

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Por

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

Y

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA (Universidad de Cádiz)

Sumario: 1. **Introducción.** 2. **Principios generales y derechos fundamentales en el derecho tributario de la UE:** 2.1. *Taricco*; 2.2. *Târşia*; 2.3. Protección de datos personales y suministro o intercambio automático de información tributaria: sentencias reseñadas de forma más breve (*Smaranda Bara*; *Schrems*); 3. **Libertades fundamentales e impuestos directos:** 3.1. *Group Steria*; 3.2. *Miljoen*; 3.3. *IFN-Holding*; 3.4. *Hirvonen*; sentencias reseñadas de forma más breve: *Familienprivatstiftung Eisenstadt*; *Comisión / Bélgica*, C-589/14; *Bukovansky*). 4. **IVA:** 4.1 *FBK*; 4.2. *Gmina Wroclaw*; 4.3. *Sveda*; 4.4. *David Hedqvist*; 4.5. *Saudaçor*; 4.6. Otras sentencias reseñadas de forma más breve (*ALIC*, *Balogh*, *Kovozber*, *PPUH Stehcemp*). 5. **Impuestos especiales:** 5.1. *Biovet*, 5.2. Otras sentencias de II.EE. reseñadas de forma más breve (*Chis*; *OKG*; *Visnapuu*). 6. **Aduanas** (*B & S Global Transit Cente*). 7. **Tasas:** 7.1. *Fratelli De Pra* y *SAIV*; 7.2. *Base Company*; 7.3. *Orizzonte Salute*, C-61/14; 7.4. Otras sentencias en materia de tasas reseñadas de forma más breve (*CGIL* y *INCA*; *Doc Generici*).

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

En la presente reseña nos ocupamos de la jurisprudencia del TJUE recaída en los meses de septiembre a noviembre, ambos incluidos, de 2015. En este período, las principales sentencias son las siguientes:

- *Principios y derechos fundamentales:* En *Taricco* el TJUE aclaró dos cuestiones fundamentales: las disposiciones sobre ayudas de estado no son aplicables en relación con normas que provocan

‘fraude’ cuando no existe una selectividad expresa de un grupo de contribuyentes y, sobre todo, el TJUE afirmó que el ‘interés fiscal’ (de la UE en este caso) debe prevalecer sobre la eventual protección de los derechos fundamentales o, más bien, que tal interés fiscal influye en la delimitación del contenido de tales derechos a fin de asegurar una protección del interés de la UE en la recaudación del IVA. Habrá que ver cómo reaccionan los jueces italianos a esta decisión, así como los Estados miembros, ya que la misma corrige su posición expresamente recogida en documentos del Consejo de la UE en relación con la (no) inclusión del IVA dentro del ámbito del Convenio de Protección de los Intereses Financieros de la UE. Por su parte, *Târșia*, subraya los efectos de la cosa juzgada cuando una sentencia consagra una vulneración del Derecho de la UE, aunque abre la puerta a reclamar en estos casos la responsabilidad del Estado por el efecto de dicha sentencia. Por último, *Smaranda Bara* y *Schrems*, comentadas de forma más breve no son por ello menos importantes, ya que ponen de manifiesto la interacción que puede existir entre las normas de la UE sobre protección de datos y el intercambio de información tributaria automática ya sea interna o internacional (v.gr. FATCA con EE.UU. o el intercambio automático del llamado ‘country by country reporting’ derivado de la acción 13 de BEPS).

- Impuestos directos: No menos interés tiene este período en materia de impuestos directos. En primer lugar, la STJUE *Groupe Steria* matiza la jurisprudencia *X* relativa a grupos societarios y admite la comparabilidad de filiales no residentes y filiales residentes a efectos de eliminación de la doble imposición económica. *Miljoen* ‘aclara’ cuándo la discriminación en un Estado (fuente) puede ser compensada en otro (residencia) para subrayar que tal efecto sólo se alcanza con un sistema de imputación plena, algo que en raras ocasiones se aplica; esta sentencia, sin embargo, se muestra muy restrictiva con la deducción de gastos en la base imponible por el no residente cuando de dividendos se trate. En esta línea, aunque referida a personas físicas, *Hirvonen* reafirma la jurisprudencia *Schumacker* para concluir que la deducibilidad de los intereses de un préstamo vinculado a una vivienda es una circunstancia personal de manera que el no residente no puede reclamar su deducibilidad en el Estado de la fuente. Lo que sorprende de esta sentencia es que, en relación con el no residente y la comparabilidad con la situación del residente, reclama una comparación integral, no por elementos del tributo, de la fiscalidad de ambos, lo que supondría un importante cambio jurisprudencial. Probablemente, e interpretada *Hirvonen* en conexión con *Miljoen*, el TJUE no esté proponiendo tal cambio y los efectos de la sentencia sean menores que los que cabe deducir de una lectura aislada de su contexto.

- *Impuesto sobre el Valor Añadido*: En primer lugar, en este período destacan las SSTJUE *Gmina Wroclaw* (de la Gran Sala) y *Saudaçor*. Ambas decisiones versan sobre la no sujeción al IVA de las actividades de los entes públicos. En *Gmina Wroclaw*, el TJUE extiende al ámbito de las personas jurídico-públicas los criterios determinantes de la existencia de una actividad económica independiente, que el TJUE ha venido estableciendo para los operadores económicos privados. La STJUE *Saudaçor* se refiere a servicios prestados entre entes públicos. Esta decisión es relevante teniendo en cuenta que la modificación del art. 7.8º LIVA por la Ley 28/2014 introduce un nuevo párrafo para declarar la no sujeción de este tipo de servicios, que no está alineada ni con el texto de la Directiva, ni con la jurisprudencia del TJUE. Por otro lado, en este período también resulta interesante la STJUE *Hedqvist*, que determina que el intercambio de una divisa virtual, como el bitcoin, constituye una prestación de servicios onerosa, pero exenta, en virtud del art. 135.1.e) de la Directiva IVA, lo que obligará en el futuro a un cambio interpretativo de la DGT, que ha considerado en diversas resoluciones que esas operaciones de intercambio están exentas, pero con arreglo al art. 135.1.d) de la Directiva.

2. PRINCIPIOS GENERALES Y DERECHOS FUNDAMENTALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO DE LA UE (por Adolfo Martín Jiménez)

2.1. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 8 de septiembre de 2015, *Taricco et al.*, C-105/14, EU:C:2015:555.

Materias tratadas: Norma procesal nacional que posibilita que delitos en materia del IVA puedan prescribir con frecuencia sin aplicación de sanción: posibilidad de que la norma sea contraria al Derecho primario y a la Directiva 2006/112 en materia del IVA por no proteger eficientemente los intereses financieros de la Unión – Efecto directo y primacía de las normas del Derecho de la UE – Inexistencia de una vulneración a la Carta Europea de Derechos Fundamentales como consecuencia del efecto directo y primacía de las normas comunitarias.

Hechos: Por las peculiaridades del caso, no tiene tanto interés el contexto fáctico en el que surge, para el cual nos remitimos a la sentencia concreta, como el problema jurídico que plantea la norma italiana controvertida y la relación de ésta con el Derecho de la UE. En el contexto de un proceso penal relativo a varios fraudes carrusel en el IVA, un tribunal italiano se plantea sobre si la norma italiana que establece que la interrupción de la prescripción no podrá dar lugar en ningún caso a una ampliación del

plazo de prescripción de más de la cuarta parte de su duración máxima, aplicable con la excepción de algunos delitos, puede resultar contraria a los art. 101 (prohibición de restricciones a la competencia), 107 (prohibición de ayudas de estado) y 119 (principio de finanzas públicas sólidas) TFUE o a la Directiva 2006/112 en materia del IVA. Para el tribunal que planteó la cuestión prejudicial, la norma procesal italiana que limita la interrupción de la prescripción produce el efecto de que delitos complejos en materia tributaria, que requieren procesos largos de instrucción, como ocurre con el fraude carrusel, suelen quedar impunes, hasta tal punto que el tribunal remitente considera que, para casos del IVA, ésta es la regla general y la punibilidad la excepción. Tal norma, a juicio del tribunal italiano, supone una competencia desleal con los operadores que sí pagan IVA (a su juicio, contraria al art. 101 TFUE), genera efectos desfavorables para las empresas no beneficiadas por ella y una ventaja para las que se benefician de la misma que podría resultar contraria al art. 107 TFUE, y puede incluso hablarse de que la norma procesal italiana añade una exención del IVA de facto no prevista en la Directiva 2006/112. Igualmente, la impunidad de hecho que otorga la norma a los defraudadores vulnera el principio del art. 119 TFUE según el cual los Estados deben velar por la solidez de sus finanzas públicas.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE admitió la cuestión prejudicial a pesar de la oposición de alguna de las partes por considerarlas abstractas e hipotéticas. Para el TJUE, las cuestiones no tienen tal naturaleza, están conectadas con los hechos juzgados por el tribunal nacional y versan sobre la interpretación de normas del Derecho de la UE que el órgano nacional considera determinantes para que puedan ser aplicadas en el litigio principal.

En segundo lugar, el TJUE contestó la cuestión vinculada con la aplicación de la Directiva 2006/112, en concreto si la norma nacional objeto de consideración supone un obstáculo a la lucha contra el fraude en el IVA. Como el TJUE ha defendido, de la Directiva 2006/112 en conexión con el art. 4.3 TUE se deriva que los Estados miembros no sólo tienen que adoptar las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar la recaudación del IVA, sino que, además, deben luchar contra el fraude, en concreto, en el IVA, ya que su recaudación se integra en parte en el presupuesto de la UE, y tales medidas tienen que ser disuasorias y efectivas para preservar los intereses financieros de la Unión de igual forma que los suyos propios, como dispone el art. 325 TFUE (vid. la STJUE *Akenberg Franson*, C-617/10, EU:C:2013:105, ap. 25-26). En la misma línea, el art. 2.1. Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas de 26 de julio de 1995 (DO C 316, p. 48, “Convenio PIF”), art. 2.1. dispone que los Estados miembros deberán tomar las medidas necesarias para que a los comportamientos constitutivos de fraude que afecte a los intereses financieros de la UE les

sean impuestas sanciones penales efectivas, proporcionadas y disuasorias y en el concepto de fraude que da dicho Convenio puede encuadrarse el fraude el IVA. De todas estas normas se deriva que los Estados miembros deben velar por que los casos de fraude grave en el IVA sean castigados con sanciones penales efectivas y disuasorias. Tales medidas deben ser las mismas que el Estado adopte para los casos de fraude que afecten a sus propios intereses financieros. Tras estas consideraciones, el TJUE remitió al tribunal nacional la labor de comprobación de si las disposiciones nacionales aplicables permiten sancionar, de manera efectiva y disuasoria, los casos de fraude grave que afectan a los intereses financieros de la UE, aunque el TJUE dio algunas directrices interpretativas al tribunal nacional.

En concreto, el TJUE precisó que, si la disposición procesal italiana controvertida produce el efecto de que, en un número considerable de asuntos, hechos constitutivos de fraude grave queden impunes desde el punto de vista penal debido a que los hechos están prescritos antes de que se pueda imponer la sanción penal prevista en la ley mediante una resolución judicial, podría considerarse que las medidas nacionales no son efectivas para combatir el fraude y las actividades ilícitas que afectan a los intereses de la Unión y, en consecuencia, serían incompatibles con el art. 325.1 TFUE, 2.1. Convenio PIF y con la Directiva 2006/112 en relación con el art. 4.3 TUE. Corresponde también determinar al juez nacional si las medidas que se aplican en relación con el IVA en el ordenamiento italiano son las mismas que se aplicarían en los casos que afectan exclusivamente a los intereses financieros de la República Italiana, y si no lo son existiría un tratamiento diferenciado injustificado, ya que hay impuestos que afectan única y exclusivamente a Italia donde no juega la norma controvertida en el presente proceso.

En tercer lugar, el TJUE aclaró que, si el órgano jurisdiccional llega a la conclusión de que la disposición nacional controvertida es contraria al Derecho de la UE por no resultar efectivas y disuasorias las medidas de lucha contra el fraude, corresponde al órgano jurisdiccional garantizar la plena eficacia del Derecho de la UE dejando inaplicadas, si es preciso, las disposiciones nacionales. En este sentido, el TJUE declaró que la obligación que se deriva para los Estados miembros del art. 325.1 y 2 TFUE produce efecto directo y, al tener primacía, produce el efecto de que hace inaplicable de pleno derecho cualquier disposición nacional contraria. La inaplicación de la norma procesal italiana no debe suponer desconocimiento de los derechos fundamentales de las personas afectadas, ya que los procesados muy probablemente sufrirán sanciones que habrían evitado si se hubieran aplicado las disposiciones italianas en vigor. Para el TJUE, sin embargo, la obligación derivada de los principios de efecto directo y primacía no supone ninguna vulneración del art. 49 Carta Europea de Derechos Fundamentales, que consagra los principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las

penas. A juicio del TJUE, no se produce un resultado contrario a este principio ya que la inaplicación de la norma nacional sólo tiene por efecto permitir un enjuiciamiento efectivo de conductas punibles según la norma nacional y garantizar, en su caso, la igualdad de trato entre las sanciones vinculadas a la protección de intereses financieros italianos y los intereses financieros de la UE. Es decir, en modo alguno resultaría de dicha inaplicación de la norma nacional la condena de los imputados por una acción u omisión que, en el momento de su comisión, no constituyese una infracción sancionada penalmente por el Derecho nacional ni la aplicación de una sanción no prevista en ese momento en la normativa interna.

En cuarto lugar, el TJUE desestimó que pudieran resultar vulnerados los art. 101, 107 y 119 TFUE, el primero por no existir ninguna conducta colusoria prohibida por el citado precepto, el segundo porque, a pesar de que la norma cuestionada puede generar una ventaja para las empresas afectadas, la misma no es selectiva ya que todas las empresas están sujetas a las consecuencias de la sanción penal o la posibilidad de que los hechos prescriban, y, con respecto al art. 119 TFUE, existe una relación demasiado indirecta entre el principio de que las finanzas públicas sean sólidas y la impunidad de ciertas conductas en el IVA.

La STJUE reseñada tiene una gran relevancia por cuanto, en el caso controvertido, el TJUE está dispuesto a dar efecto directo a la obligación efectiva de lucha contra el fraude y a la protección de los intereses financieros de la UE cuando ciertas normas procesales nacionales puedan impedir la efectiva exacción de un impuesto como el IVA con repercusión en las finanzas de la UE. La sentencia se muestra continuista con otras líneas de jurisprudencia en el sentido de que, cuando la norma nacional entra dentro del ámbito cubierto por el Derecho de la UE, bien por tratarse de una norma sustantiva, bien por ser un procedimiento o proceso judicial vinculado con sectores cubiertos por el Derecho de la UE en el plano sustantivo, las exigencias comunitarias proyectan sus efectos no sólo en este último sino también en la aplicación procedimental / procesal del impuesto y ello a pesar de que los aspectos procesales o procedimentales no hayan sido armonizados (vid., por ejemplo, la STJUE *Akenberg* antes citada en relación con las sanciones aplicables en el IVA). Quizás más importante que esta consideración es el hecho de que el TJUE haya incluido el IVA dentro del concepto de fraude del Convenio PIF, una cuestión que ha suscitado una gran controversia para los Estados miembros, ya que el Consejo de la UE se había posicionado en contra¹, y en los intentos de negociación y aprobación de una Directiva sobre la

¹ Informe explicativo del Convenio relativo a la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas (texto aprobado por el consejo el 26 de mayo de 1997) Diario Oficial nº C 191 de 23/06/1997, p. 0001

MARTÍN, A., CARRASCO, F. y GARCÍA, A., “Jurisprudencia Tributaria del TJUE”, *Civitas, Revista Española Derecho Financiero*, nº 169, 2016

protección de los intereses financieros de la Unión Europea, los Estados miembros habían querido dejar el IVA al margen de esta norma.

Es interesante que la STJUE evita la potencial colisión entre el efecto directo y la primacía del Derecho de la UE y la protección de los derechos fundamentales de los implicados con el objeto de tratar de evitar una interpretación divergente de los órganos jurisdiccionales nacionales que pueda afectar a la efectiva aplicación del Derecho de la UE. A estos efectos, el TJUE, en un movimiento claramente defensivo, funda su posición en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos relativa al Convenio Europeo de Derechos Humanos del cual, obviamente, Italia también es firmante, muy probablemente con la finalidad de influir en la ‘Corte Costituzionale’ italiana, ya que la misma tiene en esta materia una posición más estricta que la defendida por el TJUE, lo cual puede generar un conflicto entre ambos tribunales. Resulta, en definitiva, curioso que entre la protección de los derechos fundamentales de los particulares y la protección de los intereses financieros de la UE, el TJUE se haya decantado por este último fundamentalmente. Tal posición, sin embargo, a nuestro juicio (y en contra de lo defendido por algún autor) no resulta injustificada ya que la protección de los derechos fundamentales no puede ser tal que niegue el deber de contribuir².

