

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

N. 176 REDF

Por

ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ (Universidad de Cádiz),

FRANCISCO M. CARRASCO GONZÁLEZ (Universidad de Cádiz)

Y

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA (Universidad de Cádiz)

Sumario: **1. Introducción.** **2.Ámbito de aplicación del Derecho de la UE: libre prestación de servicios** (2.1. *Gibraltar Betting and Gaming Association*). **3. Impuestos directos y libertades fundamentales del TFUE** (3.1. Van Der Weegen; 3.2. Bechtel). **4. Ayudas de Estado de naturaleza tributaria** (4.1. *Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania*). **5. IVA** (5.1. *Santogal*; 5.2. *Compass Contract Services*; 5.3. *L.C.*; 5.4. *Glencore Agriculture Hungary*. 5.5. *London Borough of Ealing*. 5.6. Otra sentencia reseñada de forma más breve). **6. Impuestos Especiales** (6.1. *Comisión / Portugal*, C-126/15; 6.2. *Vakarų Baltijos laivų statykla*). **7. Aduanas** (7.1. *Walleborn Transports*; 7.2. *Combaro / Comisión*). **8. Tasas** (8.1. *Superfoz-Supermercados*).

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

En el presente número nos ocupamos de la jurisprudencia tributaria del TJUE y del TGUE correspondiente a los meses de junio a agosto de 2017. En este período, destacan las siguientes sentencias:

- *Ámbito de aplicación del Derecho de la UE:* La sentencia *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited y The Queen* (C-591/15), en la que el TJUE se pronuncia sobre el estatuto jurídico de Gibraltar en el Derecho de la Unión, a fin de determinar si resulta aplicable la libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE) en el marco de las relaciones entre Gibraltar y el Reino Unido. No obstante, aunque el litigio se plantea con motivo de la nueva regulación fiscal del juego en el Reino Unido, el TJUE no aborda propiamente un asunto de contenido tributario, sino, más bien, relacionado con el estatuto constitucional de Gibraltar y con la aplicación a dicho territorio del Derecho de la Unión, excluyendo que el mismo pueda aplicarse en sus relaciones con el Reino Unido.
- *Ayudas de Estado:* Es muy relevante la STJUE (Gran Sala) *Congregación de Escuelas Pías*, que afecta a la legislación española sobre el ICIO y a las exenciones en este impuesto que se conceden a la Iglesia Católica y las numerosas entidades a las que se aplica el Acuerdo de 1979 entre España y la Santa Sede. La sentencia pone de manifiesto cómo la exención en el ICIO para actividades que puedan considerarse económicas de las beneficiarias del Acuerdo podría vulnerar el art. 107 TFUE y debe obligar al Estado español a reinterpretar o renegociar el citado Acuerdo.
- *IVA:* Por sus efectos en el derecho español, destacamos la sentencia *L.C.*, que versa sobre las exenciones de servicios de transporte relacionados directamente con las

operaciones de comercio exterior, y de la que se desprende que la reforma realizada por la Ley 48/2015 al artículo 21.5º LIVA, junto con la interpretación de la DGT, no están conformes con la jurisprudencia del TJUE. En cambio, de la sentencia *Glencore*, referida a la negación de intereses de demora por la devolución de un IVA indebido, cuando hay una conducta obstaculizadora del sujeto pasivo en el procedimiento de comprobación, se desprende que el artículo 125.4 RGGI se adecúa a la jurisprudencia del TJUE. Otras sentencias desarrollan jurisprudencia previa, como el caso de *Santogal*, en el ámbito de entregas intracomunitarias exentas en supuestos de riesgo de fraude; o el asunto *Toridas*, en un supuesto de entregas de bienes en cadena con un único transporte intracomunitario.

- *Impuestos especiales*: En la sección de impuestos especiales, destacaría la sentencia *Comisión/Portugal* (C-126/15), en la que se analiza la facultad de los Estados miembros para hacer frente a determinadas prácticas comerciales abusivas que utilizan los productores de tabaco ante una próxima subida de los impuestos especiales (prácticas conocidas como “*forestalling*”). También reviste interés la sentencia *Vakaru Baltijos laivų statykla* (C-151/16), en la que el TJUE utiliza un criterio amplio y finalista para interpretar la exención relativa a los carburantes utilizados en la navegación comercial (art. 14.1 c) Directiva 2003/96/CE), aplicando la exención al constructor de un buque que suministra el carburante para su navegación, aunque dicho constructor no sea quien lleve a cabo materialmente la operación de navegación.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN: LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS (por Alejandro García Heredia)

2.1. STJUE (Gran Sala) de 13 de junio de 2017, *The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited y The Queen*, C-591/15, ECLI:EU:C:2017:449.

Materias tratadas: Estatuto de Gibraltar en el Derecho de la Unión – Situaciones puramente internas (Gibraltar/Reino Unido) – Inaplicación de la libre prestación de servicios – Tributos sobre el juego.

Hechos: En el presente asunto se analiza el estatuto constitucional de Gibraltar en el Derecho de la Unión. La sentencia se plantea en el marco de un litigio de contenido tributario, como es el nuevo régimen fiscal aprobado por Reino Unido en materia de impuestos sobre el juego. En la regulación anterior de estos impuestos, se aplicaba el principio del lugar de prestación, de forma que solamente quedaban sujetos al pago de los mismos los operadores que prestaban sus servicios desde el Reino Unido, mientras que aquellos operadores que actuaban de forma extraterritorial, como es el caso de los operadores establecidos en Gibraltar, no pagaban tales impuestos. En cambio, con la reforma de los impuestos sobre el juego introducida en 2014, ha pasado aplicarse el principio del lugar de consumo. De este modo, actualmente, deben pagar los impuestos sobre el juego todos los operadores que presten servicios a personas establecidas en el Reino Unido, por lo que los operadores de Gibraltar han pasado a estar sujetos a esta clase de gravámenes, en particular, en lo que se refiere al impuesto de los juegos de azar a distancia. En este contexto, una asociación sectorial cuyos miembros son fundamentales proveedores de juegos de azar establecidos en Gibraltar (GBGA), ha impugnado esta reforma por considerar que supone un obstáculo a la libre prestación de servicios y que discrimina a los proveedores establecidos fuera del Reino Unido.

Con todo, debemos señalar que el TJUE no aborda propiamente un asunto de contenido tributario, sino relacionado más bien con el estatuto jurídico de Gibraltar y con la aplicación a dicho territorio del Derecho de la Unión, aunque es cierto que el litigio se plantea como consecuencia de la nueva regulación fiscal del juego en el Reino Unido. En cualquier caso, el problema de fondo consiste en determinar si el artículo 56 TFUE resulta aplicable a Gibraltar y, en particular, si resulta aplicable a las relaciones entre Gibraltar y el Reino Unido; o si, por el

contrario, entendemos que dichas relaciones son puramente internas a efectos del artículo 56 TFUE. Como veremos, esta última es la conclusión a la que llega el TJUE. Por tanto, al considerar que el presente caso no contiene ningún elemento transfronterizo, el TJUE ya no entra a analizar si el impuesto controvertido podría ser contrario a la libre prestación de servicios.

Decisión del Tribunal: El TJUE analiza el estatuto de Gibraltar en el Derecho de la Unión (artículo 355.3 TFUE y acta de adhesión del Reino Unido de 1972) a fin de señalar las normas del Derecho de la Unión que no resultan aplicables a la colonia británica (*v.gr.* armonización del IVA o Unión aduanera). Entre ellas, no se encuentra la libre prestación de servicios del artículo 56 TFUE, por lo que dicha libertad resulta, en efecto, plenamente aplicable a esta clase de territorios no autónomos. Ahora bien, el TJUE considera que las relaciones entre Gibraltar y el Reino Unido son situaciones puramente internas y por tanto no revisten ningún elemento de extranjería, elemento que es necesario para aplicar las normas sobre libertades fundamentales¹. En este sentido, a la luz del artículo 355.3 TFUE, el TJUE recuerda que es el Reino Unido el que asume las obligaciones derivadas de los Tratados frente a los demás Estados miembros en lo que respecta a la aplicación y trasposición del Derecho de la Unión en el territorio de Gibraltar.

Por todo ello, el TJUE concluye que la prestación de servicios por operadores establecidos en Gibraltar a personas establecidas en el Reino Unido constituye, a efectos del Derecho de la Unión, una situación en la que todos los elementos se circunscriben al interior de un Estado miembro. Por su parte, el AG (Maciej Szpunar), que también había llegado a esta misma conclusión, se pronunció, además, sobre si el impuesto británico sobre el juego podría constituir una restricción a la libre prestación de servicios, para el supuesto hipotético de que el TJUE llegara a considerar que dicha libertad era aplicable al litigio. Según el AG, un impuesto de estas características no supondría una restricción a la libre prestación de servicios, ya que se aplica sin distinción a los operadores económicos del Reino Unido y de fuera de él. Así pues, debido al hecho de que el impuesto se aplica a todos los proveedores de juegos de azar que actúen en el mercado del Reino Unido, con independencia de dónde estén establecidos, y teniendo en cuenta que a todos ellos se les aplican las mismas reglas para calcular el rendimiento neto, el AG concluye que un impuesto de estas características no sería discriminatorio.

3. IMPUESTOS DIRECTOS Y LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TFUE (por Adolfo Martín Jiménez)

3.1. Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 8 de junio de 2017, Van Der Weegen, C-383/10, ECLI:EU:C:2017:429.

Materias tratadas: Libre prestación de servicios del TFUE y del Acuerdo del EEE: exención de IRPF nacional para depósitos que cumplan ciertas condiciones – Si las condiciones exigidas son las propias del mercado nacional y no las cumplen otros prestadores de servicios no residentes, aunque sus productos puedan cumplir una función similar, podría existir una discriminación indirecta – Posibilidad de justificación de la norma nacional por el objetivo de protección al consumidor: inexistencia de proporcionalidad y adecuación a esta finalidad cuando uno de los requisitos está referido a condiciones de remuneración (fijo + prima de fidelidad) sólo ofrecidas por los bancos belgas.

¹ Sobre la posibilidad de aplicar el Derecho de la UE a esta clase de situaciones, nos remitimos al trabajo de Martín Jiménez, A., “Situaciones internas y Derecho la UE: nuevas perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE”, en Martín / Carrasco (dir.), *Impuestos directos y libertades fundamentales del TFUE*, Cizur Menor: Thomson-Reuters-Aranzadi, 2016, p. 23 y ss.

Hechos: Los Sres. Van der Weeghen y Pot poseían en los ejercicios 2010 a 2013 cinco depósitos de ahorro en entidades financieras fuera de su país de residencia (Bélgica). En este país, como consecuencia de la STJUE de 6 de junio de 2013, *Comisión / Bélgica*, C-383/10, EU:C:2013:364, se reformó su legislación del IRPF para reconocer ciertas exenciones no sólo a los depósitos en entidades belgas sino también en entidades residentes en otros países de la UE. El legislador belga modificó su normativa interna en 2014 para adaptarla a la citada sentencia, permitiendo que los depósitos en entidades no residentes en Bélgica también se beneficiaran de la exención si se cumplían determinadas condiciones (idénticas para los depósitos en entidades belgas), fundamentalmente, relativas a la disposición de los fondos (se trataba de fomentar el ahorro a largo plazo) y a la remuneración del depósito, que debía estar constituida por intereses básicos y una prima de fidelidad. Los Sres. Van der Weeghen y Pot solicitaron la aplicación de la exención para sus depósitos fuera de Bélgica, sin embargo, las entidades extranjeras no pudieron certificar que cumplían los citados depósitos las condiciones exigidas por la normativa belga. Por esta razón, las autoridades belgas denegaron la aplicación de la exención controvertida. En vía de recurso, el Tribunal de Primera Instancia de Flandes Occidental, sección de Brujas, planteó al TJUE una cuestión prejudicial orientada a conocer si la normativa belga podía infringir la libre prestación de servicios (art. 56 TFUE) o la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE) o las disposiciones equivalentes del Acuerdo del EEE. La cuestión se formuló en términos que revelan el interés de este asunto: a la vista de que formalmente la norma no era discriminatoria, el tribunal nacional preguntó al TJUE si, no obstante lo anterior, podía resultar contraria a Derecho de la UE porque exige a las entidades extranjeras que certifiquen que los depósitos cumplen ciertos requisitos que son propios del mercado belga y, por consiguiente, aunque no exista discriminación formal, si el cumplimiento de tales requisitos podría suponer un grave obstáculo para que las entidades extranjeras operen en Bélgica y vulnerar en consecuencia las libertades del TFUE.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE matizó que, en circunstancias como las examinadas en el litigio principal, las restricciones a la libre circulación de capitales no serían sino una consecuencia de las restricciones a la libre prestación de servicios y, en consecuencia, se debe examinar el asunto desde la perspectiva de esta última, ya que la aplicación de la primera es de carácter accesorio y subordinado a ésta. En segundo lugar, el TJUE precisó que de una jurisprudencia reiterada resulta que incluso una legislación nacional que es indistintamente aplicable a todos los servicios, con independencia del lugar de establecimiento del prestador, puede generar una restricción a esta libertad si reserva exclusivamente el disfrute de una ventaja exclusivamente a usuarios que satisfacen determinados requisitos que, de hecho, son propios del mercado nacional y priva así de él a los usuarios de otros servicios esencialmente similares pero que no cumplen los requisitos específicos de tal legislación. Una norma de este tipo condiciona el acceso al mercado de los prestadores de servicios no residentes y, en consecuencia, podría vulnerar la libre prestación de servicios al ocasionar una discriminación ‘indirecta’ de aquéllos. Procedía en consecuencia, continuó el TJUE, comprobar si la legislación belga controvertida crea un obstáculo de este tipo.

