

TRATADO
DE DERECHO
TRIBUTARIO

Si quieres adquirir esta
obra haz click aquí



La transformación del sistema fiscal y aduanero en España

Análisis en perspectiva tras cuatro décadas de integración
europea

Director

Isaac Merino Jara

Coordinadores

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Irune Suberbiola Garbizu

III LA LEY

© AA.VV., 2026
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Serrano Galvache 26
28033 Madrid
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Edición: Septiembre 2026

Depósito Legal: M-18330-2026

ISBN versión impresa: 979-13-88078-52-1

ISBN versión electrónica: 979-13-88078-53-8

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, o cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades. ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Si quieres adquirir esta
obra haz click aquí



ÍNDICE SISTEMÁTICO

PRESENTACIÓN. Isaac MERINO JARA	49
PRÓLOGO. Juan MARTÍN QUERALT.....	53

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA

EL PAPEL DE ESPAÑA DURANTE LA PRESIDENCIA DEL CONSEJO DE LA UE EN 2023 EN RELACIÓN CON LAS CUESTIONES TRIBUTARIAS. Jorge ALBERTO FERRERAS GUTIÉRREZ	81
1. INTRODUCCIÓN.....	83
2. PREPARACIÓN DE LA PRESIDENCIA ESPAÑOLA DEL CONSEJO ..	83
2.1. Personal	84
2.2. Formación.....	85
2.3. Reuniones previas a la Presidencia.....	85
2.4. Eventos informales de la presidencia.....	86
2.5. Presidencia de grupos de trabajo.....	87
2.5.1. El «Working Party on Tax Questions».....	87
2.5.2. Code of Conduct of Corporate Taxation.	87
2.5.3. Grupos aduaneros	88
3. PRIORIDADES POLÍTICAS.....	88
4. LOGROS DE LA PRESIDENCIA ESPAÑOLA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....	89
4.1. Expedientes finalizados.....	89
4.1.1. Declaración del Consejo en relación con los trabajos sobre los dos pilares y, en particular, sobre la Directiva sobre una imposición mínima en el impuesto sobre Sociedades	90
4.1.2. Posición común de la UE y de sus estados miembros para la negociación de una resolución en el ámbito de Naciones Unidas sobre cooperación fiscal internacional.....	94



4.1.3.	Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (conocida como «DAC»).....	97
4.1.4.	Resultados en el grupo Código de Conducta de fiscalidad empresarial.....	98
4.2.	Avances en otros expedientes.....	101
4.2.1.	Expediente FASTER.....	101
4.2.2.	IVA en la era digital (VIDA).....	104
4.2.2.1.	Obligaciones de suministro digital de información (DRR)	104
4.2.2.2.	Registro Único del IVA (SVR)	105
4.2.2.3.	Economía de plataformas.....	105
4.2.3.	Directiva «Unshell»	106
4.2.4.	El paquete «BEFIT»	108
4.2.4.1.	Marco Europeo para la tributación empresarial (BEFIT)	109
4.2.4.2.	Propuesta de Directiva para un Sistema Tributario de Sede Central para las pymes (HOT) ..	110
4.2.4.3.	Directiva sobre Precios de Transferencia ...	111
4.2.5.	Propuesta de revisión de la Directiva de tributación de la energía	112
4.2.6.	Intercambio automático de información fiscal relevante con jurisdicciones no pertenecientes a la UE ...	113
4.2.7.	Acuerdos de la UE con Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza.....	114
4.2.8.	Cooperación administrativa con países no pertenecientes a la UE en el ámbito del IVA.....	115
4.2.9.	Representación de la Unión Europea en otros foros...	116
4.2.10.	Agresión de Rusia contra Ucrania.....	116
4.2.11.	Acontecimientos internacionales.....	117
4.2.12.	Proyecto de Convenio Multilateral sobre el Consejo Internacional de Resolución de Disputas Tributarias ..	118
4.3.	Expedientes que no tuvieron protagonismo durante la presidencia española a pesar de haberse preparado	118
4.3.1.	Propuesta de directiva para asegurar un marco de actividad para los facilitadores (SAFE)	118
4.3.2.	Propuesta de revisión de la Directiva que regula la estructura y los tipos del impuesto especial sobre las labores del tabaco	118
4.3.3.	Propuesta DEBRA.....	119
4.3.4.	Otros expedientes	119



5.	ADUANAS	121
6.	CONCLUSIONES	123
LA CONTRIBUCIÓN DE LOS ASUNTOS ESPAÑOLES A LA JURISPRUDENCIA DEL TUE EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD.		
	Sonsoles CENTENO HUERTA	125
1.	INTRODUCCIÓN.....	127
2.	LOS ASUNTOS ESPAÑOLES EN ÁMBITOS ARMONIZADOS	128
2.1.	Los asuntos en el ámbito de IVA	129
2.1.1.	Hecho imponible	130
2.1.2.	Exenciones	132
2.1.3.	Base imponible	135
2.1.4.	Tipo impositivo.....	136
2.1.5.	Obligaciones exigidas al sujeto pasivo	137
2.1.6.	Devolución del IVA.....	139
2.1.7.	Fraude	140
2.1.8.	IVA y el Impuesto de transmisiones patrimoniales	142
2.1.9.	El Impuesto General Indirecto Canario	143
2.2.	Fiscalidad de la energía.....	143
2.3.	Otros impuestos indirectos.....	147
2.3.1.	El «céntimo sanitario»	147
2.3.2.	La Directiva sobre impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales	148
2.3.3.	Otros	149
3.	LOS ASUNTOS ESPAÑOLES EN ÁMBITOS NO ARMONIZADOS...	151
3.1.	Libre circulación de mercancías.....	152
3.1.1.	Recursos por incumplimiento	152
3.1.2.	Cuestiones prejudiciales	152
3.2.	Libre circulación de capitales.....	154
3.2.1.	Recursos por incumplimiento	154
3.2.2.	Cuestiones prejudiciales	157
3.3.	Libertad de establecimiento y libre prestación de servicios	159
3.4.	Libre circulación de trabajadores	162
4.	LOS ASUNTOS ESPAÑOLES DE AYUDAS DE ESTADO	162
4.1.	Las ayudas de Estado a Magefesa	162
4.2.	Las «ayudas fiscales vascas»	164
4.3.	Las ayudas fiscales a los astilleros («tax lease»)	167
4.4.	La amortización del fondo de comercio financiero	168
4.5.	El despliegue de la televisión digital terrestre («TDT»).....	171
4.6.	Las ayudas a los clubes de fútbol («Fútbol Club Barcelona») ..	173



5.	BALANCE Y PERSPECTIVA.....	174
6.	JURISPRUDENCIA CITADA	177
6.1.	Recursos por incumplimiento.....	177
6.2.	Cuestiones prejudiciales	178
6.3.	Ayudas de Estado	180
CUESTIONES PREJUDICIALES, RECURSOS DE ANULACIÓN Y CASACIÓN Y RECURSOS DE INCUMPLIMIENTO EN MATERIA DE FISCALIDAD ESPAÑOLA. ESPECIAL REFERENCIA A LAS NORMAS FORALES VASCAS. Nuria DÍAZ ABAD.....		183
1.	INTRODUCCIÓN.....	185
2.	CUESTIONES PREJUDICIALES.....	186
2.1.	Planteamiento.....	186
2.1.1.	Naturaleza jurídica.....	186
2.1.2.	Efectos de la sentencia en el tiempo	187
2.1.3.	Necesidad de intervenir en los asuntos en que por primera vez se plantee una cuestión ante el TJUE	190
2.1.4.	Participación de los Estados miembros	191
2.1.5.	Imposibilidad de realizar observaciones a las conclusiones del Abogado General.....	191
2.2.	Algunas cuestiones que han llegado por vía prejudicial al TJUE en materia de fiscalidad.....	192
2.3.	Las cuestiones prejudiciales que cuestionaron el régimen del Concierto Económico del País Vasco	196
3.	RECURSOS DE ANULACIÓN Y CASACIÓN	201
3.1.	Planteamiento.....	201
3.1.1.	Los recursos directos	201
3.1.2.	Legitimación activa	201
3.1.3.	Ayudas de Estado	202
3.1.4.	Intervenciones de terceras partes.....	203
3.2.	Créditos fiscales, deducciones en la base imponible y exenciones del impuesto de sociedades para empresas de nueva creación aprobados por las Haciendas Forales vascas	203
3.2.1.	Asuntos Demesa y Ramondín.....	203
3.2.2.	Las Normas Forales de 1993.....	208
3.2.3.	Las Normas Forales de 1996.....	210
4.	EL RECURSO DE INCUMPLIMIENTO.....	213
4.1.	Especialidades del recurso de incumplimiento.....	213
4.1.1.	El recurso de incumplimiento iniciado a instancia de la Comisión al amparo del artículo 258 TFUE.....	214