2.2. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 6 de octubre de 2015, *Dragoș Constantin Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:638

Materias tratadas: Devolución de ingresos indebidos por vulneración del Derecho de la UE: no obligación de revisión de una sentencia con fuerza de cosa juzgada que determina la vulneración del Derecho de la UE – Posibilidad de ejercicio en estos casos de la acción de responsabilidad por vulneración del Derecho de la UE

Hechos: El Sr. Târșia, nacional rumano, abonó en 2007, en relación con un vehículo adquirido en Francia, el controvertido impuesto especial rumano sobre los turismos, que ha dado lugar a varias sentencias del TJUE comentadas en esta sección. Al considerar que el impuesto vulneraba el art. 110 TFUE, interpuso un recurso de naturaleza civil ante el Juzgado de Primera Instancia de Sibiu para

– 0010, en concreto, en los comentarios al art. 1.1.

² *Vid.* el excelente comentario a *Taricco* de M. Lassalle, “Taricco Kills Two Birds with One Stone for the Sake of the PIF”, <http://europeanlawblog.eu/?p=2954>, 27 de octubre de 2015, aunque, a diferencia de este autor, la posición relativa a los derechos fundamentales del TJUE nos parece razonable.

obtener la devolución del impuesto. La sentencia condenó al Estado rumano a la devolución. En casación, la Sala de lo Civil del Tribunal de Apelación de Sibiu, en una sentencia de 2008, limitó la devolución del impuesto especial sobre los turismos a un importe igual al de la diferencia entre dicho impuesto y el impuesto, posteriormente regulado por el Estado rumano, de contaminación, exigible en virtud de una norma de 2008. Esta última sentencia fue recurrida en revisión, pero en el año 2011, ante el mismo tribunal que había resuelto el recurso de casación. En el recurso, el Sr. Târşia alegó dos argumentos: (1) la anulación y revisión de la sentencia para respetar la primacía del Derecho de la UE, con la particularidad de que este motivo de revisión no era aplicable en procesos civiles sino sólo en los contencioso-administrativos según la normativa interna rumana; y (2) que el Tribunal se pronunciara de nuevo sobre el fondo del asunto dado que el TJUE había declarado en la STJUE *Tatu* (C-402/09, EU:C:2011:219) que el art. 110 TFUE se opone a un impuesto como el impuesto sobre contaminación creado en 2008. El Tribunal de Apelación de Sibiu preguntó al TJUE si la imposibilidad de revisión de la sentencia previa en la vía civil (o penal) para tener en cuenta el Derecho de la UE (posibilidad que sí existe en la vía contencioso-administrativa) puede interpretarse que sea contraria a los art. 17, 20, 21 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, el art. 6 TUE, el art. 110 TFUE y el principio de seguridad jurídica.

Decisión del Tribunal: El TJUE desestimó la alegación de inadmisibilidad del Gobierno rumano en el sentido de que el Tribunal de Apelación había errado en la selección del Derecho aplicable ya que debía haber tenido en cuenta la normativa contenciosa y no la civil, de manera que, en condiciones normales, podría haber revisado su sentencia de 2008 a través del procedimiento extraordinario de revisión de 2011. Además, según el Gobierno rumano, el Sr. Târşia podía haber solicitado la revisión a la Sala de lo Contencioso del mismo Tribunal. El TJUE desestimó estas alegaciones sobre la base de la presunción de pertinencia de que gozan las cuestiones planteadas por los tribunales nacionales y la competencia que a ellos corresponde de definir el Derecho nacional aplicable y su interpretación. En la medida que las cuestiones planteadas tienen relación con el litigio que debía resolver el tribunal rumano y no son hipotéticas, la respuesta al órgano nacional podría resultar de utilidad y el TJUE debía contestar las preguntas planteadas (con la excepción de si la revisión debía aplicarse también en la vía penal, ya que no existía ningún procedimiento de esta naturaleza).

Sobre el fondo del asunto, el TJUE reiteró su jurisprudencia consolidada sobre la obligación de devolución, con intereses, de lo pagado en vulneración del Derecho de la UE y las condiciones de aplicación de esta obligación de devolución (principios de efectividad y equivalencia). En esta parte,

la STJUE no añade ninguna novedad. Más relevancia tienen las consideraciones del TJUE sobre el principio de la fuerza de la cosa juzgada con el fin de garantizar la estabilidad de las relaciones jurídicas, el derecho y la buena administración de la justicia. A este respecto, el TJUE concluyó que es necesario que no puedan impugnarse las resoluciones judiciales que hayan adquirido firmeza tras haberse agotado las vías de recurso disponibles o expirar los plazos nacionales de recurso. En consecuencia, el Derecho de la UE no obliga al órgano nacional a inaplicar las normas procesales que confieran fuerza de cosa juzgada a una resolución, aunque ello permita subsanar una situación incompatible con el Derecho de la UE (vid. la STJUE *Impresa Pizzarotti*, C-213/13, EU:C:2014:2067).

No obstante, si las normas procesales nacionales regulan la posibilidad de revisión de las sentencias con fuerza de cosa juzgada para restablecer la conformidad de una situación con el Derecho nacional, esta posibilidad debe prevalecer también en relación con el Derecho de la UE, de acuerdo con los principios de efectividad y equivalencia. En este contexto el principio de equivalencia no impone que el juez nacional deba comparar las soluciones de Derecho nacional en acciones civiles con las soluciones en acciones interpuestas en la vía contencioso-administrativa, sino, más bien, que la comparación deba hacerse en el contexto de acciones de la misma clase. En la práctica, esta contestación implica que el juez nacional no deba comparar la norma procesal civil rumana con la que regula la vía contenciosa. En relación con el principio de efectividad el TJUE concluyó que deben en este contexto tomarse en cuenta los principios básicos del sistema judicial nacional de que se trate, como son la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento. Particular importancia atribuye el TJUE al principio de fuerza de la cosa juzgada, de manera que no se exige que, para tener en cuenta la interpretación de una norma de Derecho de la UE derivada de una sentencia del TJUE, sea preciso revisar sentencias anteriores ya firmes. Tales conclusiones deben también aplicarse en relación con el asunto que juzgaba el TJUE en este caso.

No obstante, el TJUE precisó que, en la medida que la resolución judicial cuya revisión pretende el Sr. Târșia ha sido dictada por un tribunal nacional de última instancia, es jurisprudencia reiterada que, debido al hecho de que una vulneración de los derechos conferidos por el Derecho de la UE por tal resolución no puede normalmente ser objeto de reconsideración, los particulares no pueden verse privados de la posibilidad de iniciar un procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado a fin de obtener por este medio una protección jurídica de sus derechos (*Köbler*, C-224/01, EU:C:2003:513, ap. 34, y *Tragetti del Mediterraneo*, C-173/03, EU:C:2006:391, ap. 31).

La sentencia ahora reseñada tiene una capital importancia para aclarar, en el ámbito tributario (en otros ámbitos ya se había hecho), los efectos del principio de la fuerza de la cosa juzgada, hasta tal punto de que es capaz de imponerse sobre los principios de efecto directo y primacía del Derecho de la UE. Cabe destacar, a este respecto, que, sin embargo, el principio de primacía de la cosa juzgada tiene excepciones en materia de recuperación de ayudas de estado (vid. la sentencia *Lucchini*, C-119/05, EU:C:2007:434 y la STJUE *Impresa Pizzarotti*, C-213/13, EU:C:2014:2067). No obstante, el TJUE deja abierta la vía de que, en los casos en los que opere la fuerza de la cosa juzgada, el particular pueda resarcirse por la vía de la acción de responsabilidad, sin que quede claro si la responsabilidad es la imputable a jueces y tribunales o al Estado legislador (de la cita a las STJUE *Kobler* y *Traghetti del Mediterraneo* parece que se está refiriendo a la primera de ellas). Esta jurisprudencia puede tener una aplicación importante en España, especialmente en relación con el particular entendimiento de la doctrina del acto claro y aclarado del TS. Cabe conectar la misma también con la nueva regulación de la responsabilidad del Estado legislador en nuestro ordenamiento derivada de las Leyes 40/2015 y 39/2015, una regulación que todavía no es aplicable y está orientada, fundamentalmente, a corregir los efectos de la STJUE *Transportes Urbanos* sobre el fisco español, aunque también la nueva regulación puede resultar cuestionable desde la perspectiva de los principios de equivalencia y efectividad que la sentencia ahora reseñada desarrolla.

2.3. Protección de datos personales y suministro o intercambio automático de información tributaria: sentencias reseñadas de forma más breve

Por la naturaleza de esta publicación hemos decidido reseñar de forma más breve dos sentencias sobre la Directiva 95/46/CE del Parlamento y el Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de los datos personales y a la libre circulación de datos, que tienen una indudable trascendencia tributaria. En primer lugar, la **STJUE de 1 de octubre de 2015, *Smaranda Bara*, C-201/14** ECLI:EU:C:2015:638, versa sobre la compatibilidad con la citada Directiva de la transmisión de datos tributarios (ingresos declarados) por la Administración tributaria rumana a la Seguridad Social de aquel país, de manera que, basándose en tales datos, esta última reclamó el pago de ciertas cotizaciones al seguro por enfermedad. Los recurrentes alegaron que tal transmisión de datos, sin otra base legal que un mero protocolo interno (no una norma reguladora del régimen jurídico), para fines distintos de aquéllos para los que habían sido comunicados, sin su consentimiento expreso y sin haber sido informados previamente, vulneraba la Directiva. El TJUE

concluyó que el art. 6 de la Directiva obliga a una administración pública a informar a los interesados de la transmisión de esos datos a otra administración pública para su tratamiento por ésta en su calidad de destinataria. El TJUE reconoce que la previsión legal del suministro de la información puede cumplir con las exigencias del art. 10 de la Directiva de información previa al afectado, aunque en el caso concreto y habida cuenta de las particularidades de la legislación rumana, no se cumplía tal requisito. Tampoco el art. 13 de la Directiva, que establece excepciones a la obligación de notificación del art. 10, puede amparar la legislación rumana, realizando, de esta forma una interpretación estricta de las excepciones al art. 10 (que protegen, entre otros, el interés fiscal o las inspecciones realizadas en el ejercicio de una autoridad pública). A juicio del TJUE tampoco la legislación rumana garantizaba el cumplimiento del art. 11 de la Directiva y la obligación de notificación, acceso y concesión de la posibilidad de rectificación de datos por parte de la persona que los recibe (la seguridad social) a los afectados por el tratamiento de los mismos (tratamiento leal de los datos). Unos días después, la **STJUE de 6 de octubre de 2015, Schrems, C-362/14**, ECLI:EU:C:2015:650, concluyó que la legislación de EE.UU. no cumplía con los estándares de protección de datos europeos, por lo que podían limitarse las transmisiones de datos a EE.UU. Ambas sentencias podrían suponer un límite importante al intercambio automático de información, en concreto, hacia EE.UU. en el contexto de los acuerdos FATCA o del ‘Common Reporting Standard’ de la OCDE o el intercambio automático del conocido como ‘country-by-country reporting’ que impulsa la acción 13 del Plan BEPS de la OCDE, aunque el pronunciamiento del TJUE en **Sabou, C-276/12** (n. 161 REDF), expresamente referido a las Directivas de intercambio de información, parecía limitar los derechos de participación del contribuyente en los procesos de intercambio de información tributaria. No obstante, hay que matizar que mientras *Sabou* se refería a los instrumentos comunitarios de intercambio de información tributaria, las dos sentencias ahora reseñadas están dictadas sobre una base jurídica distinta, la Directiva de protección de datos personales.

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

3.1. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 2 de septiembre de 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524

Materias tratadas: Libertad de establecimiento – Prohibición diferencia de tratamiento entre una filial integrada en el grupo de consolidación y una filial en otro Estado de la UE al eximirse completamente en sede de la matriz de la filial nacional de tributación en el IS los resultados de la filial, permitiendo

la deducción de gastos vinculados a la participación, y no eliminar completamente la doble imposición económica en relación con dividendos procedentes de la filial de la UE – No concurrencia de las causas de justificación relativas a la necesidad de preservar el reparto equilibrado del poder tributario o la coherencia del sistema fiscal – No justificación de la norma nacional por el art. 4.2. de la Directiva Matriz-Filial –Matización de la STJUE *STJUE X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89.

Hechos: Los hechos del caso son relativamente simples. El Grupo Steria, con una matriz francesa y filiales en Francia y en otros Estados de la UE, en relación con las filiales nacionales podía aplicar el régimen de consolidación fiscal en el IS, de manera que se eliminaba cualquier posibilidad de doble imposición económica, mientras que, para las filiales de la UE, aplicaba el régimen de exención para los dividendos procedentes de ellas con la particularidad de que la exención, como autoriza el art. 4.2 de la Directiva Matriz Filial (90/435/CEE en la versión vigente cuando ocurrieron los hechos), se limitaba al 95 por 100 del importe de estos. Para el IS pagado en los ejercicios 2005 a 2008, el Grupo Steria reclamó que el trato dispar que se daba a los dividendos de sociedades integradas en el grupo de consolidación y a los procedentes de filiales en el extranjero que no podían integrarse en tal grupo resultaba contrario a la libertad de establecimiento (actual art. 49 TFUE, art. 43 CE en el momento de los hechos). La Cour administrative d’appel de Versailles, órgano encargado de conocer los recursos del Grupo, preguntó al TJUE si la legislación francesa vulneraba la libertad de establecimiento o no y, también, demandó una aclaración de la *STJUE X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, según la cual la libertad de establecimiento no se opone a que una sociedad matriz no pueda constituir una unidad fiscal con sus filiales no residentes si los beneficios de ésta no están sometidos a tributación en el Estado de la matriz.

Decisión del Tribunal: El TJUE precisó en primer lugar que la diferencia de trato entre los dividendos de filiales nacionales integradas en grupos de consolidación y filiales de la UE no integradas en el mismo podía hacer menos atractiva la apertura de filiales en otros Estados miembros, sin que exista una diferencia de situación objetiva que permita el trato dispar de ambos tipos de dividendos. En la práctica, esta conclusión supone que se está comparando la filial integrada en la consolidación con la no integrada en el grupo, por ser no residente, o más bien, los dividendos percibidos en uno y otro caso de las filiales residentes y no residentes. Para el TJUE tanto la participación en la filial integrada en el grupo de consolidación como la no integrada presentan problemas similares ya que tanto en un caso como en otro hay gastos vinculados a la participación y se puede producir doble imposición económica. Varios Estados miembros habían alegado que el tratamiento diferenciado podía estar

justificado por la necesidad de preservar el reparto equilibrado entre el poder tributario, la coherencia del régimen fiscal o el art. 4.2 de la Directiva 90/435/CEE.

Con relación al reparto equilibrado del poder tributario, el TJUE recordó que, en la *STJUE X Holding*, la exclusión de las filiales no residentes de la posibilidad de formar una unidad fiscal con su matriz estaba vinculada al régimen de las pérdidas transfronterizas, ya que tales pérdidas podrían integrarse en la base imponible de la matriz y en el Estado de residencia de la filial, sin que, al mismo tiempo, pudiese el Estado de residencia de la matriz gravar los beneficios de la filial no residente. Dada la libertad de las matrices y filiales de constituir la unidad fiscal en unos ejercicios y no otros y de disolverla, se dejaría en manos del grupo la elección de si las pérdidas deben ser integradas y cuándo en el Estado de residencia de la matriz. No puede deducirse, sin embargo, de la *STJUE X Holding* que cualquier diferencia de trato entre las sociedades de un grupo residentes y las filiales no residentes que no pertenecen al mismo pueda estar justificada: en esa el TJUE sólo examinó el régimen de residencia como requisito de acceso al régimen de consolidación fiscal y declaró que ese requisito estaba justificado. Por lo que respecta a ventajas distintas de la transmisión de pérdidas entre los miembros del grupo, procede examinar si se produce un resultado contrario a la libertad de establecimiento al tratar de manera diferenciada los dividendos de filiales integradas en el grupo y otras que no lo están. Y, en el caso concreto planteado, la diferencia de trato, al estar únicamente vinculada al tratamiento de los dividendos recibidos por la matriz residente, afecta a la soberanía fiscal de un solo Estado miembro y, en consecuencia, no puede quedar justificado por la necesidad de salvaguardar el equilibrio del poder tributario.

