

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





# Comentario de Jurisprudencia del TJUE

---

## Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de julio de 2018

**Jose Manuel Calderón Carrero**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

**Asunto:** C-28/17

**Partes:** NN A/S y Skatteministeriet,

**Síntesis:** Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre Sociedades e Integración de Pérdidas — Normativa tributaria nacional que supedita la transferencia de las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente, situado en el territorio nacional, de una sociedad establecida en otro Estado miembro, con destino a una sociedad residente que forma parte del mismo grupo, al requisito de que no sea posible utilizar las pérdidas a efectos de un impuesto extranjero

### 1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Se trata de un procedimiento donde se plantea una cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la interpretación del artículo 49 TFUE. En particular, el TJUE examina la compatibilidad con el Derecho de la UE de una medida nacional (danesa) que tenía por objeto limitar la deducción de pérdidas de establecimientos permanentes a efectos de evitar supuestos de doble compensación, por un lado, en el Estado miembro en que estaba situado (*host country*), y, por otro, en el Estado miembro donde residía la sociedad de la que formaba parte (*home country*).

Cabe destacar cómo la medida nacional controvertida no estaba configurada jurídicamente de forma discriminatoria, ya que la legislación danesa establecía cláusulas frente a la doble deducción de pérdidas que aplicaban tanto en relación con grupos de empresas respecto de las filiales domésticas como cuando se trataba de un establecimiento permanente (EP) de una entidad no residente integrado en

un grupo de empresas residentes. Precisamente, esta circunstancia motivó que el contribuyente y la administración tributaria danesa fundamentaran su posición (asimétrica) en un mismo pronunciamiento del TJUE (*Philips Electronics*, C-18/11) que ahora es objeto de clarificación.

La sentencia del Tribunal de Justicia en el caso *NN A/S* resulta relevante porque contribuye a fijar la interpretación europea de las medidas nacionales cuyo objetivo consiste en la prevención de la doble deducción de pérdidas en un contexto transfronterizo, impactando tanto sobre su configuración como sobre su aplicación efectiva o "enforcement" administrativo por parte de las autoridades fiscales de los Estados miembros en situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE.

El pronunciamiento del TJUE se enmarca en el contexto de un litigio entre la Administración tributaria danesa y una sociedad cabecera de un grupo de empresas danés que integra a dos filiales suecas (*Sverige 1 AB*, y *Sverige 2 AB*) propietarias cada una de ellas de una sucursal en Dinamarca (respectivamente C y B). Estas dos sucursales se fusionaron en una sola sucursal A mediante la transferencia de la sucursal B a la sociedad *Sverige 1 AB*.

En Suecia, el grupo optó por que la operación fuera tratada fiscalmente como una reestructuración de actividades acogida al régimen de neutralidad fiscal. En consecuencia, la transferencia a la sucursal A del fondo de comercio creado por la sucursal B no dio derecho a la amortización (fiscal) en Suecia.

En Dinamarca, en cambio, la fusión fue sometida a imposición como una transmisión de activos a valor de mercado, lo que permitió a la sucursal A proceder a la amortización del coste de adquisición del fondo de comercio creado por B, reflejando así un resultado negativo en el ejercicio 2008.

No obstante, la administración danesa denegó, con respecto a ese ejercicio, que las pérdidas de la sucursal A fueran imputadas a la renta global integrada del grupo, tal y como solicitaba su matriz (NN). Dicha administración fundamentó su posición en el hecho de que existía una cláusula (anti-doble deducción de pérdidas) en la ley del impuesto sobre sociedades (art.31.2) que se oponía a ello, dado que tales pérdidas podían imputarse a los resultados sujetos a tributación en Suecia en sede de la sociedad propietaria de la mencionada sucursal.

Tal decisión administrativa denegatoria, confirmada por la Comisión Tributaria Nacional danesa, fue objeto de un recurso contencioso-administrativo interpuesto por el contribuyente (la sociedad matriz danesa del grupo NN) ante el Tribunal de Apelación de la Región Este de Dinamarca que planteó cuestión prejudicial ante el TJUE en relación con la compatibilidad con la libertad de establecimiento de una medida nacional que limita la deducción de las pérdidas de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro a la acreditación por parte del contribuyente de que tales pérdidas no pueden deducirse en el Estado miembro de residencia de la entidad de la que forma parte tal EP.

La **cuestión prejudicial presentada** ante el TJUE se fijó en los siguientes términos:

«1) *¿Qué elementos han de ser tenidos en consideración a la hora de apreciar si las sociedades residentes que se encuentran en una situación como la controvertida en el presente asunto están sujetas a un "requisito equivalente", en el sentido del apartado 20 de la sentencia [de 6 de septiembre de 2012], Philips [Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532)], relativo a la compensación de pérdidas, al aplicable a las sucursales de sociedades no residentes?*

2) *Suponiendo que la normativa fiscal danesa no implique una diferencia de trato como la examinada en el asunto [que dio lugar a la sentencia de 6 de septiembre de 2012], Philips [Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532)], cuando las pérdidas del establecimiento permanente de la sociedad no residente también están sujetas a la potestad tributaria del Estado de acogida, una prohibición de compensación análoga a la descrita ¿constituye, en sí misma, una restricción a la libertad de establecimiento en virtud del artículo 49 TFUE que debe estar justificada por razones imperiosas de interés general?*

3) *En tal caso, ¿podría estar justificada esa restricción por el interés en evitar la doble imputación de pérdidas o por el objetivo de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, o por ambos motivos?*

4) En caso afirmativo, ¿sería proporcionada dicha restricción?»

## 2. Comentario

---

La doctrina fijada por el Tribunal de Justicia en este caso podría sintetizarse en los siguientes términos:

*Sobre la aplicación de la libertad de establecimiento*

El TJUE reconoció la aplicación al caso de la libertad de establecimiento del art.49 del TFUE. A este respecto, se puso de relieve que para que la legislación de un Estado miembro constituya un obstáculo a la libertad de establecimiento de sociedades se requiere que de ella resulte una diferencia de trato que afecte a situaciones objetivamente comparables y que no esté justificada por una razón imperiosa de interés general o no sea proporcionada respecto a ese objetivo.

*Sobre la existencia de una diferencia de trato fiscal:*

Con relación a esta cuestión, el Gobierno de Dinamarca rechazó la existencia de discriminación ya que, a su juicio, la legislación danesa establecía un requisito equivalente respecto a las sociedades residentes, de manera que éstas no pueden deducir aquellos gastos que, en virtud de la normativa de otro Estado, sean deducibles de los rendimientos sujetos a tributación en ese otro Estado. En tal sentido, el Gobierno danés argumentó que la legislación nacional no instaura, entre el EP de una entidad no residente y una filial doméstica, una diferencia de trato de la misma naturaleza que el TJUE declaró contraria a la libertad de establecimiento en su sentencia de 6 de septiembre de 2012, referida al asunto *Philips Electronics UK*. El Gobierno danés, por tanto, enfatizó que la normativa nacional, a diferencia de lo que acontecía con la establecida por el Reino Unido en el referido asunto *Philips Electronics*, no se aplicaba con carácter discriminatorio y en tal sentido era acorde con el Derecho de la UE.