4.1.2.	El recurso de incumplimiento por falta de ejecución de una sentencia	216
4.1.3.	El recurso de incumplimiento por falta de transposición de una Directiva en plazo.....	216
4.1.4.	El recurso de incumplimiento en materia de ayudas de Estado.....	216
4.2.	Recursos de incumplimiento contra España en materia de fiscalidad.....	217
4.3.	Falta de recuperación de ayudas de Estado en el ámbito de las Haciendas Forales vascas	217
4.4.	Recurso de incumplimiento por falta de ejecución de una sentencia del TJUE (art. 260 CE)	221
5.	BIBLIOGRAFÍA	222
EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA COMO TRIBUNAL DE PRINCIPIOS (SU PAPEL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO). Joaquín HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO		225
1.	INTRODUCCIÓN.....	227
2.	EL PAPEL DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN LA CONSTRUCCIÓN DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LA UNIÓN EUROPEA	229
2.1.	La noción de ordenamiento jurídico	229
2.2.	La noción de «principios generales del Derecho»	230
2.3.	La emanación de los principios generales del Derecho de la Unión. La creación de los derechos fundamentales como principios generales del Derecho	234
2.3.1.	El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	234
2.3.2.	El turno del Legislador	241
3.	LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA.....	243
4.	BIBLIOGRAFÍA	250
EL CONTENIDO Y ALCANCE DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS TRIBUTARIOS EN EL SENO DE UN ORDENAMIENTO JURÍDICO DE CARÁCTER MULTINIVEL Y CON MULTIESPACIOS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA. Cristóbal J. BORRERO MORO		253
1.	INTRODUCCIÓN: LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO VALOR CONSTITUCIONAL.....	255
2.	COMPLEJIDADES PRESENTES EN UN ORDENAMIENTO JURÍDICO DE CARÁCTER MULTINIVEL Y CON MULTIESPACIOS.....	257



3.	MEDIDAS JURÍDICAS PUENTE ARTICULADAS JURISPRUDENCIALMENTE EN ORDEN A LA MATERIALIZACIÓN DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS TRIBUTARIOS	270
3.1.	Claves de realización efectiva de los derechos y garantías en el Derecho interno dentro del ámbito de aplicación del DUE	270
3.2.	Claves de realización efectiva de los derechos y garantías en el Derecho interno fuera del ámbito de aplicación del DUE ..	274
4.	CONCLUSIONES	287
5.	BIBLIOGRAFÍA	288
	CUARENTA AÑOS DE LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES EN ESPAÑA, HISTORIA DE UNA METAMORFOSIS TRIBUTARIA BAJO CONTROL JURISDICCIONAL. Irune SUBERBIOLA GARBIZU	291
1.	CONTEXTUALIZACIÓN	293
2.	LOS PILARES DEL CONTROL JURISDICCIONAL: COMPARABILIDAD Y NEUTRALIZACIÓN	295
2.1.	Test de comparabilidad	296
2.2.	La neutralidad efectiva e íntegra	299
2.3.	Proporcionalidad	302
3.	LA EROSIÓN DE LAS FRONTERAS FISCALES EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RIQUEZA: DE LA TENENCIA A LA TRANSMISIÓN PATRIMONIAL	305
3.1.	El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	306
3.2.	El Impuesto sobre el Patrimonio	308
3.3.	El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas	311
3.4.	Las obligaciones formales del Modelo 720.....	312
4.	INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA, LA PARADOJA DEL TRASVASE DE RECURSOS.....	312
4.1.	Del formalismo a la equivalencia material: el fin de la hegemonía UCITS	313
4.2.	Intercambio de información y proactividad administrativa	316
4.3.	La paradoja del trasvase y la ineficiencia de la neutralización	318
4.4.	El último hito, las IIC en pérdidas y la neutralidad en todo el ciclo de la inversión.....	319
5.	LA ÚLTIMA FRONTERA DE LA METAMORFOSIS: APERTURA GLOBAL, QUIEBRA DE LA SOBERANÍA Y EL RESARCIMIENTO DEL DAÑO LEGISLATIVO.....	320
5.1.	La dimensión externa de la libre circulación de capitales, la claudicación de la soberanía fiscal periférica	321
5.2.	El coste de la resistencia normativa: la responsabilidad patrimonial del Estado y el caso Ramona	322



6.	LÍMITES A LA AUTONOMÍA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y UNIDAD DE MERCADO: EL CONTROL JURISDICCIONAL COMO VECTOR DE COHESIÓN.....	323
7.	CONCLUSIONES Y PERSPECTIVAS FUTURAS	324
8.	BIBLIOGRAFÍA	327

LA NORMATIVA EUROPEA DE AYUDAS DE ESTADO Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS. Iñaki ALONSO ARCE

329

1.	INTRODUCCIÓN.....	331
2.	EL CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA	334
3.	EL ANÁLISIS DE LA SELECTIVIDAD: SELECTIVIDAD REGIONAL VERSUS SELECTIVIDAD MATERIAL.....	343
4.	LOS RÉGIMENES DE CONCIERTO ECONÓMICO Y DE CONVENIO ECONÓMICO Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DEL REINO DE ESPAÑA	348
5.	LA SELECTIVIDAD REGIONAL Y LA DESCENTRALIZACIÓN ASIMÉTRICA EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS EN ESPAÑA	360
6.	LA SELECTIVIDAD MATERIAL Y APLICACIÓN EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS ESPAÑOLES.....	377
7.	LA SELECTIVIDAD DE HECHO Y LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	388
8.	CUESTIONES ABIERTAS	389
9.	CONCLUSIONES	399
10.	BIBLIOGRAFÍA	401

APUNTES SOBRE LA NATURALEZA DEL PODER TRIBUTARIO DE LA UNIÓN EUROPEA. Juan LÓPEZ RODRÍGUEZ

403

1.	INTRODUCCIÓN.....	405
1.1.	Planteamiento.....	405
1.2.	Breve referencia al poder de la UE en el ámbito tributario	406
1.2.1.	Sobre el poder para configurar la unión aduanera	406
1.2.2.	Sobre la atribución de poder sobre el ámbito de los tributos para la integración en el mercado interior.....	408
1.2.2.1.	Sobre los principios y libertades del mercado interior	409
1.2.2.2.	Sobre el alcance sobre el poder tributario de las normas sobre ayudas de Estado.....	409
1.2.2.3.	Sobre el poder de armonizar los sistemas fiscales nacionales	410
1.2.3.	Sobre el poder tributario asumido y no atribuido en los Tratados europeos	412



1.3.	Referencia a las consideraciones doctrinales sobre el desgaje del poder en favor de organizaciones internacionales.	415
2.	EL ALCANCE DE LOS PODERES ATRIBUIDOS A LA UE	417
2.1.	Poderes y estructura del entramado institucional	417
2.1.1.	El Consejo de la UE y el Consejo Europeo	417
2.1.2.	El Parlamento Europeo	418
2.1.3.	La Comisión Europea	419
2.1.4.	El sistema jurisdiccional de la UE	420
2.1.5.	El Banco Central Europeo y el Sistema Europeo de Bancos Centrales	421
2.1.6.	El Tribunal de Cuentas	421
2.1.7.	Naturaleza resultante del entramado institucional	422
2.2.	Naturaleza del Derecho europeo e incidencia en la configuración de los sistemas jurídicos nacionales	423
2.2.1.	Referencia al efecto directo, la supremacía y la autonomía del Derecho europeo	423
2.2.2.	Sobre los términos para la plena vigencia del Derecho europeo	426
2.2.3.	Sobre las consecuencias derivadas de la vigencia del ordenamiento jurídico europeo en los sistemas de fuentes y los ordenamientos jurídicos nacionales	427
2.3.	Naturaleza de las atribuciones de la UE	431
2.3.1.	Los objetivos generales de la Unión Europea	431
2.3.2.	Fundamento último de la ostentación de competencias por la Unión Europea	433
3.	CONDICIONAMIENTOS CONSTITUCIONALES PARA LA ATRIBUCIÓN DE PODER A LA UE	436
3.1.	La necesaria vinculación con los derechos individuales	437
3.2.	El sistema de producción de normas	438
3.3.	La recepción en sede europea de los principios constitucionales del Derecho tributario	442
3.3.1.	El principio de generalidad	442
3.3.2.	El principio de igualdad	447
3.3.3.	El principio de capacidad económica	449
3.4.	La distribución del poder tributario derivado de la organización territorial de los Estados	453
4.	BIBLIOGRAFÍA	456



CONTRASTE E INTERRELACIÓN ENTRE EL ANTIABUSO EN EL DERECHO DE LA UNIÓN Y LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO NACIONALES: CUESTIONES PENDIENTES. Miguel CREMADES SCHULZ y Juan YUSTA

RAMÍREZ DE OCÁRIZ	461
1. LA PROHIBICIÓN DE ABUSO EN EL DERECHO DE LA UNIÓN ...	464
1.1. Contexto normativo y jurisprudencial	464
1.2. Elementos configuradores de la prohibición del abuso de la normativa de la Unión	466
1.3. Elementos procedimentales y carga de la prueba	469
1.4. Consecuencias jurídicas derivadas de la apreciación de abuso conforme al derecho de la Unión.....	471
1.5. Sancionabilidad de las prácticas abusivas	471
2. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO DOMÉSTICAS ESPAÑOLAS: EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y LA SIMULACIÓN.....	472
2.1. Antecedentes legislativos	472
2.2. Elementos configuradores	474
2.2.1. Simulación	474
2.2.2. Conflicto en la aplicación de la norma.....	475
2.3. Elementos procedimentales.....	478
2.3.1. Simulación	478
2.3.2. Conflicto en la aplicación de la norma.....	478
2.4. Consecuencias jurídicas derivadas de la aplicación de las cláusulas antiabuso domésticas.....	479
2.4.1. Simulación	479
2.4.2. Conflicto en la aplicación de la norma.....	479
2.5. Sancionabilidad de las prácticas abusivas	479
2.5.1. Simulación	480
2.5.2. Conflicto en la aplicación de la norma.....	480
2.6. Síntesis de la comparativa entre la figura antiabuso de la Unión y las cláusulas nacionales	481
3. CONVIVENCIA ENTRE EL ANTIABUSO EN EL DERECHO DE LA UNIÓN Y LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO ESPAÑOLAS.....	482
3.1. Aplicación exclusiva de normativa nacional	482
3.2. Aplicación directa y exclusiva de la normativa de la Unión ...	484
3.3. Aplicación coordinada de normativa de la Unión y normativa nacional.....	485
4. CONCLUSIONES	492
5. BIBLIOGRAFÍA	493



