las autoridades aduaneras se hayan percatado de esta situación y estén en condiciones de calcular su importe y determinar el deudor (artículo 220.1 CAC). Desde el momento de su contracción, el importe adicional de los derechos se debe comunicar al deudor (artículo 221.1 CAC).

Kamino y Datema interpusieron las correspondientes reclamaciones y recursos pero sus pretensiones fueron desestimadas. Primero, presentaron reclamaciones contra las respectivas liquidaciones ante la inspección tributaria. Posteriormente, recurrieron sin éxito en primera instancia (Rechtbank te Haarlem) y en apelación (Gerechtshof te Amsterdam). Por último, dentro del sistema judicial nacional, acudieron al Hoge Raad der Nederlanden, quien decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE varias cuestiones sobre la aplicación del principio fundamental de respeto del derecho de defensa, en particular, sobre el derecho a ser oído antes de que se adopte una decisión desfavorable. Las cuestiones planteadas pueden agruparse básicamente en las tres siguientes. En primer lugar, se pregunta al TJUE si este principio tiene efecto directo, es decir, si puede ser invocado directamente por los particulares ante los órganos judiciales nacionales. En segundo lugar, en caso de que así sea, se pregunta si dicho principio resulta violado cuando no se concede al interesado la posibilidad de ser oído antes de que la Administración adopte una decisión lesiva en su contra. En el caso planteado la posibilidad de ser oído no existió antes de que la Administración adoptara la liquidación (en fase de alegaciones) pero sí tuvo lugar en una fase de reclamación administrativa posterior, previa a la vía judicial. Como tercera cuestión, se pregunta al TJUE sobre las consecuencias jurídicas que tendría la violación por la Administración del principio fundamental de respeto del derecho de defensa, en particular, si dicha violación conlleva la anulación de la liquidación. A estos efectos se pregunta si debe tenerse en cuenta el hecho de que el procedimiento podría haber tenido un resultado diferente si se hubiera respetado el derecho de defensa, en este caso, el derecho a ser oído antes de girar la correspondiente liquidación.

Decisión del Tribunal: La presente sentencia nos ofrece la oportunidad de comentar varias cuestiones sobre la aplicación del principio de respeto del derecho de defensa en los procedimientos tributarios, en particular, en aquellos procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables para los interesados. No obstante, no es la primera vez que el TJUE se pronuncia sobre la aplicación de este principio en el ámbito de los procedimientos tributarios, especialmente, en el marco del Derecho aduanero (STJUE de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C-349/07). En el presente asunto, el TJUE siguiendo una línea claramente continuista retoma los principales planteamientos de la jurisprudencia *Sopropé*. Primero, el respeto del derecho de defensa es un principio fundamental del Derecho de la Unión del que forma parte integrante el derecho a ser oído en todo procedimiento. Segundo, en virtud de este principio, cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona, está obligada a permitir que los interesados den a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos que motivan dicho acto. Tercero, esta obligación recae sobre las autoridades de los Estados miembros cuando adopten decisiones que formen parte del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando dicha obligación no se establezca expresamente en el Derecho interno de los Estados. Por último, en cuanto al plazo que deben tener los interesados para efectuar alegaciones, se confirma que se trata de una cuestión procedimental que debe regular el Derecho nacional, pero en todo caso garantizando que los interesados puedan ejercer su derecho respetando el principio de efectividad. De acuerdo con esta jurisprudencia, el TJUE concluye que el principio de respeto del derecho de defensa resulta aplicable en el presente caso al tratarse de una decisión comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión (procedimiento relativo a la recaudación *a posteriori* de derechos de aduana).

Además, en la presente sentencia se pone de manifiesto la aplicación directa de este principio (en su vertiente del derecho a ser oído), ya que ni el CAC ni la normativa nacional neerlandesa contemplan un trámite de alegaciones antes de girar las liquidaciones correspondientes. Por ello, el TJUE reconoce, no solamente la obligación de las autoridades de respetar el derecho de defensa sino, al mismo tiempo, el derecho de los interesados de invocarlo directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales. No resulta sin embargo aplicable la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en vigor desde el 1 de diciembre de 2009, puesto que las liquidaciones que dieron lugar a los hechos eran de abril de 2005, aunque el TJUE se refiere a la Carta para recordar que el derecho a ser oído está consagrado en varios artículos de la misma (artículos 41, 47 y 48). Puesto que en el presente caso no resulta

aplicable la Carta, el derecho de defensa se aplica como un principio fundamental del Derecho de la Unión y, como tal, puede ser directamente invocado por los particulares antes los órganos jurisdiccionales nacionales. Estamos ante un efecto directo del derecho de defensa y, en particular, del derecho a ser oído.