Idéntica suerte corrió la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal como causa de justificación. A diferencia de la *STJUE Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, en el presente asunto el TJUE no detectó ninguna correlación directa entre la ventaja derivada de la integración en el grupo y una desventaja que resulte de la neutralización de las operaciones internas: la integración en el grupo fiscal para la filial residente implica que, de facto, los resultados de ésta estén exentos en sede de la matriz, sin que se elimine su posibilidad de deducir los gastos vinculados a la participación en la filial; sin embargo, la participación en la filial situada en otro Estado de la UE determina que se reduzca el importe de los dividendos exentos en un 5 por 100, que está sujeto a tributación, ocasionando una desventaja que no tiene ningún vínculo directo con otro beneficio.

Por último, el TJUE desechó también el argumento de que la limitación de la exención de los

MARTÍN, A., CARRASCO, F. y GARCÍA, A., “Jurisprudencia Tributaria del TJUE”, *Civitas, Revista Española Derecho Financiero*, nº 169, 2016

dividendos al 95 por 100 de su importe para los procedentes de filiales de la UE pueda quedar justificada porque el art. 4.2. de la Directiva Matriz-Filial permite esta posibilidad. Como es jurisprudencia reiterada, las potestades que la citada Directiva confieren a los Estados miembros deben ser ejercidas con respeto a las libertades fundamentales.

La importancia de la presente sentencia se encuentra en la comparabilidad que establece entre la situación de integración de una filial (residente) en un grupo de consolidación y la filial no residente no integrada en el mismo, de manera que las desventajas que puedan derivarse de esta situación pueden ser sometidas a escrutinio del TJUE. Al mismo tiempo, la STJUE aprovecha para limitar el alcance del pronunciamiento de la STJUE X Holding, afirmando que la misma sólo se refiere a las pérdidas de las filiales extranjeras, pero no necesariamente a otras cuestiones. Aprovecha el TJUE, en consecuencia, para reducir el impacto de tal sentencia que fue duramente criticada por la doctrina.

3.2. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de septiembre de 2015, *Miljoen, X y Société Generale, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608.*

Materias tratadas: Libre circulación de capitales – Comparabilidad de la situación de residentes y no residentes cuando ambos están sometidos al mismo impuesto sobre dividendos que, para los residentes, es un impuesto a cuenta del IRPF o del IS – Delimitación de los parámetros de comparabilidad y de la diferencia de carga impositiva: se debe tomar como referencia un período anual, la totalidad de los dividendos recibidos del país de la fuente, y las exenciones o gastos que pueden deducir los residentes y no los no residentes (aunque los gastos son sólo los directamente conectados con el cobro de un dividendo) – Posibilidad de que un CDI permita justificar la discriminación operada en el Estado de la fuente como consecuencia de la deducción del impuesto discriminatorio en el Estado de residencia: tal justificación sólo opera cuando la imputación en el Estado global sea íntegra, no ordinaria, por el importe total pagado en el Estado de la fuente – Limitación del ‘dual country approach’.

Hechos: Los tres casos planteados presentan unos hechos muy similares: contribuyentes no residentes, personas físicas y jurídicas, reciben dividendos de participaciones de cartera en sociedades o fondos holandeses y tales distribuciones est n sujetas al impuesto neerlandés sobre los dividendos, exigible al tipo del 15 por 100 (o, sin CDI establece otro, tipo, a ese tipo menor). La particularidad de los casos estriba en el hecho de que el impuesto holandés sobre dividendos se imputaba al impuesto sobre la renta (IS o IRPF) exigido por los Países Bajos a los residentes en su territorio, y, si resultaba superior a este

último, el contribuyente tenía derecho a su devolución. En el caso de las personas físicas, la configuración de la base imponible del IRPF holandés para los rendimientos de capital generaba alguna complicación adicional, ya que en los Países Bajos, las rentas que caen en el conocido como Box 3, se gravan con un sistema especial: los rendimientos se fijan a tanto alzado en el 4 por 100 de la media entre la base del rendimiento al inicio del período impositivo anual y la base del rendimiento al final de ese mismo período impositivo, siempre que dicha media supere el capital exento de impuesto, que asciende a 20.014 euros. La base del rendimiento se minorará en la cuantía de las deudas y el tipo impositivo asciende al 30 por 100. El impuesto sobre dividendos, no obstante, tenía la consideración de pago a cuenta del IRPF holandés. Esto es, tanto en el IRPF como en el IS, el impuesto sobre dividendos era un pago a cuenta, mientras que, para el no residente, el citado tributo era un impuesto definitivo.

Por lo que respecta a la situación personal de los contribuyentes en los tres casos, ésta era la siguiente:

- Sr. Miljoen: Era residente en Bélgica y había percibido en 2007 dividendos sujetos al impuesto sobre dividendos holandés que, a su juicio, debía ser objeto de devolución ya que no le debía corresponder ninguna tributación en los Países Bajos.
- Sra. X: También residente en Bélgica, tenía participaciones en fondos holandeses por las que percibió en 2007 dividendos que sufrieron una retención de 16.105,80 euros por el impuesto neerlandés sobre dividendos. La Sra. X pagó en Bélgica su impuesto sobre la renta a un tipo del 25 por 100 exigido sobre el importe neto de los dividendos (no era posible en Bélgica aplicar un crédito de impuesto por el impuesto pagado en Holanda).
- Société Générale: La sociedad es francesa y en los ejercicios 2000 a 2007 había logrado imputar completamente el impuesto holandés sobre dividendos al impuesto sobre sociedades francés, en 2008, sin embargo, como consecuencia de las pérdidas sufridas, la imputación del impuesto holandés sobre dividendos no fue posible.

Los distintos tribunales holandeses encargados de conocer el recurso plantearon al TJUE si existía, en los casos planteados, una vulneración de la libre circulación de capitales teniendo en cuenta que, de las diversas cuestiones prejudiciales elevadas al TJUE, tienen interés fundamentalmente dos: (1) si el punto de comparación para establecer si existe una discriminación del no residente es sólo el impuesto sobre dividendos holandés, donde todos los contribuyentes, residentes y no residentes, son tratados de igual manera o si deben considerarse conjuntamente los impuestos sobre dividendos y el IS o el IRPF holandés para compararlos con la situación del no residente; (2) en qué condiciones la aplicación de un método de eliminación de la doble imposición en el Estado de residencia, sobre todo, derivado de un

Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición, permitía concluir que la discriminación en el Estado de la fuente estaba justificada por la actuación del Estado de residencia.

Decisión del Tribunal: El TJUE precisó que la determinación de los hechos, esto es, si la carga del no residente y el residente son dispares corresponde al tribunal nacional, que es quien tiene que comprobar si el no residente soporta una mayor carga impositiva que el residente. A estos efectos, no obstante, el TJUE dio las indicaciones oportunas para comprobar si podía existir una restricción a la libre circulación de capitales. En primer lugar, en relación con los contribuyentes personas físicas, el TJUE precisó:

- El período de referencia para hacer la comparación es el año civil, ya que éste es el período relevante en el IRPF holandés.
- Al adoptar el IRPF holandés una metodología que tiene en cuenta el rendimiento global de la totalidad de las acciones, procede considerar en su conjunto la totalidad de las acciones holandesas a estos efectos.
- Al establecer la normativa del IRPF holandés una exención, de forma que sólo se tendrán en cuenta el rendimiento que supere el importe de capital exento (20.014 euros), tal exención deberá poder trasladarse también al no residente ya que no constituye una ventaja fiscal que tenga en cuenta su situación personal.

Para los contribuyentes que son sociedades, el TJUE recordó que es jurisprudencia reiterada que el no residente debe poder deducir los gastos directamente relacionados con los ingresos sometidos a gravamen en el Estado de la fuente. En el caso de los dividendos sólo existirá una relación de este tipo cuando los gastos de que se trate, aun pudiendo estar directamente relacionados con una cantidad abonada con ocasión de una operación de transacción con los títulos valores, guarden también una relación directa con la propia percepción de aquéllos rendimientos. Tal relación no se verifica en los supuestos referidos por el tribunal remitente: la deducción de dividendos incluidos en el precio de adquisición de las acciones no es un gasto, sino que tiene por objeto determinar el precio real de adquisición de las acciones; los costes de financiación o cobertura se refieren a la posesión de acciones como tales, no a la percepción del dividendo. Esta definición estrecha de gastos directamente vinculados puede tener un impacto relevante en la comparación y reducir los casos en los que pueda considerarse que existe discriminación en el Estado de la fuente³.

³ Vid. D. Smit, *The Société Générale Decision: ECJ Assesses Dutch Withholding Tax on Dividends of Non-Resident Corporate Portfolio Investors*, *Derivatives & Financial Instruments*, 2015 (Volume 17), No. 6.

Si teniendo en cuenta estos parámetros, el contribuyente residente y el no residente tienen una carga fiscal diferente puede concluirse que se estaría verificando una restricción a la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE). Como el TJUE apuntó, el art. 65 TFUE exige comprobar que la restricción no esté justificada y pueda considerarse como una discriminación arbitraria antes de concluir que la misma es contraria a la citada libertad. A estos efectos, el TJUE, en primer lugar, razonó sobre la comparabilidad de la situación del residente y el no residente. Es jurisprudencia reiterada que, cuando el Estado de la fuente ejerce su poder tributario sobre los dividendos que recibe el no residente, este último se encuentra en una situación comparable con el residente a la hora de sufrir doble imposición económica, sin que la jurisprudencia *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, pueda resultar aplicable en este caso, habida cuenta de que no estamos ante técnicas de recaudación diferentes, sino, más bien, ante un caso donde el contribuyente residente goza de una ventaja frente al no residente. Es decir, en este caso, la diferencia entre ambos tipos de contribuyentes no puede justificarse en atención al art. 65.1.a) TFUE.

Inmediatamente después, el TJUE analizó si la existencia de CDIs con los Estados de residencia de los contribuyentes (Bélgica y Francia) puede justificar la discriminación identificada en Holanda. A estos efectos, el TJUE recordó que es jurisprudencia reiterada que un Estado miembro no puede alegar una ventaja concedida de manera unilateral por otro Estado para neutralizar una discriminación, pero no puede descartarse que un Estado miembro consiga garantizar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho de la UE celebrando un CDI con otro Estado miembro. La novedad de este caso es que el TJUE aclara cuándo el CDI puede servir para neutralizar en el Estado de residencia la discriminación del Estado de la fuente: la discriminación en el Estado de residencia sólo desaparece en caso de que el impuesto retenido en la fuente pueda deducirse en su totalidad del impuesto debido en el otro Estado miembro. Esto es sólo una imputación íntegra en el Estado de residencia del impuesto total efectivamente pagado en la fuente puede contribuir a eliminar la discriminación allí causada.

En los casos considerados, está claro que la Sra. X no puede en Bélgica deducir en la cuota de su IRPF el impuesto pagado en Holanda sobre los dividendos, ya que Bélgica sólo admite la deducción en la base imponible, por lo que Holanda no puede invocar el CDI con Bélgica para justificar la discriminación que causa su legislación. En el caso de *Société Générale*, la restricción alegada resulta totalmente neutralizada en Francia en los años 2000 a 2007, pero en 2008 tal sociedad tuvo pérdidas en Francia. A estos efectos, el TJUE verificó que el art. 24.B.letra b) CDI Holanda-Francia regula el método de

imputación ordinaria, por lo que podría perfectamente ocurrir que no se hubiera neutralizado el impuesto holandés en este ejercicio y que la discriminación no esté justificada por el CDI, situación que corresponde verificar al tribunal nacional. El TJUE, sin embargo, rechazó pronunciarse sobre si un ‘carry-forward’ del crédito fiscal a ejercicios futuros podía también compensar la discriminación causada por el Estado de la fuente al considerar que se trataba de una cuestión hipotética. Al no haber alegado el Gobierno neerlandés o los tribunales remitentes ninguna exigencia imperativa, no cabía hacer ninguna consideración a este respecto.

La STJUE que comentamos, como se anunciaba al comienzo, supone una evolución y aclaración de una teoría que hemos criticado en estas páginas, el llamado ‘dual country approach’ según el cual la discriminación causada en un Estado puede ser compensada en otro si así lo garantiza un CDI. Lo cierto es que la operatividad de esta doctrina queda reducida fuertemente con la sentencia ahora reseñada, por cuanto exige para su aplicación que el Estado de residencia conceda una imputación íntegra (no ordinaria como regulan los CDIs y el MC OCDE) del impuesto pagado en el Estado de la fuente. Si se tiene en cuenta que, normalmente, el impuesto a pagar en el Estado de residencia se calcula sobre rentas netas y que el método habitual de imputación ordinaria limita el crédito de impuesto (deducción por doble imposición internacional) al importe del impuesto pagado en residencia, será normal que el impuesto discriminatorio en la fuente no quede compensado en el Estado de residencia. Con ello, el TJUE está, en la práctica, limitando de manera drástica la operatividad práctica del ‘dual country approach’. A nuestro juicio, esto no supone una condena del método convencional o unilateral de crédito de impuesto (‘foreign tax credit’) en su modalidad de imputación ordinaria, ya que, desde la perspectiva del Estado de residencia, tal sistema podría justificarse sobre la base de exigencias imperativas de interés general (reparto equilibrado del poder tributario). Simplemente, allí donde exista imputación ordinaria no estará justificada la discriminación operada en el Estado de la fuente.

3.3. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 6 de octubre de 2015, IFN-Holding AG e IFN Beteiligungs GmbH, C-66/14, EU:C:2015:661.

Materias tratadas: Libertad de establecimiento y ayudas de estado – Incompatibilidad con la libertad de establecimiento de una norma austriaca que admite en el IS la amortización del fondo de comercio financiero en relación con filiales residentes (integradas en grupos definidos en la ley interna) pero no en relación con adquisición de participaciones en entidades no residentes – No justificación de la medida por la exigencia imperativa relativa al reparto equilibrado del poder tributario o la coherencia del sistema

fiscal – Desestimación de la cuestión relativa a la consideración de la medida como ayuda de estado.

Hechos: Según la legislación austriaca, la sociedad matriz residente en Austria que forma un grupo con una filial también residente como consecuencia de la adquisición de la participación en ella podía amortizar el fondo de comercio financiero, con el límite del 50 por 100 del coste (fiscal) de adquisición de la participación. Con esta legislación, la sociedad IFN Holding (y anteriormente la entidad luego absorbida por ésta, CEE Holding) no podían amortizar el fondo financiero derivado de la adquisición de una participación en una sociedad eslovaca. Sin embargo, en sus declaraciones por Impuesto sobre Sociedades de los años 2006 a 2010 IFN Holding y CEE Holding procedieron a amortizar el fondo de comercio financiero vinculado con la participación en la citada entidad. Tal amortización fue denegada por la Administración austriaca, por lo que IFN acudió a los tribunales austriacos alegando que la normativa del IS reguladora de la amortización del fondo de comercio vulneraba la libertad de establecimiento del TFUE. En primera instancia, sus pretensiones fueron estimadas, por lo que la Administración tributaria austriaca recurrió esta decisión. En segunda instancia, el órgano jurisdiccional decidió acudir al TJUE por la vía de la cuestión prejudicial para conocer si la normativa controvertida vulneraba el art. 107 TFUE por ser una ayuda de estado, al estar limitada la amortización a las adquisiciones de participaciones en entidades nacionales y si podía vulnerar la libertad de establecimiento (art. 49 y 54 TFUE).

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE desestimó por inadmisibles las cuestiones prejudiciales relativas a si la amortización del fondo de comercio financiero podía constituir una ayuda de estado fundándose en dos motivos: que un deudor de un tributo, con carácter general, no puede invocar que una medida fiscal es una ayuda de estado para eludir el pago de un tributo (STJUE *Air Liquide*, C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403, ap. 43) y no está acreditado que la respuesta a esta cuestión prejudicial sea necesaria para resolver el litigio pendiente. Contrasta esta posición con la defendida por la AG, quien, además, concluyó que la medida controvertida no debía ser considerada como ayuda de estado. Aparte de ciertas cuestiones procedimentales, muy probablemente, el TJUE tuvo en cuenta que la misma situación pero a la inversa (amortización del fondo de comercio financiero más favorable para adquisición de participaciones extranjeras) se verifica en dos casos apelados ante el TJUE por la Comisión y que generaron sentencias controvertidas del TGUE relativas al art. 12.5 TRLIS española (STGUE *Banco Santander/ Comisión*, T-399/11, EU:T:2014:938 y *Autogrill/Comisión*, T-219/10, EU:T:2014:939).