LA ASINCRONÍA ENTRE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LAS CLÁUSULAS TRIBUTARIAS ANTIELUSIÓN Y LA JURISPRUDENCIA (SUSTANTIVA Y PROCEDIMENTAL) DEL TJUE: REFLEXIONES Y PROPUESTAS. Adolfo MARTÍN JIMÉNEZ	495
1. LOS TRADICIONALES PROBLEMAS DE LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL Y SUS FRICCIONES CON EL DERECHO DE LA UE.....	497
2. LA SENTENCIA NUTRECO DEL TS.....	502
2.1. Introducción	502
2.2. Los hechos	502
2.3. El razonamiento del TS, su interpretación del artículo 15 LGT y del Derecho de la UE.....	504
2.4. Valoración crítica de la STS Nutreco desde la perspectiva del concepto de abuso que maneja y su adaptación al Derecho de la UE.....	508
3. LA JURISPRUDENCIA GLOBAL NORAY, QATAR HOLDING Y VELCRO DEL TS: EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO Y SU INTERACCIÓN CON EL CONCEPTO DE ABUSO DEL DERECHO DE LA UE Y EN ESPAÑA	515
3.1. El concepto de beneficiario efectivo y su interacción con el concepto de abuso en la jurisprudencia del TJUE en los llamados «casos daneses»	515
3.2. Los problemas de la STS Colgate desde la perspectiva del Derecho de la UE	522
3.3. Global Noray y Qatar Holding: hacia la progresiva diferenciación del concepto de BE y las normas antiabuso con asunciones no aclaradas ni preguntadas al TJUE	523
3.4. Velcro: entre la corrección de los viejos errores (concepto de BE) y la comisión de otros nuevos al definir la interacción entre la Directiva Intereses y Cánones y los CDI	529
3.5. Valoración crítica de la evolución jurisprudencial sobre la doctrina del BE y la aplicación del Derecho de la UE	533
4. INADECUACIÓN Y DESCONOCIMIENTO DE LA DOCTRINA CILFIT DEL TJUE POR PARTE DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS ANALIZADA	534
4.1. Introducción al desarrollo de la doctrina CILFIT en la jurisprudencia del TJUE.....	534
4.2. La aplicación de la jurisprudencia CILFIT en España en general por el TC y el TS.....	539
4.3. La aplicación de la jurisprudencia CILFIT en las SSTS comentadas en este trabajo en materia de cláusulas antiabuso	543



5.	REFLEXIONES FINALES.....	546
6.	BIBLIOGRAFÍA	548
EL CRÉDITO TRIBUTARIO EN LA EXONERACIÓN DEL PASIVO INSATISFECHO. Paula Novo CUBA.....		551
1.	INTRODUCCIÓN.....	553
2.	EVOLUCIÓN NORMATIVA	554
2.1.	El artículo 178 bis de la Ley 22/2003	554
2.2.	La STS de 2 de julio de 2019	558
2.3.	El artículo 491.1 del TRLC previa a la redacción de la Ley 16/2022	560
2.4.	La STS de 20 de marzo de 2025.....	560
3.	LA DIRECTIVA 2019/1023: LOS MODELOS DE DERECHO COMPARADO	561
3.1.	El acceso a la exoneración: el concepto de buena fe.....	564
3.2.	El ámbito de las deudas exonerables	566
3.3.	Tratamiento del crédito público. Modelos y ejemplos de derecho comparado.....	566
3.3.1.	Exclusión total del crédito tributario (España, Grecia, parcialmente Rumanía, tradición centrooriental).	567
3.3.2.	Inclusión condicionada o limitada del crédito tributario (Alemania, Francia, Italia, Bélgica, Países Bajos, Portugal).....	567
3.3.3.	Integración plena del crédito tributario la exoneración (Reino Unido, ya fuera de la UE, pero influyente países nórdicos en ciertos supuestos).	568
3.3.4.	Tendencias doctrinales tras la Directiva 2019/1023 ...	568
4.	LA LEY 16/2022	569
4.1.	El acceso a la exoneración: el concepto de buena fe.....	570
4.2.	El ámbito de las deudas exonerables	572
5.	ÚLTIMA JURISPRUDENCIA.....	573
5.1.	Primeros pasos: las sentencias del TJUE (2024 y 2025).....	574
5.1.1.	La sentencia de 11 de abril de 2024 (C-687/22)	574
5.1.2.	La sentencia de 7 de noviembre de 2024 (C-289/2023 y C-305/2023)	574
5.1.3.	La sentencia de 10 de abril de 2025 (C-723/2023)	575
5.2.	Los pronunciamientos del Tribunal Supremo (2026).....	576
6.	CONCLUSIONES Y VALORACIÓN.....	577



LOS FONDOS «NEXT GENERATION EU», EN ESPAÑA. EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO EUROPEO: UN CASO PRÁCTICO DE INTEGRACIÓN.

Alfonso GARCÍA-MONCÓ MARTÍNEZ	581
1. INTRODUCCIÓN. UNA TEORÍA SOBRE LA INTEGRACIÓN FINANCIERA EN LA UNIÓN EUROPEA	583
2. EL ORIGEN DE LOS FONDOS «NEXT GENERATION»	588
3. MARCO NORMATIVO DE LOS «FONDOS NEXT GENERATION»	590
4. LA EJECUCIÓN DE LOS FONDOS «NEXT GENERATION EU»	594
5. LOS MECANISMOS DE CONTROL. EL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO. LA FISCALÍA EUROPEA. LA COMISIÓN DE CONTROL PRESUPUESTARIO DEL PARLAMENTO EUROPEO. LA OFICINA EUROPEA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE (OLAF)	599
6. CONCLUSIONES	605
7. BIBLIOGRAFÍA	607

HACIA EL NUEVO DERECHO ADUANERO DE LA UNIÓN

LA REFORMA ADUANERA DE LA UNIÓN. NUEVA GOBERNANZA Y PARADIGMA DIGITAL. F. Javier CAMPILLO ALBALADEJO.....

1. INTRODUCCIÓN.....	613
2. EL DERECHO ADUANERO COMO DERECHO EUROPEO	614
3. LA NECESIDAD DE UNA REFORMA DE LA UNIÓN ADUANERA DE LA UE	616
3.1. Foresight 2040. El Futuro de las aduanas en la UE en 2040....	616
3.2. Grupo de Sabios	617
3.3. Propuesta del paquete de reforma de la unión aduanera	618
4. PRINCIPALES ELEMENTOS DE LA REFORMA DE LA UNIÓN ADUANERA DE LA UE.....	619
4.1. El Código Aduanero de la Unión.....	621
4.2. Reglamento de modificación del reglamento de franquicias arancelarias y el Reglamento TARIC	625
4.3. La modificación de la Directiva del impuesto sobre el valor añadido	626
5. EL NUEVO CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN	627
5.1. Disposiciones generales	627
5.1.1. Ámbito de la legislación aduanera.....	627
5.1.2. Misión de las autoridades aduaneras	629
5.1.3. Definiciones.....	630
5.1.4. Autoridad competente	633
5.1.5. Decisiones	634
5.2. Una nueva gobernanza para la unión aduanera de la UE. La Autoridad Aduanera de la Unión Europea	636



5.2.1.	Descripción general	636
5.2.2.	Misión	637
5.2.3.	Tareas	640
5.2.4.	Organización	643
5.3.	Nuevo paradigma digital. El centro aduanero de datos de la UE.	644
5.3.1.	Descripción general	645
5.3.2.	Funcionalidades	647
5.3.3.	Usuarios	648
5.3.4.	Datos	649
5.4.	Otras medidas	650
5.4.1.	Cooperación aduanera	651
5.4.2.	Infracciones y sanciones	652
6.	BIBLIOGRAFÍA	653
ELEMENTOS PERSONALES DE LA RELACIÓN JURÍDICO-ADUANERA.		
	Adrián GIL ROCAMORA	655
1.	LAS PARTES EN LA RELACIÓN JURÍDICO-ADUANERA	657
1.1.	Elementos personales básicos de la relación jurídico-aduanera	657
1.2.	Otros elementos personales de la relación jurídico-aduanera.	662
1.3.	Derechos y obligaciones de las personas que constituyen la relación jurídico-aduanera	664
1.3.1.	Sobre los derechos	664
1.3.2.	Sobre las obligaciones	666
2.	LA FIGURA DEL REPRESENTANTE ADUANERO	669
2.1.	Introducción	669
2.2.	El representante aduanero en la normativa europea	670
2.3.	El representante aduanero en la normativa española	673
3.	LA FIGURA DEL OPERADOR ECONÓMICO AUTORIZADO (OEA)	677
3.1.	Origen, concepto y tipos de OEA	677
3.2.	Requisitos para la obtención de autorizaciones OEA	679
3.2.1.	Requisitos exigibles a cualquier autorización OEA	680
3.2.2.	Requisito solo exigible a autorización AEOC	683
3.2.3.	Requisito solo exigible a autorización AEOS	683
3.3.	Ventajas de las autorizaciones OEA	684
3.3.1.	Ventajas transversales a las dos autorizaciones OEA..	684
3.3.2.	Ventajas reservadas a los AEOC	685
3.3.3.	Ventajas reservadas a los AEOS	686
3.4.	Reforma aduanera en el OEA: cambios normativos y aparición de la figura <i>trust & check</i>	686



LA DEUDA ADUANERA EN EL CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN.