Una vez analizado el contenido y alcance del derecho de defensa, el TJUE aborda la cuestión de si el mismo resulta vulnerado cuando no se permite al destinatario de una liquidación efectuar alegaciones antes de que se adopte una decisión en su contra. Como recuerda el Abogado General (Sr. Melchior Wathelet, ap. 47 de las Conclusiones), el TJUE ya había detallado el contenido del derecho a ser oído con ocasión de un asunto aduanero relativo al procedimiento de tránsito dentro de la Unión (STJUE de 8 de marzo de 2007, *Gerlach*, C-44/06). En *Gerlach*, el TJUE señaló que el derecho a ser oído consistía en “manifestar oportunamente su punto de vista acerca de la regularidad de la operación de tránsito, antes de que se adopte la decisión de recaudación de la que sea destinatario y que afecte de forma sensible a sus intereses” (ap. 37). En el presente caso, el Derecho interno aplicable (normativa neerlandesa) no contempla un trámite de alegaciones previo a la liquidación aduanera pero sí prevé la posibilidad de recurrir la misma en vía administrativa y exponer allí lo que se estime conveniente. En el Derecho español, como es sabido, se establece expresamente la posibilidad de formular alegaciones con carácter previo a la liquidación, no pudiendo tener dicho trámite una duración inferior a diez días ni superior a quince (artículo 99.8 LGT y 96 RD 1065/2007).

El TJUE recuerda el carácter garantista y protector que tiene el derecho a ser oído, cuya finalidad no es otra que dar la oportunidad al interesado de formular sus observaciones antes de que se adopte una decisión en su contra. El TJUE se basa en una consolidada jurisprudencia sobre la aplicación del derecho de defensa en varios ámbitos de la Unión (no necesariamente tributarios) para señalar que la adopción de unas liquidaciones aduaneras sin conceder previamente un trámite de alegaciones supone una limitación del derecho a ser oído. Ahora bien, a continuación, se debe examinar si dicha limitación al derecho fundamental de defensa puede estar amparada por alguna de las causas de justificación que ha ido elaborando el TJUE: objetivos de interés general que no constituyan una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la esencia de los derechos garantizados (*G. y R.*, C-383/13 PPU y *Texdata Software*, C-418/11). En este punto podemos comentar algunos de los argumentos alegados por las autoridades neerlandesas para justificar la posible limitación del derecho de defensa en el asunto que ahora comentamos. Por un lado, la incompatibilidad entre el derecho

a ser oído y las propias normas del CAC sobre recaudación de la deuda aduanera y, por otro, el hecho de que los destinatarios de las liquidaciones tuvieran la oportunidad de ser oídos en un procedimiento posterior con ocasión de la reclamación administrativa que formularon contra dichas liquidaciones.

El Gobierno neerlandés consideró que el plazo de dos días que establece la normativa aduanera para proceder a la contracción de los derechos de importación –ampliable a catorce días en casos especiales- (artículos 220.1 y 219 CAC), era tan breve que difícilmente podía conciliarse con la obligación de oír al interesado antes de girarle la liquidación. En nuestra opinión, estas alegaciones plantean en el fondo una cuestión de mayor calado que el TJUE no ha pasado por alto y resuelve tratando de equilibrar el respeto del derecho de defensa y la obligación de los Estados miembros de constatar los recursos propios. El problema al que nos referimos es la ponderación entre, por un lado, el derecho de defensa que deriva de las relaciones deudor-Estado miembro y, por otro, la obligación de los Estados miembros de poner a disposición los recursos propios dentro de los plazos establecidos en la normativa de la Unión. El TJUE señala a favor del respeto del derecho de defensa el hecho de que el CAC no impide que el deudor pueda oponerse a una decisión de las autoridades aduaneras formulando cuantas alegaciones estime oportunas y la posibilidad de ampliar el plazo de contracción hasta un máximo de catorce días en situaciones especiales. El AG destaca en este sentido los cambios que introduce el Reglamento nº 952/2013 por el que se aprueba el nuevo Código aduanero de la Unión (CAU), por lo que parece que el propio legislador es consciente de la dificultad que supone para los Estados miembros oír al interesado antes de la contracción del importe de los derechos aduaneros. Con la nueva regulación se establece la necesidad de que el interesado sea oído antes de que se adopte una decisión en su contra y se amplía a catorce días el plazo general para proceder a la contracción (artículos 22.6 y 105.3 CAU).

La segunda de las alegaciones del Gobierno neerlandés se basa en la posibilidad que tienen los interesados de hacer valer sus argumentos en una fase posterior de reclamación administrativa. La respuesta del TJUE a esta cuestión debemos analizarla a la luz de la doctrina *Texdata Software* antes citada (recaída en un asunto no tributario), en cuya virtud, la imposición de una sanción sin posibilidad de ser oído no vulnera el derecho de defensa siempre que exista la posibilidad de interponer un recurso contra la sanción que suspenda inmediatamente la misma y de lugar al inicio de un procedimiento de reclamación en el que se garantice el derecho a ser oído. Esta jurisprudencia tiene en cuenta la posibilidad que existe en tales casos de revertir las

