

Revista Técnica Tributaria

---

COMENTARIO  
DE JURISPRUDENCIA  
DEL TJUE

COLABORADORES

**José Manuel Calderón Carrero**  
Universidad de A Coruña

**Francisco Alfredo García Prats**  
Universidad de Valencia

**José Manuel Almudí Cid**  
Universidad Complutense de Madrid

**Aurora Ribes Ribes**  
Universidad de Alicante



**AEDAF**



# Comentario de Jurisprudencia del TJUE

---

**Francisco Alfredo García Prats**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universitat de València  
Miembro de la AEDAF

## **Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 28 de junio de 2018**

**Asunto: C-203/16 P**

**Partes:** **Dirk Andres**, en su condición de administrador concursal de Heitkamp BauHolding GmbH, con domicilio en Düsseldorf (Alemania), representado por los Sres. W. Niemann, S. Geringhoff y P. Dodos, Rechtsanwälte, (demandante).

**Comisión Europea**, representada por los Sres. R. Lyal y T. Maxian Rusche y por la Sra. K. Blanck-Putz, en calidad de agentes, (parte demandada en primera instancia)

**República Federal de Alemania**, representada por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes, (parte coadyuvante en primera instancia).

**Síntesis:** «Recurso de casación — Ayudas de Estado — Legislación fiscal alemana relativa a determinados traslados de pérdidas a ejercicios fiscales posteriores (“cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis”) — Decisión por la que se declara incompatible con el mercado interior un régimen de ayudas — Recurso de anulación — Admisibilidad — Artículo 263 TFUE, párrafo cuarto — Persona afectada individualmente — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Concepto de “ayuda de Estado” — Requisito de selectividad — Determinación del sistema de referencia — Calificación jurídica de los hechos».

### **1. Antecedentes y cuestiones planteadas.**

---

La sentencia Dirk Andres, dictada por la Sala Segunda del TJUE en recurso de casación contra la sentencia de 12 de abril de 2016 del Tribunal General de la Unión Europea es relevante por cuanto coadyuva en la delimitación de la peliaguda cuestión de la fijación del sistema tributario de referencia que resulta necesario en todo caso de ayudas fiscales de Estado para concretar el requisito de la selectividad.

La empresa HBH se encontraba desde 2008 en situación de riesgo de insolvencia. El 20 de febrero de 2009 la sociedad matriz amortizó las participaciones de HBH, al objeto de proceder a la fusión entre ambas para sanearla. En el momento de la adquisición, la demandante cumplía los requisitos necesarios para acogerse a la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis. Así había quedado constatado en la respuesta dada a una consulta vinculante el 11 de noviembre de 2009 por la Finanzamt Herne (Oficina Tributaria de Herne, Alemania) (en lo sucesivo, «respuesta vinculante»). Por otra parte, el 29 de abril de 2010 HBH recibió de la Administración tributaria de Herne una liquidación por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 en la que se tomaban en consideración las pérdidas trasladadas al amparo de la cláusula.

Mediante escrito de 24 de febrero de 2010 la Comisión informó a la República Federal de Alemania de la decisión de incoar, en relación con la medida controvertida, el procedimiento de investigación formal contemplado en el artículo 108 TFUE, apartado 2. Mediante escrito de 30 de abril de 2010 el Ministerio Federal de Hacienda dio orden a la Administración tributaria de dejar de aplicar la medida.

La liquidación de 29 de abril de 2010 por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009 fue sustituida el 27 de diciembre de 2010 por otra en la que no se aplicaba la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis. En enero de 2011 HBH recibió, entre otras, liquidaciones por pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades de ejercicios posteriores, en las que también se hacía caso omiso de la cláusula. El 1 de abril de 2011 recibió la liquidación por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2009. Dado que en dichos documentos no se le aplicaba el artículo 8c, apartado 1a, de la KStG, no pudo trasladar las pérdidas que tenía contabilizadas a 31 de diciembre de 2008.

El 19 de abril de 2011 la Administración tributaria de Herne anuló la respuesta vinculante.

El 22 de julio de 2011 la República Federal de Alemania presentó a la Comisión la lista de las empresas que se habían acogido a la medida controvertida. El Estado miembro presentó asimismo la lista de las empresas respecto de las se habían anulado respuestas vinculantes en relación con la cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis, y entre ellas figuraba HBH.

Mediante demanda presentada ante la secretaría del Tribunal General el 6 de junio de 2011, HBH interpuso un recurso por el que solicitaba la anulación de la Decisión controvertida. Mediante escrito separado presentado en la Secretaría del Tribunal General el 16 de septiembre de 2011, la Comisión propuso una excepción de inadmisibilidad al amparo del artículo 114 del Reglamento de Procedimiento de 2 de mayo de 1991 del Tribunal General.

En apoyo de su recurso HBH invocó dos motivos: por un lado, que la medida controvertida no era a priori de carácter selectivo y, por otro, que esta encontraba justificación en la naturaleza o estructura general del régimen fiscal.

Mediante la sentencia recurrida el Tribunal General, por un lado, desestimó la excepción de inadmisibilidad, declarando que HBH resultaba afectada por la Decisión controvertida de manera directa e individual, por entender, en esencia, que dicha empresa disponía ya antes de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal de un derecho, que había adquirido y que le había sido certificado por las autoridades tributarias alemanas, a lograr un ahorro tributario, y que además poseía interés en ejercitar una acción. Por otro lado, el Tribunal General desestimó por infundado el recurso interpuesto por HBH.

El Sr Dirk Andres, en su condición de administrador concursal de Heitkamp BauHolding GmbH (en lo sucesivo, «HBH»), con carácter principal solicitaba la anulación de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 4 de febrero de 2016, Heitkamp BauHolding/Comisión (T-287/11, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2016:60) en la medida en que en ella el Tribunal General desestimó por infundado el recurso por el que HBH solicitaba la anulación de la Decisión 2011/527/UE de la Comisión, de 26 de enero de 2011, relativa a la ayuda estatal de Alemania C 7/10

---

(ex CP 250/09 y NN 5/10) Régimen de ventajas fiscales mediante traspaso de pérdidas (Sanierungsklausel) (DO 2011, L 235, p. 26; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»), y solicita la anulación de dicha Decisión.

La Comisión, por su parte, consideraba que la Sentencia del Tribunal General debía ser anulada porque el Tribunal desestimó la excepción de inadmisibilidad que dicha institución había propuesto frente al recurso y, por consiguiente, solicita la declaración de inadmisibilidad del recurso de primera instancia.

En la base, se discute si el régimen de compensación de pérdidas previsto por la normativa tributaria alemana del Impuesto sobre Sociedades constituía un régimen selectivo constitutivo de ayuda de Estado.

Con carácter general, las pérdidas registradas en un ejercicio fiscal pueden trasladarse a ejercicios fiscales futuros, es decir, las pérdidas en cuestión pueden compensarse con las rentas sujetas a tributación de los años siguientes, reduciéndolas (artículo 10d, apartado 2, de la Einkommensteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta), y artículo 8, apartado 1, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades)).