El contribuyente demandante por su parte defendió una interpretación distinta de la sentencia *Philips Electronics*, al considerar que, de acuerdo con la normativa nacional controvertida, las pérdidas de un establecimiento permanente (doméstico) situado en Dinamarca de una sociedad igualmente residente del grupo resultan deducibles sin limitación alguna de los rendimientos del grupo sujetos a tributación en Dinamarca; de esta forma, si en el caso objeto de la controversia el establecimiento permanente danés hubiera pertenecido a alguna de las filiales danesas (en lugar de a las suecas), sus pérdidas habrían podido en todo caso imputarse a los resultados del grupo en Dinamarca. Sin embargo, el trato fiscal aplicable a un grupo danés que posee un EP en Dinamarca a través de una filial no residente (v.gr., sueca) resulta, de acuerdo con la legislación danesa (medida de prevención de doble deducción de pérdidas), menos favorable que el que resulta aplicable a un grupo danés donde todas las sociedades que lo integran tienen su domicilio social en Dinamarca. Y tal diferencia de trato puede hacer menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento mediante la creación de filiales en otros Estados miembros. Ahora bien, tal diferencia de trato sólo resulta contraria al Derecho de la UE si afecta a situaciones objetivamente comparables.

*Sobre la comparabilidad de las situaciones:*

El TJUE comienza indicando que la comparabilidad entre una situación transfronteriza y una interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional controvertida, que en este caso reside en evitar la doble deducción de las pérdidas (STJUE de 12 de junio de 2018, *Bevola*, C-650/16).

A continuación, el Tribunal recordó que, por lo que respecta a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente, las sociedades titulares de EPs situados en otro Estado miembro no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades que poseen establecimientos permanentes residentes (STJUE de 12 de junio de 2018, *Bevola*, C-650/16). Y por analogía debe considerarse que, con respecto a las medidas destinadas a evitar la doble deducción de las pérdidas, un grupo nacional (residente) cuya filial no residente es titular de

un establecimiento permanente residente tampoco se encuentra en una situación comparable a la de un grupo nacional (residente) cuya filial y el establecimiento permanente de esta última son igualmente residentes.

Sin embargo, el TJUE realizó una salvedad con respecto a tal posición de no comparabilidad, con relación a los supuestos donde ya no exista ninguna posibilidad de deducir por parte de la filial no residente las pérdidas atribuibles al establecimiento permanente residente en el Estado miembro en el que la filial está establecida. Y ello porque en tal supuesto el grupo nacional cuya filial (no residente) esté situada en otro Estado miembro no se encuentra en una situación diferente de la de un grupo puramente nacional (con filiales o EPs domésticos) a la luz del objetivo de evitar la doble imposición de sus pérdidas, toda vez que la capacidad contributiva de los dos grupos se ve entonces afectada de la misma manera por las pérdidas de su establecimiento residente (STJUE de 12 de junio de 2018, *Bevola*, C-650/16).

El TJUE reconoció que la legislación danesa permite la deducción de las pérdidas de los EPs de sociedades no residentes situados en su territorio cuando "las normas aplicables en el país extranjero (...) donde la sociedad está establecida no permiten tener en cuenta tales pérdidas". No obstante, precisó que a pesar de ello no cabe excluir que tal deducción, aún autorizada por la normativa del Estado extranjero, no sea posible en la práctica, en particular en el caso de que la filial no residente haya cesado definitivamente toda actividad.

Por todo ello, el Tribunal de Justicia declaró que la diferencia de trato que resultaba de la normativa danesa, cuando menos allí donde existe una imposibilidad práctica de deducción de las pérdidas en el otro Estado miembro, puede afectar a situaciones comparables.

*Sobre la concurrencia de una justificación legítima:*

El TJUE rechazó la aplicación de la causa de justificación basada en el objetivo de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros e invocada por el gobierno danés, ya que la inexistencia de una norma como la controvertida únicamente supondría una pérdida de ingresos fiscales para uno de los dos Estados.

La segunda causa de justificación invocada por el gobierno danés y basada en la necesidad de evitar la doble deducción de pérdidas fue aceptada por el TJUE con ciertos matices, trayendo a colación su jurisprudencia precedente (SSTJUE en los casos *Marks & Spencer* C446/03 y *Lidl Belgium* C-414/16). En particular, el Tribunal de Justicia vino a considerar la situación de un sujeto que, como acontece en el caso examinado, resulta sometido a imposición en dos Estados miembros (Estado fuente de situación del EP y Estado residencia de la casa central), de suerte que en este tipo de situaciones parece justificado que los gastos de ese establecimiento puedan deducirse en una u otra jurisdicción fiscal, de conformidad con las normas nacionales. No obstante, tal situación, según el TJUE, debe conectarse con lo establecido en los convenios fiscales para evitar la doble imposición concluidos entre Estados miembros, ya que la coordinación fiscal que articulan no obliga a tributar dos veces por los mismos rendimientos. El hecho de que tales convenios –en concreto el Convenio Nórdico de doble imposición de 1996— establezcan la tributación en la fuente (Estado de acogida/*host country*) con la obligación del Estado de la residencia (*home country*) de deducir el impuesto extranjero y excluyan tal doble tributación determina que en estas circunstancias no resulte justificada la facultad –reclamada por el grupo danés al que pertenece la sociedad sueca— de poder deducir dos veces las pérdidas de tal establecimiento, es decir, en uno y otro régimen tributario nacional.

Así las cosas, el TJUE consideró justificada la medida nacional dirigida a evitar la posibilidad de una doble deducción de pérdidas (por el EP y su casa central), ya que, en ausencia de tal medida, la situación transfronteriza conferiría una ventaja injustificada respecto a la situación nacional comparable en la que no es posible la doble deducción.

*El cumplimiento del test de proporcionalidad:*

La medida nacional que articula la diferencia de trato, además de requerir una justificación, debe ser proporcionada a su objetivo. A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que la medida nacional

controvertida iría más allá de lo necesario para evitar la doble deducción de las pérdidas en caso de que tuviera por efecto privar a un grupo nacional (residente) de toda posibilidad de deducir las pérdidas de una "sucursal doméstica" (situada en su territorio) en una situación transfronteriza como la que es objeto del asunto planteado (EP situado en Dinamarca que forma parte de una sociedad europea no residente establecida en Suecia que es filial de un grupo con matriz danesa).