El TJUE constató cómo, de las precisiones aportadas por los interesados en la vista, no existía en los Estados miembros del EEE distintos de Bélgica ningún régimen relativo a los depósitos de ahorro que cumpliera los requisitos exigidos para que pudiera aplicarse la exención del IRPF, en particular, en relación con las condiciones de remuneración. El modo de remuneración constituye, según parece, una particularidad propia del mercado bancario belga. En estas condiciones, puesto que los depósitos ofrecidos por entidades belgas sí que cumplen los requisitos del mercado local, la legislación que garantiza la exención del IRPF para intereses de depósitos que cumplen determinadas condiciones de remuneración (intereses más prima de fidelidad) podía disuadir, declaró el TJUE, a los residentes belgas de abrir cuentas en bancos de otros Estados de la UE o del EEE o de transferir a estos bancos sus ahorros. A priori, y a salvo las comprobaciones oportunas del tribunal nacional sobre si las condiciones de los depósitos beneficiarios de la exención son propias y específicas del mercado belga, el TJUE concluyó que se podría producir una restricción a la libre prestación de servicios.

El Gobierno belga había alegado que la normativa nacional estaba justificada a fin de proteger a los consumidores, ya que es indispensable que los residentes belgas dispongan de una cuenta de ahorro duradera, protegida, estable y suficiente y sin riesgos para poder cubrir sus gastos importantes. El TJUE confirmó que la protección de los consumidores puede justificar una restricción a una libertad y que corresponde al tribunal nacional comprobar si los depósitos que se benefician de la exención controvertida en el IRPF persiguen tal finalidad. No obstante, el TJUE también añadió que la norma nacional debe cumplir con el principio de proporcionalidad y, a estos efectos, dio al tribunal nacional los parámetros que debían guiar su decisión. La normativa nacional, al incluir en el régimen de exención sólo depósitos en entidades belgas, puede estar excluyendo cuentas o depósitos de entidades financieras en otros Estados de la UE o el EEE que persigan también la protección del objetivo de protección del consumidor. En particular, añadió el TJUE no resulta posible entender cómo las condiciones de remuneración establecidas en la normativa belga para gozar de la exención del IRPF (pago de intereses más prima por fidelidad) consiguen alcanzar el requisito de protección del consumidor y, en consecuencia, tal requisito no puede encontrar protección bajo esta exigencia imperativa.

La sentencia que reseñamos recuerda que los requisitos de las exenciones tributarias son controlables por el TJUE desde una perspectiva sustantiva y no sólo formal: allí donde la norma no es discriminatoria en apariencia pero está diseñada para que sólo puedan cumplir sus condiciones los nacionales / residentes de ese Estado también puede existir una vulneración de la libre prestación de servicios. Este control sustantivo resulta especialmente interesante en relación con las reacciones de los Estados miembros a las sentencias del TJUE cuando las reformas de sus legislaciones, en apariencia, cumplan con los requisitos fijados en la misma, pero pueda demostrarse que otros productos (especialmente financieros, seguros, pensiones, fondos etc.) o entidades no residentes pueden tener una finalidad análoga y, sin embargo, su tratamiento fiscal es distinto.

3.2. Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 22 de junio de 2017, Bechtel, C-20/16, ECLI:EU:C:2017:488

Materias tratadas: Libre circulación de trabajadores – Vulneración cuando en el método de exención con progresividad aplicado a la renta foránea se toman en cuenta los ingresos exentos para el cálculo del tipo impositivo aplicable a la renta nacional pero no las ventajas familiares y personales (con independencia de lo que ocurra en el Estado de obtención de la renta) – No aplicación en este caso de la exigencia imperativa consistente en el reparto equilibrado del poder tributario o la coherencia del sistema fiscal.

Hechos: La Sra. Bechtel, de nacionalidad francesa, casada con el Sr. Bechtel, de nacionalidad alemana, residía junto a su marido en Alemania en 2005 y 2006, años a los que se refiere la controversia, aunque trabajaba como funcionaria en Francia en la Administración tributaria francesa. Ambos tributaban en 2005 y 2006 conjuntamente a efectos del IRPF alemán. De acuerdo con el Convenio de Doble Imposición (“CDI”) entre Francia y Alemania, las rentas de fuente francesa percibidas por la Sra. Bechtel estaban exentas de tributación en Alemania, aunque se aplicaba el método de exención con progresividad (a pesar de que el art. 14 del CDI atribuía la jurisdicción exclusiva sobre la renta de funcionarios a Francia en línea con el art. 19 Modelo de Convenio de la OCDE, la redacción del art. 20 CDI parecía permitir la aplicación de la exención con progresividad). De acuerdo con el CDI, la Administración tributaria alemana eximió de tributación la retribución bruta de la Sra. Bechtel procedente de Francia pero tal retribución bruta se tuvo en cuenta a la hora de fijar el tipo impositivo del IRPF alemán. La Administración alemana permitió deducir, a efectos del cálculo del tipo impositivo con el método de exención con progresividad, ciertas cotizaciones sociales, pero no otras. Según la legislación alemana, la deducibilidad de ciertos gastos estaba condicionada a que la renta no estuviera exenta y, en consecuencia, ciertas cotizaciones (‘gastos de previsión’, que son cotizaciones de jubilación y enfermedad) pagadas en Francia, al estar directamente vinculadas con la renta exenta en

Alemania, consideró la Administración alemana que no podían deducirse del rendimiento bruto a los efectos del cálculo del tipo impositivo aplicable a los Sres. Bethel. Tras los correspondientes recursos, el Bundesfinanzhof manifestó sus dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la UE de la prohibición de deducir los gastos de previsión del ingreso bruto a efectos de computar el tipo impositivo aplicable al matrimonio Bethel y planteó al TJUE dos cuestiones prejudiciales orientadas a conocer, sustancialmente, si la normativa alemana, que impedía tomar en cuenta los gastos de previsión a la hora de calcular el tipo impositivo aplicable en el método de exención con progresividad, vulneraba la libre circulación de trabajadores del art. 45 TFUE ya que, en el caso de trabajadores residentes en Alemania, las cotizaciones a la seguridad social de este país resultaban deducibles plenamente.

Decisión del Tribunal: Con carácter preliminar, el TJUE consideró si la libre circulación de trabajadores era aplicable en este supuesto concreto. Para el TJUE no había dudas al respecto, aunque, a nuestro juicio, como alegaba la demandante, probablemente su situación estuviera comprendida en el art. 18 TFUE y no tanto en el art. 45 TFUE ya que ella era francesa, trabajaba en la Administración francesa y residía en Alemania por cuestiones personales. Da la impresión de que el TJUE se centró, más bien, en aclarar que un funcionario público cae en el concepto de trabajador a efectos de la libre circulación de trabajadores, sin prestar atención a que la Sra. Bethel se desplazó a Alemania no por motivos laborales sino personales.

A pesar de que el requisito de no deducción de gastos vinculados a rentas exentas estaba formulado con carácter general, el TJUE concluyó que podrá afectar más a las rentas transnacionales y, en consecuencia, puesto que la no deducción no se aplicaba en relación con gastos análogos nacionales, podía verificarse un trato desfavorable que restrinja la libre circulación de trabajadores. Procedió, entonces, el TJUE a comprobar si estaba justificada tal restricción.

El TJUE incluyó en el análisis de las restricciones la verificación de si la situación del matrimonio Bethel era comparable a las situaciones puramente nacionales (demostrando una vez más que ambas etapas son, en realidad, una sola). El TJUE consideró que, en el caso de ventajas personales y familiares, un contribuyente residente que obtiene ingresos en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside no se encuentra en una situación comparable a la de un contribuyente residente que obtiene ingresos en su Estado de residencia, en particular, cuando el Estado de residencia no puede concederle esos beneficios debido a la falta de rentas significativas en dicho Estado miembro. No obstante, el TJUE aclaró que no es éste el caso en el presente asunto, ya que la tributación conjunta de los demandantes en el litigio principal determina que el Estado de residencia del contribuyente sí que pueda concederle las ventajas familiares y personales en el IRPF. En este caso, la demandante se encuentra en una situación equiparable a la de un contribuyente residente que percibe sus rentas en su Estado de residencia. Por consiguiente, la justificación a la restricción sólo puede proceder por razones imperiosas de interés general.

Con respecto al reparto equilibrado del poder tributario, en primer lugar, el TJUE señaló que el CDI entre Francia y Alemania distribuía la potestad sobre los ingresos, pero no afecta a la facultad de Alemania de fijar tipos impositivos ni establece que el Estado del que procedan los ingresos deba asumir la toma en consideración de las circunstancias personales y familiares del contribuyente. El TJUE apuntó que Alemania había aceptado libremente esta distribución de la jurisdicción tributaria que, de alguna forma, desagregaba ingresos imposables y beneficios personales y familiares a conceder. Hasta cierto punto, recuerda esta argumentación a la antigua coherencia fiscal en el nivel de los CDIs derivada de la STJUE *Wielockx*, ya que da la impresión de que está apuntando al hecho de que Alemania aceptó una distribución de la jurisdicción tributaria un tanto incoherente en el CDI con Francia y no puede ahora quejarse de los efectos de la misma. Prosiguió el TJUE remarcando que este mecanismo de reparto de la jurisdicción tributaria no puede justificar que se denieguen al contribuyente residente los beneficios derivados de la toma en consideración de su situación personal y familiar: con el CDI Alemania no renuncia a una parte de sus competencias fiscales a favor de otros Estados miembros (se refiere el TJUE a

la toma en consideración de las circunstancias personales y familiares) y ello no afecta a sus competencias para gravar las actividades ejercidas en su territorio.

Por otra parte, el TJUE recordó que un Estado miembro no puede invocar el reparto equilibrado de la potestad tributaria para eludir la obligación de tomar en consideración las circunstancias personales y familiares de un contribuyente que reside en su territorio y ejerce su actividad en otro Estado miembro excepto si ese Estado está liberado de la toma en consideración de tales beneficios por un CDI, o si comprueba que, aun a falta de CDI, uno o varios Estados de empleo conceden ventajas en relación con la situación personal y familiar de los no residentes que obtienen en su territorio rendimientos imposables. Alemania no se encuentra en la primera situación, esto es, el CDI no le obliga a no tomar en consideración la situación personal y familiar de sus residentes y, en lo que se refiere a la segunda, no hay datos en la petición de decisión prejudicial que permitan determinar si se ha realizado tal toma en consideración. En cualquier caso, concluyó el TJUE, la normativa fiscal discutida no establece correlación alguna entre las ventajas fiscales que concede a sus residentes y los beneficios fiscales a los que puedan acogerse en el Estado miembro en el que trabajan.

Con relación a la coherencia del sistema fiscal, Alemania había alegado que la denegación de la deducción de ciertos gastos 'de previsión' tiene como finalidad garantizar que el tipo de gravamen incrementado con arreglo a la reserva de progresividad de los cónyuges no se corrija con la reducción de la renta imponible y, por otra parte, que el beneficio resultante de la deducción de las cotizaciones se compense mediante la tributación de los ingresos que tengan relación directa con tales cotizaciones. Sin embargo, el TJUE estimó que no existe ninguna relación directa entre el método de exención con progresividad y la negativa a tomar en cuenta las cotizaciones directamente relacionadas con los ingresos exentos. De hecho, la efectividad de la progresividad del IRPF que persigue el método de exención con progresividad no está supeditada a que la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente se limite a los gastos relacionados con los ingresos gravados de ese Estado miembro. Además, dado que Alemania pactó en el CDI con Francia que los ingresos obtenidos en Francia sólo fueran gravados en ese Estado, no puede afirmar que el inconveniente que resulta de la denegación de la deducción de las cotizaciones controvertidas se compensa con la exención de los ingresos, ya que ello equivaldría a poner en peligro la distribución del poder tributario que realiza el CDI.

Por todo lo anterior, el TJUE concluyó que la denegación de la deducción de los gastos sociales controvertidos vulneraba el art. 45 TFUE.

Las conclusiones del TJUE resultan lógicas desde un punto de vista de política tributaria: si el rendimiento global se toma en cuenta para fijar el tipo impositivo de la renta nacional, también el gasto o los beneficios globales deberían poderse tener en cuenta a estos efectos. Es decir, la norma interna alemana respondía a la lógica del método de exención en el sentido de que los gastos exentos deben imputarse a la renta exenta, pero no a aquella propia del método de exención con progresividad y, por esta razón, se producía una disfunción: los ingresos totales se toman en cuenta para fijar el tipo impositivo, pero no los gastos o ventajas totales, lo cual no tiene lógica desde el punto de vista de llegar a un tipo impositivo que tenga en cuenta la renta global del contribuyente. Otra cuestión es que el razonamiento del TJUE resulta un tanto artificioso y farragoso precisamente por su anclaje en la (controvertida y criticada en estas páginas) sentencia *Schumacker* o en los poco claros conceptos de reparto equilibrado del poder tributario y coherencia del sistema fiscal. Parece que el TJUE resucita la coherencia fiscal en el nivel convencional de la STJUE *Wielockx* (C-80/94), aunque bajo el manto del reparto equilibrado del poder tributario y que la explicación que ofrece de por qué la medida alemana no está justificada por la coherencia fiscal dista de ser técnicamente clara: bastaría con atender a la finalidad del método de exención con progresividad para justificar que, al igual que los ingresos globales se toman en cuenta en este caso, también deben serlo los gastos globales, ya que tanto la parte de los ingresos como la parte de los gastos tiene influencia en la determinación del tipo impositivo que se busca calcular con el método de exención con progresividad. Esta sentencia, además, se muestra continuista con *Imfelt y Garcet*, C-303/12, en las matizaciones que esta sentencia añadió a

Schumacker, ya que desvincula la toma en consideración de la situación personal y familiar del contribuyente de lo que ocurra en el Estado donde obtiene sus rendimientos, puesto que la normativa alemana no establece tal vinculación (vid. los comentarios a *Imfelt* y *Garcet* en el n. 162 REDF).