Para evitar determinadas operaciones de compra de entidades que habían suspendido toda actividad comercial pero que disponían de pérdidas trasladables, que permitían la reducción de la cuota tributaria de la entidad adquirente, se incorporó un nuevo artículo 8. Apartado 4, en 1997, limitando la posibilidad del traslado a empresas jurídica y económicamente idénticas a las que hubieran sufrido las pérdidas.

El 1 de enero de 2008 se derogó este precepto y se incorporó el artículo 8c, apartado 1, que limitaba, cuando no excluía, la posibilidad de trasladar pérdidas en caso de adquisición del 25 % o más del capital social (en lo sucesivo, «adquisición lesiva de participación»). Según dicha disposición, por un lado, si en el plazo de cinco años se transfiriere entre un 25 % y un 50 %, del capital suscrito, de los derechos corporativos, de los de participación o de los de voto en una entidad, las pérdidas no utilizadas se extinguen proporcionalmente al porcentaje de cambio en el capital. Por otro, las pérdidas no utilizadas ya no se podrán deducir si se transfieren a un comprador más del 50 % del capital suscrito, de los derechos corporativos, de los de participación o de los de voto en una entidad.

La norma de cancelación de pérdidas no preveía excepciones. No obstante, en situaciones de adquisición lesiva de participación cuyo objeto fuera permitir el saneamiento de empresas en crisis, las autoridades tributarias podían otorgar excepciones basándose en consideraciones de equidad, con arreglo a un Decreto de 27 de marzo de 2003 del Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda, Alemania).

En junio de 2009 la Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (Ley sobre el Seguro de Enfermedad relativa a la Exención Fiscal a favor de los Ciudadanos) introdujo en la KStG la disposición 8c, apartado 1a (en lo sucesivo, tanto «cláusula que permite el saneamiento de empresas en crisis» como «medida controvertida»). En virtud de la misma, todavía se pueden trasladar pérdidas, incluso en caso de adquisición lesiva de participación a efectos del artículo 8c, apartado 1, de la KStG, si es que se cumplen las condiciones siguientes: la adquisición de participación tiene por objeto el saneamiento de la entidad; en el momento de la adquisición la empresa es insolvente o está excesivamente endeudada o está amenazada de insolvencia o excesivo endeudamiento; se conservan sus estructuras esenciales, lo que supone, en esencia, la conservación de los puestos de trabajo, una aportación sustancial de activos o la condonación de deudas que todavía tienen valor económico; en los cinco años que siguen a la adquisición de la participación no se produce ningún cambio en el sector de actividad de la empresa; y la empresa no había cesado sus actividades en el momento de la adquisición de la participación.

La medida controvertida entró en vigor el 10 de julio de 2009, pero con efecto retroactivo a 1 de enero de 2008, esto es, la fecha de la entrada en vigor de la norma de cancelación de pérdidas.

La Decisión de la Comisión de 26 de enero de 2011 declaró que «la ayuda estatal concedida por [la República Federal de Alemania] sobre la base del [artículo 8c, apartado 1a, de la KStG] no es compatible con el mercado interior». La Comisión Europea consideró que dicha cláusula establecía una excepción a la regla general de cancelación de pérdidas no utilizadas de sociedades cuyo accionariado se hubiera modificado (artículo 8c, apartado 1, de la KStG) y que, por lo tanto, dicha cláusula podía otorgar una ventaja selectiva a las empresas que cumplieran las condiciones necesarias para acogerse a la misma, ventaja que no estaba justificada por la naturaleza o estructura generales del sistema, puesto que la medida controvertida tenía por objeto hacer frente a los problemas causados por la crisis económica y financiera, objetivo que se situaba fuera del sistema fiscal. Sin embargo, en los artículos 2 y 3 de la Decisión declaraba que, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con determinados requisitos, determinadas ayudas individuales concedidas en el marco de este régimen sí eran compatibles con el mercado interior. La Decisión comportaba también la obligación de recuperar de los beneficiarios las ayudas incompatibles concedidas en el marco del régimen citado en el artículo 1 de la Decisión.

## 2. Comentario.

---

En primer lugar, el TJUE aclara sobre la base del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, el alcance de la legitimación para interponer recurso, en las condiciones previstas en los párrafos primero y segundo de dicho artículo, contra los actos de los que la persona sea destinataria o que la afecten directa e individualmente y contra los actos reglamentarios que la afecten directamente y que no incluyan medidas de ejecución. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisa que una empresa no puede impugnar, en principio, una decisión de la Comisión por la que se prohíbe un régimen de ayudas si solo se ve afectada por esta decisión debido a su pertenencia al sector de que se trata y a su condición de beneficiario potencial de dicho régimen. En efecto, tal decisión se presenta frente a una empresa de esas características como una medida de alcance general que se aplica a situaciones determinadas objetivamente e implica efectos jurídicos en relación con una categoría de personas consideradas de manera general y abstracta.

Por el contrario, cuando la decisión afecta a un grupo de personas identificadas o identificables en el momento de la adopción del acto y en función de criterios que caracterizan a los miembros de dicho grupo, estos pueden considerarse individualmente afectados por dicho acto, en la medida en que forman parte de un círculo restringido de operadores económicos.

Así pues, los beneficiarios efectivos de ayudas individuales concedidas al amparo de un régimen de ayudas cuya recuperación ha ordenado la Comisión resultan, por ello mismo, afectados individualmente a los efectos del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto.

El Tribunal considera que no es posible deducir como pretende hacer la Comisión, que cuando es litigiosa una de las decisiones de esta institución por la que se declara la incompatibilidad con el mercado interior de un régimen de ayudas, el único criterio relevante para valorar si un demandante resulta afectado individualmente por dicha decisión a efectos del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, consista en ver si el mismo demandante es beneficiario efectivo o solo beneficiario potencial de una ayuda concedida al amparo de ese régimen.

Por el contrario, el criterio jurídico relevante a la hora de valorar la afectación individual a los efectos del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto procede de la sentencia de 15 de julio de 1963, Plaumann/Comisión (25/62, EU:C:1963:17). Conforme a esta sentencia, un demandante solo resulta afectado individualmente por una decisión de la que no es destinatario cuando dicha decisión le atañe debido a ciertas cualidades que le son propias o a una situación de hecho que lo caracteriza en relación con cualesquiera otras personas.

---

Por lo tanto, la circunstancia de que un demandante pertenezca o no a la categoría de beneficiarios efectivos o beneficiarios potenciales de una ayuda individual concedida al amparo de un régimen de ayudas declarado incompatible con el mercado interior por una decisión de la Comisión no será decisiva a la hora de dilucidar si la decisión lo afecta individualmente cuando, en cualquier de los casos, consta que la misma decisión afecta, además, a ese demandante debido a ciertas cualidades que le son propias o a una situación de hecho que lo caracteriza en relación con cualesquiera otras personas. En consecuencia, el Tribunal General no incurrió en error de Derecho cuando, tras recordar la jurisprudencia presentada en los apartados 41 a 44 de la presente sentencia en los apartados 60 a 62 de la sentencia recurrida, se puso en el apartado 63 de la misma a comprobar «si, habida cuenta de su situación de hecho y de Derecho, [debía] considerarse que la Decisión [controvertida] afecta a [HBH] individualmente».