El TJUE puso de relieve cómo en el caso objeto de la cuestión prejudicial las pérdidas (atribuibles al EP danés) resultan de la fusión de dos sucursales danesas del grupo y del hecho de que el grupo optara – como lo permitía la ley sueca—por que la fusión fuera tratada fiscalmente en Suecia como una reestructuración de actividades no sujeta a tributación en este país; tal circunstancia tiene como consecuencia que la imputación de las pérdidas a los resultados de la filial sueca no sería posible en la práctica.

En un supuesto como este (imposibilidad práctica de deducir las mismas pérdidas en el Estado de la residencia de la casa central del EP situado en otro Estado miembro), el TJUE considera que la aplicación de la medida nacional dirigida a prevenir la doble deducción resulta desproporcionada ya que tiene por efecto excluir la posibilidad efectiva de deducir las pérdidas del EP.

Por el contrario, se considera que la medida sería proporcionada y compatible con el Derecho de la UE si se admitiera la imputación a los resultados del grupo danés de las pérdidas del EP de su filial no residente como excepción a tal medida, siempre que el grupo demostrara que la imputación de las pérdidas a los resultados de su filial es efectivamente imposible en el otro Estado miembro.

### 3. Fallo

---

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

**"El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone, en principio, a una legislación nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual únicamente se autoriza a las sociedades residentes de un grupo a deducir de sus resultados consolidados las pérdidas de un establecimiento permanente residente de una filial no residente de ese grupo en el supuesto de que las normas aplicables en el Estado miembro en el que dicha filial tiene su domicilio social no permitan deducir tales pérdidas de los rendimientos de esta última sociedad, cuando la aplicación de la legislación nacional se combina con la de un convenio para evitar la doble imposición que autoriza, en este último Estado miembro, a deducir del impuesto sobre la renta de sociedades adeudado por la filial el importe correspondiente al impuesto sobre la renta de sociedades pagado, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el referido establecimiento permanente, en concepto de la actividad de tal establecimiento. No obstante, el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la mencionada legislación nacional si la aplicación de la misma tiene por efecto privar a dicho grupo de toda posibilidad efectiva de deducir tales pérdidas de sus resultados consolidados, cuando la imputación de esas mismas pérdidas a los resultados de la filial sea imposible en el Estado miembro en cuyo territorio está establecida, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente."**

## Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 5 julio de 2018

**Jose Manuel Calderón Carrero**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

### Asunto: C-320/17

**Partes:** Marle Participations SARL y Ministre de l'Économie et des Finances,

**Síntesis:** Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 2, 9 y 168 — Actividad económica — Intervención directa o indirecta de una sociedad de cartera en la gestión de sus filiales — Alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial — Deducción del impuesto soportado — IVA pagado por una Sociedad de Cartera (Holding) sobre los gastos efectuados para adquirir participaciones en otras empresas

### 1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Se trata de una decisión prejudicial del TJUE que tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 9 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). Tal petición se presentó en el marco de un litigio entre la entidad francesa "Marle Participations SARL" y el Ministerio de Economía y Hacienda de Francia acerca de la deducibilidad del IVA correspondiente a gastos vinculados a operaciones de adquisición de títulos abonados por la referida entidad (contribuyente).

La entidad francesa "Marle Participations" es la sociedad de cartera del grupo Marle, que desarrolla su actividad en el ámbito de la fabricación de implantes ortopédicos. Su objeto social incluye, en particular, la gestión de participaciones en distintas filiales del grupo a las que, por otra parte, alquilaba un bien inmueble. Desde el año 2009, Marle Participations llevó a cabo una operación de reestructuración que la llevó a realizar cesiones y adquisiciones de títulos. Dicha sociedad dedujo en su totalidad el IVA que gravó los distintos gastos relativos a esta operación de reestructuración.

A raíz de una inspección de la contabilidad, la Administración tributaria cuestionó la deducción del IVA llevada a cabo por la mencionada sociedad, por lo que emitió liquidaciones complementarias de IVA, debido a que los gastos respecto a los que solicitaba la deducción del IVA contribuían a la realización de operaciones de capital situadas fuera del ámbito de aplicación del derecho a deducir.

Marle Participations impugnó, sin éxito, estas liquidaciones de IVA ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Châlons-en-Champagne, y posteriormente ante el Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nancy. Finalmente, la mencionada sociedad recurrió en casación ante el Consejo de Estado.

En la resolución de remisión, el Consejo de Estado precisa, al referirse a las sentencias de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495), y de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), que resulta del artículo 168 de la Directiva del IVA que, si bien la mera adquisición y posesión de participaciones sociales no debe considerarse como un conjunto de actividades económicas que confieren a su autor la condición

de sujeto pasivo, el criterio es distinto cuando la participación viene acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se poseen las participaciones, mediante la realización de transacciones sujetas al IVA, como la prestación de servicios financieros, comerciales y técnicos a dichas sociedades. Además, se desprende de la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de estas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales y que el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute el IVA estén exentas.

El Consejo de Estado puso de relieve, sin embargo, que en el caso de autos los únicos servicios que la sociedad Marle Participations prestó a las filiales con respecto a las cuales incurrió en los gastos controvertidos a efectos de adquirir sus títulos, o intentó llevar a cabo en relación con estas filiales, tenían por objeto el arrendamiento de inmuebles.

En estas circunstancias, el Consejo de Estado decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente **cuestión prejudicial**:

*«Si el arrendamiento de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a una filial constituye una intervención directa o indirecta en la gestión de dicha filial que tenga como efecto conferir a la adquisición y a la posesión de participaciones de dicha filial el carácter de actividad económica en el sentido de la Directiva IVA y, en su caso, en qué condiciones.»*

## 2. Comentario

---

En primer lugar, el TJUE, antes de entrar en el fondo de la cuestión prejudicial planteada sobre el derecho de deducción del IVA por parte de sociedades holding, puso de relieve que, si bien la Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicho impuesto solo se aplica a las actividades de carácter económico (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 34). Ello es así en la medida que del artículo 2 de dicha Directiva se desprende que, entre las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de un Estado miembro, únicamente estarán sujetas al IVA las prestaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal (auto de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 24).

A su vez, la Directiva del IVA, con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo primero, sólo considera sujetos pasivos a quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

De esta forma, el concepto de actividades económicas, definido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la misma Directiva del IVA, comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, y especialmente las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

El TJUE destacó cómo el análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de «actividades económicas» como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. Por lo tanto, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 37 y jurisprudencia citada).

Por otro lado, el Tribunal de Justicia, puso de manifiesto cómo, de acuerdo con su jurisprudencia, en el sistema del IVA, las operaciones imponibles implican la existencia de una transacción entre las partes y

que se haya pactado un precio o un contravalor (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 43) y que la existencia de una prestación de servicios «a título oneroso», en el sentido del artículo 2 de la Directiva del IVA, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 45).