Por lo que respecta a la infracción de la libertad de establecimiento, lo cierto es que la sentencia reseñada es muy similar en su razonamiento a la STJUE *Groupe Steria* comentada más arriba. El tratamiento diferenciado de las adquisiciones de participaciones en sociedades residentes o no residentes, a juicio del TJUE, constituía un obstáculo a la libertad de establecimiento. A la vista del objetivo perseguido por la normativa austriaca (fomentar la constitución de grupos societarios), no puede decirse que sea distinta la situación de la constitución de un grupo de sociedades residentes o de una sociedad residente con una no residente. Esta situación no se desvirtúa por el hecho de que Austria no pueda gravar los beneficios de la filial no residente, ya que la normativa austriaca no vincula la amortización del fondo de comercio financiero a que la filial adquirida tenga beneficios o pérdidas, por lo que puede perfectamente ocurrir que la adquisición de una filial no genere ingresos por IS a Austria y, al mismo tiempo, la matriz se esté amortizando el fondo de comercio financiero.

Tampoco consideró el TJUE que operara ninguna exigencia imperativa. En primer lugar, en relación con el reparto equilibrado del poder tributario, la concesión de la amortización del fondo de comercio financiero sólo está vinculada al gravamen de la sociedad matriz, con independencia de que se graven o no los beneficios de la filial, por lo que difícilmente puede decirse que afecte al ejercicio de la potestad tributaria sobre la filial ni, en consecuencia, al reparto de la potestad tributaria entre Estados.

La misma suerte corrió la alegación austriaca de la necesidad de justificar la norma controvertida sobre la base de la exigencia imperativa consistente en la preservación de la coherencia del sistema fiscal. El TJUE no apreció la existencia de ninguna relación directa entre la ventaja (amortización del fondo de comercio financiero) y la imputación a la matriz del resultado de la filial (aún suponiendo que tuviera beneficios y no pérdidas). Tal relación directa tampoco existía entre la ventaja fiscal y el hecho de que se someta a tributación la plusvalía posterior derivada de la enajenación de la misma, mientras que en la enajenación de la participación de una entidad no residente no existía ninguna plusvalía gravable. A estos efectos, el TJUE precisó que la amortización del fondo de comercio financiero era inmediata mientras que la tributación de la plusvalía por enajenación era algo remoto y aleatorio, ya que, por lo general, las participaciones estratégicas se mantienen a largo plazo. Además, tampoco se concedía la opción de la amortización a la participación en la entidad no residente incluso cuando el contribuyente optara por sujetar a tributación la plusvalía que obtuviera como consecuencia de la enajenación de la participación. Igualmente, no cabe entender que tenga cabida en la coherencia del sistema fiscal el argumento de que no cabe deducir gastos vinculados a una participación que no tributa ya que este razonamiento se ha desechado en la exigencia imperativa relativa al reparto

equilibrado del poder tributario.

La STJUE que comentamos se muestra continuista con la línea de jurisprudencia relativa a incentivos fiscales, de manera que no cabe tratar de manera más favorable inversiones nacionales con respecto a las realizadas en otros Estados de la UE y en relación con la jurisprudencia sobre grupos societarios, al seguir la misma línea que la STJUE *Group Steria*, comentada más arriba. No resuelve el caso planteado el punto de mayor interés, relativo a si la distinción entre inversión en entidades residentes y no residentes generaba una ayuda de estado, una cuestión que deberá resolver el TJUE en el futuro, en concreto, en el recurso contra las STGUE *Autogrill* y *Banco de Santander* más arriba citadas, vinculadas con el antiguo art. 12.5 TRLIS, que contenía una norma muy parecida a la austriaca pero incentivadora, en este caso, de la inversión en entidades no residentes.

3.4. Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 19 de noviembre de 2015, Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765.

Materias tratadas: Libre circulación de personas – No vulneración de la misma cuando al no residente se le concede la opción de tributar como residente y en el régimen aplicable a los no residentes no se le concede una deducción por intereses que sí se aplica en el régimen de los contribuyentes residentes: aplicación de la jurisprudencia *Schumacker* y matización de *Gielen*.

Hechos: La Sra. Hirvonen, tras su jubilación en Suecia, estableció en el año 2000 su residencia habitual en Finlandia. Sus ingresos son exclusivamente una pensión de fuente sueca, una renta vitalicia y un subsidio por enfermedad. Durante el año de que se trata (2005), en Finlandia incurrió en gastos relativos a los intereses abonados por un préstamo inmobiliario. De acuerdo con el CDI entre Finlandia y Suecia, las rentas de la Sra. Hirvonen estaban sujetas a tributación exclusivamente en Suecia, y, puesto que no tenía rentas gravables en Finlandia, no pudo deducir los intereses del préstamo inmobiliario que tenía en este país. En 2005, la Administración sueca gravó los ingresos de la Sra. Hilvonen en el Impuesto sobre la renta sueco sin otorgarle la posibilidad de deducir los intereses del préstamo de su casa en Finlandia. Tras la STJUE *Wallentin* (C-169/03, EU:C:2004:403), Suecia modificó su legislación en 2005 de manera que los contribuyentes no residentes tienen la posibilidad de elegir entre el régimen general del impuesto y el régimen aplicable a los no residentes, basado este último en una retención en la fuente del 25 por 100 sobre el ingreso bruto, aunque en el caso de las pensiones se aplicaba el mismo mínimo exento que a los residentes. La Sra. Hilvonen, sin embargo, rechazó ser gravada como un residente, ya

que ello hubiera supuesto para ella una mayor carga impositiva. No obstante, reclamó la posibilidad de deducir los intereses en el régimen de no residentes. En este sentido, la Sra. Hilvonen reclamó que la no deducción de los intereses en Suecia en el régimen de no residentes podía vulnerar el Derecho de la UE. En segunda instancia, la Sra. Hilvonen consiguió que le reconocieran los intereses como gasto deducible y la Administración tributaria recurrió en casación. El Tribunal Supremo de lo Contencioso sueco se dirigió al TJUE para conocer si la normativa sueca podía ser incompatible con la libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE) incluso cuando se concedía al contribuyente el derecho a optar entre dos regímenes distintos, el propio de los residentes y el propio de los no residentes. Para el Tribunal remitente, la situación del caso concreto era distinta a la que se dio en la STJUE *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148 ya que el presente asunto no se refiere a una ventaja específica, como en aquél, que pudiera ser discriminatoria, sino a la opción entre dos regímenes totalmente diferentes que está en manos del no residente (gravamen como residente o como no residente).

Decisión del Tribunal: El TJUE precisó, con carácter preliminar, que la Sra. Hirvonen no era un trabajador, sino un pensionista, y que, realmente, podía invocar el art. 21 TJUE, su derecho a la libre circulación como ciudadana de la Unión, y no tanto la libre circulación de trabajadores. El TJUE reafirmó la controvertida jurisprudencia *Schumacker*, en el sentido de que la situación de residentes y no residentes no es por lo general comparable más que cuando el Estado de residencia no puede tomar en consideración las circunstancias personales y familiares, en cuyo caso corresponderá hacerlo al Estado donde obtiene la renta. Tal razonamiento, reiteró el TJUE, se aplica a todas las ventajas fiscales relacionadas con la capacidad contributiva del no residente que no se tienen en cuenta ni en el Estado de residencia ni en el Estado de empleo (vid. la STJUE *Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, ap. 34) y, de la misma forma, en una situación en la que los ingresos imposables consisten en una pensión de jubilación (*Turpeinen*, C-520/04, EU:C:2006:703, ap. 29).

En la situación de la Sra. Hirvonen, estaba claro que Suecia debía tener en cuenta su situación personal y familiar (excepción a la regla general de *Schumacker*). A juicio del TJUE, Suecia había optado por dos sistemas para adaptarse a la jurisprudencia *Wallentin*, un sistema simplificado de gravamen del no residente en el que se aplica un tipo inferior al aplicado a los contribuyentes residentes sobre una base íntegra y con un sistema de retención que pretende que los no residentes no sean tratados de manera más onerosa que los residentes y una opción por tributar como si fueran residentes. Para el TJUE, ésta es la circunstancia que distingue el asunto principal del caso *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), ya que en este último se discutía la compatibilidad con el Derecho de la UE de una ventaja fiscal que podía ir

principalmente en detrimento de los contribuyentes no residentes, aunque estos últimos también tuvieran la opción de ser tratados como residentes. En este caso, el TJUE explicó que la posibilidad de elegir entre un régimen discriminatorio y otro que no lo es no excluye los efectos discriminatorios del primero de los dos regímenes fiscales, lo cual generaría una infracción al art. 49 TFUE. Es decir, en *Gielen* un régimen nacional que restringía la libertad de establecimiento sigue siendo incompatible con el Derecho de la UE aunque su aplicación sea facultativa, ya que la aplicación del régimen facultativo no neutraliza la existencia de la discriminación.

En el caso planteado, sin embargo, razonó el TJUE que el régimen de retención en la fuente para no residentes, globalmente considerado, es más favorable que el régimen aplicable a los residentes y supone para el no residente menores esfuerzos que el régimen de declaración como residente. En línea con lo declarado en *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340), el TJUE apuntó que un sistema, aplicable a los no residentes, en el que se grava el rendimiento íntegro y se aplican tipos impositivos fijos es compatible con el Derecho de la UE siempre y cuando el resultado de aplicar las escalas progresivas sobre ingresos netos a los que se hayan aplicado reducciones generales (sistema aplicable a los residentes) no sea superior al obtenido en el primer caso (no residentes). En este contexto, el TJUE concluyó que la Sra. Hirvonen, al resultar gravada de manera más favorable en el sistema de los no residentes que si hubiera sido considerada como residente, no puede reclamar que en este sistema se le produce un resultado desfavorable porque no se le concede la deducción de intereses inmobiliarios. Como Suecia defendía, la denegación de la deducción por intereses, prosiguió el TJUE es inherente al sistema de imposición de los no residentes, que tiene por objeto simplificar la gestión y facilitar la situación del no residente. En este sistema, la Administración no debe conocer su situación personal y familiar y el contribuyente no tiene ni siquiera que presentar una autoliquidación del impuesto. Es, entonces, consustancial al sistema de tributación de los no residentes que no se tengan en cuenta ciertos gastos. El TJUE no, obstante, condicionó esta conclusión a que el sistema no produzca con carácter general una carga tributaria para el no residente mayor que la exigible a los residentes.

La STJUE ahora reseñada sigue la senda marcada por las sentencias relativas a la toma en consideración de las circunstancias personales y familiares y, en este sentido, es igualmente confusa. A primera vista es difícilmente compatible con *Gielen* y *Gerritse*, ya que en ambas sentencias se consideró como discriminatorio el no conceder al no residente ciertas reducciones en la base imponible en la primera y las deducciones de gastos de la base imponible en la segunda. Es decir, no se entiende por qué razón ahora el TJUE considera globalmente el sistema de tributación de los no residentes mientras que en los

dos casos citados (además de otros muchos) se fija sólo en la ventaja concedida a los residentes que no se extiende al no residente, no al sistema global de gravamen del no residente. La explicación a este distinto planteamiento probablemente se encuentre en que el TJUE considera que la deducción de intereses vinculada a un préstamo hipotecario está vinculada a las circunstancias personales y familiares del contribuyente a las que se aplica la regla *Schumacker* en el sentido de que el Estado de la fuente sólo debe tenerlas en cuenta en circunstancias determinadas definidas en la jurisprudencia. De ahí que los intereses no sean tratados como las reducciones de *Gielen* o los gastos de *Gerritse*. Como ya hemos reiterado en esta sección, la jurisprudencia *Schumacker* es más que discutible, y la sentencia ahora reseñada aviva la polémica sobre la misma y sus conclusiones son igualmente cuestionables: normalmente todo sistema de imposición de los no residentes trata de simplificar su situación por el escaso contacto que tienen con el Estado donde obtienen la renta, y esto es aplicable tanto a las ventajas fiscales vinculadas a circunstancias personales como a las que no lo están (v.gr. deducción de gastos, reducciones en la base, incentivos etc.). Es decir, la STJUE ahora reseñada siembra la duda de si la jurisprudencia que establece implica que se han reconsiderado las formas de comparar la situación entre residentes y no residentes en relación con normas que no traten de tener en cuenta las circunstancias personales y familiares. No es probable que así sea (vid. más arriba las consideraciones del TJUE en *Miljoen*), pero lo cierto es que la sentencia no es ni mucho menos clara.

3.5. Sentencias en materia de impuestos directos reseñadas de forma más breve

La STJUE de 17 de septiembre de 2015, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612, considera incompatible con la libre circulación de capitales el régimen austriaco aplicable a las fundaciones privadas, según el cual las donaciones que, en el caso concreto considerado, la fundación efectuaba procedentes de rentas del capital / venta de participaciones estaban sujetas a un impuesto provisional como consecuencia de que se habían realizado a no residentes y no estaban sujetas a tributación en Austria por efecto de la aplicación de los Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición. Si la donación se hubiera realizado a favor de una persona residente en Austria, tal impuesto provisional, cuya devolución podía exigirse como muy tarde en el momento de disolución de la fundación, no se habría aplicado. La finalidad de este impuesto provisional era compensar, al menos temporalmente, el hecho de que, cuando el beneficiario de la donación era no residente y se aplicaba un Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición, Austria no podía someter a gravamen las donaciones, al caer éstas en el ámbito del equivalente al art. 21 MC OCDE. El TJUE, como cabía esperar, declaró que la norma austriaca controvertida generaba una restricción a la libertad de

movimiento de capitales y, quizás, las consideraciones más relevantes de la sentencia están en los fundamentos jurídicos dedicados a las exigencias imperativas de interés general, por cuanto añade algún matiz de interés. Austria había invocado el reparto equilibrado del poder tributario, la existencia de un sistema de imposición única en la relación fundación-socio y la coherencia del sistema tributario.

Con respecto al reparto equilibrado del poder tributario, el TJUE consideró que no podía concurrir esta causa de justificación. Esta causa, que persigue que los Estados miembros puedan evitar comportamientos que comprometan el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con actividades en su territorio, no puede apreciarse en el caso concreto, ya que Austria ha renunciado, a través de un Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición, a su potestad tributaria sobre el beneficiario de las donaciones. Dado que Austria renunció a su potestad tributaria sobre el beneficiario, no puede ahora invocar la creación de un impuesto provisional para intentar gravar a la fundación en conexión con distribuciones a personas que no tributan en Austria por aplicación de un CDI, que Austria, por otra parte, aceptó libremente.

En relación con el principio de imposición única, el TJUE recordó que no se ha aceptado como causa de justificación plena que un Estado imponga gravámenes a un contribuyente para compensar la imposibilidad de imponer una carga fiscal a otro contribuyente. Cuando en virtud de la existencia de un CDI, el beneficiario de la donación no resulta gravado, el intento del gravamen compensatorio al contribuyente que realiza la actividad transnacional vinculada –la fundación que hace la donación— estaría ocasionando una restricción por el mero hecho de que se pierden ingresos tributarios en el Estado de residencia de la fundación (el TJUE equiparó la situación con el caso *Argenta*, C-350/11, EU:C:2013:447; y con el caso *Cadbury Schweppes*, C-196/04, EU:C:2006:544, donde la tributación menor de la filial no residente no justifica, por sí misma, un trato fiscal menos favorable a la sociedad matriz). Además, en el caso austriaco la provisionalidad del impuesto exigido a la fundación tampoco garantiza la imposición única de manera definitiva.

Por último el TJUE tampoco estimó que concurriera la justificación relativa a la coherencia del régimen fiscal nacional al no existir una relación directa entre una ventaja fiscal y la compensación de esa ventaja con un gravamen determinado. Tal relación no existe cuando se trata de gravámenes distintos o el trato fiscal es dispensado a contribuyentes diferentes, como es el caso austriaco (gravamen de la fundación-gravamen del beneficiario de la donación). Además, la exención para el beneficiario se puede modular en función de cada CDI y la desventaja a la fundación es necesariamente temporal, lo que hace pensar

que la conexión entre ventaja-desventaja tampoco es directa.