consecuencias desfavorables de una decisión cuando, a pesar de no ser previamente oído, se suspende automáticamente la ejecución mediante la interposición de un recurso. Pues bien, ni la normativa neerlandesa aplicable en este caso ni las propias disposiciones del CAC contemplan una suspensión automática de la ejecución de la liquidación. Así, en el ámbito aduanero, el recurso no tiene efectos suspensivos inmediatos en todos los casos y por tanto no impide automáticamente la ejecución de la liquidación. Esta es la diferencia principal entre el recurso contra las liquidaciones aduaneras que se analiza en el presente caso y el recurso que se presentó en el marco del Derecho de sociedades en *Texdata Software*. La aplicación de la jurisprudencia *Texdata Software* al ámbito de las liquidaciones aduaneras confirma que, para garantizar el principio de respeto del derecho de defensa, debe existir una fase de alegaciones previa cuando la interposición de un recurso frente a la liquidación no conlleve automáticamente en todos los casos la suspensión de la ejecución. Esta jurisprudencia suscita no obstante algunas dudas, como por ejemplo, qué sucede si está prevista una suspensión automática pero es necesario para ello aportar garantías o, siendo la suspensión automática sin necesidad de garantías, qué sucede si el interesado no presenta la reclamación. Consideramos que en tales casos no podría remediarse la ausencia de una fase previa de alegaciones y se produciría una vulneración del derecho de defensa al no haber existido la posibilidad de subsanar los efectos de tal irregularidad en una fase posterior.

En tercer lugar, la presente sentencia confirma una importante línea jurisprudencial que se ha ido consolidando en asuntos de ámbito diferente (*G. y R.*) y que ahora se aplica al ámbito particular de las liquidaciones aduaneras. Esta jurisprudencia parte básicamente de dos planteamientos. Por un lado, se reconoce la autonomía del Derecho nacional para regular las condiciones que garanticen el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de su violación en el marco de los principios de equivalencia (que las reglas adoptadas sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables) y efectividad (que no se haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión). Por otro, se confirma que la vulneración del derecho de defensa (específicamente del derecho a ser oído) solamente da lugar a la anulación de la decisión si el procedimiento administrativo hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad. Esto significa que cuando el juez nacional deba valorar si el incumplimiento del derecho de defensa provoca la anulación de la liquidación, puede tener en cuenta si se habría llegado a un resultado diferente en caso de

respetar dicho derecho. De este modo, se confirma una importante jurisprudencia que podríamos considerar pragmática en el sentido de que se centra más en el resultado material del procedimiento que en el mero incumplimiento de las formalidades (aunque éstas sean derechos fundamentales)⁵. Así, la vulneración del derecho a ser oído no conlleva automáticamente la anulación de la liquidación impugnada, sino que para ello es necesario que, en fase de recurso, se ponga de manifiesto que se habría podido llegar a un resultado diferente si el interesado hubiera sido oído en su momento. Este planteamiento es conforme con la afirmación de que los derechos fundamentales no constituyen prerrogativas absolutas. El TJUE ha puesto de manifiesto en numerosas ocasiones que los derechos fundamentales admiten excepciones basadas en el interés general y que las consecuencias jurídicas de su vulneración deben apreciarse en función de los efectos que la misma haya podido tener en el procedimiento.

En conclusión, el presente caso pone de manifiesto cómo la jurisprudencia que ha ido elaborado el TJUE sobre el derecho de defensa en otros ámbitos del Derecho de la Unión (no tributarios) resulta igualmente aplicable a los procedimientos tributarios y, específicamente, al ámbito aduanero. Del mismo modo, la jurisprudencia que sobre la aplicación del derecho de defensa se está planteando en relación con las liquidaciones aduaneras resulta trasladable a otros procedimientos administrativos, por lo que se confirma una interpretación uniforme del principio de respeto del derecho de defensa en los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables en los interesados, con independencia del ámbito material en que los mismos resulten aplicables. El TJUE se ha vuelto a pronunciar recientemente sobre el derecho de defensa en el ámbito aduanero, en esta ocasión en relación con los medios de prueba, confirmando la autonomía procesal de los Estados miembros siempre que se respeten los principios de equivalencia y efectividad (STJUE de 23 de octubre de 2014, *Unitrading*, C-437/13, cuyo comentario se incluye en este mismo número de la Revista).

⁵ La doctrina ha considerado que se trata de una jurisprudencia poco garantista al supeditar la anulación de la liquidación al hecho de haber podido conseguir un resultado diferente de no haber existido la irregularidad, lo que solo sucederá cuando en el recurso posterior se desvirtúe la liquidación inicialmente adoptada por la Administración (Vid. GOROSPE OVIEDO, J. I., “El TJUE declara la vulneración del derecho de defensa y la admisibilidad de un recurso jurisdiccional sin recurso administrativo previo frente a una rectificación del valor en aduana”. *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 375, 2014 y HERRERA MOLINA, P. M., “Respeto al derecho de defensa en el ámbito aduanero. Conclusiones del Abogado General Melchior Wathelet en los as. acumulados C-129/13 y C-130/13, Kamino International”. *ECJ Leading Cases*, 12 de marzo de 2014).

8.2. STJUE (Sala Tercera) de 17 de septiembre de 2014, *Baltic Agro*, C-3/13, EU:C:2014:2227.

Materias tratadas: Exención aplicable a un derecho antidumping – Solicitud de invalidación de declaraciones aduaneras – Recaudación a posteriori - Derecho fundamental de igualdad ante la ley.