4. AYUDAS DE ESTADO DE NATURALEZA TRIBUTARIA (por Adolfo Martín Jiménez)

4.1. Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496

Materias tratadas: Exención en el ICIO derivada del Acuerdo España-Santa Sede – Ayuda de estado: concepto de empresa y actividad económica -- La exención vinculada a las actividades económicas de las entidades acogidas al Acuerdo podría ser ayuda de estado prohibida por el art. 107 TFUE – Aplicación de las normas *de minimis* – Consideración de la exención como ayuda ilegal puesto que el ICIO es posterior a la adhesión de España a la UE aunque el Acuerdo con la Santa Sede sea anterior – Necesidad de modificar o denunciar el citado Acuerdo.

Hechos: La Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania es una orden religiosa, inscrita en el Registro a estos efectos del Ministerio de Justicia español y acogida al Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 entre España y la Santa Sede (“Acuerdo”). Este Acuerdo, art. IV, establece una exención impositiva, con ciertas limitaciones, de impuestos reales, sobre la renta y el patrimonio para las entidades cubiertas por el mismo. En relación con ciertas obras de reforma y ampliación del salón de actos, para celebración de conferencias, cursos y reuniones, de un colegio gestionado por la Congregación, ésta abonó en 2011 el ICIO al Ayuntamiento de Getafe. Posteriormente, la Congregación solicitó la devolución del impuesto pagado alegando que estaba exenta en virtud de la Orden de 5 de junio de 2001 del Ministerio de Hacienda por la que se aclara la inclusión del ICIO en el ámbito del citado Acuerdo y exención. Esta Orden reconoce la exención en el ICIO para los bienes de la Iglesia y órdenes religiosas con independencia del fin al que estaba afecto el edificio (la exención está referida a los bienes exentos en el IBI, indica la Orden). La solicitud fue desestimada por el Ayuntamiento dado que la exención se había solicitado para una actividad no relacionada con los fines religiosos de la Iglesia Católica y, para el Ayuntamiento, debía interpretarse que la exención sólo se puede aplicar a bienes inmuebles afectos a usos religiosos. La Congregación recurrió tal decisión ante los juzgados de lo contencioso y el Juzgado n. 4 de Madrid alegando que estaba exenta del ICIO conforme al Acuerdo sin que ni el Acuerdo ni la Orden limitaran la exención en atención al destino del bien. El Juzgado n. 4 de lo Contencioso de Madrid, al albergar dudas sobre si la normativa española vulneraba el art. 107.1 TFUE, preguntó al TJUE si el reconocimiento de una exención en el ICIO a la Iglesia u otras entidades acogidas al Acuerdo también cuando el bien inmueble en cuestión no esté afecto a una actividad religiosa podía ser una ayuda de estado incompatible con el citado precepto.

Decisión del Tribunal: Al aplicarse el art. 107 TFUE a las actividades empresariales, en primer lugar, el TJUE consideró si la Congregación podía ser considerada como una empresa a la que se aplique el citado precepto. A estos efectos, el estatuto de la Congregación o que sea una comunidad religiosa no es relevante, ya que constituye una actividad económica toda aquella que ofrece bienes o servicios en el mercado, tenga o no ánimo de lucro, si, en este último caso, compite con las empresas de otros operadores con ánimo de lucro. Normalmente, son actividad económica los servicios prestados a cambio de una remuneración, y deben considerarse como tales los cursos que imparten centros de enseñanza financiados, esencialmente, con fondos privados que no proceden del propio prestador de los servicios, resultando indiferente que el servicio sea pagado por los alumnos o sus padres. No puede considerarse, sin embargo, como actividad económica los cursos impartidos por centros de enseñanza que forman parte de un

sistema público y que se financian, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos. Con esta actividad, el Estado no se propone explotar una empresa sino cumplir su misión hacia la población en los ámbitos social, cultural y educativo (vid., por analogía, las SsTJUE *Schwarz*, C-76/05, EU:C:2007:492, o, *Comisión / Alemania*, C-318/05, EU:C:2007:495).

Un mismo centro, apuntó el TJUE, puede ejercer diversas actividades, económicas y no económicas al mismo tiempo, siempre que mantenga una contabilidad separada por lo que respecta a la distinta financiación recibida, de modo que se excluyan los riesgos de subvenciones cruzadas de sus actividades económicas con fondos públicos vinculados a la actividad no económica. La Congregación, continuó el TJUE, desarrolla tres actividades: (1) las estrictamente religiosas, (2) la enseñanza subvencionada por el Estado español y (3) la educación libre sin el apoyo financiero del Estado. Además, presta a los alumnos los servicios complementarios de restauración y de transporte. El salón construido y sobre cuyas obras se solicitó la exención en el ICIO está referido sólo a las actividades de enseñanza (2 y 3).

Y, en este contexto, corresponderá al órgano jurisdiccional nacional, con los criterios proporcionados por la sentencia, determinar qué actividades pedagógicas desarrolladas por la Congregación revisten o no carácter económico. A estos efectos, las actividades de enseñanza primaria y secundaria subvencionadas por el Estado español se insertan en el sistema público de enseñanza, ya que están incluidas en el ámbito de un acuerdo entre la Congregación y la Comunidad de Madrid y responden a los requisitos de éste. Este tipo de actividad no tiene naturaleza económica. En cambio, las actividades de enseñanza preescolar, extraescolar y postobligatoria, no subvencionadas por el Estado español y financiadas con contribuciones privadas, podrían ser calificadas como económicas, aunque debe comprobar este extremo el órgano jurisdiccional remitente.

Una vez realizada la comprobación de la actividad de la Congregación en el colegio donde se construyó el salón será necesario comprobar el uso de éste, esto es, si se usa en actividades no económicas o económicas con carácter exclusivo o, por el contrario, el uso es mixto. Si el salón sólo se usa en las actividades de enseñanza pública subvencionadas, que no son actividad económica a efectos del art. 107 TFUE, la exención fiscal controvertida no estaría comprendida en el ámbito de aplicación de este artículo. No obstante, si el salón sólo se usase para actividades que puedan ser consideradas como económicas, entonces la exención del ICIO estaría comprendida en el ámbito de la prohibición. Y, en caso de uso mixto, la exención fiscal controvertida podría estar comprendida en el ámbito de aplicación de la exención en la medida en que el salón de actos se destine a actividades que puedan ser consideradas como de naturaleza económica (la AG Kokott apuntó criterios relevantes para determinar, en los supuestos de uso mixto, en qué proporción, en este caso, se podría considerar el salón afecto a la actividad económica). Es decir, la exención sólo cae en el ámbito del art. 107.1 TFUE si, por un lado, al menos una parte de las actividades de enseñanza en el colegio se puede calificar como actividad económica y, por otro, el salón del colegio se destina, al menos, en parte, a tales actividades económicas.

Una vez establecidos los criterios para determinar cuándo el salón controvertido se utiliza para una actividad económica cubierta por el art. 107.1 TFUE, no resultó difícil concluir al TJUE que la exención del ICIO controvertida es una ventaja selectiva, ya que la misma sólo se aplica a la Iglesia Católica y a las órdenes o entidades acogidas al Acuerdo de 1979 y cualquier empresa que realiza una obra, sin embargo, tendría que pagar el citado impuesto. Tal exención no podía justificarse por la excepción relativa a la naturaleza y estructura del sistema tributario: la exención establecida en la Orden de 2001 no se deriva de ningún principio fundador del sistema tributario español ni es necesaria para el funcionamiento y la eficacia de este sistema.

Cumplido el requisito de la selectividad por la exención tributaria, el TJUE concluyó que obviamente también se verificaba el requisito de que la misma sea otorgada por el Estado o con fondos estatales. En cuanto al requisito de que la ayuda deba afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros o falsear o amenazar la competencia, también se

estimó, en principio, cumplido, ya que la exención del ICIO de la que disfruta la Congregación puede tener como consecuencia que haga más atractiva la prestación de sus servicios de enseñanza en relación con los ofrecidos por otros centros que no disfrutaban de la misma y están activos en el mismo mercado.

No obstante, de conformidad con el Reglamento (CE) n. 1998/2006 de la Comisión, de 15 de noviembre de 2006, relativo las ayudas *de minimis*, se considera que las ayudas que no superen el límite de 200.000 euros en un período de tres años no afectan a los intercambios comerciales entre los Estados miembros ni falsean ni amenazan con falsear la competencia, de modo que no están incluidas en el concepto de ayudas estatales. Corresponde, concluyó el TJUE, al juez nacional comprobar si en el presente asunto se alcanza el umbral de las ayudas *de minimis*, a cuyos efectos deben computarse las ventajas o ayudas de la Congregación sólo en relación con sus actividades económicas. A estos efectos, si el órgano jurisdiccional nacional albergase dudas sobre el montante total de ayudas recibidas por la Congregación por sus actividades económicas, siempre puede solicitar la colaboración de otros órganos del Estado miembro afectado o de la Comisión.

Por último, el TJUE concluyó que la ayuda no podía considerarse como existente ya que, si bien el Acuerdo con la Santa Sede se firmó en 1979, el ICIO no se introdujo en España hasta después de la adhesión a la, entonces, CEE y la exención controvertida en el litigio principal lo fue mediante la Orden de 5 de junio de 2001. En estas circunstancias, si el órgano jurisdiccional nacional constatare la existencia de una ayuda estatal a favor de la Congregación, sólo podría tratarse de una nueva ayuda en el sentido del art. 108.3 TFUE y no de una ayuda existente.

El TJUE, obviamente, no se pronunció sobre la eventual incompatibilidad que podría existir entre una decisión del juez nacional considerando la exención contraria al art. 107 TFUE en todo o en parte y el Acuerdo entre España y la Santa Sede. No obstante, a estos efectos, la AG Kokott precisó, corresponde al juez nacional comprobar si efectivamente el Acuerdo podía permitir la exoneración del ICIO y, sólo en este caso, podría haber un conflicto entre el art. 107.1 TFUE y el Acuerdo y, en estas circunstancias, entraría en juego el art. 351 TFUE que permite, no obliga, a un Estado miembro apartarse de las obligaciones del Derecho de la UE para cumplir acuerdos internacionales anteriores a la fecha en la que para él entró en vigor el TFUE. Ahora bien, en este caso, el Estado español, continuó la AG, estaría obligado según el art. 351.2 TFUE a emplear todos los medios apropiados para eliminar la incompatibilidad del art. IV.1.B) del Acuerdo con la normativa de la UE, en primer lugar, haciendo uso del mecanismo de solución de diferencias que el Acuerdo regula para acordar una interpretación a futuro del citado precepto compatible con el art. 107 TFUE, y, si esta vía no conduce a una solución conforme con el Derecho de la UE en un plazo razonable, denunciar el Acuerdo.

Como puede fácilmente intuirse de la sentencia reseñada, el impacto de la misma para el Acuerdo España-Santa Sede y las exenciones impositivas que recoge es enormemente importante y exige que o bien se interprete el mismo en el sentido de que no se aplican a las actividades empresariales de la Iglesia, órdenes y congregaciones etc. incluidas en su ámbito subjetivo o que se denuncie o renegocie el citado Acuerdo. Como es sabido, la exención en el ICIO de los bienes de la Iglesia ha sido controvertida en nuestro ordenamiento ya que, al intento de reducción en 2009 por Orden Ministerial del ámbito de aplicación de la Orden de 2001 que considera el TJUE en la sentencia reseñada, siguió la STS de 19 de noviembre de 2014, rec. 533/2014, que anuló la Orden de 2009 por estimar que la reducción del ámbito de aplicación de la exención del ICIO que se intentó en 2009 era contraria al Acuerdo con la Santa Sede. La STJUE ahora reseñada, obviamente, tiene impacto en esta situación, aunque de la STS queda claro que la modificación de la interpretación del Acuerdo con la Santa Sede debe hacerse, como es lógico, por la vía específica de resolución de controversias del propio Acuerdo.

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

5.1. Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 14 de junio de 2017, Santogal, C-26/16, ECLI:EU:C:2017:453.

Materias tratadas: IVA – entrega intracomunitaria – medio de transporte nuevo – exención – requisito de residencia del adquirente en Estado miembro de destino – requisito de matriculación temporal en Estado miembro de destino – riesgo de fraude – buena fe – diligencia del vendedor.

Hechos: Santogal es una sociedad mercantil portuguesa que se dedica al comercio de vehículos automóviles. En enero de 2010 vendió a una persona física, de nacionalidad angoleña, un vehículo de lujo, de tipo deportivo, valorado en más de 400.000 euros. En el momento de la compra, el adquirente indicó que el vehículo era para su uso personal en España, país donde, según él, residía. El adquirente se comprometió a transportar el vehículo a España, a someterlo a inspección técnica y a matricularlo en este país. El adquirente presentó a Santogal un Número de Identificación de Extranjero (NIE) donde figuraba una dirección en España distinta a la señalada en el momento de la venta. Con estos datos, Santogal consideró que la venta era una entrega intracomunitaria exenta de IVA. Posteriormente, el adquirente envió el vehículo a España, lo sometió a inspección técnica y lo matriculó. Como prueba de ello, remitió a Santogal una copia de la tarjeta de inspección técnica y del permiso de circulación. En este permiso figuraba un domicilio en España, aunque diferente a los aportados con anterioridad. Además, la matriculación realizada era de tipo “turística”, esto es, temporal, con una validez de un año. Según la normativa española, esta matriculación se reserva a personas que no son residentes habituales en España. En el año 2013, las autoridades tributarias de Portugal determinaron que en este caso la venta del vehículo no podía estar exenta, ya que el adquirente no residía en España, ni ejercía actividad alguna en este país, sino que tenía fijada su residencia en Portugal donde administraba una sociedad. Santogal abonó el IVA y los intereses de demora correspondientes, pero interpuso un recurso ante el Tribunal Arbitral Tributario alegando que la interpretación de la Administración portuguesa era contraria al artículo 138.2.a) de la Directiva IVA y que el supuesto fraude cometido por el adquirente no debía afectarle. Este órgano decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE varias cuestiones prejudiciales: 1) si la exención prevista en el art. 138.2.a) para la entrega intracomunitaria de medios de transporte nuevos a particulares se opone a una norma nacional que supedita la exención a que el adquirente esté establecido o domiciliado en el Estado miembro de destino; 2) si el artículo 138.2.a) se opone igualmente a que se deniegue la exención en caso de una matrícula temporal en el Estado de destino; 3) si el artículo 138.2.a) se opone a que el vendedor resulte obligado a ingresar el IVA si no se acredita que el régimen temporal se ha extinguido y que el IVA ha sido o será ingresado en el Estado de destino; y 4) si el artículo 138.2.a) y los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima se oponen a que el vendedor resulte obligado a ingresar el IVA cuando, en atención a las circunstancias, el adquirente haya podido cometer un fraude sin que se haya demostrado la cooperación del vendedor.