El TJUE recuerda que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA es un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (auto de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 26).

A su vez, se destaca que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 27 y jurisprudencia citada). No obstante, del tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes o servicios invocados como base de este derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que sean entregados o prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 39).

Ahora bien, el Tribunal puntualiza que por lo que se refiere al derecho a la deducción de una sociedad de cartera, ya se ha declarado que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA, y, por lo tanto, no tiene derecho a deducir, según los artículos 167 y 168 de la misma Directiva, una sociedad de cartera cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad de cartera en su condición de accionista o socio (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 18).

De esta forma, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse actividades económicas en el sentido de la Directiva del IVA, que confieran a quien las realiza la condición de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 19).

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su condición de accionista o socio (véanse, en particular, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 18; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 20; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 33, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 20).

Por tanto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que la intervención de una sociedad de cartera en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables, financieros, comerciales, informáticos y técnicos por la sociedad de cartera a sus filiales (véanse, en particular, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 19; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations,

---

C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 22, y de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 34). A este respecto, debe ponerse de relieve que los ejemplos de actividades que revelan una intervención de la sociedad de cartera en la gestión de sus filiales, proporcionados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no son una enumeración taxativa. El concepto de «intervención de una sociedad de cartera en la gestión de su filial», por lo tanto, debe ser entendido en el sentido de que incluye todas las operaciones que constituyen una actividad económica, a efectos de la Directiva del IVA, llevadas a cabo por dicha sociedad de cartera en provecho de su filial.

Llevada esta doctrina al caso de autos, el Tribunal de Justicia considera que los únicos servicios prestados por Marle Participations a las filiales para las que comprometió los gastos para la adquisición de sus títulos, o que intentó desarrollar en relación con ellas, se referían al alquiler de un inmueble, utilizado por una filial operativa como nuevo lugar de fabricación.

En este sentido, también se destaca que el gravamen de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador comunitario a los Estados miembros como excepción a la norma general, establecida en el artículo 137, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, en virtud de la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están exentas de IVA. Los Estados miembros pueden, por consiguiente, en virtud de dicha facultad, dar a los beneficiarios de las exenciones previstas por la referida Directiva la posibilidad de renunciar a la excepción (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartados 26 y 27).

De acuerdo con todo ello, el TJUE consideró que el alquiler de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una intervención en la gestión de esta última, que debe considerarse como una actividad económica que da derecho a deducir el IVA sobre los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de títulos de esta filial, a condición de que esta prestación de servicios tenga carácter permanente, se efectúe con carácter oneroso y esté gravada, lo cual implica que ese alquiler no esté exento, y que exista una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario, correspondiendo, no obstante, al órgano jurisdiccional nacional remitente de la cuestión prejudicial examinar si se cumplen dichos requisitos en el asunto de que conoce.

Dicho esto, el Tribunal de Justicia se refirió a los requisitos para ejercitar el derecho a la deducción; y a este respecto, recordó la jurisprudencia resultante de la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 33, con arreglo a la cual los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de estas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales, y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente. Se matiza, no obstante, que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta —extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la sistemática de la Directiva del IVA y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 33).

De acuerdo con ello, el TJUE considera que le corresponde al tribunal remitente valorar si la adquisición de los títulos que dieron lugar a los gastos por los que Marle Participations solicitó la deducción del IVA afecta únicamente a las filiales a las que dicha sociedad alquiló el edificio o si también afecta a otras filiales. A este respecto, se enfatiza que, a la hora de evaluar la deducción concedida a una sociedad de cartera que interviene directa o indirectamente en la gestión de sus filiales, en las que ha adquirido participaciones, no puede tenerse en cuenta el volumen de negocio realizado por esta sociedad por razón de las prestaciones de servicios de alquiler efectuadas a sus filiales y los ingresos que obtenga de su participación en el capital de estas, para evitar que este derecho sea invocado de manera fraudulenta y abusiva. Ciertamente, según jurisprudencia consolidada, puede denegarse el derecho a

deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva. En efecto, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido promovido por la Directiva del IVA, y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 43). Sin embargo, las medidas adoptadas por los Estados miembros no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 57, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 50).

En este sentido, se destaca, en primer lugar, que es jurisprudencia reiterada que los costes en que incurra una sociedad de cartera que interviene en la gestión de una filial por los distintos servicios que ha obtenido al adquirir participaciones en esa filial forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de sus productos, que tienen, por lo tanto, un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica de la sociedad de cartera (sentencias de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 35, y de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 58).

En segundo lugar, el TJUE señala que debe garantizarse el derecho a deducir el IVA sin supeditarlo a un criterio referente, en especial, al resultado de la actividad económica del sujeto pasivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en virtud del cual serán considerados sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

### 3. Fallo

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

**"La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una «intervención en la gestión» de esta última, que debe considerarse actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, que da derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) por los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de participaciones en la filial, ya que esta prestación de servicios tiene carácter permanente, se realiza con carácter oneroso y está gravada, lo que implica que este alquiler no está exento, y que existe una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario. Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en su gestión alquilándoles un bien inmueble y que, por esta razón, ejerce una actividad económica deben considerarse parte integrante de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, poder ser objeto de deducción íntegra.**

**Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta —extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la sistemática de dicha Directiva y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica".**

# Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 7 de Agosto de 2018

**Jose Manuel Calderón Carrero**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

**Asunto: C-475/17**

**Partes:** Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS, Selver AS y Tallinna linn, Maksu- ja Tolliamet.

**Síntesis:** «Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 401 — Impuestos nacionales que tienen carácter de impuestos sobre el volumen de negocios — Prohibición — Concepto de "impuesto sobre el volumen de negocios" — Impuesto local sobre las ventas — Características esenciales del IVA — Inexistencia»

## 1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

El caso enjuiciado por el TJUE deriva de una decisión prejudicial que tiene por objeto la interpretación del artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

Esta petición fue presentada en el contexto de un litigio entre, por una parte, Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS y Selver AS y, por otra, la Tallinna linn (Ciudad de Tallin, Estonia) y la Maksu- ja Tolliamet (Administración tributaria y aduanera, Estonia) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») relativo a la devolución del impuesto sobre las ventas pagado por dichas empresas.

Al estimar que habían pagado indebidamente el impuesto sobre las ventas establecido por la Ordenanza n.º 45, los contribuyentes (demandantes en el litigio principal) dirigieron a la Agencia de Tallin para la Empresa (Estonia) declaraciones rectificativas relativas a los tres últimos trimestres de 2010 y a los cuatro trimestres de 2011, así como solicitudes de devolución de los importes ya pagados en concepto de dicho impuesto. La Agencia de Tallin para la Empresa respondió en el sentido de considerar que los contribuyentes (demandantes) debían pagar dicho impuesto sobre las ventas y, mediante liquidación, determinó el importe del impuesto que adeudaba cada una de ellas, estimando solo parcialmente sus solicitudes de devolución.