Hechos: La entidad Baltic Agro, establecida en Estonia, compró fertilizante a base de nitrato de amonio originario de Rusia. La importación no se efectuó directamente por Baltic Agro, sino a través de una sociedad estonia intermediaria. En las declaraciones aduaneras presentadas se mencionaba a Baltic Agro como destinatario de las mercancías en lugar de figurar la sociedad intermediaria. Por este motivo, los agentes de aduanas solicitaron a las autoridades que se invalidasen las referidas declaraciones. A raíz de esta solicitud las autoridades aduaneras realizaron un control a posteriori del que resultaron dos liquidaciones en las que se exigía a Baltic Agro los derechos de aduana y el IVA correspondiente a las mercancías importadas. Las autoridades consideraron que no concurrían los requisitos necesarios para aplicar la exención de los derechos antidumping, ya que Baltic Agro no era el primer cliente independiente en la UE al haber actuado a través de una sociedad intermediaria. Baltic Agro interpuso recurso de anulación alegando que la circunstancia de haber hecho uso de una sociedad intermediaria no tenía ninguna relevancia desde el punto de vista tributario. El tribunal de primera instancia desestimó el recurso al entender que las mercancías no habían sido adquiridas directamente del fabricante. La empresa recurrió en apelación y el tribunal que conocía del asunto decidió suspender el procedimiento y plantear varias cuestiones prejudiciales.

Las cuestiones se refieren, por un lado, a la interpretación de la normativa en la que se establece el mencionado derecho antidumping sobre importaciones de nitrato de amonio procedente de Rusia (artículo 3.1 del Reglamento nº661/2008) y, por otro, a la normativa aduanera de la Unión que regula los modos de invalidación de las declaraciones aduaneras a petición del declarante (artículo 66 CAC) en relación con la facultad de recaudar a posteriori una deuda aduanera (artículo 220.2 CAC). El artículo 66 CAC establece que podrá aceptarse una solicitud de invalidación cuando el declarante demuestre que la mercancía ha sido

declarada por error en un determinado régimen aduanero o cuando ya no se justifique el régimen aduanero para el que ha sido declarada. Como regla general, el precepto también establece que no puede procederse a la invalidación de la declaración después del levante de las mercancías, salvo en determinados supuestos que se delimitan en el artículo 251 del Reglamento de aplicación del CAC. Por su parte, el artículo 220.2 CAC, apartado b), indica que no procede la recaudación a posteriori cuando la contracción de los derechos aduaneros no se haya realizado como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por un deudor de buena fe.

Centrándonos en las cuestiones de Derecho aduanero, el órgano judicial plantea al TJUE dos preguntas con base en los artículos 66 y 220.2 b) CAC antes comentados. En primer lugar, si las autoridades aduaneras pueden proceder a la contracción a posteriori de un derecho antidumping cuando se han presentado con anterioridad solicitudes de invalidación de las declaraciones aduaneras debido a que el destinatario indicado en las mismas era erróneo. En segundo lugar, se plantea una cuestión sobre la compatibilidad de estos preceptos con el derecho fundamental de igualdad ante la ley consagrado en el artículo 20 de la Carta. En este sentido, se pregunta si hay una colisión con el derecho fundamental cuando resulte que no pueda invalidarse una declaración aduanera errónea y por ello no pueda concederse la exención al destinatario que, sin embargo, podría haberse acogido a la misma si la declaración no hubiera sido errónea inicialmente.

Decisión del Tribunal: En relación con la primera cuestión, el TJUE considera que los artículos 66 y 220.2 b) CAC no resultan aplicables al presente caso, siguiendo de este modo las conclusiones del AG (Sr. Cruz Villalón). Primero, el artículo 66 CAC no encuentra aplicación ya que la empresa no afirmó en ningún momento que la mercancía hubiera sido declarada por error para el régimen aduanero correspondiente a las declaraciones controvertidas (despacho a libre práctica), sino que simplemente se indicaba en la solicitud de invalidación un error en el destinatario de las mercancías. En cuanto al artículo 220.2 b) CAC, el TJUE indica que el hecho de que se indicara a Baltic Agro como destinataria en las declaraciones aduaneras o de que tales declaraciones fueran aceptadas o controladas con posterioridad a la solicitud de invalidación, no es constitutivo de un error por parte de las autoridades aduaneras. En cualquier caso, el TJUE indica que incluso suponiendo que tales hechos fueran constitutivos de un error que permitiera invalidar las declaraciones aduaneras,

Baltic Agro tampoco podría acogerse a la exención ya que seguiría sin cumplir los requisitos para ser considerada primer cliente independiente de la Unión. Así, el TJUE responde a esta cuestión afirmando que los artículos 66 y 220.2 b) CAC no se oponen a que las autoridades aduaneras realicen una contracción a posteriori cuando se hayan presentado previamente solicitudes de invalidación de las declaraciones aduaneras debido a que el destinatario indicado en las mismas era erróneo. Y este planteamiento no se desvirtúa por la circunstancia de que las autoridades hayan aceptado tales declaraciones o realizado un control con posterioridad a recibir las solicitudes de invalidación.