En atención a dichas consideraciones, el Tribunal desestima por infundada la primera parte del motivo único de la adhesión a la casación.

El Tribunal también desestima las partes segunda y tercera del motivo único de la adhesión a la casación porque se basan en una interpretación errónea de la sentencia recurrida, y por tanto infundadas.

En relación con el motivo principal del recurso de casación, el Tribunal aclara, en primer lugar, que el error del Tribunal –y de la Comisión constituye un error de Derecho, porque se produce en relación con la calificación del derecho nacional a efectos de la aplicación del Derecho de la UE, y no en torno a la apreciación sobre el derecho nacional, por lo que no constituye un error de hecho excluido de la competencia del TJUE.

De acuerdo con el TJUE, en lo referente al examen en casación de las apreciaciones sobre Derecho nacional efectuadas por el Tribunal General, que en el ámbito de las ayudas de Estado constituyen apreciaciones de hechos, el Tribunal de Justicia solo es competente para verificar si se ha producido una desnaturalización de ese Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 3 de abril de 2014, Francia/Comisión, C-559/12 P, EU:C:2014:217, apartado 79 y jurisprudencia citada, y de 20 de diciembre de 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco y otros/Comisión, C-66/16 P a C-69/16 P, EU:C:2017:999, apartado 98). En cambio, el examen en casación de la calificación jurídica que haya dado a dicho Derecho nacional el Tribunal General a la luz de una disposición de Derecho de la Unión constituye una cuestión de Derecho y es competencia del Tribunal de Justicia (véanse, en ese sentido, las sentencias de 3 de abril de 2014, Francia/Comisión, C-559/12 P, EU:C:2014:217, apartado 83, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartados 61 a 63).

El Tribunal acepta la alegación de HBH que su segundo motivo casacional sí es admisible, puesto que plantea únicamente cuestiones jurídicas. Afirma en concreto que no versa sobre la apreciación de hechos sino sobre la aplicación de criterios erróneos al determinar el sistema de referencia y sobre la calificación jurídica que el Tribunal General dio a los hechos, cuestiones todas que sí corresponde abordar al Tribunal de Justicia en el contexto de la casación.

El Tribunal recuerda la jurisprudencia en torno a los requisitos que deben cumplirse para que una medida nacional pueda ser calificada como ayuda de Estado a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o hecha mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia (sentencias de 10 de junio de 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, EU:C:2010:335, apartado 31 y jurisprudencia citada, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 53).

Por lo que se refiere al requisito de selectividad de la ventaja, El Tribunal reitera la jurisprudencia anterior: la apreciación de este requisito requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico determinado, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por lo tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 54 y jurisprudencia citada).

En lo que atañe concretamente a las medidas nacionales que confieren ventajas fiscales, el TJUE recuerda que cuando, aun no implicando una transferencia de fondos estatales, coloquen a los beneficiarios en una situación más favorable que a los restantes contribuyentes pueden procurar una ventaja selectiva a los beneficiarios y, por ello, constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. En cambio, no constituyen ayudas de Estado en el sentido de esa disposición las ventajas fiscales resultantes de medidas generales aplicables sin distinción a todos los operadores económicos. El concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación de hecho y Derecho comparable y que, en consecuencia, son a priori selectivas cuando el Estado miembro de que se trate consigue demostrar, en un tercer momento, que la diferenciación está justificada por resultar de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben. En este sentido, la determinación del sistema de referencia reviste especial importancia en el caso de medidas fiscales, ya que la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal».

En este sentido, el TJUE rechaza el planteamiento de la Comisión y del Tribunal General de la Unión Europea, al considerar que cometió error en la consideración de la excepción al régimen de compensación de pérdidas como marco de referencia.

Considera, en primer lugar, que la calificación de un sistema fiscal como «selectivo» no se supedita al hecho de que esté concebido de forma que las empresas que eventualmente se vean favorecidas por una ventaja selectiva estén, en general, sujetas a las mismas cargas fiscales que las otras empresas, pero se beneficien de normas que establezcan excepciones, de modo que la ventaja selectiva pueda identificarse como la diferencia entre la carga fiscal normal y la soportada por estas primeras empresas.

Rechaza el TJUE que el criterio de selectividad se conciba con arreglo a una determinada técnica jurídica, lo que daría lugar a que las normas fiscales nacionales no estuvieran sujetas al control en materia de ayudas de Estado por el mero hecho de haber recurrido a otra técnica jurídica aunque produjesen, de Derecho o de hecho, los mismos efectos. Ello chocaría con la jurisprudencia reiterada según la cual el artículo 107 TFUE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas. Ni el uso de una técnica jurídica concreta exime a las normas fiscales nacionales de estar sujetas a control, ni tampoco bastan para definir el sistema de referencia relevante para analizar la selectividad de la medida. el hecho de que tenga ese carácter por usar dicha técnica jurídica es pertinente para estos fines cuando de ello se deriva que se distinguen dos categorías de operadores que, a priori, son objeto de trato diferenciado, esto es, los que están comprendidos dentro de la medida de excepción y los que siguen incluidos en el régimen fiscal común, pese a que ambas categorías se encuentren en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen.

Tampoco es relevante per se el hecho de que solo puedan beneficiarse de una medida los contribuyentes que reúnan los requisitos previstos para la aplicación de esta. La selectividad de una medida fiscal no puede evaluarse con arreglo a un sistema de referencia formado por una serie de

disposiciones que han sido extraídas artificialmente de un marco normativo más amplio. Por tanto, al excluir del sistema de referencia relevante para el presente asunto la norma general del traslado de pérdidas, el Tribunal General definió dicho sistema de manera manifiestamente limitada.

El Tribunal considera que un error al determinar el sistema de referencia con arreglo al que debe evaluarse la selectividad de una medida vicia inevitablemente todo el análisis del requisito de la selectividad. Así las cosas, procede estimar el recurso de casación y anular los puntos 2 y 3 del fallo de la sentencia recurrida, sin que sea necesario abordar ni las partes segunda y tercera del segundo motivo casacional ni el primer motivo casacional. No fundamenta ni razona, en cambio, cuál y porqué debe ser el sistema de referencia ni los elementos que deben configurar al sistema como tal.

### 3. Fallo.

---

La sala segunda del TJUE, tras las conclusiones del Abogado General Wahl, presentadas en audiencia pública el 20 de diciembre de 2017, falla:

- 1) Desestimar la adhesión a la casación.
- 2) Anular los puntos 2 y 3 del fallo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 4 de febrero de 2016, Heitkamp BauHolding/Comisión (T-287/11, EU:T:2016:60).
- 3) Anular la Decisión 2011/527/UE de la Comisión, de 26 de enero de 2011, relativa a la ayuda estatal de Alemania C 7/10 (ex CP 250/09 y NN 5/10) Régimen de ventajas fiscales mediante traspaso de pérdidas (Sanierungsklausel).
- 4) Condenar a la Comisión Europea a cargar tanto con sus propias costas como con las del Sr. Dirk Andres, en su condición de administrador concursal de Heitkamp BauHolding GmbH, en el procedimiento de primera instancia y en el procedimiento de casación.
- 5) La República Federal de Alemania cargará con sus costas en el procedimiento de casación.

## Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 31 de mayo de 2018

**Asunto:** C-382/16.

**Partes:** Hornbach-Baumarkt AG y Finanzamt Landau.

**Síntesis:** «Procedimiento prejudicial — Libertad de establecimiento — Impuesto sobre sociedades — Normativa de un Estado miembro — Determinación de la renta imponible de las sociedades — Ventaja concedida gratuitamente por una sociedad residente a una sociedad no residente a la que está vinculada por vínculos de interdependencia — Rectificación de las rentas imponibles de la sociedad residente — No rectificación de las rentas imponibles en caso de ventaja idéntica concedida por una sociedad residente a otra sociedad residente a la que está vinculada por vínculos de ese tipo — Restricción a la libertad de establecimiento — Justificación

### **1. Antecedentes y cuestiones planteadas.**

---

El Tribunal analiza si la norma alemana sobre precios de transparencia resulta conforme con la libertad de establecimiento. La decisión del TJUE trae causa de una cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht Rheinland-Pfalz de Alemania, ante la reclamación presentada por Hornbach-Baumarkt AG, una empresa alemana con filiales en Holanda por considerar que dicha normativa vulneraba la libertad de establecimiento, porque, en situaciones meramente internas, no se llevaba a cabo una rectificación del importe de las rentas para tener en cuenta el supuesto importe de la remuneración de las garantías concedidas a filiales.

Conforme a la Ley alemana relativa a la imposición en caso de relaciones con el extranjero, (art 1, recalificación de rentas):

“1) Cuando las rentas de un contribuyente, obtenidas de vínculos comerciales con una persona con la que está vinculada, se reduzcan porque el contribuyente convenga, en el marco de dichos vínculos con el extranjero, condiciones que difieren de las que habrían convenido, en circunstancias idénticas o similares, terceros independientes entre sí, sus rentas se calcularán, sin perjuicio de otras disposiciones, como si lo hubieran sido en presencia de condiciones convenidas entre terceros independientes”. Hornbach y sus filiales en Holanda tenían la consideración de personas vinculadas.

En relación con los hechos que plantearon el litigio, en 2003, Hornbach-Baumarkt AG poseía indirectamente, por medio de su filial Hornbach International GmbH y de la filial neerlandesa de esta última, Hornbach Holding BV, una participación que representaba el 100 % del capital de dos sociedades con domicilio en los Países Bajos, Hornbach Real Estate Groningen BV y Hornbach Real Estate Wateringen BV (en lo sucesivo, «sociedades extranjeras del grupo»). El tercer supuesto que figura en el artículo 1, apartado 2, punto 1, de la AStG contempla la situación en la que un contribuyente residente posee una participación que representa al menos un 25 % del capital de una sociedad establecida en un Estado miembro distinto del Estado miembro de su residencia, a saber, una participación que permite al contribuyente ejercer una influencia real sobre la sociedad de que se trata.

Las sociedades holandesas tenían un capital propio negativo y tenían necesidad para continuar sus actividades y para financiar un proyecto de construcción de un supermercado de bricolaje y de jardinería, de créditos bancarios. La entidad financiera habitual supeditó la concesión de los créditos a la entrega por parte de la matriz alemana de escritos de intenciones que incluían una declaración de garantía.

La matriz emitió esos escritos de intenciones sin solicitar remuneración por ello. La Administración tributaria corrigió la declaración de la matriz alemana, por considerar que terceros independientes entre sí, en circunstancias idénticas o similares, habrían convenido una remuneración como contraprestación de las garantías concedidas de ese modo, la Administración tributaria decidió que las rentas de Hornbach-Baumarkt AG debían aumentarse, de conformidad con el artículo 1, apartados 1 y 4, de la AStG, en un importe correspondiente a la cantidad supuesta de la remuneración de las garantías concedidas. Sin embargo, Hornbachh alega que **el artículo 1 de la AStG no contiene ninguna disposición que permita alegar los motivos comerciales que justifiquen una operación inusual entre terceros**. En el presente asunto, según Hornbach Baumarkt AG, **motivos de índole comercial** justifican que no se previera ninguna remuneración como contraprestación de los escritos de intenciones de que se trata en el litigio principal. Se trata de medidas de apoyo destinadas a sustituir un aumento de los fondos propios de las sociedades extranjeras del grupo.

Ante dicha situación el Tribunal alemán plantea lo siguiente:

«¿Se opone el artículo 49 TFUE [(anteriormente artículo 43 CE)], en relación con el artículo 54 TFUE [(anteriormente artículo 48 CE)], a la normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual las rentas de un sujeto pasivo residente procedentes de las relaciones comerciales con una sociedad establecida en otro Estado miembro de la que posee, directa o indirectamente, al menos una cuarta parte de las participaciones y con la que ha acordado condiciones diferentes de las que habría acordado con terceros independientes en circunstancias idénticas o similares se han de valorar como si se hubiesen producido en las condiciones acordadas entre terceros independientes, si tal rectificación no se aplica a las rentas procedentes de relaciones comerciales con otra sociedad residente y la normativa no concede al contribuyente residente la posibilidad de demostrar que las condiciones se acordaron por razones económicas derivadas de su condición de socio de la sociedad establecida en el otro Estado miembro?»

## 2. Comentario.

El Tribunal, que basa gran parte de su argumentación en la sentencia anterior SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), relativa a una disposición similar belga, considera que la normativa en cuestión resulta contraria a la libertad de establecimiento. Está comprendida por tanto en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento una legislación nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia real en las decisiones de una sociedad y determinar las actividades de esta. Las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento se oponen a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de una sociedad constituida de conformidad con su legislación, en particular, a través de una filial, y ello porque sufre una diferencia de tratamiento fiscal desfavorable respecto de una sociedad residente que posea una filial en el primer Estado miembro. La normativa sobre precios de transferencia, al aplicarse únicamente sobre las relaciones transfronterizas entre filiales y matrices residentes en diferentes Estados de la Unión Europea, implica que la renta imponible de la sociedad residente, en el Estado miembro de que se trata, puede verse reducida, y en consecuencia, se produce un trato tributario contrario a la libertad de establecimiento.

El Tribunal, por tanto, confirma la comparabilidad de las situaciones en las que se encuentran las filiales residentes y las no residentes en relación con la libertad de establecimiento, aunque considera que puede existir una justificación a la diferencia de tratamiento, fundada en el principio de territorialidad o a la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. El Tribunal reconoce que la necesidad de preservar un reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede justificar una diferencia de trato cuando el objetivo del régimen examinado sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio.

El Tribunal considera que la existencia de vínculos de interdependencia puede permitir a la sociedad residente transferir beneficios en forma de ventajas hacia su filial no residente con el riesgo de comprometer el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros. De este modo, considera que la normativa sobre precios de transferencia alemana, “permite al primero de esos Estados miembros ejercer su competencia tributaria en relación con las actividades realizadas en su territorio”. A partir de ahí, considera que “una normativa como la controvertida en el litigio principal, que pretende impedir que beneficios generados en el Estado miembro de que se trata se transfieran fuera de la jurisdicción tributaria de este por medio de operaciones que no son conformes con las condiciones del mercado, sin haber tributado por ello, es adecuada para garantizar el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros”.