Los contribuyentes presentaron entonces una reclamación ante la Administración tributaria, que, en lo sustancial, confirmó que estaban obligadas al pago del impuesto sobre las ventas. Al considerar que el impuesto sobre las ventas era contrario al artículo 401 de la Directiva IVA, los contribuyentes interpusieron recursos ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Tallin, solicitando, en esencia, que se anularan las liquidaciones y las resoluciones de la Administración tributaria y que se condenara a esta a la devolución del impuesto sobre las ventas y al pago de intereses.

Mediante sentencia de 31 de marzo de 2015, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Tallin desestimó los recursos de algunos de los contribuyentes (Viking Motors, de TKM Beauty Eesti y de TKM

King), en tanto que estimó los presentados por Kaubamaja y Selver en la medida en que el impuesto sobre las ventas se había aplicado a las ventas de productos sujetos a impuestos especiales.

Los contribuyentes interpusieron recurso de apelación contra dichas sentencias ante el Tribunal de Apelación de Tallin. Este tribunal desestimó los recursos de apelación, confirmando la motivación del órgano jurisdiccional de primera instancia e indicando que, además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no carecía de claridad en lo que se refiere al hecho de que un impuesto aplicable en un Estado miembro solo es contrario al artículo 401 de la Directiva IVA si se corresponde con cada una de las cuatro características esenciales del IVA definidas por el Tribunal de Justicia. Los contribuyentes interpusieron recursos de casación ante el tribunal remitente que decidió acumular los dos asuntos.

El Tribunal Supremo de Estonia estimó que, aun cuando, desde un punto de vista formal, el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no posee las características tercera y cuarta del IVA en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que no se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución y no da derecho a la deducción del impuesto pagado en una fase anterior, la aplicación de dicho impuesto sobre las ventas cumplía, en esencia, el mismo objetivo que se habría alcanzado mediante las características tercera y cuarta. Así, la carga fiscal de dicho impuesto sobre las ventas recae, en definitiva, sobre el consumidor. Según el TS de Estonia, la aplicación del impuesto sobre las ventas podía, igualmente, poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA, dando lugar a que, a nivel nacional, bienes y servicios similares soportaran una carga fiscal diferente. Remitiéndose a la sentencia de 5 de marzo de 2015, *Statoil Fuel & Retail* (C-553/13, EU:C:2015:149), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal era contrario a la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), en la medida en que gravaba las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, dicho órgano jurisdiccional recuerda que, a raíz de dicha sentencia, los tribunales estonios estimaron los recursos interpuestos por los sujetos pasivos en litigios relativos al impuesto sobre las ventas en lo referente a la imposición de los productos sujetos a impuestos especiales.

En estas circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente **cuestión prejudicial**:

*«¿Debe interpretarse el artículo 401 de la Directiva [IVA] en el sentido de que es incompatible con él un impuesto nacional que se aplica con carácter general y cuya cuota se determina en proporción al precio, pero que, de conformidad con las disposiciones pertinentes, solamente se exige en la fase de venta de un bien o servicio al consumidor, de modo que la carga tributaria pesa en definitiva sobre el consumidor, y que obstaculiza el sistema común del IVA y falsea la competencia?»*

## 2. Comentario

El TJUE inició el análisis de la cuestión prejudicial planteada recordando que, en virtud del artículo 401 de la Directiva IVA, las disposiciones de esta no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

El Tribunal de Justicia puso de relieve cómo una interpretación literal del art.401 de la Directiva IVA permite concluir, habida cuenta de la condición negativa contenida en la expresión «que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», que el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas solo se autorizará si estos no pueden asimilarse a un impuesto sobre el volumen de negocios.

---

Una vez establecido este punto de partida se refirió al concepto del IVA, señalando que si bien el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» no se define ni en el artículo 401 de la Directiva IVA ni en ninguna otra disposición de esta, procede señalar que este artículo, cuya interpretación ha solicitado el órgano jurisdiccional remitente es, en esencia, idéntico al artículo 33 de la Sexta Directiva.

A este respecto, el Tribunal de Justicia, en particular en la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), interpretó el artículo 33 de la Sexta Directiva, en especial el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» que en él figura, tras situar dicha disposición en su contexto legislativo y recordar los objetivos que persigue el establecimiento de un sistema común del IVA. Así, el Tribunal de Justicia señaló que ya se deducía de los considerandos de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), que la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios debe permitir el establecimiento de un mercado común que implique una competencia no falseada y que tenga características análogas a las de un mercado interior, eliminando las diferencias de sujeción al impuesto que pueden falsear las condiciones de competencia y obstaculizar los intercambios comerciales (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 19). El sistema común del IVA se estableció mediante la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), y mediante la Sexta Directiva (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 20).

El TJUE destaca, por tanto, que el principio del sistema común del IVA consiste, en virtud del artículo 2 de la Primera Directiva, en aplicar a los bienes y a los servicios, hasta la fase del comercio minorista, un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y de distribución anterior al momento de la imposición (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 21).

Sin embargo, en cada transacción, solo será exigible el IVA previa deducción de las cuotas de dicho impuesto que hayan gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios. El mecanismo de las deducciones se determinó en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, de manera que los sujetos pasivos están autorizados a deducir del IVA devengado por ellos las cuotas que hayan gravado ya los bienes o los servicios en la fase precedente y que, en cada fase, el impuesto recae solo sobre el valor añadido y, en definitiva, es soportado por el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 22).

En este mismo sentido, se pone de relieve cómo para alcanzar el objetivo de una igualdad en las condiciones de sujeción al impuesto de una misma operación, sea cual fuere el Estado miembro en el que se realice, el sistema común del IVA debía, a tenor de los considerandos de la Segunda Directiva, sustituir a los impuestos sobre el volumen de negocios vigentes en los distintos Estados miembros (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 23).

En este orden de cosas, se destaca que el artículo 33 de la Sexta Directiva solo permitía el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas que gravaran las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones si no tenían carácter de impuesto sobre el volumen de negocios (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 24).

Así las cosas, para apreciar si un impuesto, un derecho o un gravamen tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 401 de la Directiva IVA, es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a

la que caracteriza al IVA (véase, por analogía, la sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 34 y jurisprudencia citada).

A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que, en todo caso, debe considerarse que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos o tributos que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a este en todos los aspectos (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 26 y jurisprudencia citada). En cambio, declaró que el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del IVA (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 27 y jurisprudencia citada). Lo mismo ocurre con el artículo 401 de la Directiva IVA.

En este sentido, de la jurisprudencia se desprende que dichas características son cuatro, a saber, la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios, la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste, la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 28).