Decisión del Tribunal: En relación a la primera cuestión, el TJUE tiene establecido en su jurisprudencia que la exención de la entrega intracomunitaria de un medio de transporte nuevo sólo se aplica cuando se haya transmitido al adquirente la facultad de disponer del medio de transporte en calidad de propietario, el vendedor demuestre que ese medio ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que como consecuencia de ello el vehículo ha abandonado físicamente el Estado de origen (véase, por ejemplo, asunto *Mecsek-Gabona*, núm. 157 REDF). En cambio, el tenor literal de la Directiva no supedita la exención a que el adquirente esté establecido o domiciliado en el Estado de destino. Según el TJUE, imponer este requisito sería además contrario al contexto y a los objetivos del régimen transitorio de IVA, puesto que podría dar lugar a una doble imposición (en origen y en destino), que sería contraria al principio de neutralidad fiscal. Asimismo, el TJUE sostiene que un requisito de esta

naturaleza tampoco puede fundarse en el artículo 131 de la Directiva IVA. Este precepto permite a los Estados miembros condicionar la aplicación de las exenciones para evitar situaciones de fraude, evasión o abuso. Sin embargo, esas medidas nacionales deben respetar los principios generales del Derecho de la UE, entre los que se encuentra el principio de neutralidad fiscal. Pues bien, como hemos señalado, la exigencia de que el adquirente esté establecido o domiciliado en el Estado de destino compromete la observancia del principio de neutralidad fiscal.

En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE razona en el mismo sentido y con argumentos análogos. La matriculación del vehículo en el Estado de destino no es un requisito que figure en la Directiva y su exigencia no puede basarse en el artículo 131 de la Directiva IVA.

Por lo que respecta a la tercera cuestión, el TJUE señala que las operaciones intra-UE que tienen por objeto medios de transporte nuevos presentan la particularidad de que el IVA se soporta por un particular que no es sujeto pasivo y, por tanto, no tiene derecho a deducir, por lo que este sujeto tiene más interés en eludir el impuesto. Sin embargo, no se puede exigir al vendedor que demuestre de forma concluyente el carácter final y definitivo del uso del vehículo en el Estado de destino, ni que la matrícula turística se extinguió tras el pago del IVA en el Estado de destino, cuando este vendedor ha acreditado el transporte del vehículo y su matriculación, aunque ésta sea temporal. Exigir esa prueba concluyente sería tanto como obligar al vendedor a que demuestre los elementos relativos a la imposición de la adquisición intracomunitaria, lo que ha sido rechazado por la jurisprudencia del TJUE (asunto *VSTR*, núm. 157 *REDF*) y, además, no favorece una aplicación correcta y sencilla de las exenciones.

Por último, en la respuesta a la cuarta cuestión prejudicial, el TJUE reitera su doctrina sobre la denegación de la exención de la entrega intracomunitaria cuando el vendedor sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y el vendedor no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitarlo. Como es habitual, el TJUE remite la decisión al juez nacional, pero ofrece a éste elementos de interpretación útiles. Así, el vendedor debe tener en cuenta tanto la conducta del adquirente como de las autoridades tributarias. Por un lado, el vendedor debe asegurarse de que la intención del adquirente de trasladar el bien está respaldada en elementos objetivos. El TJUE advierte que en este caso el vendedor debía actuar con especial diligencia dado el alto valor del vehículo y teniendo en cuenta que se trataba de una entrega exenta a un particular que no tiene derecho a deducir. El TJUE insta al juez nacional a que verifique si Santogal tenía la posibilidad de conocer que la matrícula temporal estaba destinada exclusivamente a los no residentes y de que el adquirente había facilitado diversos domicilios en España, lo que podía suscitar dudas sobre la verdadera residencia del adquirente. Por otro lado, el TJUE señala que también es relevante la actuación de la Administración portuguesa, ya que la seguridad jurídica se opone a que un Estado miembro, que acepta inicialmente los documentos presentados por un vendedor como prueba de la exención de la entrega, pueda con posterioridad obligar a ese vendedor a ingresar el IVA por el fraude cometido por el adquirente, cuando el vendedor no tenía ni había podido tener conocimiento de ese fraude (asunto *Teleos*, núm. 139 *REDF*).

Desde la perspectiva del derecho español, debe tenerse en cuenta que el gravamen de la adquisición intra-UE del medio de transporte nuevo se controla exigiendo el pago del IVA antes de la matriculación definitiva (art. 164.Uno.6º LIVA). Esta medida resulta efectiva para España, pero al no estar coordinada con el Estado de origen, se corre el riesgo de una doble imposición cuando el vendedor desconoce o no puede probar la matriculación definitiva y, por tanto, el gravamen en España. En estos casos, siguiendo lo establecido por el TJUE, el Estado de origen no puede denegar en principio la exención, ya que no se puede exigir al vendedor que demuestre que la adquisición se gravó en destino. Sólo podría denegarse la exención cuando el vendedor conozca el fraude o actúe con falta de diligencia, en los términos de la jurisprudencia del TJUE. Es notorio, pues, la necesidad urgente de reformar el régimen de las operaciones intra-UE, también en el ámbito de las entregas de vehículos nuevos. Las instituciones de la UE son

conscientes de esta problemática. De hecho, la revisión del régimen de IVA de este tipo de operaciones es uno de los elementos centrales del Plan de Acción puesto actualmente en marcha. La Comisión ha publicado ya un primer paquete legislativo [COM (2017) 566 final], para instaurar un área única de IVA en la UE. Sin embargo, este nuevo régimen definitivo no se aplicaría, en una primera fase, a la entrega de medios de transporte nuevos a particulares, sino sólo a intercambios de bienes entre empresarios (B2B).

5.2. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services Limited*, C-38/16, ECLI:EU:C:2017:454.

Materias tratadas: IVA – principios de igualdad de trato, neutralidad fiscal y de efectividad – normativa nacional que establece distintas fechas para la aplicación con carácter transitorio de un plazo de prescripción según sea para la devolución del IVA indebido o para la deducción del IVA soportado.

Hechos: La STJUE de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer*, asunto C-62/00, ECLI:EU:C:2002:435, declaró que se oponía a los principios de efectividad y de confianza legítima una normativa del Reino Unido que reducía el plazo de prescripción (de 6 a 3 años) a las solicitudes de devolución de un IVA indebido, ya que se había hecho con carácter retroactivo y sin fijación de un régimen transitorio. Como consecuencia de esta sentencia, el Reino Unido modificó su legislación y permitió la aplicación del plazo antiguo de 6 años para los ejercicios anteriores a la introducción del nuevo plazo. Unos meses más tarde, esa misma jurisprudencia se aplicó también a las solicitudes de deducción del IVA soportado, cuyo plazo de prescripción se había reducido igualmente de 6 a 3 años, de modo que, con carácter transitorio, se podía seguir aplicando el plazo de 6 años para el IVA soportado cuyo derecho a deducir se hubiera originado antes de la introducción del nuevo plazo. Como resultado, el mismo plazo de prescripción, con igual duración (con carácter general, 3 años; por derecho transitorio, 6 años), se aplicaba a las solicitudes de devolución y de deducción. Sin embargo, como la instauración de estos plazos se produjo en momentos distintos (con un desfase de unos meses), la fecha a partir de la cual se aplicaba con carácter transitorio el plazo de 6 años era distinta, resultando así que, al menos, durante unos meses, se aplicara el plazo de 6 años para la deducción del IVA soportado y de 3 años para la devolución de un IVA indebido. Esto es precisamente lo que le ocurrió a la sociedad *Compass*, que tenía derecho a una devolución por haber repercutido y pagado en exceso un IVA por sus servicios de restauración. En relación a los trimestres concluidos en enero y abril de 1997, esta empresa no podía obtener la devolución, ya que al aplicarse el nuevo plazo de 3 años esos períodos habían prescrito. Esta situación no se hubiera dado si la empresa pretendiera la deducción del IVA, ya que todavía para esos ejercicios se aplicaba el plazo antiguo de 6 años. La controversia dio lugar a un proceso judicial ante el Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo tributario) del Reino Unido. Este Tribunal suspendió el procedimiento y preguntó al TJUE si esta diferencia de trato entre las solicitudes de devolución y de deducción suponía una vulneración de los principios generales de igualdad de trato, neutralidad fiscal, efectividad o de cualquier otro principio del Derecho de la UE que fuera pertinente.

Decisión del Tribunal: El TJUE inicia su argumentación delimitando el principio de neutralidad fiscal y el de igualdad de trato. El TJUE recuerda que el principio de neutralidad fiscal se opone a que mercancías y servicios similares, que compiten entre sí, reciban un trato distinto a efectos de IVA. En cambio, la igualdad de trato sólo puede contemplarse entre operadores económicos que no están en situación de competencia, pero que se encuentran en una situación comparable en otros aspectos. Sentada esta premisa, el TJUE descarta la violación del principio de neutralidad fiscal puesto que no hay ningún dato en los autos que acredite que los servicios prestados por *Compass* reciban un tratamiento distinto al aplicado a servicios similares de otros empresarios competidores.

La controversia queda así centrada en el principio de igualdad de trato y, en particular, a si en relación a los plazos de prescripción existe una situación comparable entre un operador que pretenda obtener la devolución del IVA indebidamente pagado a las autoridades tributarias y otro operador que solicita a esas mismas autoridades la deducción del IVA soportado. Compass defiende que existe una situación comparable puesto que en ambos casos el solicitante tiene un crédito de IVA frente a la Administración tributaria. En cambio, el gobierno del Reino Unido y la Comisión Europea sostienen que no existe esa comparabilidad habida cuenta la diversa naturaleza jurídica de los derechos en que se fundan ambas peticiones. Como vamos a ver, así lo entiende también el TJUE.

El TJUE argumenta que el derecho a la devolución se caracteriza por la existencia de un pago de IVA indebido y que su reconocimiento trae causa de los principios generales del Derecho de la Unión. En cambio, el ejercicio del derecho de deducción se basa en la existencia de un IVA devengado y se establece en la Directiva IVA. La devolución del IVA indebidamente ingresado es el remedio frente a una violación del Derecho de la UE, con base en los principios generales de este Derecho, permitiendo así neutralizar la carga económica indebidamente soportada. Por el contrario, el derecho a la deducción del IVA soportado nace de la propia aplicación del sistema común del IVA, con la finalidad de que el IVA devengado no sea asumido por el sujeto pasivo que realiza una actividad económica, garantizando de este modo la neutralidad del impuesto. Según el TJUE, esta diferencia en cuanto a la naturaleza jurídica hace que la situación no sea comparable y justifica que el régimen jurídico sea diferente para cada uno de los derechos, en particular, por lo que respecta al plazo de prescripción y a la fecha a partir de la cual es aplicable ese plazo.

Por último, por lo que respecta al principio de efectividad, el TJUE también negó que se produjera una violación del Derecho de la UE. En un caso de reducción del plazo de prescripción, basta con que se cumplan las condiciones establecidas en la sentencia *Marks & Spencer*, esto es, que el nuevo plazo tenga una duración razonable y que la nueva normativa contenga un régimen transitorio que permita a los obligados tributarios disponer de un tiempo suficiente para presentar las oportunas solicitudes de devolución con base en la normativa anterior.

En términos generales, la sentencia es interesante aunque la exposición de los hechos y la argumentación del Tribunal, por las particularidades del caso, son en cierta medida oscuros. En términos más sencillos, podríamos decir que lo que dilucida el TJUE es si el Derecho de la UE impone una sincronización en la entrada en vigor de los plazos para obtener la devolución de un IVA indebido y para ejercer el derecho a deducir, de modo que cuando se modifique uno de esos plazos lo haga al mismo tiempo y en el mismo sentido el plazo del otro derecho. Visto así es comprensible que el TJUE haya rechazado esta posibilidad puesto que restringiría en exceso el margen de regulación del que disponen los Estados. Por otro lado, debe precisarse que el TJUE está comparando la prescripción del derecho a deducir con la prescripción del derecho a obtener una devolución de un IVA indebido. No está comparando la deducción con la devolución que se deriva de la normal aplicación del tributo. En relación a este último supuesto quizás la respuesta del TJUE hubiera sido distinta o, al menos, matizada, si tenemos presente el conjunto de sentencias del TJUE que equiparan los casos de deducción y devolución cuando la Administración tributaria deniega esos derechos por la existencia de un fraude o un abuso (véase, por ejemplo, *Italmoda*, núm. 166 REDF).