Sin embargo, considera que, para decidir si la normativa nacional va o no más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, debe ser el Tribunal nacional remitente el que verifique la posibilidad de la que debe disponer el contribuyente de aportar datos relativos a los eventuales motivos comerciales, que pueden existir relacionados con la posición de asociado de las sociedades extranjeras del grupo que ocupa Hornbach-Baumarkt AG, que justifican la conclusión de la operación controvertida en el litigio principal en condiciones que divergen de las condiciones usuales entre terceros. En efecto, como la continuación o la expansión de las actividades de las citadas sociedades extranjeras dependía, a falta de fondos propios suficientes, de una aportación de capital, la concesión a título gratuito de escritos de intenciones que incluían una declaración de garantía, aunque sociedades independientes entre ellas hubieran convenido una remuneración como contraprestación de dichas garantías, podría explicarse por el propio interés económico de Hornbach Baumarkt AG en el éxito comercial de las sociedades extranjeras del grupo, en el que participa mediante la distribución de los beneficios, y mediante una cierta responsabilidad de la demandante en el litigio principal, como asociada, en la financiación de esas sociedades.

De forma relevante, el Tribunal considera que, a este respecto, no pueden excluirse, y deben poder ser tomados en consideración los motivos económicos derivados de su posición de asociado no residente.

Por ello, el Tribunal condiciona la compatibilidad de la norma alemana sobre precios de transferencia a las exigencias del principio de proporcionalidad/necesidad al hecho de que “las autoridades encargadas de la aplicación de esa normativa den al contribuyente la posibilidad de probar que las condiciones convenidas lo han sido por motivos comerciales que pueden derivarse de su posición de asociado de la sociedad no residente, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente”.

### 3. Fallo.

---

El artículo 43 CE (actualmente artículo 49 TFUE), en relación con el artículo 48 CE (actualmente artículo 54 TFUE), debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en principio, a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud las rentas de una sociedad residente de un Estado miembro, que ha concedido a una sociedad establecida en otro Estado miembro, a la que está vinculada por una relación de interdependencia, ventajas en condiciones que difieren de las que habrían convenido, en circunstancias idénticas o similares, terceros independientes entre sí, deben calcularse como si hubieran sido aplicables las condiciones convenidas entre dichos terceros y ser objeto de rectificación, si no se ha llevado a cabo tal rectificación de las rentas imponibles, siendo así que no se procede a la rectificación de las rentas imponibles cuando una sociedad residente concede esas mismas ventajas a otra sociedad residente, a la que está vinculada por una relación de interdependencia. Corresponde no obstante al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la normativa controvertida en el litigio principal ofrece al contribuyente residente la posibilidad de probar que las condiciones convenidas lo han sido por motivos comerciales derivados de su posición de asociado de la sociedad no residente.

# Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 12 de junio de 2018

Asunto: C-650/16

Partes: A/S Bevola, Jens W. Trock ApS y Skatteministeriet

**Síntesis:** «Procedimiento prejudicial — Artículo 49 TFUE — Impuesto sobre sociedades — Libertad de establecimiento — Sociedad residente — Beneficio imponible — Consolidación fiscal — Deducción de pérdidas de establecimientos permanentes residentes — Permiso — Deducción de pérdidas de establecimientos permanentes no residentes — Exclusión — Excepción — Régimen opcional de tributación conjunta internacional»

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

---

La importante sentencia Bevola tiene como objetivo la aclaración de las exigencias derivadas de la libertad de establecimiento en relación con la deducibilidad en el Estado de residencia de la entidad de las pérdidas generadas por una sucursal establecida en otro Estado miembro y es el resultado de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de la Región Este de Dinamarca.

Conforme a la legislación tributaria danesa, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades danés no se incluirán los ingresos y gastos de un establecimiento permanente o de un bien inmueble situado en un país extranjero, en las Islas Feroe o en Groenlandia, salvo lo dispuesto en el artículo 31 A. Conforme a dicho precepto, ...” Las pérdidas de los establecimientos permanentes podrán compensarse con los ingresos de otras sociedades siempre y cuando, con arreglo a la normativa del Estado extranjero, de las Islas Feroe o de Groenlandia, donde la sociedad sea residente, las pérdidas no puedan incluirse en la cuenta de resultados de la sociedad en dicho Estado extranjero, en las Islas Feroe o en Groenlandia, donde la sociedad sea residente, o se haya optado por la tributación conjunta internacional con arreglo al artículo 31 A. Los ingresos sujetos a tributación conjunta se determinarán una vez compensadas, con respecto a cada sociedad individual, las pérdidas sufridas correspondientes a ejercicios anteriores que puedan imputarse a ejercicios posteriores. En caso de que los ingresos sujetos a tributación conjunta sean positivos, el beneficio podrá imputarse proporcionalmente a las sociedades que hayan arrojado beneficios. Si los ingresos sujetos a tributación conjunta de un ejercicio fiscal son negativos, las pérdidas podrán distribuirse proporcionalmente entre las sociedades que hayan incurrido en pérdidas y ser imputadas por la sociedad correspondiente al ejercicio inmediatamente posterior para ser compensadas. Las pérdidas de una sociedad sufridas en períodos anteriores a la tributación conjunta únicamente podrán compensarse con los beneficios obtenidos por esa misma empresa. Cuando se imputen pérdidas a ejercicios posteriores, las de mayor antigüedad deberán compensarse en primer lugar. Las pérdidas de una sociedad correspondientes a ejercicios fiscales anteriores únicamente podrán compensarse con los beneficios de otra sociedad si las pérdidas se hubieran registrado en un ejercicio fiscal en el que las sociedades hubieran tributado de forma conjunta y no se hubiera interrumpido tal tributación conjunta con posterioridad...

La sociedad Bevola, residente en Dinamarca, poseía una sucursal en Finlandia que obtuvo unas pérdidas que no pudo compensar en Finlandia y que, finalmente, cerró; por lo que solicitó la posibilidad de compensar o integrar dichas pérdidas en Dinamarca, algo que fue rechazado por la

---

6 Véase, recientemente, la STJUE de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, apartado 59 y jurisprudencia allí citada.

Administración danesa por considerar que para que dicha inclusión resultara posible, el contribuyente debía optar por el régimen de tributación conjunta internacional y que el contribuyente no había ejercido dicha opción. Al existir dicha opción, el tribunal danés remitente albergaba dudas sobre la aplicación automática de la doctrina fijada en la sentencia Marks & Spencer del TJUE, por lo que planteó al Tribunal la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 49 TFUE a un régimen tributario nacional como el controvertido en el litigio principal en virtud del cual pueden deducirse las pérdidas de los establecimientos permanentes nacionales pero no las de los establecimientos permanentes establecidos en otros Estados miembros, incluso en condiciones análogas a las que constituyeron el objeto del asunto en el que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartados 55 y 56, a menos que el grupo haya optado por la tributación conjunta internacional en los términos establecidos en el litigio principal?»