La STJUE (Sala Sexta) de 29 de octubre de 2015, *Comisión / Bélgica*, C-589/14, EU:C:2015:736, declaró que la legislación belga según la cual los intereses que correspondan a créditos representados en títulos de origen belga están gravados por el impuesto sobre rendimientos del capital mobiliario cuando están depositadas en instituciones financieras de otros Estados miembros de la UE distintos de Bélgica o del EEE, pero, sin embargo, están exentas del citado impuesto cuando se depositan en instituciones financieras establecidas en Bélgica, vulneran la libre prestación de servicios del TFUE (art. 56) y del Acuerdo del EEE (art. 36).

La STJUE de 19 de noviembre de 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766 se ocupa de determinar la compatibilidad entre el CDI Alemania-Suiza con los acuerdos entre la UE y Suiza relativos a la libre circulación de personas. Tal CDI contenía disposiciones peculiares según las cuales cuando un residente y nacional alemán cambiaba su residencia a Suiza podía continuar siendo gravado como un residente en Alemania, deduciendo en la cuota el impuesto suizo exigido. Por el contrario, un nacional suizo en la misma situación, que cambia su residencia a Suiza no estaría sujeto al IRPF alemán plenamente, ya que, en el caso de ser un trabajador fronterizo, se beneficiaría de las disposiciones del CDI a estos efectos. El Sr. Bukovansky reclamó que tal tratamiento diferenciado constituía una discriminación por razón de la nacionalidad. El TJUE repitió su idea básica desde la STJUE *Gilly* en el sentido de que el reparto de jurisdicción tributaria que realizan los CDIs no es cuestionable, sino, más bien, el ejercicio de tal potestad tributaria, en virtud del reparto hecho, es lo que puede generar discriminaciones contrarias al Derecho de la UE. A juicio del TJUE, sin embargo, en este caso, no se verificaba ninguna discriminación ya que el cambio de residencia del Sr. Bukovansky no determinaba que fuera tratado de manera distinta a cualquier residente en Alemania y no podía pretender compararse con la tributación de un nacional suizo en las mismas condiciones (que realiza el cambio de residencia desde Alemania a Suiza y que tendría otro régimen tributario). El hecho de que el nacional suizo y el nacional alemán que cambian su residencia desde Alemania a Suiza tengan un tratamiento dispar se deriva, a juicio, del TJUE del reparto de jurisdicción tributaria que realizan los Estados parte del CDI. Conviene tener en cuenta que el Acuerdo entre Suiza y la UE sobre circulación de trabajadores contiene una salvaguardia según la cual los convenios de doble imposición entre los Estados miembros de la UE y la confederación suiza no se verán afectados por las disposiciones del acuerdo, lo cual puede explicar que, en el caso concreto, el TJUE simplemente se ocupara de verificar que no existía un obstáculo a la libre circulación de trabajadores para el nacional alemán que traslada su residencia a Suiza y tal

obstáculo no existía al no sufrir un mayor gravamen que el nacional alemán que hubiera mantenido su residencia en Alemania. Si bien el resultado y la decisión pudieran parecer discutibles, debe tenerse en cuenta, a estos efectos, que las disposiciones del CDI que generaban la sujeción a tributación en Alemania tras el cambio de residencia que cuestionaba el Sr. Bukovansky no son las usualmente encontradas en el MC OCDE y probablemente se explican por la peculiaridad suiza en términos de imposición sobre la renta de ciertos residentes personas físicas (procede recordar que impuestos de salida de este tipo han sido aceptados por el TJUE, vid., por ejemplo, la STJUE *Van Hilten*, C-513/03, EU:C:1998:221). Al mismo tiempo, no debe olvidarse que se trata de un caso de discriminación inversa en el que Alemania ha decidido tratar a sus propios nacionales de manera menos favorable que a los nacionales del otro Estado contratante. Este tipo de casos de discriminación inversa suele dejarse por el TJUE para ser tratados conforme al principio de igualdad nacional, aunque no siempre los TC nacionales los han protegido. Está por ver, si el TJUE dará a la Carta Europea de Derechos Fundamentales, en concreto al art. 21 (no discriminación) eficacia suficiente para proteger este tipo de supuestos de discriminación inversa, algo que parece poco probable a la vista de su jurisprudencia tradicional y el ámbito de aplicación de la propia Carta.

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

4.1. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering Klaipėda*, C-526/13, EU:C:2015:536.

Materias tratadas: IVA – exención de entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar – entregas de intermediarios que contratan en nombre propio.

Hechos: Fast Bunkering Klaipėda (en adelante, FBK) es una sociedad lituana que se dedica al avituallamiento de combustible a buques afectados a la navegación en alta mar. Esta sociedad adquiría combustible procedentes de Estados terceros y los almacenaba en Lituania en el régimen de depósito aduanero, de modo que el pago del IVA quedaba en suspenso hasta que se produjera un despacho a libre práctica en el territorio aduanero de la UE. En la práctica, FBK no contrataba el suministro de combustible directamente con los navieros que explotaban los buques, sino que lo hacía con intermediarios, establecidos en distintos Estados, que actuaban en nombre propio, y a los que FBK facturaba. Así, normalmente, cuando un naviero necesitaba combustible contactaba con alguno de estos intermediarios, señalando el puerto, el buque y la cantidad aproximada de combustible. A continuación,

el intermediario realizaba el pedido de combustible a FBK. Esta sociedad retiraba el combustible del depósito aduanero y lo cargaba directamente en los tanques de combustible de los buques, de modo que el intermediario en ningún momento recibía físicamente el combustible. Posteriormente, una vez que FBK podía determinar con exactitud la cantidad de combustible suministrado, facturaba al intermediario sin repercutir el IVA, puesto que consideraba que la entrega estaba exenta por tratarse de un avituallamiento a un buque afectado a la navegación en alta mar. Por último, el intermediario facturaba el combustible al naviero.

Como consecuencia de una inspección tributaria, la Administración tributaria lituana consideró que esas entregas de combustible no estaban exentas ya que era necesario que las entregas se realizaran directamente al naviero y exigió así a FBK el IVA correspondiente. La sociedad lituana recurrió y en segunda instancia el asunto llegó a la Comisión de Litigios Tributarios. Este órgano, que tiene naturaleza jurisdiccional, consideró que existían dudas en cuanto a la aplicación de la exención prevista en el art. 148.a) de la Directiva IVA, referida a las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar. Por un lado, la Sentencia del TJUE en el asunto *Velker*, C-185/89, había determinado que la exención del art. 148.a) de la Directiva IVA sólo puede aplicarse en la última fase de la cadena de comercialización de los bienes, cuando se entregan al naviero, puesto que la aplicación en fases anteriores exigiría que los Estados miembros pusieran en práctica mecanismos de control y vigilancia para asegurarse del destino definitivo de los bienes. Posteriormente, el TJUE adoptó un enfoque más laxo, en el asunto *A*, C-33/11 (núm. 156 *REDF*), aunque referido a las entregas de aeronaves utilizadas esencialmente en el tráfico internacional [art. 148.f) de la Directiva]. En esta sentencia, el TJUE determinó que era posible aplicar la exención en entregas anteriores a la última fase de comercialización, teniendo en cuenta la naturaleza del bien de que se trata y las formalidades de registro y autorización a las que se subordina la explotación de una aeronave de este tipo, por lo que la exención no implicaba para los Estados ni para los operadores excesivas complicaciones. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional lituano preguntó al TJUE si también sería aplicable la exención del art. 148.a) de la Directiva IVA al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar cuando se conoce con antelación el destino definitivo de los bienes, ha quedado debidamente demostrado en el momento de la entrega y se han presentado pruebas de tales circunstancias a la Administración tributaria.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su argumentación ratificándose en la conclusión establecida en el asunto *Velker*, y así reitera que la exención prevista en el art. 148.a) no puede extenderse a las

entregas de bienes efectuadas en una fase anterior de comercialización, puesto que lejos de suponer una simplificación administrativa, supondría la necesidad de establecer mecanismos de vigilancia y control para verificar el destino definitivo de los bienes. Concluye también el TJUE que la entrega realizada a un intermediario, en nombre propio, sería una entrega distinta de la efectuada al naviero, por lo que no tiene lugar en la última fase de comercialización y, en consecuencia, en principio, no estaría exenta.

En cuanto a la aplicación de la jurisprudencia del asunto *A*, el TJUE rechaza una eventual analogía, puesto que las exenciones previstas en las letras a) y f) del art. 148 de la Directiva IVA se refieren a bienes con naturaleza radicalmente distintas. El TJUE subraya que en el caso *A* se tuvo en cuenta la existencia de normas comunes para la matriculación de aeronaves y la autorización de vuelos. Sin embargo, no existen en los Estados miembros normas comunes que garanticen la utilización efectiva de los bienes de avituallamiento por los buques afectados a la navegación en alta mar.

No obstante, desde el apartado 47 de la sentencia, el TJUE da un giro a su razonamiento y abre la puerta a una posible exención, con base en los fundamentos expuestos con más amplitud por la Abogado General SHARPSTON. Así, el TJUE diferencia, por un lado, la transmisión en términos jurídicos de la propiedad del combustible, que debe analizarse según las reglas de derecho interno; y por otro, la transmisión del poder de disposición con las facultades atribuidas a su propietario, que se determina según el Derecho de la UE, y que implica la realización de una “entrega de bienes” sujeta a IVA que, cumpliendo los requisitos del art. 148.a) de la Directiva, resultaría exenta. El TJUE resalta que FBK cargaba el combustible directamente en los buques y que sólo entonces podía determinar la cantidad exacta del mismo y facturar a los intermediarios. Por tanto, es posible que la transmisión de la propiedad a los intermediarios no se produzca hasta el momento en que finaliza la carga. A partir de entonces, los intermediarios, aunque sean los propietarios formales del combustible, no pueden disponer del mismo, y son, en cambio, los navieros quienes están facultados de hecho para disponer del combustible como si fueran sus propietarios. Si resulta así, el TJUE considera que las operaciones realizadas por un operador como FBK no pueden calificarse como entregas a intermediarios que contratan en nombre propio, sino que deberían considerarse entregas realizadas directamente a los navieros que explotan los buques y, como tales, susceptibles de acogerse a la exención del art. 148.a) de la Directiva.

En España, la exención de entregas de productos de avituallamiento para este tipo de buques se establece en los arts. 22.Tres LIVA y 10 RIVA. En la regulación española se exige que tales productos “se adquieran por los titulares de la explotación de dichos buques”. A la luz de esta sentencia, la

MARTÍN, A., CARRASCO, F. y GARCÍA, A., “Jurisprudencia Tributaria del TJUE”, *Cívitas, Revista Española Derecho Financiero*, nº 169, 2016

adquisición debería interpretarse no como una transmisión formal de la propiedad, sino como la transmisión del poder de disposición del bien con las facultades atribuidas a su propietario.

4.2. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wroclaw, C-276/14, EU:C:2015:635.

Materias tratadas: IVA – sujetos pasivos – entes públicos – no sujeción – requisito de independencia de la actividad económica.

Hechos: El Ayuntamiento polaco de Wroclaw solicitó al Ministro de Hacienda dictámenes vinculantes para que aclarara si las entidades integradas en el presupuesto municipal, como escuelas, centros culturales o servicios de policía, debían considerarse sujetos pasivos de IVA, distintos del propio Ayuntamiento, cuando realizan actividades económicas que están sujetas al IVA. El Ministro consideró que tales entidades, en efecto, tenían la condición de sujetos pasivos. Sin embargo, el Ayuntamiento de Wroclaw consideraba lo contrario y recurrió esos dictámenes. El asunto llegó al Tribunal Supremo Administrativo de Polonia. Este Tribunal concluyó que, analizando el derecho nacional, una entidad integrada en el presupuesto municipal no era sujeto pasivo del IVA debido a la falta de autonomía en el ejercicio de la actividad económica. Sin embargo, desde la óptica del Derecho de la UE, este Tribunal dudaba de si puede llegarse a la misma conclusión, a la vista de los arts. 9.1 y 13 de la Directiva IVA. Recordemos que el art. 9.1 de la Directiva considera sujetos pasivos a quienes realicen de forma independiente alguna actividad económica, mientras que el art. 13 de la Directiva se refiere a los entes públicos y señala que éstos no tendrán la condición de sujetos pasivos en relación a las actividades en las que actúen como autoridades públicas, salvo que esa consideración suponga distorsiones significativas de la competencia. Así, el Tribunal Supremo polaco acordó elevar una cuestión prejudicial al TJUE y preguntó si a la luz de los arts. 4.2 TUE (principio de autonomía institucional) y del art. 5.3 TUE (principio de subsidiariedad), una entidad organizativa municipal puede ser considerada sujeto pasivo de IVA “si desempeña actividades en calidad distinta de la de autoridad pública en el sentido del art. 13 de la Directiva IVA, aunque no se ajuste al requisito del carácter independiente” del art. 9.1 de la Directiva.

Decisión del Tribunal: Aunque la pregunta del Tribunal Supremo polaco no es muy clara, el punto central de la discusión es si las entidades municipales consideradas desarrollan su actividad de forma independiente para tener así la condición de sujetos pasivos de IVA, de forma separada al Ayuntamiento en el cual se integran. Hasta el momento, la jurisprudencia del TJUE ha dejado claro que el art. 9 de la

Directiva contiene una definición general de sujeto pasivo, de carácter amplia, sobre la base del desarrollo con carácter independiente de una actividad económica, siendo irrelevante que el sujeto sea una persona física o jurídica, pública o privada. En primer término, lo determinante es analizar el requisito de la actividad económica, y sólo a continuación, su carácter independiente. Por último, hay que verificar si puede aplicarse la no sujeción prevista en el art. 13.1 de la Directiva, referida a entes públicos que actúan como autoridades públicas. Pues bien, en este caso, no se discutía que los entes municipales desarrollaban una actividad económica. Tampoco había duda de que estas entidades no actuaban como autoridad pública, por lo que no resultaba aplicable la no sujeción del art. 13.1 de la Directiva. En definitiva, la cuestión a dilucidar era exclusivamente si la actividad de estas entidades se desarrollaba con carácter independiente.

Respecto al requisito de independencia de la actividad económica, el TJUE ha establecido ya una jurisprudencia, pero referida a personas privadas (sentencias *FCE Bank*, núm. 133 *REDF*, *Comisión/España*, asunto oficinas liquidadoras, núm. 146 *REDF*). En el caso del Ayuntamiento polaco que venimos comentando, el TJUE concluye que su jurisprudencia anterior es perfectamente trasladable al ámbito de los entes públicos. Así, procede comprobar si existe o no un vínculo o nexo de subordinación. Los entes públicos, como las personas privadas, actuarán de modo independiente si ejercen la actividad en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad, soportando el riesgo económico de la actividad. El TJUE señala que las entidades municipales polacas ejercen la actividad en nombre y por cuenta del municipio, no responden de los daños causados por esas actividades, no soportan el riesgo económico, no disponen de patrimonio propio, no generan ingresos propios y no soportan los costes asociados a estas actividades. En conclusión, el TJUE determina que el Ayuntamiento de Wroclaw junto con las entidades integradas en su presupuesto deben considerarse un único e idéntico sujeto pasivo.

Por otra parte, el TJUE no tiene excesiva dificultad para concluir que el principio de autonomía institucional no es pertinente en esta cuestión y que el razonamiento expuesto es, además, acorde con el principio de subsidiariedad. Por último, el TJUE rechaza limitar los efectos en el tiempo de la sentencia puesto que el gobierno polaco no ha demostrado la existencia de un riesgo de trastornos graves.

En España, el cumplimiento del requisito de independencia en el ámbito del sector público es fácilmente constatable en la medida que el ente en cuestión goce de personalidad jurídica propia, por lo que no habría problema para concluir que el ente público es independiente y, por ende, sujeto pasivo de IVA. Si

MARTÍN, A., CARRASCO, F. y GARCÍA, A., “Jurisprudencia Tributaria del TJUE”, *Cívitas, Revista Española Derecho Financiero*, nº 169, 2016

acaso los problemas podrían plantearse respecto de los fondos carentes de personalidad jurídica (regulados en los arts. 137 a 139 de la Ley 40/2015), cuando tales fondos se integren en el sector público empresarial (art. 3.2.c Ley 47/2003, General Presupuestaria), por intervenir en el mercado produciendo u ofreciendo bienes o servicios. En ese caso, tras la reforma de la Ley 28/2014, a esos fondos no les sería aplicable la no sujeción del art. 7.8º LIVA, ya que según este último precepto no tienen la consideración de “administración pública”, salvo en el caso de que entreguen los bienes o servicios relacionados en el último párrafo del art. 7.8º LIVA.