Una vez expuesta la jurisprudencia que delimita los elementos esenciales del IVA, el TJUE procedió a examinar si un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el caso de autos presenta tales características, debiendo precisarse que, si bien en la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), se declaró que tal impuesto era contrario al Derecho de la Unión, el litigio principal no versa sobre la compatibilidad de dicho impuesto con el régimen general de los impuestos especiales, sino sobre su compatibilidad con el sistema común del IVA.

A este respecto, y para evitar resultados discordantes respecto al objetivo que persigue el sistema común del IVA, el Tribunal de Justicia indicó que cualquier comparación de las características de un impuesto como el impuesto sobre las ventas con las características del IVA debe realizarse a la luz de este objetivo, prestando una atención particular a la exigencia de que se garantice en todo momento la neutralidad del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, apartado 29).

En el caso de autos, en relación con las condiciones esenciales del IVA tercera y cuarta, a saber, la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución y la existencia de un derecho a deducir el impuesto pagado en la fase anterior de este proceso, el TJUE declaró que, como reconoce el propio órgano jurisdiccional remitente, el impuesto controvertido en el litigio principal no cumple estos requisitos, de manera que esta circunstancia basta para concluir que, desde el momento en que no cumple todas las características esenciales del IVA, el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no está comprendido en la prohibición establecida en el artículo 401 de la Directiva IVA (véase, por analogía, el auto de 12 de octubre de 2017, Palais Kaiserkron, C-549/16, no publicado, EU:C:2017:761, apartado 21).

No obstante, el TJUE matizó tal declaración atendiendo a que el órgano jurisdiccional remitente había señalado que la aplicación de dicho impuesto consigue en esencia el mismo objetivo que el correspondiente a las características esenciales del IVA tercera y cuarta, ya que la carga final de dicho impuesto recae, en definitiva, en el consumidor. A este respecto, el Tribunal de Justicia destacó cómo los textos que regulan el impuesto sobre las ventas controvertido no exigían a los sujetos pasivos obligados al pago de dicho impuesto que incorporaran el importe de este impuesto al precio de venta ni que indicaran por separado en la factura emitida al comprador el importe del impuesto exigible. Así, los minoristas tenían la posibilidad, y no la obligación, de repercutir este impuesto al consumidor final y, en todo momento, podían optar por soportarlo ellos mismos, sin proceder a un aumento de los precios

de los bienes vendidos y de los servicios prestados. En este sentido, no existe certeza alguna de que la carga del impuesto sobre las ventas controvertido se repercutiera, en definitiva, sobre el consumidor final del modo que caracteriza a un impuesto sobre el consumo como el IVA.

De acuerdo con todo ello, el TJUE recordó su jurisprudencia con arreglo a la cual un impuesto que grava las actividades productivas de tal manera que no es seguro que sea soportado en definitiva por el consumidor final, como ocurre con un impuesto sobre el consumo como el IVA, puede escapar al ámbito de aplicación del artículo 401 de la Directiva IVA (sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 50). En efecto, mientras que, a través del mecanismo de la deducción del IVA, este grava únicamente al consumidor final y es perfectamente neutro respecto de los sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas, no ocurre lo mismo con un impuesto como el impuesto sobre las ventas (véase, por analogía, la sentencia de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598, apartado 51 y jurisprudencia citada). A este respecto, se destacó cómo el TS de Estonia remitente de la cuestión prejudicial considera que la aplicación del impuesto controvertido, junto al régimen del IVA aplicable, podría poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA y la neutralidad competitiva cuyo preceptivo cumplimiento se recuerda en los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA.

A la vista de todo ello, el TJUE declaró que, en la medida en que no incide en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA, un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal no puede poner en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA. Por otra parte, teniendo en cuenta que la aplicación al precio de venta del impuesto controvertido depende de los vendedores, que pueden decidir si trasladan o no el impuesto al comprador, es preciso señalar que el comportamiento del vendedor es el único que puede determinar su diferente tratamiento fiscal con respecto a un competidor, así como las posibles diferencias de precios soportados por una parte de los consumidores en relación con otros. Por lo tanto, la neutralidad del sistema común del IVA, tal y como se ha recordado en la sentencia, no resulta menoscabada.

### 3. Fallo

---

Finalmente, y sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

**"El artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto como el impuesto sobre las ventas controvertido en el litigio principal".**

## Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 20 de septiembre de 2018

**Jose Manuel Calderón Carrero**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

**Asunto:** C-685/16

**Partes:** EV y Finanzamt Lippstadt

**Síntesis:** Procedimiento prejudicial — Artículos 63 TFUE a 65 TFUE — Libre circulación de capitales – Impuesto sobre actividades económicas—Deducción por doble imposición intersocietaria internacional — Participaciones de una sociedad matriz en una sociedad de capital que tiene su dirección y su domicilio social en un tercer Estado — Dividendos distribuidos a la sociedad matriz — Deducibilidad fiscal sujeta a requisitos más estrictos que la deducción de los beneficios procedentes de participaciones en una sociedad de capital nacional no exenta»

### **1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada**

---

Se trata de un caso donde se plantea una cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la interpretación de la libre circulación de capitales en conexión con una normativa nacional (alemana) que establece diferencias de trato fiscal sobre los dividendos procedentes de filiales residentes en países terceros.

Esta sentencia confirma la jurisprudencia europea precedente que limita significativamente el tratamiento diferenciado de los dividendos extranjeros a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional, incluso allí donde las autoridades nacionales tratan de justificar tal discriminación invocando la prevención de montajes fiscales abusivos.

El caso concierne a un litigio entre EV, una sociedad alemana matriz de un grupo mundial dedicado a la fabricación de piezas para automóviles que posee filiales en varios países, y la Administración tributaria de Lippstadt (Alemania). La controversia se refiere al impuesto sobre actividades económicas alemán (*Gewerbesteuer/trade tax*, ejercicios 2006-2009), cuya base imponible se determina a partir de la del IS, pero aplicando una serie de correcciones a la misma. Particularmente, la normativa alemana del impuesto de actividades económicas (*GewStG*, en adelante), permite deducir de la base imponible el 95% de los dividendos distribuidos por filiales domésticas y filiales residentes en países terceros (no UE) bajo condicionantes distintos que resultan mucho más exigentes en el caso de los dividendos extranjeros (no europeos). Así, la aplicación de la deducción del 95% sobre los dividendos extranjeros estaba sujeta a requisitos sustantivos más exigentes que, a su vez, se agravaban en el caso de que tales dividendos fueran obtenidos por una sociedad holding extranjera (dividendos procedentes de participaciones indirectas en filiales de segundo y ulterior niveles). Así, de acuerdo con la normativa alemana del impuesto de actividades económicas (*GewStG* 2002), para que la sociedad matriz pueda acogerse a la deducción de los dividendos distribuidos por su filial establecida fuera del territorio alemán, es preciso, además del cumplimiento del requisito de la participación en el capital de la filial no inferior al 15% (desde el inicio del periodo impositivo y de forma ininterrumpida), que tal filial obtenga sus ingresos brutos exclusivamente o casi exclusivamente de actividades enumeradas en el art.8.1 (puntos 1-6) de la Ley fiscal de no residentes (rentas derivadas activas en el sentido de no comprendidas en régimen TFI/CFC) o de participaciones en filiales de segundo grado en las que dicha filial posea al menos

el 25% del capital, siempre que se cumplan algunas otras condiciones: que la filial sea una "sociedad de cartera nacional" o una "sociedad de cartera funcional" y que las filiales de segundo grado obtengan en todo caso sus ingresos brutos casi exclusivamente de actividades económicas enumeradas en el referido art.8.1 AStG.