## 2. Comentario.

---

La sentencia objeto del presente comentario es interesante por cuanto viene a perfilar la compatibilidad con la libertad de establecimiento de las normas tributarias relativas al tratamiento de la compensación transfronteriza de pérdidas, en este caso de un establecimiento permanente localizado en otro Estado miembro, a partir de la regla inicial formulada al respecto por la sentencia Marks & Spencer (C-446/03) que en su párrafo 55 indicó que la restricción impuesta a la libertad de establecimiento por la normativa de un Estado miembro resultará desproporcionada cuando, por un lado, la filial no residente haya agotado las posibilidades de tomar en cuenta las pérdidas en que haya incurrido en su Estado de residencia en el período impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores y, por otro lado, no exista la posibilidad de que esas pérdidas puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a este. La sentencia es importante por cuanto aclara algunos aspectos de pronunciamientos posteriores en la materia, como las sentencias Nordea Bank, C-48/13 y Timac Agro, C-388/14.

El Tribunal considera que una disposición que permite tener en cuenta las pérdidas de un establecimiento permanente para determinar los beneficios imponibles de la sociedad a la que aquel pertenece constituye una ventaja tributaria. Así, la concesión de esa ventaja cuando las pérdidas proceden de un establecimiento permanente situado en el Estado miembro de la sociedad residente pero no cuando proceden de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del de dicha sociedad residente tiene como consecuencia que la situación tributaria de una sociedad residente que posee un establecimiento permanente en otro Estado miembro sea menos favorable que aquella en la que se encontraría si esta última entidad estuviera situada en el mismo Estado miembro que la sociedad residente.

Sin embargo, recordando la jurisprudencia consolidada, el Tribunal indica que no toda diferencia de trato infligida a las sociedades que ejercen su libertad de establecimiento constituye un obstáculo a la misma, sobre todo cuando afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o cuando resulta justificada por una razón imperiosa de interés general y proporcionada a dicho objetivo.

El Tribunal analiza en primer lugar si la diferencia de trato entre los establecimientos daneses y los establecimientos en el extranjero de sociedades residentes en Dinamarca responden a una diferencia objetiva y si, en su caso, constituyen una desventaja para los establecimientos extranjeros.

En primer lugar, considera que la renuncia del Reino de Dinamarca a ejercer su competencia tributaria sobre los establecimientos permanentes de sociedades danesas que estén situados en el extranjero no tiene por qué ser una desventaja para estas y puede constituir incluso una ventaja

---

tributaria, especialmente cuando los ingresos del establecimiento permanente tributen a un tipo inferior que en Dinamarca. Sin embargo, entiende que para Bevola, en atención a sus circunstancias fácticas, la normativa danesa genera una diferencia de trato desfavorable en comparación con las sociedades que tengan los mismos establecimientos en Dinamarca.

Dicha diferencia de trato no queda desvirtuada por la facultad de optar por el régimen de tributación conjunta internacional, porque dicha posibilidad se supedita a dos requisitos muy restrictivos: (a) su aplicación a la integridad de ingresos del grupo y (b) la duración mínima de la opción por 10 años. El Tribunal continúa analizando si las sucursales danesas y las sucursales en el extranjero de sociedades danesas se encuentran en una situación objetivamente comparable, a pesar de que las primeras no están sujetas a la competencia tributaria del Reino de Dinamarca, y atendiendo a la exigencia de que la comparabilidad se supedita a que la normativa tributaria grave los ingresos de ambos (Nordea Bank, y Timac Agro).

La comparabilidad de las situaciones interna y transfronteriza depende del objetivo de la normativa nacional controvertida, sin que las sentencias Nordea y Timac supongan un cambio en la doctrina del Tribunal, como las sentencias Masco Denmark y Bechtel se han encargado de reiterar. La diferencia en dichos casos consiste en que si la normativa nacional otorga un mismo trato tributario a los establecimientos permanentes situados en el extranjero y a los radicados en territorio nacional no resulta necesario abordar la finalidad de la normativa nacional, puesto que se admite que en cuanto a las modalidades y a las condiciones de esta imposición, entre los dos no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato. Por tanto, no cabe considerar que cuando la normativa tributaria nacional trate dos situaciones de manera distinta no quepa considerar que sí son comparables.

Desde esta perspectiva, el Tribunal considera que la comparabilidad depende del aseguramiento del objeto de la norma tributaria danesa, consistente en la prevención de la doble imposición de beneficios y, por simetría, la doble deducción de las pérdidas de las sociedades danesas que sean titulares de ese tipo de establecimientos permanentes, buscándose la correspondencia entre la tributación de las sociedades titulares de los establecimientos y la capacidad contributiva de las mismas.

A este respecto, se considera que en relación con la eliminación de la doble imposición las sociedades titulares de establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro no se encuentran en una situación comparable a las sociedades que poseen establecimientos permanentes residentes. Sin embargo, por lo que respecta a un establecimiento permanente no residente que ha cesado plenamente en sus actividades y cuyas pérdidas no han podido ser objeto de deducción de su beneficio imponible en el Estado miembro en que ejercía esas actividades ni puedan serlo ya, la situación de la sociedad residente titular de tal establecimiento no es distinta, a efectos del objetivo de evitar la doble deducción de las pérdidas, de la de una sociedad residente titular de un establecimiento permanente residente.

El TJUE considera que la capacidad contributiva de una sociedad titular de establecimientos permanentes no residentes que hayan incurrido en pérdidas definitivas resulta tan afectada como la de una sociedad cuyos establecimientos permanentes residentes hayan incurrido en pérdidas, por lo que la situación de ambas entidades resulta comparable desde esta óptica.

Asumida la comparabilidad entre las sociedades con establecimientos locales y establecimientos extranjeros, el Tribunal analiza la posible justificación de la restricción derivada del tratamiento más gravoso de la situación transfronteriza, y considera que la diferencia de trato se justifica por razones imperiosas de interés general que tienen que ver con el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, la coherencia del régimen tributario danés y la necesidad de evitar riesgos de doble deducción de las pérdidas.

En primer lugar, se considera justificado que Dinamarca no puede otorgar a sus sociedades el derecho a elegir si deducir sus pérdidas en Dinamarca o en el Estado donde radica el establecimiento

permanente, porque dicha facultad pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

En segundo lugar, considera que el régimen tributario danés garantiza la coherencia del régimen tributario, por cuanto la contrapartida directa a la ventaja de la compensación de las pérdidas comporta la inclusión en el resultado imponible de la sociedad residente de los posibles beneficios de establecimientos permanentes residentes –y de los extranjeros que opten por el régimen de tributación conjunta internacional, a efectos de establecer una correspondencia entre la tributación y la capacidad contributiva manifestada.

No obstante, el régimen tributario danés no supera la exigencia de proporcionalidad de la restricción justificada. Considera, sin embargo, que limitar la libertad de definición del perímetro de la tributación conjunta está justificada por cuanto impide que se decida incluir únicamente los establecimientos permanentes no residentes que hayan incurrido en pérdidas, dejando fuera del mismo a los que tuvieran beneficios y estuvieran sujetos a un tipo impositivo más favorable que en Dinamarca.