Irene SERRANO TOLEDANO	689
1. CONSIDERACIONES GENERALES.....	691
2. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA DEUDA ADUANERA	691
3. EL ARANCEL ADUANERO COMÚN	692
4. LA DEUDA ADUANERA COMO RECURSO PROPIO DE LA UNIÓN EUROPEA.....	693
5. EL ORIGEN DE LA DEUDA ADUANERA	694
5.1. La deuda aduanera de importación: supuestos de nacimiento	694
5.1.1. Despacho a libre práctica e importación temporal: el supuesto normal de nacimiento de la deuda aduanera	694
5.1.2. Supuestos especiales: destino final e importación temporal.....	695
5.1.3. Disposiciones especiales relativas a las mercancías no originarias: la cláusula de no <i>drawback</i>	697
5.1.4. La deuda aduanera por incumplimiento	697
5.2. El momento de nacimiento de la deuda aduanera.....	699
5.2.1. Cuestiones generales	699
5.2.2. El momento de nacimiento según el tipo de deuda ...	700
5.3. El deudor de la deuda aduanera.....	703
5.3.1. El deudor en los supuestos ordinarios de importación	704
5.3.1.1. Criterio general	704
5.3.1.2. La extensión de la condición de deudor....	704
5.3.2. El deudor en el supuesto del artículo 78 del CAU.....	705
5.3.3. El deudor en los supuestos de incumplimiento	705
5.3.4. La pluralidad de deudores y la responsabilidad solidaria	706
5.4. La deuda aduanera de exportación y perfeccionamiento pasivo.	707
6. EL LUGAR DE NACIMIENTO DE LA DEUDA ADUANERA.....	707
6.1. Regla general: lugar de presentación de la declaración	707
6.2. Regla especial: lugar de los hechos	708
6.3. Reglas subsidiarias y especiales.....	708
7. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LA DEUDA ADUANERA.....	709
7.1. Elementos de cálculo: Regla general	709
7.2. Reglas especiales de cálculo	709
8. CONTRACCIÓN Y NOTIFICACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA...	711
8.1. La contracción de la deuda	711
8.2. La notificación al deudor	712
9. EL PAGO DE LA DEUDA ADUANERA Y SU COBRO	713



9.1.	Plazo general de pago y suspensión del plazo de pago	713
9.2.	Formas de pago.....	714
9.3.	Aplazamiento del pago y otras facilidades de pago	714
9.4.	El cobro y la ejecución forzosa del pago	715
10.	LAS GARANTÍAS DE LA DEUDA ADUANERA	715
11.	LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA ADUANERA	718
11.1.	El pago como forma ordinaria de extinción.....	718
11.2.	La caducidad del derecho a notificar la deuda	718
11.3.	La condonación y devolución	719
11.4.	La invalidación de la declaración en aduana	721
11.5.	Otras causas de extinción	721
12.	LA DEUDA ADUANERA EN EL NUEVO CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN	722
12.1.	Transformación del hecho determinante del nacimiento de la deuda aduanera	722
12.2.	Reconfiguración de la figura del deudor.....	723
12.3.	Adaptación del sistema de cálculo y determinación de la deuda	723
12.4.	Desmaterialización del criterio territorial	723
12.5.	Modernización del sistema de garantías.....	724
12.6.	Hacia un modelo de autogestión supervisada	724
13.	BIBLIOGRAFÍA	724
LAS FRANQUICIAS ARANCELARIAS EN EL DERECHO ADUANERO DE LA UNIÓN EUROPEA. María del Carmen CASTRO GÓMEZ		725
1.	INTRODUCCIÓN Y MARCO JURÍDICO	727
2.	FRANQUICIAS ARANCELARIAS DE CARÁCTER GENERAL: EL REGLAMENTO (CE) N.º 1186/2009	728
2.1.	Bienes personales importados con motivo de un cambio de residencia	729
2.2.	Bienes personales recibidos en herencia	730
2.3.	Envíos entre particulares	730
2.4.	Mercancías destinadas a fines de prospección comercial	731
3.	FRANQUICIAS DIPLOMÁTICAS Y DE ORGANISMOS INTERNACIONALES.....	732
3.1.	Ámbito de aplicación y beneficiarios	733
3.2.	Alcance de las franquicias diplomáticas.....	733
3.3.	Procedimiento y control administrativo	734
3.4.	Función del régimen de franquicias diplomáticas.....	735
LA DECISIÓN ADUANERA. Pilar JURADO BORRERO.....		737
1.	INTRODUCCIÓN.....	739
2.	CLASES DE DECISIONES ADUANERAS.....	740
3.	DECISIONES ADUANERAS A INSTANCIA DE PARTE	741



3.1. Procedimiento	741
3.1.1. Solicitud.....	741
3.1.2. Admisión.....	744
3.1.3. Instrucción	744
3.1.3.1. Información complementaria del solicitante..	745
3.1.3.2. Consulta a autoridades de otros Estados miembro	745
3.1.3.3 Audiencia al interesado: el derecho a ser oído	746
3.1.4. Resolución	747
3.2. Efectos de las decisiones	748
3.2.1. Ejecutividad y validez de las decisiones	748
3.2.2. Obligaciones derivadas de las decisiones aduaneras para el solicitante y para las autoridades aduaneras...	749
3.2.3. Suspensión, Anulación y Revocación	750
3.2.3.1. Suspensión	750
3.2.3.2. Anulación	751
3.2.3.3. Revocación y modificación.....	752
4. DECISIONES ADUANERAS ADOPTADAS DE OFICIO.....	753
5. DECISIONES RELATIVAS A INFORMACIONES VINCULANTES	754
5.1. Introducción	754
5.2. Procedimiento	754
5.2.1. Solicitud.....	754
5.2.2. Admisión.....	755
5.2.3. Instrucción	756
5.2.4. Resolución	758
5.3. Efectos de las informaciones vinculantes.....	759
5.3.1. Validez y prórroga	759
5.3.2. Anulación, modificación y revocación	761
PROHIBICIONES Y RESTRICCIONES. SANCIONES INTERNACIONALES.	
M. ^a Inmaculada ÁLVAREZ SERRANO	765
1. PROHIBICIONES Y RESTRICCIONES.....	767
1.1. Ejemplos de prohibiciones y restricciones.....	775
1.1.1. Controles veterinarios y fitosanitarios	776
1.1.2. Controles de seguridad de los productos	777
1.1.3. Madera o productos de la madera sujetos a licencia FLEGT	778
1.1.4. Mecanismo de ajuste en frontera por carbono (CBAM)	778



1.1.5.	Control de la pesca ilegal y el uso de CATCH.....	779
1.1.6.	Control a la importación e introducción de los bienes culturales.....	780
1.1.7.	Especies amenazadas de flora y fauna silvestres. CITES	781
1.1.8.	Gases fluorados de efecto invernadero y sustancias que agotan la capa de ozono	781
1.1.8.1.	Gases fluorados de efecto invernadero	781
1.1.8.2.	Sustancias que agotan la capa de ozono	782
1.1.9.	Control de material de defensa, doble uso y otro material.....	782
2.	SANCIONES INTERNACIONALES	786
2.1.	Cronología: paquetes de sanciones contra Rusia desde febrero de 2022	789
2.1.1.	XIX paquete. 23 de octubre 2025	789
2.1.2.	XVIII paquete. 18 de julio de 2025	790
2.1.3.	XVII paquete. 20 de mayo de 2025	790
2.1.4.	XVI paquete. 24 de febrero de 2025	791
2.1.5.	XV paquete. 16 de diciembre de 2024	792
2.1.6.	XIV paquete. 29 de junio de 2024	792
2.1.7.	XIII paquete. 23 de febrero de 2024	793
2.1.8.	XII paquete. 18 de diciembre de 2024.....	793
2.1.9.	XI paquete de 23 de junio de 2024	794
2.1.10.	X paquete. 25 de febrero de 2024	795
2.1.11.	IX paquete. 16 de diciembre de 2022.....	796
2.1.12.	VIII paquete. 6 de octubre de 2022	796
2.1.13.	VII paquete. 21 de julio de 2022	797
2.1.14.	VI paquete. 3 de junio de 2022	797
2.1.15.	V paquete. 8 de abril de 2022	798
2.1.16.	IV paquete. 15 de marzo de 2022	798
2.1.17.	III paquete. De 28 de febrero a 2 de marzo de 2022 .	799
2.1.18.	II paquete. 25 de febrero de 2022	799
2.1.19.	I paquete. 22 de febrero de 2022	800
2.2.	Afganistán	800
2.3.	Bosnia y Herzegovina	801
2.4.	Burundi.....	801
2.5.	República Centroafricana.....	801
2.6.	China.....	802
2.7.	República Popular Democrática de Corea (RPDC-Corea del Norte).	802
2.8.	República Democrática del Congo.....	803
2.9.	Guatemala	804
2.10.	Haití	805
2.11.	Irán	805