Precisamente lo que aconteció en este caso fue que la Inspección alemana, en el marco de una comprobación, consideró que los dividendos obtenidos por la matriz alemana EV procedentes de entidades del grupo participadas indirectamente (filial australiana) no cumplían los requisitos legales para la aplicación de la deducción de la base imponible de la matriz a los efectos del impuesto de actividades económicas.

El contribuyente se opuso a la regularización tributaria argumentando que tal diferencia de trato entre los dividendos domésticos y los extranjeros (no europeos) resultaba contraria al Derecho de la UE (libre circulación de capitales), de suerte que el *Finanzgericht Münster* planteó la correspondiente **cuestión prejudicial** ante el TJUE en los siguientes términos:

*«¿Deben interpretarse las disposiciones sobre la libre circulación de capitales y pagos que recogen el artículo 63 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el sentido de que son contrarias a la normativa que contiene el artículo 9, apartado 7, de la [GewStG 2002], al establecer estas unas condiciones más estrictas a la reducción en el impuesto sobre actividades económicas del beneficio y de la integración de los beneficios procedentes de participaciones en una sociedad de capital con dirección y domicilio social fuera de la República Federal Alemana que a la reducción del beneficio y de la integración de los beneficios procedentes de participaciones en una sociedad de capital nacional no exenta o por la parte del beneficio de explotación de una empresa nacional que recae en un establecimiento permanente situado fuera del territorio nacional?»*

## 2. Comentario

---

El TJUE resolvió la cuestión prejudicial planteada por el tribunal alemán en línea con su jurisprudencia precedente.

En primer lugar, recordó que la libre circulación de capitales puede ser invocada por una matriz europea en relación con el tratamiento fiscal de dividendos procedentes de filiales establecidas en países terceros, allí donde la normativa nacional controvertida no sea aplicable exclusivamente a las situaciones en las que la sociedad matriz ejerce una influencia decisiva en la sociedad (filial) que reparte los dividendos. En este sentido, un requisito normativo de participación en el capital de una filial no inferior al 15% no confiere a estos efectos una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad que distribuye los dividendos. Y, además, en situaciones relacionadas con países terceros carece de trascendencia la magnitud de la participación que ostente efectivamente la matriz europea en la filial extracomunitaria. De esta forma, la situación comprendida en el ámbito de la libre circulación de capitales se refiere al diferente trato fiscal aplicable a una matriz residente con relación a los dividendos distribuidos por filiales domésticas y filiales establecidas en países terceros, quedando extramuros las situaciones referidas al tratamiento de los beneficios obtenidos por establecimientos permanentes en el extranjero.

En segundo lugar, el TJUE puso de manifiesto que la normativa alemana generaba una restricción a la libre circulación de capitales que, en principio, resultaba prohibida por el art.63 TFUE, toda vez que al supeditar la deducibilidad fiscal de los dividendos pagados por filiales establecidas en terceros Estados a requisitos más estrictos que los impuestos a los dividendos abonados por filiales residentes tal normativa nacional puede disuadir a las sociedades matrices residentes de invertir su capital en filiales establecidas en terceros Estados (STJUE de 24 de noviembre de 2016, *SECIL*, C-464/14).

En tercer lugar, El Tribunal de Justicia rechazó la aplicación al caso de la excepción (cláusula *stand-still*) al art.63 TFUE prevista en el art.64.1 TFUE con respecto a las medidas nacionales, restrictivas de la libre circulación de capitales frente a países terceros, existentes el 31 de diciembre de 1993, dado que la

medida nacional controvertida fue modificada de forma significativa en varias ocasiones con posterioridad de manera que no podía defenderse que una medida esencialmente idéntica existiera en tal fecha (véase en el mismo sentido la STJUE en el caso *Hölbock* (C-157/05).

En cuarto lugar, el TJUE también rechazó la concurrencia de una justificación legítima que amparase la restricción a la libre circulación de capitales, en los términos previstos en los arts.63 y 65.1.a) del TFUE, a la luz de su doctrina en los casos *Emerging Markets* (C-190/12), y *Santander Asset Management* (C-338/11 a C-347/11). De acuerdo con tal doctrina, el Tribunal analizó, por un lado, si la diferencia afectaba a situaciones que no fueran objetivamente comparables. Y a este respecto, trajo a colación su jurisprudencia precedente con arreglo a la cual a los efectos de medidas que tengan por objeto la eliminación de la doble imposición autorizando una deducción de la base imponible del IS de los dividendos procedentes de participaciones en una o varias sociedades de capital, la situación de la sociedad beneficiaria de dividendos distribuidos por sociedades residentes es comparable a la de una sociedad beneficiaria de rendimientos procedentes de sociedades no residentes (SSTJUE en los casos *Test Claimants in the FII Group Litigation* C-446/04, y *Haribo Salinen*, C-436/08 y C-437/08). Por otro lado, el Tribunal analizó la concurrencia de una justificación por razones imperiosas de interés general. El gobierno alemán argumentó que la normativa nacional controvertida tenía por objeto luchar contra "montajes fiscales abusivos", de manera que la forma en que estaba configurada la deducción con respecto a participaciones en filiales extranjeras (no europeas) perseguía que únicamente beneficiara a las distribuciones reales evitando que pudieran efectuarse deducción mediante el recurso a "sociedades pantalla". El TJUE salió al paso frente a tal argumentación genérica, trayendo a colación su doctrina sobre la aplicación de la causa de justificación basada en la prevención del fraude y la evasión fiscales (SSTJUE en los casos *SIAT* C-318/10, *Egiom* C-6/16, y *A C-48/11*). De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tal causa de justificación de medidas restrictivas de libertades fundamentales del TFUE sólo puede fundamentar medidas que tengan como fin específico oponerse a comportamientos consistente en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria. Y, además, una presunción general de fraude y de abuso no puede justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el TFUE y la mera circunstancia de que la sociedad distribuidora de dividendos esté situada en un tercer país tampoco puede fundamentar una presunción general de abuso.