Por otro lado, la Ley 28/2014 también ha supuesto como novedad la no sujeción de los servicios “internos”, esto es, los prestados por un ente público a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan o de otra íntegramente dependiente de éstas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos (art. 7.8º, párrafo quinto de la LIVA). En estos casos podrían plantearse problemas de compatibilidad con la Directiva, ya que si se verifica que se está desarrollando una actividad económica, de forma independiente (en los términos ya explicados, es decir, con los mismos requisitos exigidos a los operados privados), y sin actuar como autoridad pública, habría un servicio que debería sujetarse a IVA. Analizaremos esta cuestión con más detalle con ocasión del comentario a la sentencia *Saudažor* en el apartado 4.5. de este número de la *REDF*.

4.3. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712.

Materias: IVA – derecho a deducir – bienes de inversión – bien destinado a ser utilizado de forma gratuita – bien utilizado como medio para realizar operaciones gravadas.

Hechos: La sociedad lituana Sveda firmó un convenio con una agencia del Ministerio lituano de Agricultura en virtud del cual se comprometía a construir una ruta recreativa sobre la mitología báltica, a cambio de ofrecer al público acceso gratuito a la ruta durante cinco años y de que la agencia asumiera hasta un 90 por ciento de los gastos de construcción del proyecto. La sociedad lituana se dedujo el IVA soportado por la adquisición o producción de algunos bienes de inversión de las obras de construcción. Sin embargo, la Administración lituana rechazó la deducción por considerar que no se había demostrado que los bienes estuvieran destinados a ser utilizados para las necesidades de una actividad sujeta a IVA. La sociedad recurrió y la controversia terminó en el Tribunal Supremo del orden contencioso-administrativo de Lituania. Este Tribunal acordó plantear al TJUE una cuestión prejudicial sobre si el art. 168 de la Directiva IVA puede interpretarse en el sentido de que permite a un sujeto pasivo deducir

el IVA soportado por la adquisición de bienes de inversión dedicados a fines empresariales, que están destinados directamente a un uso gratuito por parte del público, pero que pueden considerarse como un medio para atraer a visitantes a un lugar en que el sujeto pasivo, al ejercer su actividad económica, prevé suministrar bienes y servicios. En este caso, la sociedad lituana tenía previsto la venta de souvenirs, alimentación y bebidas, así como la oferta de atracciones y zonas de baño de pago. En el curso del procedimiento, se expuso una situación análoga más clara: un centro comercial que pone a disposición de sus clientes plazas de aparcamiento de manera gratuita.

Decisión del Tribunal: El TJUE ha interpretado de forma constante los arts. 9.1 y 168 de la Directiva IVA en el sentido de que el sujeto pasivo que haya actuado como tal, esto es, para las necesidades de su actividad económica, tiene derecho a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado por los gastos de inversión. La actuación como tal sujeto pasivo, para las necesidades de su actividad económica, es una cuestión de hecho que depende, entre otros aspectos, de la naturaleza de los bienes y del período transcurrido entre la adquisición del bien y su utilización para la actividad económica (sentencia *Klub*, núm. 155 *REDF*). En este caso, el TJUE considera que, de un lado, resulta acreditada la realización de gastos de inversión para la construcción de la ruta recreativa, y de otro lado, esta ruta puede ser utilizada para atraer visitantes a los que ofrecer distintos bienes y servicios. Por tanto, puede concluirse que Sveda actuó como sujeto pasivo, aunque esos bienes de inversión deban ser puestos a disposición del público de forma gratuita durante cinco años, pues durante ese tiempo Sveda puede desarrollar otras actividades económicas con las que cubrir, en parte, los gastos de construcción de la ruta. Por tanto, la actuación del sujeto pasivo se determina desde un enfoque global que tiene en cuenta todas las actividades económicas reales y potenciales que desarrolla.

En segundo lugar, el TJUE también resuelve la cuestión de si Sveda utiliza los bienes de inversión para las necesidades de sus operaciones gravadas. La particularidad de este caso reside en que la sociedad adquiere o produce bienes de inversión que van a ser utilizados por el público gratuitamente, pero con el objetivo simultáneo de realizar otras operaciones sujetas a IVA. Según jurisprudencia reiterada, debe existir una relación directa e inmediata entre una operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por la que se repercute con derecho a deducción. No obstante, se ha admitido por el TJUE la ausencia de ese vínculo cuando los costes de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o servicios que presta. Así, tales costes presentan una relación inmediata y directa, pero con toda la actividad económica del sujeto pasivo. Pues bien, en este caso, ese vínculo está presente ya que los gastos

efectuados por la sociedad para construir la ruta deberían incluirse en parte en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados en el ámbito de la actividad económica que pretende llevar a cabo en esa ruta. El TJUE precisa que el vínculo directo e inmediato se quebraría si el sujeto pasivo utilizara los bienes o servicios adquiridos para necesidades de operaciones exentas o que están fuera del ámbito de aplicación del IVA. Sin embargo, ninguna de esas situaciones se produce en este caso, pues la puesta a disposición del público de la ruta recreativa no es una operación exenta y, por otro lado, las actividades económicas proyectadas se incluyen en el ámbito del IVA.

4.4. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 22 de octubre de 2015, David Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718.

Materias tratadas: IVA – operación de intercambio de divisa virtual “bitcoin” por divisa tradicional – consideración como prestación de servicios a título oneroso – exenciones relativas a las operaciones financieras.

Hechos: El Sr. David Hedqvist tiene la intención de prestar, a través de una sociedad localizada en Suecia, un servicio consistente en intercambiar divisas tradicionales por la divisa virtual “bitcoin” y viceversa. Según un informe del Banco Central Europeo, una divisa virtual es un tipo de moneda digital, no regulada, emitida y verificada por sus creadores y aceptada por los miembros de una comunidad virtual determinada. La moneda virtual bitcoin tiene además la naturaleza de divisa “de flujo bidireccional”, es decir, que sus usuarios pueden vender y comprar con arreglo a un tipo de cambio. Las monedas virtuales se diferencian del dinero electrónico en que los fondos no se expresan en una unidad de cuenta tradicional, como el euro, sino en una unidad de cuenta virtual, en este caso, el bitcoin. Pues bien, antes del inicio de la actividad, el Sr. Hedqvist solicitó un dictamen previo a la Comisión de Derecho Fiscal para saber si por este tipo de operaciones de intercambio debía abonarse el IVA. La Comisión se basó en la Sentencia del TJUE *First National Bank of Chicago*, C-172/96, y concluyó que estamos ante una prestación de servicios onerosa sujeta a IVA, pero que puede resultar exenta por tratarse de una operación financiera. La Administración tributaria sueca no estaba de acuerdo con esta conclusión y recurrió al Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo. Para resolver la controversia, este Tribunal acordó plantear dos cuestiones prejudiciales al TJUE: 1) si las operaciones en cuestión constituyen una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del art. 2.1 de la Directiva IVA; y 2) en caso afirmativo, si las operaciones pueden estar exentas en virtud del art. 135.1 de la Directiva IVA.

Decisión del Tribunal: En cuanto a la primera cuestión prejudicial, el TJUE establece conclusiones análogas a las ya establecidas en el asunto *First National Bank of Chicago*, donde no había un intercambio de moneda tradicional por virtual, sino simples operaciones cruzadas de compra y de venta de divisas tradicionales a través de un banco. Pues bien, el TJUE señala que el bitcoin, al igual que una divisa tradicional, no puede calificarse como un “bien corporal”, por lo que no daría lugar a una entrega de bienes, sino que constituye un medio legal de pago. Por exclusión, en atención a lo previsto en el art. 24 de la Directiva IVA, las operaciones consistentes en el intercambio de medios legales de pago deben considerarse prestaciones de servicios. En cuanto al carácter oneroso, el TJUE aplica la jurisprudencia que exige la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, relación que tiene lugar cuando los operadores entablan una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y en la que la retribución percibida por el prestador es el contravalor efectivo del servicio prestado. En este caso no hay duda sobre la onerosidad, pues se produce un intercambio de divisas y la contrapartida consiste en la diferencia entre el precio al que el operador compre las divisas y el precio al que las venda a sus clientes.

Por lo que respecta a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE limita su análisis a las exenciones de los apartados d) a f) del art. 135.1 de la Directiva IVA. La exención incluida en la letra d) se refiere a las operaciones relativas a “depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros créditos, cheques y otros efectos comerciales”. El TJUE descarta que sea aplique esta exención, ya que se refiere a servicios o instrumentos cuyo funcionamiento implica una transferencia de dinero, mientras que la divisa bitcoin constituye un medio de pago directo entre los operadores que lo aceptan. La exención de la letra e) está prevista para las operaciones relativas a “las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago”. El TJUE constata que existen divergencias lingüísticas, por lo que adopta un enfoque finalista y razona que el objetivo de paliar las dificultades relacionadas con la determinación de la base imponible y del importe del IVA deducible, que justifica esta exención, se plantea tanto en las divisas tradicionales como virtuales. Por tanto, el TJUE concluye que esta exención sí sería aplicable a los intercambios de ambos tipos de divisas, tradicionales y virtuales. Por último, la exención de la letra f) del art. 135.1 alude a operaciones relativas a “acciones, participaciones en sociedades o asociaciones [y] obligaciones” y operaciones relativas a los demás títulos-valores que tengan una naturaleza comparable. El TJUE considera que la divisa bitcoin no se encuentra en ninguno de esos supuestos de la letra f).

MARTÍN, A., CARRASCO, F. y GARCÍA, A., “Jurisprudencia Tributaria del TJUE”, *Civitas, Revista Española Derecho Financiero*, nº 169, 2016

En cuanto al impacto de esta sentencia en el derecho español, tenemos que advertir que la DGT ya se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la tributación en el IVA de las operaciones de compra y venta de bitcoins a cambio de euros (Res. V2846-15, V1028-15 y V1029-15). Al igual que el TJUE, la DGT considera que estamos ante una prestación de servicios onerosa. Sin embargo, a diferencia de lo establecido por el TJUE, el Centro Directivo entiende que la moneda bitcoin constituye un “efecto comercial” y, por tanto, las operaciones realizadas con esta divisa estarían exentas en virtud del art. 135.1.d) de la Directiva [en nuestro derecho, art.20.Uno.18º, letras h) y i) LIVA]. Estas respuestas de la DGT son anteriores a la sentencia del TJUE, por lo que es lógico que en el futuro la posición de la DGT se adapte al criterio interpretativo del TJUE y concluya que la exención aplicable es la establecida en el art. 20.Uno.18º.j) LIVA.

4.5. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733.

Materias: IVA – sujetos pasivos – entes públicos – no sujeción – existencia de actividad económica – concepto de “demás organismos de Derecho público” – sociedad anónima de capital íntegramente público.

Hechos: Sudaçor es una sociedad anónima creada por un Decreto Legislativo de la Región de las Azores (Portugal), a causa de una reorganización administrativa. Esta sociedad es de capital exclusivamente público y tiene por objeto la planificación y la gestión del Servicio Regional de Salud y de los sistemas de información, infraestructuras e instalaciones, así como la realización de obras de construcción y de conservación de las unidades y servicios sanitarios. En el año 2011, como consecuencia de una inspección, la Administración tributaria portuguesa rectificó las liquidaciones de IVA correspondientes a los años 2007 a 2010, y le reclamó cantidades que superaban los cinco millones de euros. Según la Administración tributaria portuguesa, Sudaçor no podía aplicar la regla de no sujeción prevista para los entes públicos, ya que realiza actividades que forman parte de la iniciativa privada y se producirían con ello distorsiones de la competencia. Sudaçor recurrió entonces las liquidaciones y el asunto terminó en el Supremo Tribunal Administrativo de Portugal. Este órgano jurisdiccional tenía algunas dudas de Derecho de la UE por lo que acordó preguntar al TJUE por vía prejudicial 1) si el concepto de organismo de derecho público, previsto en la regla de no sujeción del art. 13.1 de la Directiva IVA, coincide con el concepto empleado en el art. 9.1 de la Directiva 2004/18/CE, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos; y 2) si en las

circunstancias del caso resultaba aplicable la regla de no sujeción del art. 13.1 de la Directiva IVA.

Decisión del Tribunal: Como es habitual cuando se trata de analizar la sujeción al IVA de actividades de entes públicos, el TJUE comienza aclarando si existe una actividad económica en el sentido del art. 9.1 de la Directiva IVA. Corresponde al juez nacional determinar esta circunstancia, pero el TJUE ofrece criterios interpretativos que determinan que efectivamente estamos, en este caso, ante una actividad económica. El TJUE recuerda que debe existir una relación directa entre la prestación y la contrapartida recibida por el sujeto pasivo. Este vínculo directo resulta acreditado cuando en la relación jurídica establecida se produce un intercambio de prestaciones recíprocas y la retribución percibida constituye el contravalor efectivo del servicio. En este caso, los servicios prestados tienen carácter permanente y continuo, por lo que el TJUE considera que no es necesario que exista una cantidad fijada para cada prestación individual, siendo suficiente con una determinación previa a tanto alzado, para cada año y con base en criterios objetivos. El hecho de que los importes puedan ajustarse *a posteriori* debido a un cambio de las circunstancias tampoco es relevante en la medida que se apliquen criterios claramente establecidos para garantizar que las cuantías son suficientes para cubrir los gastos de funcionamiento de Sudaçor.

Una vez acreditada la existencia de actividad económica, el TJUE analiza si procede aplicar la no sujeción del art. 13.1 de la Directiva. Para ello, es preciso que se cumplan dos condiciones: 1) que el ente tenga la consideración de “organismo de Derecho público” y 2) que actúe como autoridad pública. En cuanto al primer requisito, el Tribunal Supremo portugués preguntó si la expresión “organismos de Derecho público” de la Directiva IVA era coincidente con la definición de la Directiva 2004/18/CE, sobre procedimientos de contratación pública. El TJUE rechaza esta posibilidad ya que los objetivos de ambas Directivas son radicalmente distintos. Mientras que la Directiva de contratación ofrece una definición amplia de los entes públicos para someterlos a las obligaciones de transparencia y de no discriminación, la Directiva IVA debe ser objeto de interpretación estricta puesto que establece una excepción a la regla general de sujeción de las actividades económicas desarrolladas con carácter independiente.

El TJUE considera que la expresión “demás organismos de Derecho público” debe ser también objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la UE. Así, señala que según las conclusiones alcanzadas en el asunto *Mihal*, C-456/07, no es suficiente con que el sujeto realice una actividad que forma parte de las prerrogativas del poder público. Es preciso que el sujeto reúna una serie de

características de las que se desprenda que no tiene una autonomía real, como un sujeto privado, sino que es un ente instrumental que está integrado en la organización de la Administración Pública. Así, en este caso, el TJUE destaca un conjunto de circunstancias que, en una valoración global, implican la consideración de Sudaçor como organismo de Derecho público. A saber: el hecho de que el capital social pertenece íntegramente a la Región de las Azores; que ésta es su único cliente, salvo actividades accesorias con importancia marginal; que Sudaçor actúa conforme a las orientaciones definidas por la Región, y sometida a la supervisión de ésta; que en el régimen jurídico aplicable a Sudaçor el Derecho privado ocupa un lugar secundario; y que Sudaçor es la única que presta los servicios controvertidos, en el marco de un contrato programa, sin que tales servicios se adjudiquen a operadores privados, por ejemplo, mediante licitación.

Por lo que respecta al segundo de los requisitos para aplicar la no sujeción, esto es, la actuación como autoridad pública, el TJUE se limita a señalar su jurisprudencia previa (asuntos *Fazenda Pública*, C-446/98, *Isle of Wight Council y otros*, núm. 142 REDF), según la cual los organismos públicos deben desempeñar las actividades en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, esto es, en el ámbito del Derecho público. En cambio, no actúan como tales cuando lo hacen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. Por eso, el TJUE advierte que este requisito no se cumpliría si las prerrogativas de poder público de las que dispone Sudaçor no se utilizan para las actividades de planificación y de gestión del Servicio Regional de Salud cuya sujeción al IVA se impugna.

Finalmente, el TJUE concluye su argumentación con la salvedad de que la no sujeción del art. 13 de la Directiva IVA no resultaría aplicable si el juez nacional considera que se pueden producir distorsiones a la competencia, desde el punto de vista de la actividad en sí mismo considerada, sin referencia pues a un mercado específico, y teniendo presente que la afectación puede ser real o potencial. Así lo ha venido señalando en otras sentencias como *Isle of Wight Council y otros*, núm. 142 REDF, o *Comisión/Países Bajos*, C-79/09, núm. 147 REDF.