2.12. Iraq	806
2.13. Líbano	806
2.14. Libia	807
2.15. Mali	807
2.16. Montenegro	807
2.17. Myanmar (Birmania)	808
2.18. Somalia.....	808
2.19. Sudán del Sur.....	808
2.20. Siria	809
2.21. Túnez.....	809
2.22. Venezuela.....	810
2.23. Yemen.....	810
2.24. Zimbabue	810
3. PROHIBICIONES Y RESTRICCIONES SINGULARES.....	811
3.1. Real Decreto-ley 10/2025, de 23 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes contra el genocidio en Gaza y de apoyo a la población palestina.....	811
3.2. REPOwerEU. Eliminación progresiva de las importaciones de gas natural ruso. Reglamento (UE) 2026/261 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de enero de 2026.....	814
EL RÉGIMEN FISCAL Y ADUANERO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO TRANSFRONTERIZO EN LA UNIÓN EUROPEA. Pablo GIL ÁLVARO-GRACIA.....	
	817
1. INTRODUCCIÓN.....	819
2. DELIMITACIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL.....	819
3. TRIBUTACIÓN INDIRECTA: EL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	821
3.1. Delimitación entre hechos imponible.....	821
3.1.1. Importación de bienes.....	822
3.1.2. Entrega de bienes	823
3.2. Situación posterior a julio de 2021	824
3.2.1. La ficción jurídica de la interfaz digital.....	824
3.2.2. El hecho imponible «venta a distancia de bienes importados»	825
3.2.3. El régimen especial de ventanilla única de importación (IOSS).	825
3.2.4. Mecanismos de recaudación cuando no se declara la operación en IOSS.....	826
4. RÉGIMEN ADUANERO	827
4.1. Incidencia del régimen de IVA en el despacho aduanero	829
4.1.1. Formalidades aduaneras en envíos IOSS.....	829



4.1.2.	Formalidades aduaneras en envíos no acogidos al régimen especial IOSS.....	830
5.	PRÓXIMOS CAMBIOS NORMATIVOS	831
5.1.	Cambios en imposición indirecta	831
5.2.	Cambios en la normativa aduanera	833
5.2.1.	Cambios a corto plazo	833
5.2.2.	Cambios a medio y largo plazo	834
6.	NORMATIVA SECTORIAL.....	835
LOS RÉGIMENES ESPECIALES DISTINTOS DEL TRÁNSITO. Miguel REMACHA SANTANDER.....		837
1.	INTRODUCCIÓN.....	839
2.	DISPOSICIONES GENERALES APLICABLES A LOS RÉGIMENES ESPECIALES.....	840
2.1.	Necesidad de autorización.....	840
2.2.	Llevanza de registros adecuados	845
2.3.	Ultimación de los regímenes especiales.....	846
2.4.	Transferencias de derechos y obligaciones	848
2.4.1.	Titular de la autorización y titular del régimen.....	848
2.4.2.	Tipos de transferencias de derechos y forma de llevarse a cabo en la práctica	850
2.5.	Circulación de mercancías.....	851
2.6.	Manipulaciones usuales.....	852
2.7.	Mercancía equivalente.....	853
2.8.	Retroactividad en los regímenes especiales	854
2.9.	Estado de liquidación.....	856
3.	RÉGIMENES DE PERFECCIONAMIENTO	857
3.1.	Perfeccionamiento activo	857
3.1.1.	Introducción.....	857
3.1.2.	Modalidades	858
3.1.3.	Periodos de ultimación y formas de ultimación simplificadas.....	859
3.1.4.	Reexportación temporal para sucesivas transformaciones fuera del territorio aduanero de la Unión en el marco del régimen de perfeccionamiento activo (258 CAU)	860
3.1.5.	Coeficiente de rendimiento	861
3.1.6.	Especialidades en materia de IVA	861
3.1.7.	Cálculo de la deuda aduanera y deuda fiscal de IVA ..	862
3.2.	Régimen de perfeccionamiento pasivo.....	864



3.2.1.	Introducción.....	864
3.2.2.	Modalidades	864
3.2.3.	Mercancías reparadas gratuitamente y mercancías reparadas o modificadas en el marco de acuerdos internacionales.....	865
3.2.4.	Sistema de intercambios estándar	866
3.2.5.	Cálculo de la deuda aduanera y de IVA.....	867
3.3.	Otras cuestiones comunes en los regímenes de perfeccionamiento	867
3.3.1.	Sistema de intercambio de información estandarizada (INF).....	867
3.3.2.	Examen de condiciones económicas	869
4.	DESTINOS ESPECIALES	871
4.1.	Importación temporal.....	871
4.1.1.	Tipos de importación temporal	872
4.1.2.	Plazo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal	874
4.1.3.	Especialidades en materia de declaraciones: declaración oral, mediante cualquier otro acto (declaración presunta) y cuadernos ATA/CPD como solicitudes de autorización de importación temporal.....	876
4.1.4.	Deuda aduanera y especialidades en materia de IVA.....	877
4.2.	Destino final	878
4.2.1.	Especialidades del régimen de destino final.....	878
4.2.2.	Principales destinos finales.....	879
4.2.3.	Tratamiento de los residuos y desperdicios	879
4.2.4.	Especialidades en materia de IVA	880
5.	REGÍMENES DE DEPÓSITO.....	880
5.1.	Consideraciones comunes.....	880
5.2.	Depósito aduanero	881
5.3.	Zonas francas.....	884
5.3.1.	Inmuebles, actividades en las zonas francas y registros	884
5.3.2.	Presentación de las mercancías e inclusión en el régimen	885
5.3.3.	Salida de las mercancías de una zona franca.....	886
5.3.4.	Especialidades en materia de IVA	886
6.	CONCLUSIONES	887
7.	BIBLIOGRAFÍA	888
EL RÉGIMEN DE PERFECCIONAMIENTO ACTIVO A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA: UN ANÁLISIS CRÍTICO. Carolina BLASCO DELGADO..		889
1.	INTRODUCCIÓN.....	891



2.	EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y CONFIGURACIÓN JURÍDICA DEL RÉGIMEN	893
2.1.	La evolución normativa: de la armonización a la codificación	893
2.1.1.	La adhesión de España y la recepción del régimen comunitario	895
2.1.2.	La absorción del régimen de transformación bajo control aduanero.....	897
2.2.	Configuración jurídica bajo el CAU: elementos estructurales .	897
2.3.	Las modalidades del régimen: IM/EX y EX/IM.....	900
2.4.	Las condiciones para la autorización: el filtro de las condiciones económicas	901
2.5.	La retroactividad de las autorizaciones: un beneficio excepcional y limitado.....	903
3.	LA DEUDA ADUANERA POR INCUMPLIMIENTO: EL CORAZÓN DE LA LITIGIOSIDAD DEL RPA	904
3.1.	La evolución jurisprudencial: del formalismo estricto a la interpretación teleológica.....	904
3.1.1.	La doctrina del TEAC: la distinción entre incumplimiento e irregularidad.....	907
3.1.2.	El artículo 86, apartado 6, del CAU: la cláusula de salvaguarda	908
3.2.	La asimetría con el IVA a la importación: la ruptura del paralelismo.....	908
3.3.	La interacción con los precios de transferencia: un campo de minas fiscal.....	910
4.	CUESTIONES TRANSVERSALES Y EL FUTURO DEL RÉGIMEN.....	912
4.1.	El nuevo paradigma de la valoración en aduana en ventas sucesivas: de la excepción Logista a la regla general Massimo Dutti	912
4.2.	La interacción con los impuestos especiales.....	915
4.3.	Propuestas de mejora (de <i>lege ferenda</i>)	916
4.3.1.	Graduación del concepto de incumplimiento.....	916
4.3.2.	Armonización de la relación IVA-aduanas.....	917
4.3.3.	Regulación de los ajustes de precios de transferencia	917
4.3.4.	Flexibilización de la retroactividad.....	917
4.3.5.	Coordinación con el CBAM.....	918
4.4.	La regla del artículo 86, apartado 3, del CAU: una herencia problemática.....	918
4.5.	La digitalización del régimen y la propuesta de reforma de la unión aduanera.....	920
5.	CONCLUSIONES	921



6.	BIBLIOGRAFÍA	924
	EL DERECHO ADUANERO EN EL RECURSO DE CASACIÓN. Alejandro GARCÍA HEREDIA	929
1.	INTRODUCCIÓN.....	931
2.	REEMBOLSO DEL IVA A LA IMPORTACIÓN SATISFECHO POR EL AGENTE DE ADUANAS.....	932
	2.1. Configuración del régimen y posibilidad de admitir el pago realizado por un tercero.....	932
	2.2. Consecuencias de la doctrina del TS y situación actual	934
3.	LOS PROCEDIMIENTOS NACIONALES DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA Y EL PROCEDIMIENTO DE CONDONACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA.....	936
	3.1. El origen de la controversia: importaciones acogidas indebidamente a un régimen preferencial.....	936
	3.2. Validez del procedimiento de comprobación limitada para la liquidación a posteriori de la deuda aduanera.....	940
4.	RESPONSABILIDAD ADUANERA POR LA INTRODUCCIÓN IRREGULAR DE MERCANCÍAS.....	942
5.	PLAZO MÁXIMO DE NOTIFICACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA.....	944
	5.1. Caducidad o prescripción de la deuda aduanera.....	944
	5.2. Su aplicación en el ámbito de la solidaridad de deudores	947
	5.3. Distinción entre los plazos de contracción y notificación de la deuda aduanera	948
6.	RECAUDACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA EN EL CASO DE DECLARACIONES PRESENTADAS MEDIANTE REPRESENTANTE.....	950
	6.1. Ejecución de la garantía constituida por un representante directo para avalar deudas del importador	950
	6.2. Alcance y liberación de la garantía: ¿puede retenerse tras el levante de las mercancías?	954
	6.3. Recargo de apremio exigido al representante indirecto cuando la deuda ya ha sido aplazada y pagada por el importador.....	958
7.	DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS POR LA ANULACIÓN DE UN REGLAMENTO ANTIDUMPING.....	961
8.	CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DE LAS MERCANCÍAS	964
9.	VALOR EN ADUANA DE MERCANCÍAS VENDIDAS PARA SU EXPORTACIÓN: VENTAS SUCESIVAS.....	968
	9.1. Planteamiento.....	968
	9.2. Caso Massimo Dutti	970
	9.3. Caso Logista.....	975
	9.4. Reflexiones finales	977