Finalmente, el TJUE declaró que la medida nacional resultaba contraria a la libre circulación de capitales, considerando cómo los requisitos adicionales exigidos para la aplicación de la deducción de dividendos extranjeros están configurados como una presunción de abuso *iuris et de iure*, al tener en cuenta, respecto a las filiales (extranjeras) que tengan una función de "sociedad de cartera", la naturaleza de la actividad de sus filiales de segundo grado, en el sentido de que la filial debe poder calificarse de "sociedad de cartera funcional" o "sociedad de cartera nacional".

### 3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

**"Los artículos 63 TFUE a 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la deducción de los beneficios procedentes de participaciones en una sociedad de capital que tenga su dirección y su domicilio social en un tercer Estado a requisitos más estrictos que la deducción de los beneficios procedentes de participaciones en una sociedad de capital nacional no exenta".**

Revista Técnica Tributaria

---

NOVEDADES  
EDITORIALES





# Novedades Editoriales

---

**VV.AA. José Manuel Almudí, Pablo Hernández González-Barreda y Jorge Ferreras Gutiérrez (Directores). La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa de la Unión Europea. Aranzadi, 2018.**

---

En esta obra se aborda el estado actual de la armonización de normas anti-elusión en la Unión Europea, con especial referencia al reciente paquete anti-elusión. Se analiza la armonización negativa realizada por el Tribunal de Justicia en las últimas décadas y su estado del arte, las herramientas de cooperación administrativa que van cobrando una relevancia fundamental, y las propuestas para el futuro de la fiscalidad europea. Además se incluye el estudio de las bases competenciales, la Directiva 2016/1164/UE, comúnmente llamada Directiva anti-elusión; los avances que experimenta la cooperación administrativa internacional en la Unión; la relación de los convenios de doble imposición celebrados por los Estados miembros entre sí y con Estados terceros.

**VV.AA. Diego Marín-Barnuevo Fabo (Director). La doctrina de los actos propios en Derecho Tributario. Civitas, 2018.**

---

La doctrina de los actos propios exige coherencia en todas las actuaciones de una relación jurídica y establece el deber de reparar el daño causado a quienes contravienen ese mandato. Contiene, pues, una idea natural de justicia que, por la sencillez de su formulación, resulta especialmente atractiva para los operadores jurídicos.

Su aplicación en el ámbito del Derecho Tributario es posible, aunque exige matizar las construcciones dogmáticas elaboradas en el ámbito del Derecho privado. Sobre todo porque en las relaciones jurídicas tributarias rige el principio de legalidad y no el de autonomía de la voluntad, y ello condiciona severamente la actuación de la Administración

En todo caso, el hecho de que muchos elementos de la actuación administrativa sean susceptibles de distinta apreciación y, muy especialmente, la necesidad de fortalecer la seguridad jurídica de unos contribuyentes obligados a liquidar por sí mismos la deuda tributaria, permiten que esta doctrina tenga cada vez mayor aceptación por parte del Tribunal Supremo.

El trabajo, a partir de los principales pronunciamientos jurisprudenciales, estudia los motivos que pueden habilitar o inhabilitar la aplicación de esa doctrina en los distintos procedimientos tributarios. Finalmente, contiene una propuesta metodológica general sobre la aplicación de la doctrina de los actos propios en Derecho Tributario.



La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.700 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

## Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

**José Ignacio Alemany Bellido**

Vicepresidente:

**Llorenç Maristany i Badell**

Secretario General:

**Luis Ferrándiz Atienza**

Vicesecretario:

**Francisco Serantes Peña**

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

**Francisco José Espinosa Barro**

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

**D. Javier Gómez Taboada**

Vocal de Apoyo a Estudio e Investigación:

**D<sup>a</sup>. Beatriz Ladero de las Cuevas**

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

**Dulce María Villalba Sáinz de Aja**

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

**María Teresa Azcona San Julián**

# Demarcaciones Territoriales \*

## Madrid-Zona Centro

**Ignacio Arráez Bertolín**

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

Claudio Coello, 106 – 6º Dcha.

28006 Madrid

Responsable Sede: Lara Álvarez

## Aragón-La Rioja

**Pilar Pinilla Navarro**

Teléfono: +34 976 37 17 16

pilarpinilla@arasociados.com

Pº Sagasta, 74 – Pral.

50006 Zaragoza

## Cataluña

**Jordi Baqués Artó**

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 – local

08037 Barcelona

Responsable Sede: Consol Carratalá

## País Vasco

**Pablo Martín Ruiz de Gordejuela**

Teléfono: +34 94 424 72 57

pablomartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 – 5º

48009 Bilbao

## Asturias y León

**Rubén Cueto Vallverdú**

Teléfono: +34 985 35 51 67

ruben@vallverduabogados.com

C/ Felipe Menéndez, 11 – 1ºA

33206 Gijón

## Valencia-Castellón

**Javier Ortiz Alonso**

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.

46003 Valencia

## Andalucía-Málaga

**Francisco Urbano Solís**

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 – local 29016

29006 Málaga

Responsable Sede: Julieta Villodres

## Andalucía-Sevilla y Extremadura

**José Ángel García de la Rosa**

Teléfono: +34 954 22 29 24

joseangel@tuasesor.eu

C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º

41018 Sevilla

## Canarias

**Enrique Lang-Lenton Bonny**

c/ Rafael Nebot, 5 – 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: Paula Fuentes

## Cantabria

**Manuel Fernández González de Torres**

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuelfgt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 – 2º

39002 Santander

## Galicia

**Carlos Del Pino Luque**

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 – 4

27001 Lugo

## Alicante y Albacete

**Bernardo Bande García-Romeu**

Business World Alicante. Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

## Navarra

**Arancha Yuste Jordán**

Teléfono: +34 948 85 29 66

ayuste@micap.es

C/ Cataluña, 8 – Portal 4 – Bajo

31006 Pamplona

## Murcia

**Carmen Cano Castañeda**

Teléfono: +34 647 70 67 11

carmencanoc@icamur.org

C/ Los Lirios, 12

30506 Altorreal-Molina del Segura

## Baleares

**Vicente Ribas Fuster**

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 – bajo

07003 Palma de Mallorca

(\*) Estos cargos corresponden a la fecha de publicación de la Revista Técnica Tributaria.

## Normas de Autor

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios de publicación:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a [gabinete.estudios@aedaf.es](mailto:gabinete.estudios@aedaf.es) en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre cincuenta y cien palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Los trabajos deberán contener referencias bibliográficas, las cuales figuraran al final del documento ordenadas alfabéticamente. Preferentemente la elaboración de las mismas se adecuará a las normas APA.







**AEDAF**

Asociación Española  
de Asesores Fiscales

Claudio Coello, 106 - 6º derecha • 28006 Madrid  
Tel.: +34 91 532 51 54 • Fax: +34 91 532 37 94  
sedecentral@aedaf.es • www.aedaf.es