En relación con la segunda cuestión, sobre la aplicación del derecho fundamental de igualdad ante la ley, el TJUE apunta brevemente tres argumentos. En primer lugar, comienza recordando el principio de irrevocabilidad de las declaraciones aduaneras tal y como se planteó en la sentencia *DP grup (C-138/10)*⁶. De acuerdo con esta jurisprudencia la obligación de presentar declaraciones aduaneras que contengan informaciones exactas recae sobre el declarante y, como corolario de esta obligación, surge el principio de irrevocabilidad cuyas excepciones están estrictamente delimitadas. En segundo lugar, el TJUE indica que no es comparable la situación de una empresa que ha cumplido sus obligaciones de rellenar correctamente una declaración para poder acogerse a la exención con la de aquella empresa que no cumple dichas exigencias. Y, en tercer lugar, al igual que ya se indicó en relación con la cuestión anterior, se pone de manifiesto que Baltic Agro seguiría sin tener derecho a la exención aunque las declaraciones se hubieran rellenado correctamente con el nombre de la sociedad intermediaria. Con ello, el TJUE concluye que la normativa aduanera que hemos comentado se ajusta al derecho fundamental de igualdad ante la ley (artículo 20 de la Carta).

8.3. STJUE (Sala Sexta) de 23 de octubre de 2014, *Unitrading*, C-437/13, EU:C:2014:2318.

Materias tratadas: Derecho a la tutela judicial efectiva – Prueba del origen de las mercancías – Autonomía procesal de los Estados miembros.

⁶ Para un estudio más detallado de esta jurisprudencia nos remitimos a nuestro trabajo “La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17, 2014.

Hechos: Unitrading presentó a las autoridades neerlandesas una declaración de despacho a libre práctica relativa a ajos frescos, indicando Pakistán como país de origen de las mercancías. Las autoridades aduaneras dudaban del origen declarado y tomaron muestras para examinar las mercancías. El laboratorio de aduanas de Ámsterdam ordenó que la mercancía fuera examinada por un laboratorio estadounidense de acuerdo con un método de alta resolución. Los análisis así realizados indicaron que existía una probabilidad de al menos un 98% de que el producto en cuestión fuera ajo de origen chino. Con base en estos resultados, las autoridades neerlandesas concluyeron que la mercancía procedía de China y giraron la correspondiente liquidación a Unitrading, imponiendo a la empresa el pago de derechos de aduana adicionales. Unitrading propuso que la mercancía fuera examinada en Pakistán a sus expensas, pero las autoridades aduaneras desestimaron esta propuesta.

Unitrading interpuso reclamación contra la liquidación impugnando los análisis realizados por el laboratorio estadounidense. Las autoridades aduaneras pidieron entonces información a dicho laboratorio sobre los análisis efectuados. El laboratorio respondió que las muestras de ajo habían sido comparadas con informaciones contenidas en sus bases de datos sobre China y Pakistán, pero se negó a divulgar información concreta sobre las regiones de tales países que habían sido tomadas como referencia, alegando que se trataba de datos confidenciales de acceso restringido por ley. Por otra parte, las autoridades neerlandesas también tuvieron en cuenta un informe de la OLAF en el que se llegó a la conclusión de que existían razones sólidas para creer que el país de origen no era Pakistán sino China. Las autoridades aduaneras dictaron en consecuencia resolución confirmatoria de la liquidación controvertida y Unitrading interpuso recursos en diversas instancias que fueron desestimados. Finalmente, el tribunal de casación decidió suspender el procedimiento y plantear varias cuestiones prejudiciales con base en el artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE (derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial).

Las cuestiones planteadas pueden agruparse básicamente en dos partes. En primer lugar, se pregunta si es conforme con el derecho fundamental que la prueba del origen de las mercancías se fundamente en los análisis efectuados por un tercero (laboratorio estadounidense) respecto de los que ese tercero se niega proporcionar mayores explicaciones, con lo que se dificulta o se hace imposible comprobar o rebatir la exactitud de las conclusiones utilizadas. En segundo lugar, se plantean varias cuestiones de Derecho procesal

que podemos resumir en las siguientes. Primera, si las autoridades aduaneras, ante la imposibilidad de facilitar explicaciones sobre los análisis, deben acceder a la solicitud de la empresa interesada de que se realicen a sus expensas análisis de las mercancías en el país declarado como país de origen (Pakistán). Segunda, si es relevante que se hayan conservado durante cierto tiempo parte de las muestras de las mercancías de las que la interesada habría podido disponer a fin de realizar comprobaciones en otro laboratorio. Y, tercera, en caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, si las autoridades aduaneras deben informar a la interesada de la existencia de tales muestras conservadas y del hecho de que puede reclamarlas para realizar tales comprobaciones.