10.	EXENCIÓN DE MERCANCÍAS DE RETORNO.....	987
11.	BIBLIOGRAFÍA	991

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

40 AÑOS DE IVA: DE LA IMPLANTACIÓN A LA ACTUALIDAD A TRAVÉS DE LAS DIRECTIVAS.	Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO	995
---	---	-----

1.	INTRODUCCIÓN.....	997
2.	DIRECTIVAS	1001

2.1.	Directivas 67/227/CEE y 67/228/CEE, Primera y Segunda Directivas del IVA, de 11 de abril de 1969.....	1001
2.2.	Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva del IVA, de 17 de mayo de 1977	1002
2.3.	Directiva 91/680/CEE, sobre el régimen transitorio, de 16 de diciembre de 1991	1004
2.4.	Directiva 92/77/CEE, de armonización de tipos, de 19 de octubre de 1992	1005
2.5.	Directivas 92/111/CEE y 95/7/CE, Primera y Segunda directiva de simplificación, de 14 de diciembre de 1992 y 10 de abril de 1995	1005
2.6.	Directivas 1999/59/CE y 2002/38/CE, sobre servicios de telecomunicaciones, radio y televisión y sobre servicios electrónicos, de 17 de junio de 1999 y 7 de mayo de 2002. Directiva 2001/115/CE, de facturación, de 20 de diciembre de 2001	1007
2.7.	Directiva 2006/112, de refundición de la Sexta Directiva, de 28 de noviembre de 2006	1008
2.8.	Directivas 2008/8/CE, paquete IVA y Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008	1009
2.9.	Directiva 2010/45/UE, sobre facturación, de 13 de julio de 2010	1010
2.10.	Directiva (UE) 2017/2455, sobre ventas a distancia y ventanilla única, de 5 de diciembre de 2017	1011
2.11.	Directiva (UE) 2018/1910, «quick fixes», de 4 de diciembre de 2018	1012
2.12.	Directiva (UE) 2022/542, sobre tipos de IVA, de 5 de abril de 2022	1013

3.	LA INFLUENCIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL EN MATERIA DE IVA	1014
4.	CONCLUSIONES	1017

LA DIRECTIVA VIDA.	Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO	1019
---------------------------	---	------

1.	COMENTARIOS GENERALES	1021
2.	FACTURA ELECTRÓNICA.....	1022
3.	INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN, OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS Y OPERACIONES INTERNAS.....	1025



4.	PLATAFORMAS DIGITALES	1028
5.	VENTANILLA ÚNICA.....	1032
6.	TRANSFERENCIAS INTRACOMUNITARIAS.....	1033
7.	OTRAS CUESTIONES	1037

LA TRANSMISIÓN DE UNA UNIVERSALIDAD COMO OPERACIÓN NO SUJETA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Javier BAS SORIA. 1039

1.	LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD O PARTE DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL COMO OPERACIÓN CUALIFICADA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO PARA EL LEGISLADOR COMUNITARIO	1041
2.	EL PRECEPTO REGULADOR DE LA NO SUJECCIÓN EN EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO.....	1044
2.1.	Evolución de la normativa comunitaria	1044
2.2.	Interpretación comunitaria del supuesto de no sujeción.....	1051
2.2.1.	Sentencia de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, Zita Modes.....	1053
2.2.2.	Sentencia de 29 de abril de 2004, asunto C-137/02, Faxworld	1056
2.2.3.	Sentencia de 10 de noviembre de 2011, Asunto C-444/10, Schriever.....	1058
2.2.4.	Sentencia de 30 de mayo de 2013, Asunto C 651/11, X BV.....	1059
2.2.5.	Sentencia de 19 de diciembre de 2018, Asunto C-17/18, Mailat	1060
2.2.6.	Auto de 16 de enero de 2023, Asunto C-729/21, W. sp. Zoo.....	1062
3.	LA APLICACIÓN NACIONAL DEL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN .	1063
3.1.	Evolución de la normativa nacional de transposición	1063
3.2.	Aspectos esenciales de la no sujeción	1070
3.2.1.	La cesión de personal en la transmisión de una universalidad total o parcial	1070
3.2.2.	El caso particular de la cesión de la totalidad del patrimonio de los arrendadores y los urbanizadores.....	1083
3.2.3.	El destino empresarial de los bienes y derechos adquiridos	1086
3.2.4.	La subrogación del adquirente en la posición del transmitente.....	1089
4.	EL RÉGIMEN ESPECIAL DE FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS Y CANJE DE VALORES. COMPARATIVA CON LA NO SUJECCIÓN DE LAS TRANSMISIONES DE UNIVERSALIDADES EN EL IVA	1092
5.	BIBLIOGRAFÍA	1102



IVA: REGLAS DE LOCALIZACIÓN APLICABLES A LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN EL IVA (ALOJAMIENTOS DE CORTA DURACIÓN Y EMPRESAS DE TRANSPORTE DE VIAJEROS). Antonio LONGÁS LAFUENTE ..

	1105
1. LA ECONOMÍA DE PLATAFORMAS Y LAS DIFICULTADES EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DEL IVA	1107
2. TRIBUTACIÓN ACTUAL POR EL IVA DE LOS ALOJAMIENTOS DE CORTA DURACIÓN Y DEL TRANSPORTE DE VIAJEROS EN ESPAÑA LLEVADOS A CABO POR EMPRESARIOS PERSONAS FÍSICAS.	1117
3. LA REGULACIÓN DEL ALQUILER DE ALOJAMIENTOS DE CORTA DURACIÓN Y DEL TRANSPORTE DE PASAJEROS POR CARRETERA EN LA DIRECTIVA VIDA. DELIMITACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE	1124
3.1. La finalidad de la regulación de los sectores del alojamiento de corta duración y del transporte de pasajeros en la Directiva IVA y su entrada en vigor	1124
3.2. No afectación de la regulación del IVA a otros ámbitos jurídicos de los sectores afectados.....	1128
3.3. Delimitación del hecho imponible.....	1130
3.3.1. Marco objetivo de aplicación de las reglas especiales de tributación o servicios a los que resulta aplicable.	1130
3.3.2. Marco territorial de aplicación de la regla especial de facilitación prevista en el art. 28 bis de la Directiva IVA.....	1134
3.3.3. Marco subjetivo de aplicación de las reglas especiales de tributación: determinación del sujeto pasivo de los servicios de facilitación	1134
3.3.4. Supuestos excluidos de la aplicación de las reglas especiales de tributación	1137
3.3.5. El hecho imponible realizado por el proveedor subyacente	1140
4. REGLAS DE LOCALIZACIÓN EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS CONSISTENTE EN FACILITAR EL ALOJAMIENTO DE CORTA DURACIÓN Y EL TRANSPORTE DE VIAJEROS.....	1142
4.1. Establecimiento de un nuevo punto de conexión para los servicios de facilitación a través de una plataforma	1142
4.2. Reglas de localización referidas al alojamiento de corta duración	1145
4.2.1. Lugar de realización de los servicios de facilitación de alquiler de alojamientos de corta duración cuando resulte aplicable el art. 28 bis de la Directiva IVA y sus efectos sobre la concreción del sujeto pasivo o deudor frente a la Hacienda Pública	1145



4.2.2.	Localización de los servicios cuando no resulte aplicable el artículo 28 bis de la Directiva IVA.....	1150
4.2.3.	La incidencia de constituir el inmueble en el que se presta el servicio de alojamiento un establecimiento permanente	1156
4.2.4.	Aplicación de las reglas de localización correspondientes al régimen especial de las agencias de viaje..	1161
4.3.	Reglas de localización en la prestación de servicios de transporte de viajeros	1162
4.3.1.	Lugar de realización de los servicios de transporte de pasajeros por carretera cuando resulte aplicable el art. 28 bis de la Directiva IVA y sus efectos sobre la concreción del sujeto pasivo o deudor frente a la Hacienda Pública	1163
4.3.2.	Lugar de realización de los servicios de transporte de pasajeros por carretera cuando no resulte aplicable el art. 28 bis de la Directiva IVA y sus efectos sobre la concreción del sujeto pasivo o deudor frente a la Hacienda Pública.....	1165
5.	BIBLIOGRAFÍA	1171
	LAS EXENCIONES EN EL IVA ESPAÑOL E INCIDENCIA DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA EN LAS MISMAS. ESTUDIO PARTICULAR DE LA EXENCIÓN EN OPERACIONES FINANCIERAS DEL ARTÍCULO 20.UNO.18.º.N) DE LA LEY DEL IVA. ROCÍO FERNÁNDEZ-CUESTA DEL RÍO ...	1177
1.	INTRODUCCIÓN.....	1179
2.	PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO ESPAÑOL E INCIDENCIA DEL DERECHO DE LA UE EN EL MISMO	1181
2.1.	Aspectos generales del IVA español	1181
2.2.	Incidencia del Derecho de la Unión Europea en el ordenamiento jurídico español	1182
2.2.1.	Introducción.....	1183
2.2.2.	Aplicación directa de los Reglamentos y efectos de las Directivas	1187
2.3.	Incidencia del Derecho de la Unión Europea en la imposición indirecta y, en particular, en el Impuesto sobre el Valor Añadido	1188
3.	LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS EN EL IVA	1192
3.1.	Concepto y principios comunes en materia de exenciones en el IVA.....	1193
3.1.1.	Concepto	1193
3.1.2.	Principios comunes	1195