Por lo que respecta al ordenamiento español, la sentencia tiene interés, dada la modificación del art. 7.8º LIVA, llevada a cabo por la Ley 28/2014. Según la nueva redacción, “no estarán sujetos al [IVA] los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos”, salvo los servicios que

MARTÍN, A., CARRASCO, F. y GARCÍA, A., “Jurisprudencia Tributaria del TJUE”, *Civitas, Revista Española Derecho Financiero*, nº 169, 2016

se citan en el último párrafo del mismo precepto que están sujetos “en todo caso”. Así pues, la ley española establece como regla general la no sujeción y, en efecto, es lo que resultaría en la mayoría de los casos si aplicásemos los criterios señalados por la Directiva, con la interpretación del TJUE. Ahora bien, es criticable que todavía la norma española esté desalineada con la Directiva, y omita los requisitos utilizados por la Directiva y el TJUE, como es la necesidad de que no se produzcan distorsiones significativas de la competencia.

4.6. Otras sentencias reseñadas de forma más breve.

Comentamos en este apartado de manera más sintética otras decisiones del TJUE que revisten menor importancia. Así, la **Sentencia del TJUE (Sala Tercera) 3 de septiembre de 2015, ALIC, C-463/14, EU:C:2015:542**, ha establecido que constituye una prestación de servicios a título oneroso, según el art. 24.1 de la Directiva, un contrato de abono (“igual”) para proporcionar servicios de asesoramiento a una empresa, en especial, de índole jurídico, comercial y financiera, con arreglo al cual el prestador se pone a disposición del cliente durante el período de vigencia del contrato. El requisito del vínculo directo entre los servicios prestados y la contrapartida recibida no se incumple por la fijación anticipada a tanto alzado de la remuneración, ya que al tratarse de un servicio de puesta a disposición permanente del prestador no es preciso demostrar que el pago se corresponde con una prestación individual y puntual efectuada a requerimiento del cliente. Por otro lado, en este tipo de contratos el devengo y la exigibilidad del IVA se producen al término del período de pago pactado, con independencia de que el cliente haya solicitado efectivamente los servicios y de la frecuencia con que lo haya hecho, según la interpretación dada por el TJUE a los arts. 62.2, 63 y 64.1 de la Directiva IVA.

El **Auto del TJUE (Sala Séptima) de 30 de septiembre de 2015, Balogh, C-424/14, EU:C:2015:708**, determina en respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por un tribunal húngaro que el art. 213.1 de la Directiva IVA no se opone a una normativa nacional que obliga al sujeto pasivo a declarar el comienzo de una actividad económica aunque los ingresos procedentes de dicha actividad no superen el límite de la franquicia para las pequeñas empresas y el sujeto pasivo no tenga la intención de ejercer una actividad gravada. Asimismo, el Derecho de la UE no se opone a que se sancione mediante multa administrativa el incumplimiento de esta obligación, siempre que la sanción respete el principio de proporcionalidad.

El **Auto del TJUE (Sala Novena) de 21 de octubre de 2015, Kovožber, C-120/15, EU:C:2015:730**,

MARTÍN, A., CARRASCO, F. y GARCÍA, A., “Jurisprudencia Tributaria del TJUE”, *Civitas, Revista Española Derecho Financiero*, nº 169, 2016

resuelve la cuestión planteada por un tribunal regional eslovaco señalando que el art. 183.1 de la Directiva IVA se opone a una normativa nacional que sólo establece el cálculo de intereses de demora relativos a la devolución del excedente del IVA a partir de la expiración de un plazo de diez días desde la conclusión de la inspección tributaria, ya que esa reglamentación no estaría conforme con el principio de neutralidad fiscal que exige que la devolución se produzca en un período de tiempo razonable.

La **Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C- 277/14, EU:C:2015:719**, contesta las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de Polonia en un caso en el que la Administración polaca determinó que la sociedad PPUH participaba en un fraude y denegó su derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de combustible a un proveedor que por las circunstancias concurrentes la Administración consideraba inexistente. De nuevo, el TJUE expone la importancia del derecho a deducir como instrumento para preservar la neutralidad del impuesto, de modo que el incumplimiento de meros requisitos formales, en este caso, por parte del proveedor de bienes, no impide el ejercicio de la deducción (asunto *Maks Pen*, núm. 163 REDF). Por ello, el TJUE concluye que la Directiva IVA se opone a que una normativa nacional niegue la deducción por el hecho de que, según los criterios fijados por esta normativa, el operador que ha emitido la factura ha de ser considerado inexistente y resulta imposible determinar quién es el auténtico proveedor. No obstante, el TJUE también reconoce que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo promovido por la Directiva IVA y, así, señala que es posible negar la deducción al sujeto pasivo si se demuestra que sabía o debería haber sabido que la entrega formaba parte de un fraude en el IVA, con datos objetivos y sin que haya que exigir al sujeto pasivo verificaciones que no le incumben (entre otros, asuntos *Bonik*, núm. 158 REDF, *Mahageben y Dávid*, núm. 156 REDF).

5. IMPUESTOS ESPECIALES (por Alejandro García Heredia)

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 15 de octubre de 2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689

Materias tratadas: Directiva 92/83/CEE – Exención del alcohol etílico – Utilización para la limpieza y desinfección de equipos y locales destinados a la producción de medicamentos.

Hechos: Biovet es una empresa búlgara dedicada a la producción de medicamentos que utiliza alcohol etílico para limpiar y desinfectar sus equipos e instalaciones. La cuestión principal es determinar si el

alcohol etílico utilizado en ese proceso se encuentra exento del impuesto especial armonizado de la Directiva 92/83, en la que se establecen tanto exenciones obligatorias como facultativas. Entre las primeras, se encuentra la obligación de dejar exento al alcohol cuando se utilice para la producción de medicamentos (artículo 27.1 d). Entre las segundas, se contempla la posibilidad de que los Estados miembros puedan establecer una exención cuando el alcohol se utilice en un proceso de fabricación siempre que el producto final no contenga alcohol (artículo 27.2 d). La normativa búlgara contempla esta misma exención en forma de devolución del impuesto especial, por lo que Biovet solicitó la devolución por el alcohol etílico utilizado en la limpieza y desinfección de sus equipos e instalaciones. La cuestión es si puede considerarse que en tales casos el alcohol etílico se utiliza en un proceso de fabricación en el sentido del artículo 27.2 d) de la Directiva.

Decisión del Tribunal: Con carácter preliminar, el TJUE reformula la cuestión planteada porque considera que el precepto aplicable debe ser el artículo 27.1 d) de la Directiva, en el que se contempla específicamente la exención del alcohol utilizado para la producción de medicamentos. El TJUE analiza esta exención de acuerdo con un criterio finalista y no restrictivo en el que destaca las diferencias que existen entre los fines que persiguen las distintas clases de exenciones. Por un lado, recuerda su jurisprudencia *Asprod* (C-313/14) para señalar que hay exenciones cuya finalidad es neutralizar los impuestos especiales sobre el alcohol en su calidad de producto intermedio, es decir, la utilización del alcohol como parte de la composición de otros productos. Esto es lo que sucede precisamente con la exención facultativa del artículo 27.2 d), en cuya virtud el alcohol está exento cuando se utilice en un proceso de fabricación en el que el producto final no contenga alcohol. En cambio, otras exenciones, como las del artículo 27.1 (alcohol desnaturalizado o alcohol para producir medicamentos), tienen como finalidad eximir del impuesto especial al alcohol aunque no se utilice como producto intermedio.

Aplicando este criterio, el TJUE precisa que el alcohol utilizado para producir medicamentos se encuentra exento en cualquier caso, tanto si forma parte de la composición de tales medicamentos como si solo es necesario para su producción. Así, el artículo 27.1 d) de la Directiva no supedita la aplicación de la exención al requisito de que el alcohol sirva directamente para la producción de medicamentos ni de que formen parte de su composición. El TJUE considera que la desinfección y limpieza de los equipos y locales utilizados para la producción de medicamentos constituye una etapa necesaria de su proceso de fabricación, hasta el punto de que el alcohol etílico resulta indispensable para tales operaciones de desinfección. El TJUE resalta a este respecto el hecho de que los

medicamentos, a diferencia de otros productos, están sujetos a normas sanitarias muy estrictas que exigen realizar las mencionadas operaciones de desinfección. De este modo, el TJUE considera que el alcohol etílico empleado con este fin se utiliza para la producción de medicamentos en el sentido del artículo 27.1 d) de la Directiva. En definitiva, el factor principal que lleva al TJUE a incluir el alcohol en el ámbito de esta exención es el hecho de que la desinfección es una actividad inherente al proceso de producción de medicamentos y viene por tanto impuesta por la propia normativa sanitaria.

En nuestro ordenamiento, el artículo 42.4 LIIEE regula la exención aplicable al alcohol destinado a la fabricación de medicamentos. La DGT se ha pronunciado también sobre la posibilidad de aplicar esta exención al alcohol utilizado en operaciones de desinfección y limpieza de equipos empleados en la elaboración de una especialidad farmacéutica (consulta vinculante de 22 de enero de 2015, V0253-15). Sin embargo, el criterio de la DGT resulta en nuestra opinión más restrictivo que el mantenido por el TJUE, ya que limita la aplicación de la exención a los supuestos en los que no pueda utilizarse alcohol desnaturalizado u otro tipo de producto para realizar tales operaciones. La DGT señala que para beneficiarse de la exención se debe utilizar alcohol total o parcialmente desnaturalizado, en tanto que la desinfección y limpieza de los equipos no puede considerarse que forme parte del proceso de fabricación de medicamentos. Según el criterio de la DGT, la exención solamente se puede aplicar cuando el contribuyente demuestre que las labores de limpieza no pueden realizarse con alcohol desnaturalizado (u otro producto distinto del alcohol) sin contaminar la especialidad farmacéutica. En tales casos, la utilización de alcohol etílico sí formaría parte del proceso de fabricación del medicamento y estaría exenta. Por el contrario, como hemos visto, el TJUE considera que las operaciones de desinfección son inherentes al proceso de fabricación de medicamentos y no limita la exención a los casos en que el alcohol etílico sea el único tipo de alcohol que pueda utilizarse para la desinfección, por lo que no existe ninguna carga probatoria para el contribuyente. En nuestra opinión, la interpretación restrictiva de la DGT y la carga probatoria que conlleva no parecen muy conformes con el criterio finalista que deriva de la sentencia *Biovet*.

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

El **Auto del TJUE (Sala Novena) de 3 de septiembre de 2015, *Chis*, C-585/14, EU:C:2015:592** reitera la doctrina *Manea* (C-76/14, Gran Sala) sobre la adecuación de los impuestos de matriculación al Derecho de la UE a la luz de la prohibición de tributos internos discriminatorios (artículo 110 TFUE), que ya tuvimos ocasión de analizar en otro número de esta Revista (*REDF* núm. 167). Los

MARTÍN, A., CARRASCO, F. y GARCÍA, A., “Jurisprudencia Tributaria del TJUE”, *Civitas, Revista Española Derecho Financiero*, nº 169, 2016

hechos se refieren al impuesto rumano sobre emisiones contaminantes procedentes de automóviles, que grava los automóviles de segunda mano importados en el momento de su primera matriculación en dicho Estado miembro. De acuerdo con la normativa rumana, un automóvil externo no puede utilizarse sin el pago del referido impuesto mientras que un automóvil interno puede utilizarse indefinidamente sin pagar el impuesto hasta el momento en que se produzca, si se produce, una transmisión del derecho de propiedad del citado automóvil seguida de la matriculación por el nuevo propietario. Los automóviles matriculados en Rumanía ya tuvieron que pagar anteriormente un impuesto de matriculación pero fue declarado contrario al Derecho de la Unión. El TJUE, siguiendo la jurisprudencia *Manea*, recuerda que un Estado miembro puede establecer un impuesto de matriculación que grave tanto a) los automóviles de segunda mano importados en el momento de su primera matriculación en ese Estado miembro como b) los vehículos ya matriculados en dicho Estado miembro en el momento de la primera inscripción en ese Estado del derecho de propiedad sobre estos últimos. Ahora bien, no se puede establecer una exención en favor de los vehículos ya matriculados por los que se pagó un impuesto anteriormente en vigor que fue declarado incompatible con el Derecho de la Unión.

La **Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 1 de octubre de 2015, *OKG*, C-606/13, EU:C:2015:636**, analiza la adecuación con el Derecho de la Unión de un impuesto sueco sobre la potencia térmica de reactores nucleares. La cuestión que plantea este asunto recuerda bastante a la que ya resolvió el TJUE en la sentencia *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14) en relación con un impuesto alemán sobre el combustible nuclear (vid. *REDF* núm. 168). Se trata de determinar si estos impuestos están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 sobre imposición de los productos energéticos y la electricidad y si tienen, por tanto, la consideración de impuestos especiales armonizados. Al igual que ya señaló el TJUE en relación con el impuesto alemán, el impuesto ahora controvertido tampoco forma parte de dicha Directiva ya que la potencia térmica de un reactor nuclear no figura en la lista de productos energéticos a los que dicha norma resulta aplicable. Tampoco puede considerarse un gravamen sobre la electricidad porque el TJUE entiende que no existe una relación directa e indisoluble entre el hecho imponible del impuesto y el consumo de energía eléctrica que produce el reactor. Por tanto, en esta materia, los Estados miembros no están sometidos a las normas armonizadoras de los impuestos especiales sobre productos energéticos, por lo que su margen de actuación es mucho más amplio.

La **Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 12 de noviembre de 2015, *Visnapuu*, C-198/14**,

EU:C:2015:751 resuelve un litigio relativo a la venta y suministro al por menor de bebidas alcohólicas realizadas desde una página web de Estonia a consumidores finlandeses. La sentencia analiza tanto cuestiones de carácter tributario, en el ámbito de los impuestos especiales, como cuestiones relativas al marco normativo del comercio minorista. Centrándonos en los temas tributarios que plantea la sentencia, debemos destacar el análisis del impuesto finlandés sobre ciertos envases de bebidas a la luz de la prohibición de establecer tributos internos discriminatorios del artículo 110 TFUE. Este impuesto establece un gravamen sobre los envases y contiene una exención para los envases de bebidas que estén integrados en un sistema de devolución. Con carácter previo, el TJUE señala que un impuesto sobre los envases de bebidas grava productos a efectos del artículo 110 TFUE, ya que los residuos destinados a la eliminación deben considerarse productos en el sentido de esta disposición (*Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06).

En cuanto al análisis del citado impuesto, el TJUE afirma que no existe una diferencia de trato entre los envases de bebidas originarios en otros Estados miembros y los productos nacionales similares. El TJUE aprecia que no existen cargas más onerosas para los operadores de otros Estados miembros a la hora de acceder a la utilización de un sistema de devolución de envases, que es el requisito necesario para beneficiarse de la exención. En este punto, las dificultades que pueden tener los pequeños operadores de otros Estados miembros son las mismas de cualquier pequeño operador que practique la venta a distancia para afiliarse a un sistema de esta clase o crear uno propio. Por ello, dado que este tipo de dificultades son idénticas para todos los pequeños operadores -ya estén establecidos en Finlandia o en otro Estado miembro-, el TJUE concluye que la exención del impuesto finlandés no vulnera el artículo 110 TFUE. Por otro lado, el TJUE también señala que esta exención es conforme con los objetivos de la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases, en la que se contempla el principio quien contamina paga. El TJUE considera que la propia exención da cobertura a dicho principio, ya que el impuesto especial lo deben pagar los operadores que no se hayan adherido a un sistema de devolución de envases de bebidas. El mismo planteamiento podríamos hacer en nuestro ordenamiento en relación con varios impuestos autonómicos de carácter ecológico. Al margen de los problemas de compatibilidad que pueden plantear con el régimen de ayudas de Estado del artículo 107 TFUE, la adecuación de estos tributos con el Derecho primario debe analizarse también desde la perspectiva de la prohibición de tributos internos discriminatorios del artículo 110 TFUE.