En España, la deducción del IVA soportado y la devolución de un IVA indebido están sometidos a plazos de idéntica duración (4 años), aunque cada plazo cuenta con reglas particulares de cómputo. Además tales plazos tienen diversa naturaleza. En el caso de deducción, es un plazo de caducidad (arts. 99.Tres y 100 LIVA); en el supuesto de devolución, es un plazo de prescripción [art. 66, c) LGT]. Curiosamente, cuando se redujo el plazo de prescripción tributaria de 5 a 4 años, también se redujo el plazo para deducir el IVA de 5 a 4

años, pero tales modificaciones no se sincronizaron. Así, el plazo de prescripción de 4 años entró en vigor el 1 de enero de 1999 (Disp. Final 7ª Ley 1/1998), mientras que el plazo de 4 años para deducir se introdujo con efectos de 1 de enero de 2000, manteniendo el antiguo plazo de 5 años para las cuotas originadas en el año 1995 y deducidas durante el año 2000 (Disp. Transitoria 5ª Ley 55/1999). Aunque ya no tenga efectos prácticos, a la vista de la sentencia comentada, esta asincronía no incumplió el Derecho de la UE.

5.3. Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 29 de junio de 2017, “L.C.”, C-288/16, ECLI:EU:C:2017:502.

Materias tratadas: IVA – exención de servicios directamente relacionados con las exportaciones – necesidad de vínculo jurídico directo con el exportador o destinatario.

Hechos: El TJUE responde a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de Letonia sobre la interpretación de la letra e) del artículo 146.1 de la Directiva IVA. Este precepto se refiere a la exención de las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte, cuando están directamente relacionadas con las exportaciones de bienes. En este caso, el tribunal remitente duda de si los servicios de transporte prestados por la sociedad L.C., para exportar mercancías en régimen de tránsito aduanero, desde Riga (Letonia) hasta Bielorrusia (que es un país tercero), pueden considerarse directamente relacionados con la exportación y, por tanto, exentos. La particularidad de este caso es que L.C. no tenía un vínculo jurídico directo con el expedidor, ni tampoco con el destinatario de las mercancías. Era otra sociedad, en este caso, Atek, quien se comprometía a garantizar el transporte de mercancías, y luego Atek encomendaba a L.C. la ejecución efectiva de ese transporte. Para ello, Atek alquilaba a L.C. los vehículos, y esta última se hacía cargo de su conducción, de las reparaciones, del combustible, de las formalidades aduaneras, de la custodia de las mercancías y de su carga y descarga.

Decisión del Tribunal: Para que las prestaciones de transporte estén exentas es necesario que exista un vínculo directo con las operaciones de comercio exterior. Según establece el artículo 146.1.e) de la Directiva IVA, que tales prestaciones “estén directamente relacionadas”. Para el TJUE, este vínculo directo no sólo requiere que los servicios de transporte sean necesarios, en el sentido de que tales servicios contribuyan a la realización efectiva de la operación de exportación o importación. Del tenor de la Directiva y de la finalidad de la exención se desprende que, además, tales servicios han de prestarse directamente al exportador, al importador o al destinatario de los bienes. Una interpretación extensiva que incluyera servicios que no se prestan directamente a estos sujetos podría ocasionar restricciones que serían incompatibles con una aplicación correcta y simple de las exenciones, como exige el artículo 131 de la Directiva IVA.

En el derecho español, esta exención se prevé en los artículos 21.5º LIVA y 9.1.5º RIVA. La Ley 48/2015, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, ha modificado el artículo 21.5º LIVA para aclarar que también están exentos los servicios prestados a transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de los exportadores, los destinatarios o sus representantes aduaneros. La nueva redacción de este precepto ha sido interpretada por la DGT en la consulta V1519-17, de 15-06-2017. La DGT sostiene que los transitarios y consignatarios, a diferencia de otro tipo de intermediarios, desempeñan una función especial en las operaciones de comercio exterior y cuentan con una normativa específica, lo que determina que estén exentos también los servicios de transporte que se prestan a su favor, incluso cuando los transitarios y consignatarios actúan en nombre propio, siempre que lo hagan por cuenta del exportador o del destinatario o de sus representantes aduaneros. Esta interpretación extensiva está en contradicción con la efectuada por el TJUE en esta sentencia. Según lo que hemos comentado, para que la exención sea aplicable, es necesario que los transitarios y los consignatarios actúen como representantes directos, en nombre y por cuenta ajena del exportador, importador o destinatario.

5.4. Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, ECLI:EU:C:2017:522.

Materias tratadas: IVA – devolución en plazo razonable – pago de intereses de demora – principio de neutralidad fiscal.

Hechos: Glencore es una sociedad húngara que solicitó a su Administración tributaria una devolución del IVA soportado de aproximadamente 12,4 millones de euros, correspondientes a la autoliquidación del mes de septiembre de 2011. Como consecuencia de esta solicitud, la Administración abrió un procedimiento de inspección, antes de que venciera el plazo de 45 días para proceder a la devolución. Durante la inspección, la Administración realizó varios requerimientos de información e impuso a Glencore varias multas por retrasos en su cumplimiento. Finalmente, dos años más tarde, en noviembre de 2013, la Administración estimó parcialmente la solicitud de Glencore y acordó devolver 5,9 millones de euros. Entonces, Glencore solicitó el pago de intereses de demora (1,3 millones de euros), por el período comprendido entre la finalización del plazo de devolución de 45 días y la finalización del procedimiento inspector. La Administración húngara rechazó la solicitud alegando que no se había producido un retraso ya que, al haberse impuesto a Glencore una multa por obstaculizar la inspección, el plazo de devolución del excedente de IVA y, en su caso, del pago de intereses de demora, se computaba desde la fecha de la notificación del acta que contenía las conclusiones del procedimiento inspector. Glencore recurrió esta decisión ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital. Según Glencore, la legislación húngara en la que se basaba la actuación administrativa contraviene el Derecho de la Unión, en particular, los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y neutralidad fiscal. Este Tribunal estimó que no existía jurisprudencia clara del TJUE sobre las consecuencias de multas impuestas por la Administración en el cómputo del plazo de devolución del IVA. En su opinión, el hecho de tener que esperar dos años en lugar de 45 días para la devolución podría violar el principio de proporcionalidad. Además, el Tribunal remitente consideraba que la Administración podría abusar de una interpretación literal de la normativa húngara para prolongar las inspecciones fiscales prácticamente sin límite temporal y sin tener que pagar intereses de demora por ello. En consecuencia, este Tribunal decidió plantear varias cuestiones prejudiciales al TJUE sobre estos aspectos.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza su argumentación sintetizando su jurisprudencia previa sobre el artículo 183 de la Directiva IVA (véanse, entre otros, asuntos *Enel Maritsa Izok*, núm. 152 REDF; *Sosnowska* núm. 142 REDF). Este precepto no prevé la obligación de pago de intereses y sólo remite a las modalidades de devolución fijadas por los Estados. Sin embargo, ello no significa que los Estados no tengan límites en su margen de actuación. Así, del contexto y de los principios generales del IVA se derivan una serie de reglas a tener en cuenta, que han sido señaladas por el TJUE en sentencias anteriores. Resumiendo, la devolución debe realizarse en un plazo razonable, de modo que no implique un riesgo financiero para el sujeto pasivo. El plazo de devolución puede alargarse por una inspección, pero siempre que este plazo siga siendo razonable y esta prolongación no vaya más allá de lo necesario para terminar la inspección. Si la devolución se produce más allá de un plazo razonable, el principio de neutralidad fiscal exige que se compense al sujeto pasivo con el pago de intereses de demora. En principio, estos intereses deben computarse desde el día en que normalmente se habría debido devolver el IVA. Si la apertura de un procedimiento inspector implica posponer la fecha inicial de cómputo de los intereses de demora, el sujeto pasivo soporta, además de la desventaja económica que supone este retraso, una carga adicional, debido a que no puede prever la fecha a partir de la cual podrá disponer de los fondos por el excedente del IVA.

En esta sentencia, el TJUE continúa desarrollando este hilo jurisprudencial y aclara cuáles son las consecuencias que sobre el plazo de devolución y el cómputo de intereses de demora tiene un retraso no imputable totalmente al comportamiento del sujeto pasivo. Así, el TJUE razona

que, en principio, no puede admitirse que un sujeto pasivo solicite intereses de demora cuando su falta de colaboración ha provocado un retraso en la devolución del IVA y ha obstaculizado la inspección. No obstante, el TJUE matiza que no puede considerarse compatible con el principio de neutralidad fiscal una normativa o una práctica nacional que permite prolongar la inspección durante un período de tiempo no justificado, sin obligación de pago de intereses de demora, por el simple hecho de haber impuesto al sujeto pasivo una multa por su falta de colaboración con la inspección. En definitiva, el TJUE exige que no haya automatismo, de modo que la ampliación de la duración del procedimiento inspector, y la consecuente exclusión de los intereses de demora, deben estar conectados con el grado de colaboración y de diligencia del sujeto pasivo. Así, el TJUE sostiene que debe determinarse qué retraso en el procedimiento de inspección fiscal es imputable al comportamiento del sujeto pasivo. Por tanto, se entiende que cabría rechazar el pago de intereses de demora por aquellos retrasos provocados por la conducta obstaculizadora del sujeto pasivo, pero no así por el resto del tiempo que exceda de lo razonable y que no esté justificado. El TJUE concluye que la normativa húngara no respeta las exigencias del principio de neutralidad fiscal ya que, según el tribunal remitente, esta normativa nacional no tiene en cuenta el impacto real de la conducta del sujeto pasivo en la duración del procedimiento inspector y, además, la Administración puede prolongar este procedimiento durante un tiempo considerable, prácticamente sin límite, sin tener que pagar intereses de demora.

En España, el artículo 125.4 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI) determina que cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin a un procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan según el artículo 31.2 LGT, esto es, desde que haya finalizado el plazo previsto en la normativa reguladora y, en todo caso, el plazo de 6 meses, sin que se haya ordenado la devolución. Ahora bien, el RGGI precisa que a efectos del cálculo de intereses se excluirán los períodos de dilación no imputables a la Administración, entre otros, según el artículo 104.2.a) RGGI, los retrasos por el obligado tributario en el cumplimiento íntegro de requerimientos de información. En el caso de la inspección, tras la reforma de la LGT por la Ley 34/2015, esta situación no da lugar a una exclusión del cómputo del plazo de duración del procedimiento, sino a una extensión del mismo cuando se produce una aportación posterior de la información requerida, que será de 3 ó 6 meses, según las circunstancias (art. 150.5 LGT). En el proyecto de Real Decreto de reforma del RGGI, que ha sido sometido a información pública, se prevé modificar el artículo 125.4 RGGI para precisar que en esos períodos de extensión no se devengarán intereses de demora en el caso de que se acuerde una devolución. La misma regla se aplicará a los denominados “días de cortesía” a los que se refiere el artículo 150.4 LGT. En este punto parece que la normativa española está alineada con la jurisprudencia del TJUE, ya que permite diferenciar los días de retraso imputables al sujeto pasivo del resto. Más aún, si tenemos en cuenta que los períodos de dilaciones no imputables deben documentarse para su constancia en el expediente (art. 102.4 RGGI). La anunciada reforma del RGGI amplía esta obligación de documentación a los supuestos de extensión en el procedimiento inspector. Cuestión distinta es la interpretación que se realiza por parte de la Administración tributaria de cuándo estamos ante un retraso no imputable a ella, interpretación que puede ser excesivamente amplia.

5.5. Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 13 de julio de 2017, London Borough of Ealing, C-633/15, ECLI:EU:C:2017:544.

Materias tratadas: IVA – exención de los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte – condiciones impuestas a entidades de derecho público sin ánimo de lucro – riesgo de distorsiones de la competencia.

Hechos: El municipio londinense de Ealing gestiona algunas instalaciones deportivas, como piscinas y gimnasios. Para el acceso a estas instalaciones cobraba una tarifa repercutiendo un

IVA. En el año 2013, este municipio solicitó a la Administración tributaria del Reino Unido la devolución del IVA ingresado entre los años 2009 y 2012, alegando que tales servicios deportivos están exentos según la Directiva IVA. La controversia llegó al Tribunal Primera Instancia (Sala de lo Tributario) del Reino Unido, que acordó plantear varias cuestiones prejudiciales al TJUE sobre esta materia.

Para entender esta controversia es necesario exponer antes de forma breve el régimen jurídico aplicable. Según el artículo 132.1.m) de la Directiva IVA están exentas las prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física. El precepto no distingue entre entidades sin fin lucrativo de carácter público o privado. Sin embargo, posteriormente, el artículo 133 de la Directiva permite a los Estados miembros subordinar la exención de algunos servicios (entre ellos, los deportivos) al cumplimiento de condiciones, diferenciando según sean prestados por entes sin fin lucrativo de carácter público o privado. Así, el párrafo primero del artículo 133 autoriza a los Estados a supeditar la exención al cumplimiento de varias condiciones, cuando tales servicios sean prestados por entidades sin fin lucrativo de carácter privado. Según la letra d) de ese párrafo primero, los Estados pueden exigir que las exenciones no sean capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de empresas comerciales sujetas a IVA. A continuación, el párrafo segundo del artículo 133 permite condicionar la exención de distintos servicios deportivos (entre ellos, los deportivos) cuando sean realizados por entidades sin fin lucrativo de Derecho público. Así, ese segundo párrafo señala que aquellos Estados que gravaran esas operaciones a fecha de 1 de enero de 1989, en virtud de lo permitido con carácter transitorio por el anexo E de la antigua Sexta Directiva IVA, “podrán aplicar asimismo las condiciones previstas en el párrafo primero, letra d), del presente artículo”. Como hemos señalado, esas condiciones se refieren a los organismos sin fin de lucro de tipo privado y, en realidad, la letra d) incluye una única condición: no provocar distorsiones de la competencia. Haciendo uso de esta posibilidad, la normativa del Reino Unido declaró exentos a partir de 1994 los servicios deportivos prestados a particulares por entidades sin ánimo de lucro, pero excluyendo los servicios prestados por entidades locales.