Por el contrario, considera que cuando ya no hay posibilidad de deducir las pérdidas del establecimiento permanente no residente en el Estado miembro en que esté situado dicho establecimiento, tampoco existe riesgo de doble deducción de las pérdidas. En consecuencia, el riesgo de doble deducción o de selección de la jurisdicción donde deducir las pérdidas desaparece cuando no existe posibilidad de deducir las pérdidas del establecimiento en el Estado de situación, lo que ocurre en relación con las pérdidas definitivas de dichos establecimientos, a efectos de ajustar su tributación a la capacidad contributiva de la sociedad.

La sentencia recopila la jurisprudencia anterior en torno al concepto de pérdidas finales y lo adapta, por analogía a los supuestos de los establecimientos extranjeros. Las pérdidas de uno de ellos serán definitivas cuando

- a) la sociedad titular de este, por un lado, haya agotado todas las posibilidades de deducción que le ofrezca el Derecho del Estado miembro en que se encuentre el establecimiento y,
- b) por otro, haya dejado de percibir de tal establecimiento ingreso alguno, de modo que ya no exista ninguna posibilidad de que tales pérdidas se compensen en ese mismo Estado miembro.

### 3. Fallo.

---

El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que excluya la posibilidad de que una sociedad residente que no haya optado por un régimen de tributación conjunta internacional como el controvertido en el litigio principal deduzca de su base imponible pérdidas de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando esa sociedad, por un lado, haya agotado todas las posibilidades de deducción que le ofrezca el Derecho del Estado miembro en que esté situado el establecimiento y, por otro, haya dejado de percibir de tal establecimiento ingreso alguno, de modo que ya no exista ninguna posibilidad de que tales pérdidas se compensen en ese mismo Estado miembro, extremos que corresponde comprobar al tribunal nacional.

# Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 26 de abril de 2018

Asunto: C-34/17

Partes: Eamonn Donnellan y The Revenue Commissioners

**Síntesis:** Procedimiento prejudicial — Asistencia mutua en materia de cobro de créditos — Directiva 2010/24/UE — Artículo 14 — Derecho a la tutela judicial efectiva — Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea — Artículo 47 — Posibilidad de que la autoridad requerida deniegue la asistencia para el cobro por no haberse notificado debidamente el crédito

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Esta sentencia tiene su origen en una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Irlanda y afecta a la interpretación de la Directiva 2010/24/UE sobre asistencia a la recaudación desde el necesario respeto a los derechos fundamentales contenidos en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y en especial a su derecho a la tutela judicial efectiva.

Conforme a la Directiva 2010/24/UE, se prevé un mecanismo de reconocimiento automático de los títulos ejecutivos de deudas tributarias pendientes de cobro en el país en el que se generan así como a las sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos a los créditos en relación con los cuales pueda solicitarse asistencia mutua.

De interés resulta el artículo 14 de la Directiva, que establece que

«1. Todo litigio en relación con el crédito, el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido, y todo litigio referente a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado miembro requirente recaerá en el *ámbito de revisión de las instancias competentes del Estado miembro requirente*. Si, durante el procedimiento de cobro, un interesado impugna el crédito, el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme de ejecución en el Estado miembro requerido, la autoridad requerida informará a ese interesado de la necesidad de entablar dicha acción ante la instancia competente del Estado miembro requirente, con arreglo a la legislación vigente en el mismo.

2. Los litigios referentes a las medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro requerido o a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente de este último se someterán al arbitraje de la instancia competente de ese Estado miembro, con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias.

3. Cuando, ante la autoridad competente del Estado miembro requirente, se entable una acción según lo previsto en el apartado 1, la autoridad requirente informará de ello a la autoridad requerida e indicará qué parte del crédito no es objeto de impugnación.

4. Salvo solicitud en contrario de la autoridad requirente con arreglo a lo dispuesto en el párrafo tercero del presente apartado, tan pronto como la autoridad requerida reciba la información mencionada en el apartado 3, bien de la autoridad requirente o del interesado, suspenderá el procedimiento de ejecución, por lo que respecta a la parte del crédito objeto de impugnación, en espera de la resolución de la instancia competente en la materia.

A petición de la autoridad requirente, o cuando lo estime necesario la autoridad requerida, [esta] podrá adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan.

La autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas vigentes en su propio Estado miembro requirente, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan. Toda solicitud en tal sentido deberá motivarse. Si el resultado de la impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, junto con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido.”

Conforme a esta distribución de competencias, el control de legalidad de la actuación que reclama la deuda debe dirimirse ante las autoridades del Estado requirente, mientras que el control de legalidad de las medidas de asistencia debe verificarse ante las autoridades del Estado requerido. Sin embargo, el mecanismo de asistencia administrativa ‘respeto los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos, en particular, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea’. La sentencia comentada demuestra de forma palmaria que las actuaciones que se sigan bajo la habilitación conferida por dicha Directiva a la asistencia a la recaudación *deben respetar* dichos derechos fundamentales y sus principios reconocidos.

El litigio se origina por una solicitud de asistencia dirigida por Grecia a Irlanda en relación con el cobro de un crédito compuesto por una multa impuesta por la autoridad helénica y de los intereses o sanciones conexas a dicha multa. El sr. Donnellan había presentado el albarán de entrega en la oficina de aduanas de un puerto de Grecia correspondiente a unas cajas de aceite de oliva, pero se descubrió cigarrillos de contrabando, por lo que fue detenido y la carga y camión decomisados. Tras absolverlo en apelación fue puesto en libertad, pero la Administración tributaria helena impuso una sanción administrativa por contrabando (1.097.505 euros correspondientes a 171.800 cajetillas de tabaco). La embajada de Grecia en Irlanda envió una carta certificada al destinatario, con indicación de la localidad, instándole a ponerse en contacto para personarse, recibir y firmar ‘documentos importantes que le concernían’. Un mes después la oficina de aduanas griega impuso al sr. Donnellan una sanción pecuniaria por el importe citado, publicándose la sanción en el diario oficial heleno. Tres años después las autoridades griegas transmiten a los Commissioners una petición de cobro según la Directiva 2010/24 referida a la sanción, incrementada por los intereses y los gastos o sanciones.

Las autoridades griegas comunicaron que los créditos no habían sido impugnados y que no cabía recurso administrativo o judicial contra su exigencia, así como que se habían iniciado los procedimientos de cobro sin obtener el pago total del crédito.

La administración irlandesa notificó la reclamación del abono del importe solicitado por el Estado requirente, transmitiendo el instrumento uniforme de la Directiva 2010/24 en el que se indicaba la naturaleza de la deuda: deudas diversas por contrabando de cigarrillos.

Tras obtener la asistencia jurídica, el sr. Donnellan incoó un procedimiento ante el Tribunal Superior de Irlanda, para obtener una dispensa de ejecución de la petición de cobro de las cantidades reclamadas, y el Tribunal Superior dictó un mandamiento judicial suspendiendo la ejecución mientras se resolvía sobre el fondo del asunto.

El Estado requerido alegaba que la Directiva le obligaba a poner en marcha los mecanismos de ejecución forzosa porque el acto administrativo no había sido impugnado en Grecia, y el sr. Donnellan consideraba que su tutela judicial efectiva se había visto mermada. El sr. Donnellan sólo habría podido impugnar el acto hasta 90 días tras la publicación de la sanción en el Diario Oficial, pero la carta certificada enviada por la Embajada griega no le fue entregada, y únicamente tuvo conocimiento de la resolución sancionadora cuando se notificó su ejecución, siendo que de los

motivos de la sanción sólo pudo tener conocimiento en correspondencia posterior con el Ministerio griego.