3.2.	Interpretación de las exenciones en el IVA de acuerdo con el Derecho de la UE y la jurisprudencia del TJUE.....	1197
3.2.1.	Introducción.....	1197
3.2.2.	Conceptos autónomos del Derecho de la Unión Europea y versiones lingüísticas.....	1198
3.2.3.	Interpretación restrictiva de las exenciones en el IVA.....	1199
3.2.4.	Principio de neutralidad fiscal y su incidencia en las exenciones del IVA.....	1200
3.2.5.	Aplicación correcta y sencilla de las exenciones. Prevención del fraude, evasión o abuso fiscal.....	1202
3.2.6.	Aplicabilidad directa.....	1203
3.3.	Breve referencia a las exenciones en operaciones interiores...	1204
4.	LA EXENCIÓN COMPRENDIDA EN EL ARTÍCULO 20.UNO.18.º N) LIVA: LA EXENCIÓN EN OPERACIONES FINANCIERAS	1206
4.1.	Concepto	1206
4.2.	Los fondos comunes de inversión definidos por los Estados miembros.....	1207
4.3.	El concepto de «gestión» en el artículo 135.1 g) de la Directiva 2006/112/CE y artículo 20.1. 18.º n) LIVA, y su interpretación de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE.....	1210
4.4.	Los servicios que pueden ser objeto de la exención de los artículos 20.Uno.18.º.n) LIVA y 135.1 g) de la Directiva 2006/112/CE, según la jurisprudencia del TJUE.....	1215
4.5.	El efecto directo de la exención del artículo 135.1 g) de la Directiva 2006/112/CE y el principio de neutralidad.....	1218
5.	CONCLUSIONES	1220
6.	BIBLIOGRAFÍA	1221
	DISTINTOS TIPOS DE TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL» EN EL IVA Y SU REGULARIZACIÓN A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA. Alberto MONREAL LASHERAS	1223
1.	INTRODUCCIÓN.....	1225
2.	LAS TRAMAS DE FRAUDE EN EL IVA DE TIPO «CARRUSEL»	1228
3.	LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO EN RELACIÓN CON LAS TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL».....	1233
4.	LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL».....	1240
4.1.	Tramas de fraude «carrusel» y aplicación del artículo 305 bis del Código Penal.....	1240
4.2.	La involucración en una trama fuera del orden penal.....	1245
4.3.	Fraude tributario que opera como estafa	1254
5.	LAS REFORMAS DE LA LEY DEL IVA ENCAMINADAS A LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE MEDIANTE TRAMAS «CARRUSEL»	1255



5.1.	La inversión del sujeto pasivo en determinados supuestos.....	1256
5.2.	La exigencia del número de identificación a efectos del IVA y la prueba del transporte intracomunitario como requisitos sustanciales de la exención del artículo 25	1259
5.3.	Los supuestos de responsabilidad tributaria en la normativa general tributaria y en el IVA.....	1265
5.4.	Depósito fiscal, depósito distinto del aduanero a efectos del IVA, de hidrocarburos	1267
5.5.	Algunas cuestiones pendientes.....	1272
6.	BIBLIOGRAFÍA	1274
	LA CLÁUSULA STANDSTILL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 176 DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO, DE 28 DE NOVIEMBRE DE 2006, RELATIVA AL SISTEMA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y LA EXCLUSIÓN DEL DERECHO A DEDUCIR DEL ARTÍCULO 96.UNO.4.º Y 5.º LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Fernando MATESANZ CUEVAS....	1277
1.	INTRODUCCIÓN.....	1279
2.	EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DEL IVA SOPORTADO COMO REGLA GENERAL Y LAS EXCLUSIONES COMO EXCEPCIÓN	1280
2.1.	La deducción en el sistema común del IVA. El principio de neutralidad.....	1280
2.2.	El artículo 176 de la Directiva del IVA	1281
2.3.	El artículo 96. Uno de la Ley del IVA. Exclusiones del derecho a deducir	1282
3.	LA CLÁUSULA STANDSTILL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 176 DE LA DIRECTIVA DEL IVA.....	1283
4.	LA SINGULARIDAD ESPAÑOLA. ADHESIÓN A LAS COMUNIDADES EUROPEAS, TRANSPOSICIÓN DE LA NORMATIVA COMUNITARIA Y LA CLÁUSULA STANDSTILL	1284
5.	LOS AUTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO.....	1286
5.1.	Autos de admisión 2025/2023 y 13068/2023 y las sentencias dictadas en los procedimientos de los que dichos autos traen causa	1288
5.2.	Auto de admisión 4804/2024 y la sentencia dictada en el procedimiento del que dicho auto trae causa	1291
5.3.	Auto 10406/2024 planteando cuestión prejudicial al TJUE.....	1293
6.	LAS CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL	1297
7.	LA SENTENCIA DEL TJUE. ASUNTO C-515/24	1303
8.	CONCLUSIÓN	1305



IMPOSICIÓN SOCIETARIA Y DIRECTA

RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES, ESCISIONES PARCIALES, APORTACIONES DE ACTIVOS Y CANJES DE ACCIONES REALIZADOS ENTRE SOCIEDADES DE DIFERENTES ESTADOS

MIEMBROS (FEAC). María Teresa MATA SIERRA 1313

1. EL FEAC EN EL MARCO DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EUROPEA 1315
2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS REESTRUCTURACIONES EMPRESARIALES EN LA LIS 1322
 - 2.1. Concepto 1322
 - 2.2. Aplicación del régimen especial FEAC 1325
 - 2.2.1. Fusión 1327
 - 2.2.2. Escisión 1329
 - 2.2.3. Aportación no dineraria de ramas de actividad..... 1333
 - 2.2.4. Canje de valores..... 1334
 - 2.2.5. Cambio de domicilio social..... 1337
 - 2.3. Contenido del Régimen FEAC 1337
 - 2.4. Valoración fiscal de los bienes adquiridos..... 1342
 - 2.5. Valoración fiscal de las acciones o participaciones recibidas en contraprestación de la aportación 1342
 - 2.6. Tributación de los socios en operaciones de fusión y escisión 1343
 - 2.7. Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente 1345
 - 2.8. Limitación en la deducción de gastos financieros destinados a la adquisición de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades..... 1346
 - 2.9. Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias..... 1347
 - 2.10. Pérdidas de establecimientos permanentes..... 1348
 - 2.11. Obligaciones contables..... 1349
 - 2.12. Aportaciones no dinerarias..... 1351
 - 2.13. Normas para evitar la doble imposición..... 1353
 - 2.14. Operaciones que se realicen buscando como objetivo el fraude o la evasión fiscal. La existencia de motivos económicos válidos 1354
3. BIBLIOGRAFÍA 1362

DUDAS A PARTIR DE LA NUEVA DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL SOBRE LA INAPLICACIÓN PARCIAL DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL (FEAC) EN CASO DE APORTACIONES NO DINERARIAS.

Maximino LINARES GIL 1365

1. RESOLUCIONES DE 22 DE ABRIL Y 27 DE MAYO DE 2024 DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL («TEAC») 1367



2.	EVOLUCIÓN POSTERIOR	1369
3.	LA RESERVA DE COMPETENCIA DE LOS ESTADOS MIEMBROS EN EL RÉGIMEN FEAC Y SU APLICACIÓN A SITUACIONES DOMÉSTICAS ..	1370
3.1.	Finalidad y alcance de las ventajas fiscales concedidas por el derecho de la Unión Europea.....	1370
3.2.	La reserva de competencia para excluir o retirar, total o parcialmente, y de modo excepcional las ventajas fiscales en caso de fraude o evasión fiscal	1371
3.3.	Rechazo de una interpretación restrictiva de los «motivos económicos válidos» (MEV) como consecuencias de la excepcionalidad de la reserva de competencia	1373
3.4.	Alcance de la posible exclusión de las ventajas fiscales del régimen especial.....	1374
3.5.	Aplicación a operaciones puramente domésticas.....	1375
3.6.	Aplicación del régimen en el IRPF	1375
4.	PRESUPUESTO DE HECHO DE LA INAPLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL: FUNCIÓN DE LOS MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS Y VENTAJAS FISCALES	1376
4.1.	Presupuesto de hecho	1376
4.2.	Función negativa de los motivos económicos válidos: su ausencia es presunción iuris tantum de fraude o abuso.....	1376
4.3.	Concepto amplio (propio de la Unión Europea) de fraude o evasión fiscal	1377
4.4.	Carga de la prueba, presunción de fraude o evasión y ventajas fiscales	1378
5.	VENTAJAS FISCALES INDEBIDAS O PROHIBIDAS DETERMINANTES DE LA INAPLICACIÓN DEL RÉGIMEN.....	1379
5.1.	Ventajas fiscales inherentes al régimen y ventajas fiscales prohibidas.....	1379
5.2.	Cuestionada consideración de la exención de dividendos como posible ventaja fiscal abusiva	1382
5.3.	El motivo económico válido no puede ser preponderante sobre la ventaja fiscal obtenida ni tener carácter marginal.....	1384
5.4.	Última reflexión	1385
6.	NECESARIA APLICACIÓN DEL CANON DE ABUSO PROPIO DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA PARA APRECIAR LA FINALIDAD DE FRAUDE O EVASIÓN FISCAL, Y PONDERAR ENTRE LA MOTIVACIÓN ECONÓMICA Y LA VENTAJA FISCAL OBTENIDA ...	1385
7.	CONSECUENCIA DE LA INAPLICACIÓN DEL RÉGIMEN	1386
7.1.	Eliminación de los efectos de la ventaja fiscal indebida: rechazo de la necesaria eliminación de todos los efectos del régimen	1387