Decisión del Tribunal: Como viene siendo habitual en este tipo de asuntos de carácter procesal, el TJUE responde a las cuestiones planteadas devolviendo la resolución de las mismas al juez nacional y reiterando la jurisprudencia existente sobre los principios de efectividad y equivalencia. En este sentido, el TJUE concluye que siempre que se respeten tales principios, el artículo 47 de la Carta no se opone a que un tercero realice análisis para determinar el origen de las mercancías, aunque dicho tercero se niegue a proporcionar explicaciones sobre los mismos y con ello se dificulte o se haga imposible comprobar o rebatir la exactitud de las conclusiones utilizadas. Como indica el TJUE, será el órgano jurisdiccional nacional el que tenga que comprobar si en ese caso concreto se respetan los principios de efectividad y equivalencia. Con respecto al segundo grupo de cuestiones de Derecho procesal sucede otro tanto de lo mismo, el TJUE tampoco da una respuesta concreta y señala de forma lacónica que son cuestiones que deben apreciarse sobre la base del Derecho procesal nacional. A continuación, examinaremos los argumentos en los que sustenta el fallo del TJUE, comentando por un lado las cuestiones generales sobre la tutela judicial efectiva y por otro las relativas a los medios de prueba.

En cuanto a la tutela judicial efectiva, el TJUE recuerda una reiterada jurisprudencia que podemos sintetizar en dos cuestiones (vid. por todas sentencia ZZ, C-300/11). Primero, la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 47 de la Carta exige, por una parte, que el interesado pueda conocer los motivos de la resolución adoptada con respecto a él y, por otra parte, que el juez competente disponga de la facultad de exigir a la autoridad correspondiente que comunique tal motivación. Segundo, de acuerdo con este planteamiento, se vulnera la tutela judicial efectiva cuando una resolución judicial se base en hechos y documentos de los cuales las partes no hayan podido tener conocimiento y no hayan podido por tanto presentar

sus observaciones. El TJUE indica que en el presente asunto “no parece que se hayan vulnerado los principios mencionados”, ya que Unitrading conocía los motivos en los que se basaba la resolución impugnada y tuvo conocimiento de todos los escritos y alegaciones presentados ante el juez, pudiendo discutirlos ante éste.

En cuanto a la admisibilidad de los medios de prueba, el TJUE entiende que los resultados de los análisis facilitados por el laboratorio estadounidense constituyen un simple medio de prueba que tanto las autoridades aduaneras como los tribunales neerlandeses pudieron considerar suficiente para determinar el verdadero origen de la mercancía. En este sentido se recuerda que son admisibles todos los medios de prueba que en procedimientos análogos al establecido en el artículo 243 del CAC admitan los Derechos procesales de los Estados miembros (*Sony Supply Chain Solutions*, C-153/10). El TJUE sostiene que la admisibilidad de un medio de prueba de este tipo (incluso cuando sea determinante para la resolución del litigio), no puede cuestionarse por el mero hecho de que no sea plenamente verificable ni por la parte afectada ni por el tribunal que conoce del asunto, como parece suceder en lo que respecta a los análisis del laboratorio estadounidense. En apoyo de este criterio se pone de manifiesto la libertad de los órganos jurisdiccionales para apreciar los hechos y la pertinencia de los medios de prueba presentados ante ellos y el hecho de que tales órganos no están vinculados por las decisiones que otros órganos han tomado anteriormente. El TJUE considera que aunque Unitrading no pueda verificar plenamente la exactitud de dichos análisis, no se encuentra en una situación similar a la del asunto que dio lugar a la sentencia ZZ, en la que tanto la autoridad nacional como el tribunal se negaron a comunicar al interesado los motivos que constituían el fundamento de la resolución adoptada.

El TJUE recuerda el artículo 245 CAC establece que corresponde al ordenamiento interno de cada Estado miembro configurar la regulación procesal de los recursos, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad). Aplicando la jurisprudencia sobre la autonomía procesal de los Estados miembros (*Direct Parcel Distribution Belgium*, C-264/08), el TJUE señala que estas consideraciones son igualmente válidas respecto de los medios de prueba. De esta jurisprudencia se desprende que si el juez nacional constata que el hecho de hacer recaer sobre el deudor aduanero la carga de la prueba del origen de las mercancías puede hacer

imposible o excesivamente difícil la aportación de tal prueba (debido, en particular, a que ésta versa sobre datos de los que el deudor no puede disponer), está obligado a hacer uso de todos los medios procesales puestos a su disposición por el Derecho nacional, entre los que figura el de ordenar la práctica de las diligencias de prueba necesarias. Sin embargo, si el juez nacional, después de haber hecho uso de todos los medios procesales que el Derecho nacional pone a su disposición, concluye que el verdadero origen de las mercancías es distinto del declarado, el artículo 47 de la Carta no se opone a que dicho juez adopte una decisión en ese sentido.

Por otra parte, con respecto al segundo grupo de cuestiones planteadas, el TJUE recuerda las mismas consideraciones que hemos expuesto. Primero, que el artículo 47 de la Carta no se opone, en principio, a que la prueba del origen de las mercancías (aportada por las autoridades aduaneras con arreglo al Derecho procesal nacional) se base en resultados de análisis efectuados por un tercero cuya exactitud es imposible comprobar o rebatir, siempre que se respeten los principios de efectividad y de equivalencia. Segundo, que corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro configurar la regulación procesal de los recursos a que se refiere el artículo 243 CAC, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad). Y, tercero, que estas consideraciones son igualmente válidas respecto de los medios de prueba. Por tanto, sin perjuicio de la necesidad de que los Estados miembros respeten los principios de efectividad y de equivalencia, la cuestiones planteadas han de apreciarse sobre la base del Derecho procesal nacional.