Pues bien, en este caso, el municipio de Ealing sostuvo que el Reino Unido no podía aplicar el párrafo segundo del artículo 133 de la Directiva IVA porque a fecha de 1 de enero de 1989 no gravaba todos los servicios deportivos ya que algunos de ellos estaban exentos. Además, el municipio de Ealing interpretaba que la Directiva sólo permitía exigir a los entes públicos no lucrativos el requisito de no distorsionar la competencia si ese mismo requisito se exigía también a los entes privados no lucrativos. Por su parte, la Administración inglesa se oponía a esta interpretación. En esta situación, la controversia fue trasladada por el tribunal inglés al TJUE. En su resolución de remisión, el tribunal inglés señaló que el municipio de Ealing no actuaba como autoridad pública en el sentido del artículo 13 de la Directiva y que, por tanto, tenía la condición de sujeto pasivo. Más exactamente, actuaba como organismo sin fin lucrativo de carácter público. Asimismo, el tribunal remitente indicó que no se discute que los servicios controvertidos están relacionados directamente con el deporte.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE aclara que un Estado miembro puede aplicar el párrafo segundo del artículo 133 de la Directiva y, por tanto, exigir el requisito de no distorsionar la competencia a los entes públicos sin fin lucrativo, sin que sea necesario que todas las prestaciones de servicios deportivos estuvieran gravadas a fecha de 1 de enero de 1989. Según el TJUE, una interpretación distinta, como la defendida por el municipio de Ealing, resulta contraria al tenor literal del artículo 132.1.m) que tiene por objeto a “determinadas” prestaciones de servicios deportivos. Por otro lado, el TJUE también aclara que no es necesario para imponer el requisito de no distorsionar la competencia a los entes públicos no lucrativos que los servicios relacionados con el deporte estuvieran con anterioridad exentos. Según el TJUE, el párrafo segundo del artículo 133 utiliza el verbo “eximir” en presente, “estén exentas”,

y no en pasado, “estaban exentas”. Asimismo, el objetivo de este precepto corrobora esta interpretación.

Por lo que respecta al diferente tratamiento a entes no lucrativos según su naturaleza pública o privada, a efectos de esta exención, el TJUE señala que la posibilidad que se deja a los Estados miembros de no conceder la exención está más estrictamente delimitada para las entidades de Derecho público. Se trata, por tanto, de favorecer a estas entidades públicas con respecto a las demás. Como consecuencia de este objetivo, procede interpretar el término “asimismo” que figura en el párrafo segundo del artículo 133 de la Directiva en el sentido de que un Estado miembro sólo puede imponer a entidades no lucrativas de Derecho público el cumplimiento del requisito establecido en la letra d) del párrafo primero (la no distorsión de la competencia) si lo impone también a entidades no lucrativas de tipo privado. Esta conclusión viene a dar la razón al municipio inglés y de ella se deriva, por tanto, la incompatibilidad de la normativa del Reino Unido con la Directiva IVA. En consecuencia, el TJUE consideró que no era necesario responder a la tercera cuestión prejudicial planteada por el tribunal inglés.

Esta sentencia tiene interés en la medida que aclara la oscura redacción del párrafo segundo del artículo 133 de la Directiva IVA. Sin embargo, en el caso de España, esta jurisprudencia no es relevante, ya que la exención de los servicios deportivos no se subordina a la inexistencia de riesgos de distorsión de la competencia, ni para los establecimientos privados de carácter social (art. 20.Tres LIVA), ni para los entes públicos (art. 20.Uno.13º LIVA).

5.6. Otra sentencia reseñada de forma más breve.

La *Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16, ECLI:EU:C:2017:599*, supone una continuación de las anteriores sentencias *EMAG Hander Eder* (núm. 134 REDF), *Euro Tyre Holding* (núm. 150 REDF) y *VSTR* (núm. 157 REDF), que se refieren a casos de operaciones triangulares de entregas sucesivas en las que existe un único transporte en el interior de la UE. Como ha sido aclarado por el TJUE en aquellos casos, el transporte sólo puede imputarse a una única entrega, que será la considerada exenta, en virtud del artículo 138.1 de la Directiva IVA. Para determinar a qué entrega se imputa el transporte debe realizarse una apreciación global de las circunstancias, pero a estos efectos es relevante en qué momento se produjo la segunda transmisión. En el supuesto de que la segunda transmisión tenga lugar antes de que se produzca el transporte en el interior de la UE, éste ya no podrá imputarse a la primera entrega. Por tanto, sólo la segunda entrega podría calificarse como entrega intracomunitaria y disfrutar de la exención. La primera entrega sería una operación interior. El TJUE aclara que la identificación a efectos de IVA del primer adquirente en un Estado miembro distinto del Estado en que se realiza la primera entrega o del lugar de la adquisición final no determina la calificación como entrega intracomunitaria, ni tampoco constituye, por sí misma, prueba suficiente del carácter intracomunitario de la operación. Por otro lado, el TJUE señala que una transformación de los bienes por orden del adquirente intermedio, antes del transporte hacia el Estado miembro del adquirente final, no influye en los requisitos aplicables a una eventual exención de la primera entrega, siempre que esta transformación sea posterior a la primera entrega.

6. IMPUESTOS ESPECIALES (por Alejandro García Heredia)

6.1. STJUE (Sala Quinta) de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, ECLI:EU:C:2017:504.

Materias tratadas: Impuestos especiales sobre los cigarrillos — Prácticas comerciales abusivas de los productores de tabaco ante una próxima subida de los impuestos especiales (*forestalling*)
– Facultad de los Estados miembros de establecer medidas frente a este tipo de prácticas –

Adecuación de tales medidas a la Directiva 2008/118/CE y al principio general de proporcionalidad.

Hechos: El presente litigio analiza si son conformes con la Directiva 2008/118/CE y con el principio de proporcionalidad las medidas adoptadas por Portugal para hacer frente a una práctica comercial conocida como “*forestalling*” y que tiene lugar en el ámbito de los impuestos especiales sobre el tabaco. Esta práctica consiste en que los productores, ante una próxima subida de los impuestos especiales, despachan a consumo grandes cantidades de tabaco al tipo impositivo anterior, a fin de postergar la eficacia del impuesto incrementado. Para evitar este tipo de prácticas, que podrían considerarse abusivas, Portugal aprobó una legislación en cuya virtud la venta de cajetillas de cigarrillos solo estaba permitida en determinadas cantidades y dentro de un determinado plazo desde su comercialización. Transcurrido dicho plazo, los productos ya no podrían comercializarse ni venderse al público, incluso aunque no se hubiera incrementado el tipo del impuesto especial aplicable a los cigarrillos con efectos para el año siguiente. Además, la normativa incluía también sanciones administrativas para el caso de que los productores superaran el límite de cigarrillos que podía comercializarse dentro del plazo establecido. En definitiva, se trata de medidas que contienen una prohibición de comercialización, cuantitativa y temporal, sobre productos que ya han sido gravados y despachados a consumo.

Decisión del Tribunal: El TJUE reconoce la facultad de los Estados miembros de adoptar diferentes medidas frente a este tipo de prácticas comerciales abusivas. Sin embargo, al mismo tiempo, el TJUE señala que existen ciertos límites que deben respetar los Estados miembros y que derivan, esencialmente, del principio de proporcionalidad. Por ello, el TJUE considera que la medida adoptada por Portugal no respeta dichos límites al aplicarse indistintamente, esto es, la prohibición de comercialización se aplica incluso en aquellos casos en los que no se produzca una subida del impuesto especial para el año siguiente. Este hecho resulta determinante para el TJUE y es la razón principal que le lleva a concluir que la medida portuguesa no respeta el principio de proporcionalidad. Debemos precisar que desde el punto de vista de la Directiva 2008/118, el TJUE considera que la facultad de los Estados miembros para adoptar medidas contra el “*forestalling*” estaría implícita en el propio artículo 9.1 de la Directiva, pues el mismo remite al Derecho nacional vigente en la fecha del devengo para la determinación de las condiciones del devengo y del tipo impositivo aplicable.

Por otro lado, como recuerda el AG (Sra. Juliane Kokott), la Comisión ya había señalado que este tipo de medidas contra el “*forestalling*” pueden ser perfectamente conformes con el Derecho de la Unión -de hecho se aplican en varios Estados miembros- pero para ello es necesario que respeten ciertos límites (vid. Comunicación de la Comisión de 6 de junio de 2013, COM (2013) 324 final). Así, la presente sentencia confirma cómo esta clase de medidas, a pesar de estar amparadas por un objetivo legítimo, como es la lucha contra prácticas comerciales abusivas, no siempre son lícitas en el marco del Derecho de la Unión. En este sentido, a fin de determinar si respetan el Derecho de la Unión, tales medidas deben ponderarse a la luz del principio general de proporcionalidad. Además, la presente sentencia podría tener también efectos sobre otros Estados miembros que aplican medidas similares a las de Portugal, y sobre los que la Comisión ya ha iniciado igualmente procedimientos por incumplimiento (Estonia).

6.2. STJUE (Sala Primera) de 13 de julio de 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, ECLI:EU:C:2017:537.

Materias tratadas: Carburante utilizado por un buque para navegar desde el lugar donde fue construido hasta un puerto situado en otro Estado miembro - Exención de los de los productos energéticos utilizados como carburante en la navegación en aguas de la Unión Europea - Artículo 14.1 c) Directiva 2003/96 sobre imposición de los productos energético y de la electricidad.

Hechos: Una empresa lituana se dedica a la construcción de buques para la navegación en alta mar. Esta empresa celebró un contrato para la construcción de un buque de carga para una sociedad con domicilio en Estonia. En el marco de este contrato, la empresa lituana adquirió 80.600 litros de carburante que fue vertido directamente en los depósitos del buque y por los que se pagaron los correspondientes impuestos especiales. Una parte de ese combustible se utilizó para realizar pruebas en el barco antes de ser entregado al cliente (la sociedad estonia). Tras la recepción del buque, el cliente lo hizo navegar, sin carga, desde un puerto de Lituania hasta otro puerto situado en Alemania, donde embarcó su primera carga comercial, que transportó posteriormente, a título oneroso, hasta el puerto de Santander. La empresa lituana constructora del buque solicitó a la Administración de su país la devolución de los impuestos especiales pagados por el carburante. La Administración denegó dicha solicitud por entender que no se cumplían los requisitos formales y materiales previstos en la normativa nacional y porque la empresa no poseía un permiso para el suministro de carburante a buques expedido de conformidad con el procedimiento aplicable.

La empresa recurrió la decisión de la Administración y su recurso fue estimado en primera instancia. Posteriormente, la Administración presentó también un recurso que fue estimado en segunda instancia y la empresa recurrió entonces ante el Tribunal Supremo. Este órgano decidió suspender el procedimiento y plantear dos cuestiones prejudiciales sobre la compatibilidad de la normativa lituana con el artículo 14.1 c) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, la Directiva 2003/96). Esta disposición establece una exención para los productos energéticos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias, con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo. La norma también indica qué se entiende por embarcaciones privadas de recreo: “las utilizadas para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidad determinadas por las autoridades públicas”. Por su parte, la normativa lituana traspone esta exención en su ley de impuestos especiales y atribuye al Gobierno la determinación de las condiciones necesarias para su aplicación. Entre estas condiciones, el Gobierno exige que toda persona que abastezca carburante a un buque debe disponer de la documentación que acredite que la finalidad del suministro da lugar a la exención del impuesto especial.

En este contexto, el órgano judicial remitente plantea dos cuestiones prejudiciales. Mediante la primera cuestión, se pregunta al TJUE si la exención del artículo 14.1 c) de la Directiva 2003/96 es aplicable al carburante empleado para hacer navegar un buque, sin carga, desde el puerto donde fue construido en un Estado miembro hasta el puerto de otro Estado miembro, a fin de embarcar allí las mercancías para su posterior transporte al puerto de un tercer Estado miembro. En la segunda cuestión, se pregunta si el artículo 14.1 c) de la Directiva 2003/96 es contrario a la normativa de un Estado miembro, como es la normativa lituana, en la que se excluye la aplicación de la exención cuando el suministro de productos energéticos a un buque se realiza sin cumplir los requisitos formales previstos en dicha normativa, aun cuando el suministro cumpla todas las condiciones materiales necesarias para la aplicación de la exención.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza recordando el objetivo de la Directiva 2003/96 y los criterios seguidos por la jurisprudencia para interpretar las exenciones contenidas en la misma. Así, por una parte, de acuerdo con los considerandos de dicha norma, el TJUE señala que el objetivo de la Directiva es promover el funcionamiento adecuado del mercado interior, armonizando los niveles mínimos de imposición de los productos energéticos en el ámbito de la Unión, a fin de reducir las diferencias entre los niveles nacionales de imposición sobre la energía aplicados por los Estados miembros. Por otro parte, el TJUE recuerda que las exenciones previstas en la Directiva deben interpretarse de forma autónoma, de acuerdo con su tenor y los objetivos que persigue la Directiva.