6. ADUANAS (por Alejandro García Heredia)

La **Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 29 de octubre de 2015, *B & S Global Transit Center*, C-319/14, EU:C:2015:734** aborda de nuevo los problemas que se plantean sobre el nacimiento de una deuda aduanera en caso del incumplimiento de las obligaciones del régimen de tránsito externo. El TJUE considera que surge una deuda aduanera cuando se incumple la obligación de presentar una mercancía en la aduana de destino y cuando, además, la mercancía en cuestión ha abandonado el territorio aduanero de la Unión y el titular de dicho régimen no puede presentar los documentos correspondientes al mismo. En tal caso, el nacimiento de una deuda aduanera tiene lugar con base en el artículo 203 CAC (sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera) y no sobre la base del artículo 204 CAC (incumplimiento de las obligaciones a las que esté sujeta una mercancías). El TJUE también matiza que la situación del presente caso difiere de la analizada en el asunto *X* (C-480/12, *REDF* núm. 164), donde la superación del plazo de presentación daba lugar a una deuda aduanera por incumplimiento del artículo 204 CAC pero no se consideraba sustracción a la vigilancia aduanera. La diferencia principal se encuentra en que las mercancías del presente asunto no han sido presentadas en destino y por tanto las autoridades aduaneras no pueden asegurarse de que el régimen de tránsito haya concluido correctamente, mientras que, en *X*, las mercancías, aunque con retraso, fueron presentadas en la aduana de destino. Con ello, se confirma una importante jurisprudencia sobre la delimitación de ambos preceptos y el concepto de sustracción a la vigilancia aduanera (*SEK Zollagentur*, C-75/13 o *DSV Road*, C-187/14; vid. *REDF* núm. 164 y 168 respectivamente).

7. TASAS (por Alejandro García Heredia)

7.1. Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 17 de septiembre de 2015, *Fratelli De Pra y SAIV*, C-416/14, EU:C:2015:617.

Materias tratadas: Tasa de concesión gubernativa – Redes y servicios de telecomunicaciones - Contrato de abono que hace funciones de autorización general o licencia – Libre circulación de equipos – Trato diferenciado de los usuarios de telefonía móvil.

Hechos: Las entidades *Fratelli De Para* y *SAIV* solicitaron a las autoridades tributarias italianas la devolución de la denominada tasa de concesión gubernativa que habían abonado como consecuencia de los contratos de abono a un servicio de telefonía móvil. Esta tasa resulta exigible en Italia por la concesión de licencias o autorizaciones para la utilización de determinados equipos de telecomunicaciones (equipos terminales de radiocomunicación móvil terrestre). En el presente asunto

se plantea si dicha tasa puede resultar exigible en el marco de un contrato de abono a un servicio de telefonía móvil, aunque no exista propiamente una licencia o autorización. Las cuestiones que se plantean tienen por objeto analizar la adecuación de la referida tasa con varias Directivas en materia de equipos y servicios de telecomunicaciones (Directivas 1999/5, 2002/19, 2002/20, 2002/21, 2002/22). La primera de las Directivas regula los equipos radioeléctricos y terminales de telecomunicación (incluidos teléfonos móviles). Las otras Directivas se conocen como “Directivas redes” y se refieren a varios aspectos sobre redes y servicios de comunicaciones, tales como el acceso, la autorización, el marco regulador común o la prestación del servicio universal y los derechos de los usuarios.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE considera que es conforme con el Derecho de la Unión exigir una tasa por la utilización de esta clase de equipos en el marco de un contrato de abono entre el prestador del servicio de telefonía móvil y el usuario del equipo, aunque en tal caso no exista propiamente ninguna intervención administrativa. El argumento es que dicho contrato sirve de hecho imponible de la tasa, en el sentido de que funciona por sí mismo a modo de licencia o autorización general y, por tanto, no requiere ninguna intervención administrativa. En esta línea, el TJUE considera que el gravamen controvertido no constituye un obstáculo a la libre circulación de equipos de comunicación que establece la Directiva 1999/5. Ello es debido, por un lado, a que no hay intervención de la Administración y, por otro, a que el impuesto se aplica sobre los contrato de abono y no sobre los propios equipos. En segundo lugar, las denominadas Directivas redes no resultan contrarias a este gravamen básicamente porque el mismo no se encuentra dentro de su ámbito de aplicación. Las Directivas se refieren a la prestación de redes y servicios de telecomunicaciones, mientras que el gravamen controvertido grava la utilización de determinados equipos de radiocomunicación móvil, siendo el hecho imponible de la tasa el propio contrato de abono.

Por último, el TJUE considera que es conforme con el Derecho de la Unión el hecho de que la tasa se aplique solamente a los usuarios que suscriben un contrato de abono a servicios de telefonía móvil pero no, en cambio, a aquellos usuarios que adquieren dichos servicios en forma de tarjetas prepago recargables. El TJUE se basa en el artículo 51 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, en cuya virtud, las disposiciones de la Carta están dirigidas a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión. En el presente caso, el TJUE considera que no resulta aplicable el Derecho de la Unión en la medida en que la tasa controvertida no está dentro del ámbito de aplicación de las Directivas analizadas. Además, dado que el gravamen se aplica sobre el propio contrato de

MARTÍN, A., CARRASCO, F. y GARCÍA, A., “Jurisprudencia Tributaria del TJUE”, *Civitas, Revista Española Derecho Financiero*, nº 169, 2016

abono, el TJUE señala que no parece que exista una intervención administrativa que genere un obstáculo a la libre circulación de equipos.

7.2. Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 6 de octubre de 2015, Base Company, C-346/13, EU:C:2015:649.

Materias tratadas: Gravamen por derechos de instalación de recursos – Redes y servicios de comunicaciones electrónicas – Normativa municipal que obliga al pago de un canon a los propietarios de postes y torres de difusión telefonía móvil.

Hechos: Las autoridades de la ciudad belga de Mons exigieron a la sociedad Base Company el pago de un canon por la instalación de torres destinadas a soportar las antenas necesarias para el buen funcionamiento de la red de telecomunicaciones móviles. La normativa belga establece que este canon debe ser abonado por todos los propietarios de torres o postes de difusión destinadas a soportar esta clase de antenas, y que no hayan podido instalarse en un lugar ya existente (tejado, iglesia, etc.). La cuestión prejudicial se refiere a la compatibilidad de dicho canon con el artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización). Este precepto regula los cánones por los denominados derechos de uso y derechos de instalar recursos en una propiedad pública o privada. De acuerdo con esta disposición, las condiciones que deben respetar los Estados miembros son que dichos cánones garanticen el uso óptimo de los recursos, estén justificados objetivamente, sean transparentes, no discriminatorios y proporcionados. El problema fundamental que se plantea es determinar si el canon belga está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva, a fin de delimitar los gravámenes que pueden exigir los Estados miembros en esta materia.

Decisión del Tribunal: La presente sentencia viene a consolidar la línea jurisprudencial seguida en asuntos como *Vodafone España y France Telecom España* (C-55/11, C-57/11 y C-58/11) o *Belgacom y Mobistar* (C-256/13 y C-264/13), que ya hemos tenido ocasión de comentar anteriormente (REDF núm. 160 y 165). El TJUE recuerda que el artículo 13 de la Directiva autorización 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. Este precepto solamente afecta a los cánones por derechos de uso de radiofrecuencia, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, por encima o por debajo de ella. Por ello, el TJUE considera que el gravamen

controvertido no está dentro del ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva. El TJUE tiene en cuenta el hecho de que el referido gravamen recae sobre todos los propietarios de torres o postes de difusión, independientemente de que sean o no titulares de una autorización concedida con arreglo a la Directiva. Esto implica que el gravamen controvertido no está vinculado al procedimiento de autorización general que habilita a las empresas a suministrar redes y servicios de comunicaciones electrónicas. En definitiva, no se trata de un canon impuesto específicamente a estas empresas como contrapartida al derecho de instalar recursos.

Por el contrario, el AG (Sr. Nils Wahl) considera que el canon controvertido presenta las características de un canon sobre el derecho a instalar recursos en una propiedad pública o privada y, por tanto, debería estar comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva. El AG señala que las torres y postes son infraestructuras que permiten el suministro de redes y servicios de comunicaciones electrónicas y que el canon lo pagan los propietarios de los recursos, quienes con toda probabilidad son también suministradores de redes o servicios. Esto conlleva que el canon se pueda considerar un gravamen que deben pagar los operadores como contraprestación por la posibilidad que se les ofrece de instalar las estructuras necesarias para el suministro de redes o servicios. Así, de acuerdo con las conclusiones del AG, el canon estaría vinculado directamente a la concesión del derecho de instalar un recurso, por lo que debería haberse analizado a la luz de los requisitos del artículo 13 de la Directiva.

7.3. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 6 de octubre de 2015, Orizzonte Salute, C-61/14, EU:C:2015:655.

Materias tratadas: Tasas judiciales – Acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa en materia de adjudicación de contratos públicos – Autonomía procesal de los Estados miembros – Principios de equivalencia y efectividad.

Hechos: El presente asunto analiza las tasas judiciales italianas exigibles en el orden contencioso administrativo en materia de adjudicación de contratos públicos. Se plantea la adecuación de estas tasas a la Directiva 89/665/CEE relativa a los procedimientos de recurso en el ámbito de adjudicación de contratos públicos, así como su compatibilidad con los principios generales de equivalencia y efectividad. La regulación de las tasas judiciales del presente asunto suscita dos cuestiones. Por un lado, los importes que deben pagarse por la interposición de recursos en los procedimientos

contencioso-administrativos en materia de contratos públicos y su comparación con los importes que deben abonarse en otros procedimientos. Por otro lado, la acumulación de este tipo de tasas abonadas en un mismo procedimiento, ya que se exige su abono en distintos momentos procesales, tales como interposición del recurso, adhesión al mismo o presentación de motivos adicionales.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE pone de manifiesto que la Directiva 89/665 no contiene ninguna disposición que se refiera específicamente a las tasas judiciales. Por ello, a falta de normativa de la Unión, el TJUE recuerda la autonomía procesal de los Estados miembros en esta materia y las limitaciones que derivan de los principios de equivalencia y efectividad. Conforme a una reiterada jurisprudencia, las tasas controvertidas no deben privar de efecto útil a la Directiva 89/665 y las disposiciones de ésta deben interpretarse a la luz de los derechos fundamentales contenidos en la Carta, en concreto, el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 47. De este modo se conectan entre sí el principio de efectividad, el efecto útil de la propia Directiva y los derechos fundamentales de la Carta.

El TJUE considera que este tipo de tasas fijadas en función de la cuantía del objeto litigioso – y no en función del beneficio que la empresa participante en la licitación espera obtener de dicho contrato – son perfectamente compatibles con el principio de efectividad. En este sentido, el TJUE resalta el hecho de que las tasas no exceden del 2% de la cuantía del contrato de que se trate (tasas de 2.000, 4.000 y 6.000 euros para tres categorías de contratos: hasta 200.000 euros, entre 200.000 y 1 millón de euros y más de 1 millón de euros). Además, el TJUE también señala que este sistema no crea una discriminación dado que se aplica a todos los operadores que desarrollan su actividad en el mismo sector y recuerda que la participación de una empresa en un contrato público presupone una capacidad económica y financiera apropiada. El principio de equivalencia no se vulnera por el hecho de que estas tasas sean superiores a las que resultan exigibles en otras materias del orden contencioso-administrativos o en otros órdenes jurisdiccionales. A este respecto, se reitera la jurisprudencia sobre el principio de equivalencia, es decir, los recursos basados en infracción del Derecho nacional deben recibir el mismo tratamiento que los recursos similares fundados en infracción del Derecho de la Unión, pero dicho principio no exige la equivalencia de las normas procesales nacionales aplicables a contenciosos de diferente naturaleza (*ÖBB Personenverkehr*, C-417/13).

Por otra parte, en cuanto a la unificación de las tasas abonadas en un mismo procedimiento, el problema se plantea porque el mismo importe de las tasas se puede exigir sucesivamente en varios

momentos procesales, tales como la interposición del recurso, la adhesión al recurso o la presentación de motivos adicionales que introduzcan nuevas pretensiones. El TJUE considera que, en términos generales, la percepción de tasas judiciales múltiples y acumulativas en el marco de un mismo procedimiento no es contraria a los principios de equivalencia y efectividad. Ahora bien, señala que este tipo de tasas solamente debe estar permitido cuando los objetos del recurso o de los motivos adicionales sean efectivamente diferentes y constituyan una ampliación significativa del objeto del litigio, en caso contrario, la obligación de pagar tasas múltiples sería contraria al principio de efectividad. El TJUE también precisa que en materia de impugnación de licitaciones, el hecho de que una persona interponga varios recursos o motivos adicionales con la finalidad de obtener un contrato determinado no implica necesariamente que haya identidad de objeto o motivos. Así, El TJUE concluye que corresponde al juez nacional verificar estos extremos y, en su caso, dispensar al justiciable del pago de las tasas cuando los objetos no sean efectivamente diferentes o los motivos no constituyan una ampliación significativa del litigio.

En el Derecho español, las tasas judiciales se regulan en Ley 10/2012, de 20 de noviembre y está prevista la aplicación de tasas en varios momentos procesales (artículo 5), por lo que habría que considerar la posible aplicación de la doctrina del TJUE sobre acumulación de tasas judiciales, si bien, en el orden contencioso-administrativo, a diferencia de la regulación italiana, las tasas solamente se devengan en el momento de interposición de los correspondientes recursos (contencioso-administrativo, apelación y casación). Por otro lado, recordemos que en el asunto *Torralbo Marcos* (STJUE 27 de marzo de 2014, C-265/13) el TJUE se declaró incompetente para pronunciarse sobre las tasas judiciales exigibles en España por considerar que la situación planteada no estaba comprendida dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la UE, en particular, la interposición de un recurso de apelación en el ámbito de la legislación social. En cambio, la presente sentencia pone de manifiesto hasta qué punto el análisis de las tasas judiciales se puede realizar a la luz del Derecho de la UE si se conecta con los principios generales de equivalencia y efectividad.

7.4. Otras sentencias en materia de tasas reseñadas de forma más breve

La **Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 2 de septiembre de 2015, *CGIL y INCA*, C-309/14, EU:C:2015:523**, analiza la tasa que se exige en Italia por la expedición o renovación de permisos de residencia para nacionales de terceros países. La normativa italiana establece una tasa cuyo importe varía entre 80 y 200 euros dependiendo de la duración de los permisos de residencia. Este importe

puede llegar a resultar hasta ocho veces superior al importe que se exige por el documento nacional de identidad. El Derecho de la Unión aplicable es la Directiva 2003/109/CE relativa al estatuto de los nacionales de terceros países residentes de larga duración. El TJUE tiene en cuenta el hecho de que son varios los nacionales que, debido a la duración de estos permisos, deben solicitar con bastante frecuencia la renovación de los mismos y, además, al importe de estas tasas pueden añadirse otros impuestos previstos en la normativa italiana. El TJUE rechaza el argumento del gobierno italiano en cuya virtud la tasa no puede ser desproporcionada ya que el importe obtenido por la misma está afectado a la actividad de instrucción necesaria para obtener los permisos de residencia. El TJUE considera que la tasa italiana es desproporcionada en relación con el objetivo perseguido y puede crear un obstáculo al ejercicio de los derechos que confiere la citada Directiva. Así, el TJUE confirma la jurisprudencia sobre las facultades que tienen los Estados miembros para someter la expedición de permisos de residencia a la percepción de tasas conforme a la Directiva 2003/119 (*Comisión/Países Bajos*, C-508/10). De este modo, conforme al principio de proporcionalidad, la cuantía de las tasas no puede generar un obstáculo a la obtención del estatuto de residente de larga duración ni a los derechos derivados de la concesión de ese estatuto, pues en tal caso se vulneraría el objetivo y espíritu de la Directiva.

La **Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 1 de octubre de 2015, *Doc Generici*, C-452/14, EU:C:2015:644** se pronuncia sobre las tasas que deben pagarse a un organismo nacional (Agencia Italiana del Farmaco) por la modificación de varias autorizaciones de comercialización de medicamentos como consecuencia del traslado del domicilio social de su titular. El órgano remitente planteó la cuestión prejudicial con base en el Reglamento 297/95 del Consejo, en el que se regulan las tasas que deben abonarse a un organismo europeo (Agencia Europea de Medicamentos). El TJUE considera que la normativa aplicable debe ser otra, pues las tasas controvertidas no se abonan a un organismo europeo sino a una autoridad nacional. En tal caso, debe resultar aplicable el Reglamento 1234/2008 donde se regulan las autorizaciones de comercialización de medicamentos concedidas tanto por la Agencia Europea como por las autoridades nacionales. El TJUE pone de manifiesto que ninguno de los Reglamentos mencionados contiene disposición alguna que prohíba a las autoridades nacionales exigir, en caso de traslado del domicilio social del titular, el pago de tantas tasas como autorizaciones deban modificarse. Por tanto, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión, el TJUE concluye que la regulación de este tipo de tasas es una cuestión que debe regirse por el Derecho nacional.