El Tribunal remitente considera que la ejecución de una sanción que no ha sido notificada al interesado y en relación con hechos sobre los que se declara inocente vulneraría las obligaciones asumidas en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, y sería contrario al orden público. Por ello, considera que en virtud de las circunstancias excepcionales del caso pueden denegar la ejecución a un juez del Estado requerido basándose en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Por ello plantea la siguiente cuestión prejudicial:

- «¿Se opone el artículo 14, apartados 1 y 2, de la Directiva 2010/24 a que la High Court (Tribunal Superior), al decidir sobre la fuerza ejecutiva en Irlanda de un «instrumento uniforme que permite la ejecución» emitido el 14 de noviembre de 2012 por la Oficina de aduanas de Patras referente a las multas y sanciones administrativas por valor de 1 097 505 euros impuestas el 15 de julio de 2009 por un presunto delito de contrabando cometido el 26 de julio de 2002 [y cuyo importe ascendió hasta 1 507 971,88 euros como consecuencia de la aplicación de intereses y sanciones],
- aplique, en lo que respecta a la solicitud de ejecución, el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial dentro de un plazo razonable (artículo 47 de la Carta y artículos 6 y 13 del CEDH, cuyo contenido se corresponde con los derechos que asisten a los nacionales en virtud de los artículos 34, 38 y 40.3 de la Constitución irlandesa), a un ciudadano irlandés y de la Unión Europea en circunstancias como las del procedimiento de que se trata, que se explicó por primera vez [al interesado] únicamente mediante una “traducción no oficial” al inglés [...] en un escrito de [29 de diciembre de 2015] enviado por el Ministerio [griego] de Hacienda [...] a la Administración tributaria irlandesa y a los abogados que representan [al interesado] en Irlanda;
  - tenga en cuenta los objetivos de la Directiva 2010/24 relativos a la prestación de asistencia mutua (considerando 20 de la Directiva 2010/24) y a la obligación de prestar una asistencia más amplia resultante del CEDH (considerando 17 de la Directiva 2010/24), tales como el derecho a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos consagrado en el artículo 47 de la Carta y el artículo 13 del CEDH;
  - tenga en cuenta la plena eficacia del Derecho de la Unión frente a sus ciudadanos y, en particular, lo declarado en el apartado 63 de la sentencia de 14 de enero de 2010, Kyrian, C-233/08, [EU:C:2010:11]?»

## 2. Comentario.

El Tribunal, en este importante fallo, reconoce que los criterios de asistencia mutua en materia de recaudación tributaria basados en el principio de confianza mutua se encuentran supeditados al respeto de los derechos fundamentales garantizados por la Carta, y entre ellos el de tutela judicial efectiva.

La Directiva 2010/24 limita expresamente en su artículo 14, apartado 2, la facultad de control de las instancias del Estado requerido a los actos del Estado miembro requerido, sin extenderlos a los del Estado requirente. Con ello, el régimen de asistencia previsto por la Directiva, basado en el principio de confianza mutua permite incrementar la seguridad jurídica en lo que atañe a la determinación del Estado miembro responsable de la tramitación de las controversias y evitar así el *forum shopping*.

En consecuencia, se reconoce que las autoridades judiciales del Estado requerido no pueden llevar a cabo un examen de la legalidad del crédito cuya asistencia se solicita. Sin embargo, ello no impide ni puede determinar la exclusión de que, con carácter excepcional, la autoridad requerida esté facultada para denegar la asistencia a la autoridad requirente. De este modo, la ejecución de la solicitud de cobro del crédito podrá denegarse, en particular, si resulta que esta ejecución es

contraria al orden público del Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requerida. Indica el Tribunal que es difícil concebir que un título que permite la ejecución del cobro del crédito sea ejecutado por ese Estado miembro si tal ejecución puede vulnerar el orden público de este último. La utilización de dicha alegación por parte de los Estados requeridos debe estar sometida al control de sus límites por parte del Tribunal, pues las limitaciones del principio de confianza mutua deben ser objeto de interpretación estricta.

En atención a las circunstancias del caso, pues el interesado sólo tuvo conocimiento de la imposición de una sanción cuando el Estado requerido le transmitió la solicitud de pago junto con el instrumento uniforme, y mayor información sobre su contenido tras tener conocimiento de la existencia de la sanción.

El Tribunal recalca, como nota relevante, que la comunicación del instrumento uniforme de cobro al destinatario "sin que se transmitan al interesado la resolución por la que se impone la sanción pecuniaria y su motivación, no constituye una notificación de dicha resolución". A tal efecto, la propia Directiva establece un mecanismo de comunicación efectiva de las notificaciones de todos los actos y decisiones relativos al crédito o a su cobro (art 8). Y en este punto, el Tribunal recuerda su jurisprudencia sobre las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva: a fin de poder ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva, en el sentido del artículo 47 de la Carta, el interesado tiene que poder conocer los motivos de la resolución adoptada en su contra, bien mediante la lectura de la propia resolución, bien mediante la notificación de su motivación efectuada a petición del interesado, a fin de que pueda defender sus derechos en las mejores condiciones posibles y decidir con pleno conocimiento de causa sobre la conveniencia de someter el asunto al juez competente.

Considerando que la petición de cobro no puede presentarse mientras el acto sea impugnado, debe concluirse que la solicitud de asistencia "tampoco puede presentarse mientras que el interesado no haya sido informado de la existencia de ese mismo crédito, al constituir dicha información un requisito previo para poder impugnar el crédito". A fin de garantizar el respeto de los derechos previstos en el referido artículo 47, no solo es preciso procurar que el destinatario de un acto lo reciba realmente sino también que se le permita conocer y comprender de forma efectiva y completa el sentido y el alcance de la acción ejercida contra él de manera que pueda ejercer eficazmente sus derechos en el Estado miembro de origen.

En dichas circunstancias, las autoridades del Estado requerido no pueden oponer a las pretensiones del afectado la regla del artículo 14.1 de la Directiva 2010/24, sobre todo cuando conocen que no resulta ya posible impugnar el acto ante las autoridades del Estado requirente.

El principio de confianza mutua tiene, a juicio del Tribunal, un importante corolario: "La asistencia prevista en la Directiva 2010/24 se califica de «mutua», tal como indican el título y diversos considerandos de la misma, lo cual implica, en particular, que *incumbe a la autoridad requirente crear, antes de presentar una petición de cobro, las condiciones en las que la autoridad requerida pueda prestar su asistencia útilmente y de conformidad con los principios fundamentales del Derecho de la Unión.*"

### 3. Fallo.

---

El artículo 14, apartados 1 y 2, de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, leído a la luz del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que una autoridad de un Estado miembro deniegue la ejecución de una petición de cobro de un crédito relativo a una sanción pecuniaria impuesta en otro Estado miembro, tal como la controvertida en el litigio principal, por no haberse notificado debidamente al interesado la resolución por la que se impone dicha sanción antes de presentar la petición de cobro a la referida autoridad en aplicación de la citada Directiva.