En cuanto a la interpretación concreta del artículo 14.1 c) de la Directiva, el TJUE se basa en otras sentencias en las que ya se ha analizado esta misma disposición (vid., entre otras, *Sea Fighter*, C-505/10 y *Systeme Helmholtz*, C-79/10; ya comentadas anteriormente en la *REDF* núm. 154). Del contenido de esta jurisprudencia, interesa destacar las siguientes consideraciones sobre el ámbito de aplicación de la exención controvertida. En primer lugar, la exención está condicionada al hecho de que los productos energéticos sean utilizados como carburante para la navegación en aguas de la Unión. En segundo lugar, del concepto de navegación de la Directiva, se desprende que cualquier navegación para fines comerciales queda comprendida dentro de la exención, con independencia de cuál sea el objeto de dicha navegación, siempre que la misma implique una prestación de servicios a título oneroso. Por ello, no están comprendidas en la exención las operaciones de navegación que no se utilicen directamente para la prestación de un servicio a título oneroso, ya que éstas no pueden equipararse a la utilización de un buque con fines comerciales, que es el requisito fundamental que exige la Directiva. Por último, en cuanto al objetivo concreto de la exención, el TJUE recuerda que el mismo consiste en facilitar el tráfico de mercancías y la libre prestación de servicios que puedan realizarse en aguas de la Unión. Con ello, se indica que el legislador de la Unión quiso promover la igualdad de determinadas condiciones fiscales para las empresas de transporte que surcan las aguas de la Unión y garantizar así una posición competitiva de las mismas.

La conclusión principal a la que llega el TJUE es que la operación de navegación realizada por la empresa lituana debe quedar amparada por la exención del artículo 14.1 c) de la Directiva, pues se trata de una navegación comercial en aguas de la Unión. En este sentido, el TJUE señala que la navegación, sin carga, desde el puerto del Estado miembro donde fue construido el buque hasta el puerto de otro Estado miembro, se realiza con una finalidad comercial, ya que, posteriormente, en este último puerto, se embarcan las mercancías para ser transportadas a título oneroso hasta Santander. Una interpretación contraria iría en contra del objetivo y finalidad perseguidos por la Directiva, dado que la imposición de los productos en tales circunstancias podría ser perjudicial para el funcionamiento adecuado del mercado anterior y el mantenimiento de la posición competitiva de las empresas a la que antes nos referíamos.

En sentido contrario, se muestra el AG en sus conclusiones (Sra. Juliane Kokot), para quien la ventaja fiscal que para la navegación prevé el artículo 14.1 c) de la Directiva, no debe ser aplicada a un constructor o proveedor de un buque, como es el caso de la empresa lituana. El AG considera que esta empresa no participa en la navegación del buque, pues el mismo se entrega para su navegación, con el combustible incluido, al comprador (la empresa estonia). En este sentido, el AG entiende que la exención debe beneficiar a la empresa naviera que utiliza el carburante para la navegación, pero no al vendedor del buque. La interpretación del AG es ciertamente más estricta que la seguida por el TJUE, que, como hemos visto considera que la finalidad general de la operación es la navegación comercial del buque, sin atender a la persona beneficiaria de la exención. Con ello, el TJUE parece querer dotar de un significado más amplio y finalista a las exenciones de la Directiva, con la intención de igualar las condiciones fiscales de las empresas y garantizar la competitividad de todas aquellas que, de algún modo, participen en la navegación comercial. Este planteamiento se aplica en un caso como el presente, en el que empresa que solicita la exención no es la que realiza la navegación, sino la que ha cargado el carburante en el buque que realizará dicha navegación.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, el TJUE considera que el incumplimiento de unos meros requisitos formales, previstos en la normativa nacional, no puede impedir por sí solo la aplicación de una exención de la Directiva, siempre que se demuestre que se han cumplido todos los requisitos materiales que se exigen para ello. Por tanto, la normativa lituana resulta contraria al artículo 14.1 c) de la Directiva, al excluir la aplicación de la exención por el simple hecho de que el suministro de carburante se haya realizado sin cumplir con los requisitos formales previstos en la normativa nacional, aun cuando ese suministro cumpla con todas las condiciones sustantivas que exige la Directiva para aplicar la exención. Esta conclusión se

muestra continuista con una importante jurisprudencia del TJUE, ya comentada en otros números de la Revista, en la que se concede mayor importancia al cumplimiento de los requisitos sustantivos o materiales, antes que al mero cumplimiento de los requisitos formales establecidos por la normativa interna (*Polihim-SS*, C-355/14, *REDF* núm. 172.). Ahora bien, esta doctrina no es aplicable en cualquier caso, sino, solamente, cuando haya quedado demostrado que se han cumplido todos los requisitos de fondo necesarios para la aplicación del beneficio fiscal en cuestión, y siempre que no haya habido una utilización fraudulenta o abusiva de la norma. En este contexto, el TJUE recuerda que los Estados miembros pueden establecer las normas necesarias para combatir el fraude, evasión o abuso en la aplicación de las exenciones, pero siempre que dichas normas respeten el principio de proporcionalidad. Así pues, en el presente caso, el TJUE considera que los requisitos formales que exige la normativa nacional, no resultan necesarios para garantizar la franca y correcta aplicación de la exención ni para evitar cualquier tipo de fraude, evasión o abuso. Además, puesto que se ha probado que los productos energéticos han sido efectivamente utilizados para una navegación comercial entre puertos de Estados miembros, no puede negarse el derecho a disfrutar de la exención por el simple incumplimiento de ciertos requisitos formales previstos a nivel interno.

Igualmente, resulta interesante la lectura de las conclusiones del AG con respecto a la segunda cuestión planteada, pues, al igual que en la primera, no han sido seguidas por el TJUE. De nuevo, nos encontramos ante dos criterios interpretativos totalmente diferentes: por un lado, el del TJUE, amplio y finalista; y, por otro, el del AG, más limitado y restrictivo. Para el AG no resulta aplicable la jurisprudencia desarrollada por el TJUE en el ámbito del IVA conforme a la cual la denegación de una exención por el único motivo de la falta de justificantes formales es, por regla general, desproporcionada (vid., entre otras, *VSTR*, C-587/10). El AG entiende que este planteamiento solamente resulta aplicable a las exenciones directas de los impuestos especiales, pero no a una exención, como la del presente litigio, que tiene carácter indirecto, esto es, que se aplica por la vía del reembolso o abono a un tercero. En tal caso, cobra una gran importancia el hecho de que se exijan ciertos justificantes. Por ello, el AG no considera desproporcionado que, a fin de garantizar un control efectivo de la exención, la ventaja no se conceda en tanto no se aporten los justificantes correspondientes para ese control. Además, el AG puntualiza que la normativa lituana no impide su rectificación o aportación posterior, con la que se podría subsanar el vicio inicial y respetar así el principio de proporcionalidad. Como se puede observar, el TJUE se aparta radicalmente de este planteamiento y adopta un enfoque mucho más garantista para el contribuyente. En este sentido, debemos resaltar que el TJUE insiste en la importancia de ponderar, adecuadamente, en qué casos el incumplimiento de requisitos formales no impide la aplicación de la ventaja fiscal. Con todo, de esta doctrina cabe inferir la exigencia de dos requisitos esenciales a fin de garantizar la correcta aplicación de las exenciones de la Directiva: por un lado, que se haya acreditado que efectivamente se cumplen todas las condiciones sustantivas o de fondo para aplicar la ventaja fiscal y, por otro, que no se haya puesto de manifiesto ningún intento de fraude, evasión o abuso en la aplicación de la misma.

7. ADUANAS (por Alejandro García Heredia)

7.1. STJUE (Sala Quinta) de 1 de junio de 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417

Materias tratadas: Transporte de mercancías a través de un puerto franco situado en un Estado miembro - Normativa de ese Estado miembro que excluye a los puertos francos del territorio fiscal nacional - Sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera dentro de una zona franca - Nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento y exigibilidad del IVA a la importación

Hechos: Una empresa introduce en el territorio aduanero de la Unión varias mercancías en régimen de tránsito comunitario externo. Las mercancías se introducen a través de un aeropuerto en Alemania y su destinatario es una empresa establecida en un puerto franco que también se encuentra en Alemania (puerto de Hamburgo). El transporte de las mercancías hasta el puerto franco se realiza en camión por otra empresa: Wallenborn Tranports SA, que es la demandante del litigio principal. Posteriormente, las mercancías son transportada a Finlandia, e incluidas en dicho país en régimen de depósito aduanero, antes de su transporte final con destino a Rusia. El problema se plantea en relación con el transporte de las mercancías hasta el puerto franco de Alemania, donde las mercancías fueron descargadas tras retirarse el precinto aduanero. Durante su estancia en el interior de la zona franca, las mercancías no fueron despachadas a libre práctica, ni consumidas, ni utilizadas. Sin embargo, el transportista no presentó dichas mercancías en la oficina de la aduana de destino, tal y como exige el régimen de tránsito comunitario externo. En consecuencia, las autoridades alemanas exigieron a la empresa transportista el pago de los derechos de aduana y del IVA a la importación, por entender que esta empresa era la responsable de que no se hubiera liquidado correctamente el régimen de tránsito.

La empresa transportista admite que se originó una deuda aduanera cuando descargó las mercancías y retiró el precinto aduanero sin presentarlas ante la oficina de la aduana de destino. No obstante, la empresa alega que el puerto franco de Hamburgo, de acuerdo con la normativa interna, no forma parte del territorio alemán a efectos del IVA, por lo que no se habría producido una importación en el sentido de este impuesto. Por su parte, la Administración aduanera entiende que el IVA a la importación se devengó en el mismo momento que la deuda aduanera, con independencia de que el hecho imponible de ésta haya tenido lugar en el puerto franco de Hamburgo. En este contexto, la cuestión fundamental consiste en determinar si la introducción de una mercancía en una zona franca excluye su entrada en el territorio de la Unión y, por tanto, el devengo del IVA a la importación. De acuerdo con la ley interna, dicha zona franca no se considera interior del país a efectos del IVA, por lo que surge la pregunta de si la mercancía ha sido o no importada. Además, en el presente caso, se da la circunstancia de que en la zona franca se produce también el nacimiento de una deuda aduanera debido a una sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera (artículo 203.1 CAC), por lo que habrá que determinar qué efectos tiene la deuda aduanera sobre el IVA a la importación.

El Derecho de la Unión aplicable se encuentra tanto en la normativa aduanera (Código Aduanero Comunitario) como en la normativa armonizadora del IVA (Directiva 2006/112/CE). En cuanto al Derecho aduanero, se interpretan los artículos 203.1 y 204.1 CAC, en los que se regula el nacimiento de una deuda por incumplimiento, ya sea porque se produce una sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera, o bien, porque se incumplen las condiciones que regulan un determinado régimen aduanero. En cuanto al IVA a la importación, el presente asunto plantea la interpretación de los artículos 61 y 71 de la Directiva IVA, donde se contienen las normas necesarias para determinar en qué momento y lugar se devenga el IVA de los bienes que están incluidos en un determinado régimen aduanero. En este sentido, tales preceptos indican que la importación se considera realizada en el Estado miembro en el que el bien abandone estos regímenes y en el momento en que se produzca dicho abandono. Además, en conexión con estas disposiciones, se analiza también el artículo 156 de la Directiva IVA, que establece la facultad de los Estados miembros de eximir del pago del impuesto a determinadas operaciones, entre las que se encuentran, en la letra b), las entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca.

Con base en estas normas -aduaneras y tributarias-, el órgano remitente plantea tres cuestiones prejudiciales. En primer lugar, se pregunta al TJUE qué sucede con los bienes que se encuentran en una zona franca que, a efectos de la legislación nacional, no forma parte del territorio nacional. En otras palabras, si puede entenderse que el IVA se ha devengado y resulta exigible en Alemania, aunque se trate de un zona franca que no forma parte del territorio de dicho Estado miembro. En segundo lugar, se pregunta si la sustracción de una mercancía a la vigilancia

aduanera en el interior de una zona franca produce el devengo y la exigibilidad del IVA a la importación. En tercer lugar, se plantea al TJUE si es posible exigir el IVA a la importación en caso de que la deuda aduanera no se haya originado por sustracción a la vigilancia aduanera (artículo 203 CAC), sino por incumplimiento de las obligaciones que derivan de un determinado régimen aduanero (artículo 204 CAC). En esencia, a pesar de que se trata de tres cuestiones prejudiciales, todas ellas pretenden responder a la pregunta de si se produce el devengo del IVA cuando se ha originado una deuda aduanera debido a la sustracción a la vigilancia a aduanera de bienes que se encuentran en una zona franca que no tiene la consideración de territorio nacional a efectos del IVA. En palabras del AG (Sr. Campos Sánchez Bordona) la cuestión principal del presente caso es saber qué consecuencias jurídicas sobre el IVA a la importación implica que la ley alemana califique una determinada zona franca como “exterior del país”.

Decisión del Tribunal: En primer lugar, el TJUE señala que los bienes incluidos en una zona franca no pueden considerarse importados a efectos del IVA. En este sentido, el TJUE considera que las zonas francas a las que se refiere una disposición nacional, en cuya virtud tales zonas no forman parte del territorio interior a efectos del IVA, se corresponden con las exenciones que pueden establecer los Estados miembros con base en el artículo 156 de la Directiva IVA. Esta disposición prevé, en efecto, que los Estados miembros puedan dejar exentas del impuesto las entregas de bienes destinados a ser colocados en una zona franca.

En segundo lugar, el TJUE reconoce que la sustracción a la vigilancia aduanera tuvo lugar en una zona franca y ello dio lugar al nacimiento de una deuda aduanera. En cambio, el devengo del IVA no puede producirse en tal caso, ya que los bienes, en el momento de la sustracción, se encuentran incluidos en una zona franca en la que no tiene lugar la importación a efectos de este impuesto. En apoyo de este argumento, el TJUE se refiere también al hecho de que los bienes controvertidos, a pesar de la sustracción a la vigilancia aduanera (retirada de los precintos), parece ser que permanecieron en todo momento en el interior de la zona franca y que no han llegado a entrar en el circuito económico de la Unión (cuestión que, en cualquier caso, deberá comprobar el juez remitente). Esta situación es distinta de aquella en la que la sustracción a la vigilancia implica la desaparición de los bienes en el interior de la zona franca, en cuyo caso, además de los derechos de aduana, sí que se produciría el devengo del IVA a la importación ante el riesgo de que las mercancías pudieran acabar integradas en el circuito económico de los Estados miembros como consecuencia de una conducta ilícita (*Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig*, C-226/14 y C-228/14, REDF núm. 172).