8.4. Otras sentencias de aduanas reseñadas de forma más breve

La STJUE (Sala Quinta) de 17 de julio de 2014, *Comisión/Portugal*, C-335/12, EU:C:2014:2084, se pronuncia sobre la naturaleza jurídica del gravamen sobre excedentes de azúcar no exportados tras la adhesión de Portugal a la Unión Europea (artículo 8.3 c) del Reglamento 3771/85). Los hechos tienen su origen en la negativa de las autoridades portuguesas de poner a disposición de la Comisión los importes correspondientes al mencionado gravamen, alegando que no se trataba de un recurso propio de la Unión y que no

podieron recaudarlo al haber transcurrido el plazo de prescripción de tres años de la normativa aduanera. El Derecho aplicable comprende numerosas disposiciones entonces vigentes sobre recursos propios, medidas de política agrícola común y condiciones previstas en el acta de adhesión de la República portuguesa. De todo ello, interesa destacar la posición del TJUE sobre la calificación de este recurso financiero, que confirma el criterio de la Comisión y del Abogado General (Sr. Cruz Villalón) al considerar que se trata de un recurso propio de la UE. Portugal niega tal carácter alegando que dicho gravamen no figura expresamente entre los recursos propios detallados en el acta de adhesión. El TJUE considera que aunque no esté expresamente previsto en el acta, la eliminación de los excedentes de determinados productos agrícolas constituye un objetivo típico de la política agrícola común y que por tanto el gravamen debe considerarse perteneciente al marco de la organización común de los mercados. Portugal también alega que en relación con la adhesión posterior de otros Estados miembros, existen importes de la misma naturaleza que el gravamen controvertido que han sido imputados al presupuesto nacional de tales Estados y no han sido considerados como recursos propios. El TJUE desestima estas alegaciones indicando que la normativa aplicable a la adhesión de otros Estados miembros no puede ser tomada en cuenta *ratione temporis* y que, además, el legislador de la Unión tiene libertad para determinar y calificar las medidas que adopta. El TJUE concluye que Portugal ha incumplido sus obligaciones comunitarias al no haber puesto a disposición de la Comisión los derechos relativos a excedentes de azúcar no exportados tras su adhesión en 1985. En cambio, el TJUE no considera incumplidas las obligaciones relativas a la recaudación a posteriori de derechos aduaneros, ya que entiende que el hecho generador del gravamen controvertido no es la importación o exportación sino la falta de prueba de la exportación de las cantidades excedentarias.

La **STJUE (Sala Tercera) de 17 de septiembre de 2014, Cruz & Companhia, C-341/13, EU:C:2014:2230**, resuelve un asunto sobre restituciones a la exportación indebidamente percibidas en relación con el plazo de prescripción aplicable para que la Administración pueda reclamar su devolución. La normativa de la Unión que se interpreta es el Reglamento (CE, Euratom) n° 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas. El artículo 3 de este Reglamento establece un plazo de prescripción de cuatro años a partir de la realización de la irregularidad, pudiendo las normativas sectoriales contemplar un plazo menor pero no inferior a tres años. También se prevé en el Reglamento la posibilidad de que los Estados miembros puedan aplicar un plazo

más largo de prescripción (la normativa portuguesa aplicable al presente asunto había establecido un plazo de veinte años). El TJUE considera que la norma de prescripción se aplica a las diligencias incoadas por las autoridades nacionales contra los beneficiarios de ayudas de la Unión a raíz de las irregularidades observadas por el organismo nacional encargado del pago de las restituciones en el marco del FEOGA (Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola). Además, este plazo de prescripción de cuatro o tres años no solamente se aplica a las actuaciones contra irregularidades que dan lugar a sanciones administrativas, sino que se extiende igualmente a las actuaciones que dan lugar a la adopción de medidas administrativas. En cuanto a la posibilidad que tienen los Estados miembros de ampliar estos plazos, el TJUE aplica una consolidada jurisprudencia sobre la facultad de apreciación de los Estados miembros y sus limitaciones, a fin de concluir que el plazo de prescripción de veinte años previsto en la normativa portuguesa va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de protección de los intereses financieros de la Unión.