En tercer lugar, el TJUE se pronuncia sobre el ámbito de aplicación de las diferentes clases de deudas por incumplimiento, distinguiendo entre las deudas nacidas por una sustracción a la vigilancia aduanera (artículo 203 CAC) y aquellas otras que surgen por el incumplimiento de las obligaciones que regulan un determinado régimen aduanero (artículo 204 CAC). De acuerdo con una consolidada jurisprudencia (*Hamann International*, C-337/01), el TJUE recuerda que ambos preceptos son excluyentes, es decir, si los hechos que determinan el nacimiento de una deuda aduanera son constitutivos de una sustracción a la vigilancia aduanera (artículo 203 CAC), la deuda habrá nacido por tal motivo y ya no procederá aplicar la disposición que regula el nacimiento de una deuda por incumplimiento de las obligaciones del régimen aduanero (artículo 204 CAC). Por tanto, una vez que se ha concluido que la deuda del presente caso surge por sustracción (artículo 203 CAC) y que la misma no origina el pago del IVA, queda automáticamente excluido y no procede analizar el hecho de si el IVA resultaría exigible en caso de que la deuda aduanera hubiera nacido por el incumplimiento de las obligaciones del régimen tránsito (artículo 204 CAC).

7.2. STGUE (Sala Segunda) de 19 de julio de 2017, Combaro/Comisión, T-752/14, ECLI:EU:T:2017:529

Materias tratadas: Condonación de la deuda aduanera por aplicación de la cláusula general de equidad (artículo 239 CAC) – Situación especial – Ausencia de fraude o negligencia manifiesta

del importador - Importaciones al amparo de un tratamiento arancelario preferencial – Certificados de origen de las mercancías que resultan inválidos.

Hechos: El presente asunto aborda si procede la condonación de los derechos de aduana por aplicación de la cláusula general de equidad. Los requisitos que se exigen en tales casos para la condonación es que se trate de una situación especial y que no haya existido fraude o negligencia manifiesta del importador (artículo 239 CAC, actualmente artículo 120 CAU). Los hechos se refieren a la importación de tejido de lino en la UE vía Alemania entre 1999 y 2002, y cuyo origen preferencial letón no había quedado acreditado (en aquellos años Letonia todavía no era miembro de la UE). La demandante importó las mercancías desde Alemania y las despachó allí a libre práctica, presentado antes las autoridades alemanas los certificados del origen de las mercancías y solicitando el tratamiento preferencial (exención de derechos) en virtud del correspondiente acuerdo de asociación (UE-Letonia). Las autoridades concedieron inicialmente el despacho de las mercancías con exención de derechos al amparo de su origen preferencial. Posteriormente, como consecuencia de las investigaciones de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), se constata que los certificados de origen de Letonia presentaban importantes irregularidades (no estaban inscritos en los registros oficiales y la firma del funcionario había sido falsificada). A raíz del informe de la OLAF, en el que se pone de manifiesto que existen dudas fundadas sobre el origen preferencial letón del producto, la Comisión envía una comunicación a los Estados miembros solicitando que procedan a comprobar la veracidad de tales certificados en cada una de las importaciones originarias de Letonia.

Así pues, se realizan los controles a posteriori oportunos, en colaboración con las autoridades letonas, y se pone de manifiesto que efectivamente los certificados no habían sido expedidos por las autoridades de dicho país y que no constaban en los registros oficiales, por lo que resultan inválidos y no pueden servir para acreditar el origen preferencial del producto. Por ello, las autoridades alemanas exigen a la empresa importadora el pago de los derechos de aduana a través del procedimiento de recaudación a posteriori. Paralelamente, se inicia un procedimiento penal contra uno de los directores de la compañía, en el que se concluyó que no podía demostrarse que se hubieran eludido deliberadamente los derechos de aduana y que las irregularidades podían deberse exclusivamente a un comportamiento fraudulento dentro de la administración letona. Por ello, la demandante solicita a las autoridades alemanas la condonación por equidad de la deuda aduanera sobre la base de los siguientes motivos: a) que ella era totalmente ajena al fraude cometido por las autoridades letonas, b) que la Comisión debería haber contralado el cumplimiento del acuerdo preferencial en dicho país, y c) que en ningún momento hubo intención de defraudar ni negligencia manifiesta del importador. Las autoridades alemanas elevan el caso a la Comisión, que emite una Decisión en la que se concluye que no procede la condonación al no haber existido una situación especial. La empresa recurre entonces dicha Decisión ante el TGUE.

Decisión del Tribunal: El TGUE examina si concurren los dos requisitos del artículo 239 CAC (situación especial y ausencia de fraude) aplicando a tal efecto una consolidada jurisprudencia. En cuanto al primer requisito, se recuerda que la emisión de certificados falsos por parte de las autoridades aduaneras de un tercer país no puede considerarse una situación especial aunque exista buena fe de los importadores. En cambio, sí que existe una situación especial cuando se constata que la Comisión ha incumplido las obligaciones que le incumben en el marco del Acuerdo de Asociación que concede el tratamiento preferencial (*CAS/Comisión*, C-204/07, *REDF* núm. 142). En el presente caso, el TGUE concluye que se da efectivamente esta última situación, pues la Comisión no realizó las investigaciones oportunas ni había cumplido las obligaciones generales de vigilancia que le incumben en virtud del referido Acuerdo, por lo que puede considerarse que estamos ante una situación especial en el sentido del artículo 239 CAC.

En cuanto al segundo requisito, el TGUE entiende que no ha habido intento de fraude ni negligencia manifiesta por parte del importador, básicamente porque la Comisión no ha conseguido probar lo contrario (*Firma Van Parys/Comisión*, T-324/10). Como se puede

observar, la cuestión fundamental en esta materia es determinar sobre quién recae la carga de la prueba. El TGUE manifiesta que la carga de la prueba corresponde a la Comisión, debido a que las autoridades nacionales alemanas ya habían concluido, en la resolución de los correspondientes recursos, que no había sido posible probar la existencia de fraude ni de negligencia manifiesta del importador. Así, el TGUE recuerda que es la Comisión la que debe analizar todos los elementos necesarios de la conducta del importador, tales como su experiencia profesional, su buena fe y la diligencia de la que haya dado prueba. En este sentido, según una reiterada jurisprudencia, a fin de apreciar negligencia manifiesta es necesario tener en cuenta tanto la complejidad de las disposiciones cuyo incumplimiento ha originado la deuda aduanera como la experiencia profesional y la diligencia del operador (*Common Market Fertilizers/Comisión*, T-134/03 y T-135/03). Con base en esta doctrina, el TGUE considera que la Comisión no ha podido demostrar que la demandante hubiera debido saber que las mercancías que importaba no eran de origen letón. En consecuencia, el TGUE anula la Decisión de la Comisión en la que se denegaba la condonación de los derechos con base en el artículo 239 CAC.

8. TASAS (por Alejandro García Heredia)

8.1. STJUE (Sala Novena) de 26 de julio de 2017, Superfoz – Supermercados, C-519/16, ECLI:EU:C:2017:601.

Materias tratadas: Tasa sobre establecimientos comerciales de alimentación – Financiación de los controles oficiales – Diferentes clases de gravámenes que pueden establecer los Estados miembros al amparo del Reglamento nº 882/2004 sobre controles oficiales en materia de piensos y alimentos.

Hechos: El presente asunto analiza una tasa portuguesa en materia de seguridad alimentaria que grava a determinados establecimientos comerciales. La tasa está destinada a financiar los controles oficiales que se producen en esta materia y se calcula en función de los metros cuadrados de la superficie de venta del establecimiento. El problema se plantea porque la referida tasa grava solamente la titularidad de determinados establecimientos comerciales (comercio minorista de alimentación a partir de una determinada superficie) y, además, su recaudación se destina a cubrir los costes generales vinculados a la organización de los controles oficiales, por lo que no se destina a financiar los controles administrativos específicos que se efectúan en relación con los sujetos pasivos de la tasa. El TJUE analiza la tasa controvertida a la luz de la normativa específica en materia de controles de seguridad alimentaria, esto es, el Reglamento nº 882/2004 sobre los controles oficiales efectuados para garantizar la verificación del cumplimiento de la legislación en materia de piensos y alimentos y la normativa sobre salud animal y bienestar de los animales.

Decisión del Tribunal: El TJUE comienza señalando que al amparo del Reglamento nº 882/2004 los Estados miembros pueden establecer dos tipos de gravámenes para financiar los controles oficiales de seguridad alimentaria: un gravamen específico y otro general. Por un lado, el gravamen específico estaría previsto en el artículo 27 del Reglamento, en el que se indica que los Estados miembros están facultados para establecer tasas o gravámenes con el solo fin de “cubrir el coste de los controles oficiales”. Como ya ha señalado el TJUE, este precepto significa que los Estados miembros solamente pueden destinar la recaudación de estos tributos a cubrir los gastos que efectivamente se deriven de la realización de los controles en los establecimientos alimentarios (*Kødbranchens Fællesråd*, C-112/15). Por otro lado, el gravamen general sería el del artículo 26 del Reglamento, que permite también a los Estados miembros, conforme a un amplio margen de apreciación, obtener, a través de la imposición general, los recursos financieros necesarios que les permitan disponer de medios personal y materiales para efectuar tales controles.

Pues bien, el TJUE considera que la tasa controvertida no se concibió como una tasa específica comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 27 del Reglamento, sino que debe inscribirse en el ámbito general de los otros recursos financieros que los Estados miembros pueden recaudar en virtud del artículo 26 del Reglamento. Son varias las consideraciones que tiene en cuenta el TJUE para llegar a esta conclusión: 1) el hecho imponible de la tasa es la titularidad de un establecimiento comercial de determinada superficie y no la ejecución de los controles oficiales; 2) la finalidad de la tasa es que los costes generales de los controles oficiales sean soportados por los establecimientos comerciales de alimentación, por ser éstos los que se benefician de controles realizados en fases precedentes de la cadena de alimentación; y 3) el rendimiento obtenido con esta tasa se destina a financiar un fondo sanitario y de seguridad alimentaria, que está constituido por el conjunto de ingresos destinados a financiar los costes de ejecución de los controles oficiales. Por todo ello, el TJUE concluye que la tasa controvertida, destinada a financiar los controles generales de sanidad alimentaria, no es contraria a los artículos 26 y 27 del Reglamento nº 882/2004.

8.2. Otras sentencias de tasas reseñadas de forma más breve

La *STJUE (Sala Cuarta) de 6 de julio de 2017, Air Berlin, C-290/16, ECLI:EU:C:2017:523*, aunque no aborda propiamente un asunto tributario, sino más bien de protección de los consumidores, merece un breve comentario, ya que una de las cuestiones planteadas se refiere a los distintos conceptos que integran el precio de un billete de avión, entre los que se encuentran, además de la tarifa o flete, distintos gravámenes del sector aeroportuario. En este sentido, la sentencia precisa que las compañías aéreas, cuando publican los precios finales de los billetes, deben incluir por separado la parte del precio que se corresponde con la tarifa y aquella otra parte que deriva de la aplicación de diferentes impuestos y tasas aeroportuarias. El Derecho de la Unión aplicable es el artículo 23.1 del Reglamento nº 1008/2008, sobre normas comunes para la explotación de servicios aéreos en la Comunidad, en el que se establece la obligación de indicar, además del precio final, los siguientes conceptos: a) tarifa o flete; b) impuestos; c) tasas de aeropuertos y d) otros cánones, recargos o derechos, tales como los relacionados con la seguridad extrínseca o el combustible. El litigio tiene su origen en la demanda presentada por una asociación de consumidores que, tras simular una reserva de vuelos en la página web de Air Berlin, pudo comprobar como la compañía aérea solamente indicaba en el concepto de “impuestos y tasas” un pequeña cantidad, que era muy inferior a la que realmente debía corresponder por dicho concepto, incluyendo el resto de la cuantía dentro del concepto general de tarifa o flete. Air Berlin consideraba que lo importante era que el consumidor conociera el precio total que debía pagar por su billete, a fin de poder compararlo con el de otras compañías aéreas, sin importar el grado de precisión en la especificación de cada uno de los componentes del precio final.

El TJUE concluye que el artículo 23 del mencionado Reglamento 1008/2008 obliga a precisar, por separado, el importe de los distintos componentes del precio final, por lo que las compañías aéreas no están autorizadas a incluir otros importes, ya sea total o parcialmente, dentro del concepto relativo a la tarifa o flete. Por otra parte, el TJUE también señala que si la compañía aérea, en el momento de emitir los billetes y publicar el precio final, no conoce con exactitud alguno de los importes que indica el artículo 23 del Reglamento, deberá indicar al menos una estimación de los mismos, que, en cualquier caso, será definitiva para el cliente en lo que se refiere al precio final que debe pagar por su billete. La compañía argumenta que en ocasiones alguno de tales conceptos solamente se conoce a posteriori, tras efectuar el vuelo, tales como recargos o derechos relacionados con el combustible. El TJUE responde a dicha alegación señalando que, de acuerdo con el propio tenor literal del artículo 23 del Reglamento, deberán indicarse aquellos importes que sean “previsibles en el momento de su publicación”. En definitiva, en el precio final de los billetes, las compañías aéreas deben indicar, por separado, cada uno de los conceptos que señala dicha norma, incluso aunque su importe no se conozca con exactitud en el momento de publicar el precio del billete.