La **STJUE (Sala Séptima) de 2 de octubre de 2014, *Orgacom*, C-254/13, EU:C:2014:2251**, considera que el gravamen sobre la importación de estiércol que se aplicaba en la Región Flamenca era una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana prohibida por el artículo 30 TFUE. Este gravamen afectaba a las importaciones de excedentes de estiércol y otros abonos y se percibía a cargo de los importadores. El TJUE considera que no se trata de un tributo interno discriminatorio prohibido por el artículo 110 TFUE, sino de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibida por el artículo 30 TFUE. En este sentido, se indica que el gravamen afectaba directamente a los importadores de excedentes de estiércol y recaía sobre esos abonos a causa del franqueamiento de la frontera de la región flamenca, considerando dicho franqueamiento como el hecho generador del gravamen discutido. Además del gravamen controvertido, existía también un gravamen similar sobre los excedentes de abonos producidos en la región flamenca, que se percibía a cargo de los productores y se liquidaba de forma diferente. El TJUE considera que la existencia de este otro gravamen no desvirtúa la consideración del gravamen controvertido como una exacción de efecto equivalente del artículo 30 TFUE, ya que ambos gravámenes se liquidaban con métodos diferentes y se percibían en distintas fases del proceso de comercialización. El TJUE también recuerda que las exacciones de efecto equivalente están prohibidas con independencia de cualquier consideración relativa a la finalidad por la que se hayan establecido así como del destino de los ingresos que producen. Por último, el TJUE señala que es irrelevante a estos

efectos que el Estado miembro del que procedían los excedentes de estiércol importados aplicara una reducción impositiva en caso de exportación de esos excedentes a otros Estados miembros.

9. TASAS (por Alejandro García Heredia)

La **STUE (Sala Tercera) de 4 de septiembre de 2014, *Belgacom y Mobistar, C-256/13 y C-264/13, EU:C:2014:2149***, interpreta el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas. El TJUE ha analizado este precepto en varias sentencias que ya hemos comentado en otros números de la Revista (*Vodafone Malta y Mobisile Communications, C-71/12 y Vodafone España y France Telecom España, C-55/11, C-57/11 y C-58/11. REDF* núm. 160, pp. 291 y ss.). En el presente asunto la cuestión se plantea en relación con un impuesto belga que recae sobre los establecimientos situados en el territorio de una determinada provincia. Este impuesto afecta a toda clase de personas jurídicas que tengan un establecimiento de cualquier naturaleza y actividad. Por tanto, el impuesto se exige igualmente a los operadores que suministran redes o servicios de comunicaciones electrónicas, debido a la presencia en el dominio público o privado de postes, torres o antenas de radiotelefonía necesarios para su actividad. Con base en la jurisprudencia citada, el TJUE recuerda que el artículo 13 de la Directiva se refiere a los criterios de imposición de cánones por los derechos de uso de radiofrecuencias, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, por encima o por debajo de ella. Sin embargo, este artículo no se refiere a todos los cánones a los que pueden estar sujetas las infraestructuras que permiten el suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas. El TJUE puntualiza que los sujetos pasivos del impuesto belga no son solamente los operadores de comunicaciones electrónicas, sino cualquier persona jurídica que tenga un establecimiento en el territorio de la provincia, con independencia de su naturaleza y la actividad desarrollada en el mismo. Por ello, el impuesto controvertido no está vinculado a la concesión de derechos de uso de radiofrecuencias o derechos de instalación de recursos y, por tanto, no constituye un canon en el sentido del artículo 13 de la Directiva. Así, el TJUE concluye que la Directiva no se opone a que los operadores de comunicaciones electrónicas estén sujetos a un impuesto general sobre los establecimientos debido a la presencia en el dominio público o privado de postes, torres o antenas de radiotelefonía necesarios para su actividad.

La **STGUE (Sala Sexta) de 2 de octubre de 2014, *Spraylat/ECHA*, T-177/12, EU:T:2014:849**, considera desproporcionado el importe de una tasa administrativa exigida por la Agencia Europea de Sustancias y Mezclas Químicas (ECHA). La normativa que regula el registro de sustancias en la ECHA (Reglamentos nº 1907/2006 y 340/2008) establece el abono de dos tipos de tasas en función del tamaño de las empresas. Una tasa exigida por el registro de la sustancia y otra –denominada tasa administrativa- aplicable en caso de que la empresa se haya beneficiado de una tasa de registro inferior a la que realmente le correspondía. Esto fue lo que sucedió con la empresa alemana *Spraylat* que abonó la tasa de registro de sustancias prevista para las pequeñas empresas, cuando debería haber pagado la tasa como gran empresa. Por ello, la ECHA emitió una factura por la diferencia y le impuso, además, la referida tasa administrativa por importe de 20.700 euros. De acuerdo con la normativa aplicable esta última tasa tiene como finalidad desalentar la presentación de información falsa por parte de las empresas y es diferente de las multas que puedan imponer los Estados miembros con carácter disuasivo. El TJUE anula la factura emitida por la ECHA por considerar que el importe de la tasa administrativa (20.700 euros) es manifiestamente desproporcionado con respecto al objetivo que se persigue. El TJUE tiene en cuenta que la falsa declaración de la empresa sobre su tamaño solamente le permitió beneficiarse de una reducción de 720 euros en la cuantía de la tasa, por lo que el importe de 20.700 euros que se le exige en concepto de tasa administrativa es considerablemente más elevado que la ventaja económica que obtuvo la empresa mediante su declaración falsa. Esto lleva al TJUE a afirmar que los objetivos de la normativa aplicable no permiten justificar las consecuencias económicas negativas para la empresa en proporciones como las del presente caso, que exceden manifiestamente de lo que es necesario para alcanzar el objetivo disuasorio de la tasa administrativa.