7.2.	Inaplicación de las ventajas del régimen, no de otras normas legales sin aplicación de las normas antiabuso generales	1388
8.	EQUIPARACIÓN ENTRE LA CLÁUSULA ANTIABUSO ESPECIAL DE LA LIS Y EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA.	1390
9.	CONTRASTE CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, LA SEGURIDAD JURÍDICA Y LA PROPORCIONALIDAD	1396
10.	RECURSO DE CASACIÓN PENDIENTE ANTE EL TRIBUNAL SUPREMO	1400
LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA. Ascensión MALDONADO GARCÍA-VERDUGO		1401
1.	INTRODUCCIÓN	1403
2.	LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN CAUSADA POR LOS AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: PROPUESTA DE DIRECTIVA DE 1976 Y CONVENIO EUROPEO DE ARBITRAJE DE 1990	1404
2.1.	Propuesta de Directiva de 1976 para eliminar la doble imposición	1404
2.2.	Convenio 90/436 Europeo de Arbitraje	1405
3.	LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA COMO CAUSA DE COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL: EL CÓDIGO DE CONDUCTA SOBRE FISCALIDAD EMPRESARIAL	1407
4.	LA BÚSQUEDA DE SOLUCIONES PRAGMÁTICAS A LOS PROBLEMAS PRÁCTICOS QUE PLANTEABAN LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA: EL FORO CONJUNTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	1409
5.	LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS AYUDAS DE ESTADO	1413
5.1.	Starbucks: «tax ruling» de la Administración tributaria de Países Bajos de 28 de abril de 2008	1414
5.2.	Fiat-Luxemburgo: «tax ruling» sobre financiación intragrupo de 3 de septiembre de 2012	1415
5.3.	Amazon-Luxemburgo: «tax ruling» sobre cánones con estructura con entidad transparente	1416
5.4.	Apple-Irlanda: «tax ruling» sobre atribución de beneficios a un establecimiento permanente	1418
6.	DIRECTIVA DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS	1420
7.	PROPUESTAS DE DIRECTIVA SOBRE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	1422
7.1.	Propuesta de 2011: CCCTB (COM (2011) 121 final)	1423
7.2.	Replanteamiento en 2016: Propuesta de Base Imponible Común (CCTB - COM (2016) 685 final) y la Propuesta de Base Común Consolidada (CCCTB - COM (2016) 683 final)	1423



7.3. Propuesta BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation) presentada el 12 de septiembre de 2023, junto con una directiva específica sobre Transfer Pricing (precios de transferencia).....	1424
8. PROPUESTA DE DIRECTIVA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	1426
9. DIRECTIVA SOBRE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA	1427
10. PROGRAMA ETACA	1428
11. CONSIDERACIONES FINALES.....	1428
12. BIBLIOGRAFÍA	1429
PROPUESTAS DE DIRECTIVA EN FISCALIDAD DIRECTA IMPULSADAS POR LA COMISIÓN EUROPEA BAJO PRESIDENCIA UE ESPAÑOLA: PAQUETE BEFIT (SEPTIEMBRE DE 2023). ¿UN ACIERTO O UN FRACASO?. Natalia JAQUOTOT GARRE.....	
1. INTRODUCCIÓN.....	1433
1.1. Derecho Primario de la Unión	1433
2. EJERCICIO DE LAS COMPETENCIAS DE LA UE Y PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO ESPECIAL EN MATERIA DE FISCALIDAD EN LA UE ...	1434
2.1. Ejercicio de las competencias de la UE. Artículo 5 TUE.....	1434
2.2. Procedimiento legislativo especial en materia de fiscalidad directa. Artículo 115 TFUE	1435
2.3. Principios de proporcionalidad y subsidiariedad en la adopción de actos legislativos. Protocolo n.º 2 del TFUE	1437
3. PROPUESTAS DE DIRECTIVA PRESENTADAS POR LA COMISIÓN BAJO PRESIDENCIA ESPAÑOLA EN EL SEGUNDO SEMESTRE DE 2023	1439
3.1. Presidencia española en 2023: sistema de presidencia rotatorio.	1439
3.2. Propuesta de Directiva en materia de precios de transferencia (Directiva PT)	1441
3.2.1. Justificación de la propuesta y contenido.....	1441
3.2.2. Valoración de la propuesta	1443
3.2.3. Estado de situación.....	1446
3.3. Propuesta de Directiva para establecer un marco común para el impuesto de sociedades (BEFIT Directive)	1448
3.3.1. Justificación de la propuesta y contenido.....	1448
3.3.2. Valoración de la propuesta	1455
3.3.3. Estado de situación.....	1458
4. CONCLUSIÓN. PAQUETE BEFIT. ¿UN ACIERTO O UN FRACASO?	1460
5. BIBLIOGRAFÍA	1462



ENTIDADES *HOLDING*: NORMAS ANTIABUSO Y BENEFICIARIO

EFFECTIVO. Luis Manuel VIÑUALES SANABRIA	1463
1. INTRODUCCIÓN: ¿QUÉ ES UNA SOCIEDAD HOLDING?	1465
1.1. La controvertida «sustancia» de las entidades holding	1466
1.2. La Propuesta de Directiva para combatir el uso de sociedades fantasma (ATAD 3)	1468
1.3. Los motivos económicos válidos como legitimación de la existencia de entidades holding	1471
2. LAS ENTIDADES HOLDING EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA	1473
2.1. La cláusula antiabuso en la Directiva Matriz-Filial	1473
2.2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo en los denominados «casos daneses»	1475
2.3. La transposición española de la Directiva Matriz-Filial y la posición de nuestros tribunales	1479
3. LAS ENTIDADES HOLDING EN ESPAÑA	1484
3.1. Las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE)	1484
3.2. Las entidades holding españolas en inversiones inmobiliarias de no residentes	1487
3.3. Sociedades holding «personales»/patrimoniales	1489
3.4. Consideraciones finales sobre el uso de sociedades holding en España	1492
4. BREVE REPASO A LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE NORMATIVA ANTIABUSO Y BENEFICIARIO EFFECTIVO	1493
5. CONSIDERACIONES FINALES	1498

LA EXENCIÓN DE INTERESES CON DESTINO COMUNITARIO EN LA DOCTRINA DE TRIBUNALES: EL ARTÍCULO 14.1.C DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y LA DIRECTIVA SOBRE INTERESES Y CÁNONES ENTRE EMPRESAS ASOCIADAS (2003/49/CE). Néstor CARMONA FERNÁNDEZ

1501

1. UNA APROXIMACIÓN A LA DIRECTIVA SOBRE INTERESES Y CÁNONES ENTRE EMPRESAS ASOCIADAS (2003/49/CE)	1503
2. TEXTO Y CONTEXTO DE LAS REDACCIONES DEL ARTÍCULO 14.1.C DE LA LEY DEL IRNR	1508
3. LA DOCTRINA DE TRIBUNALES	1510
3.1. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019 (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16)	1510
3.2. Resoluciones del TEAC de 8 de octubre de 2019, Res. 185/2017, y 20 de marzo de 2024, Res. 7921/2020	1516



3.3.	Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de octubre de 2024. Recurso n.º 810/2019	1518
3.4.	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 30 de septiembre de 2025. Recurso 644/2024	1521
3.5.	Una sentencia «indirecta» de última hora: Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2026, RC. 6111/2023 (directivas vs convenios)	1525
4.	REFLEXIONES Y EXPECTATIVAS.....	1528
4.1.	La doctrina del TJUE y la «cláusula» de beneficiario efectivo .	1528
4.2.	La alternativa de las cláusulas generales antiabuso.....	1529
4.3.	La aplicación de la figura del beneficiario efectivo ante la Directiva matriz filial	1530
4.4.	La incidencia de la libertad de circulación de capitales	1530
4.5.	Directiva versus Convenio sobre doble imposición	1532
4.6.	Un cierto campo de minas	1532
4.7.	Expectativas	1533
IMPOSICIÓN PATRIMONIAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN ESPAÑA. ENCAJE EN EL CONTEXTO EUROPEO. Cristino FAYOS COBOS y Borja COGHEN ROSICH		1535
1.	INTRODUCCIÓN. LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN ESPAÑA. ENCAJE EN EL CONTEXTO EUROPEO	1537
2.	ORIGEN DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL EN ESPAÑA	1539
2.1.	Antecedentes y origen de la imposición directa sobre el patrimonio en España	1539
2.1.1.	Impuesto sobre el Patrimonio	1539
2.1.2.	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas	1541
2.2.	Competencias autonómicas	1542
3.	IMPOSICIÓN PATRIMONIAL VIGENTE. DELIMITACIÓN PRÁCTICA DE LOS TRIBUTOS	1544
3.1.	Impuesto sobre el Patrimonio	1544
3.2.	Mecanismos para evitar la doble imposición en la imposición patrimonial	1548
3.3.	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas ...	1551
4.	REGÍMENES TRIBUTARIOS ANÁLOGOS A LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL ESPAÑOLA EN EL CONTEXTO EUROPEO.....	1552
4.1.	Suiza.....	1552
4.2.	Noruega.....	1553
4.3.	Francia.....	1554
4.4.	Italia	1554



4.5. Bélgica.....	1555
4.6. Países Bajos.....	1555
4.7. Luxemburgo.....	1555
5. JURISPRUDENCIA EUROPEA EN RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL EN ESPAÑA Y LA UNIÓN EUROPEA	1556
5.1. Las fuentes del Derecho Comunitario o Derecho de la Unión Europea («DUE»)	1556
5.2. Jurisprudencia europea y nacional en relación con la imposición patrimonial de las personas físicas.....	1557
6. EL FUTURO DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL EN LA UNIÓN EUROPEA. TENDENCIAS NORMATIVAS.....	1560

DERECHO PROCESAL DE LA UNIÓN EUROPEA

EVOLUCIÓN DE LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE DISPUTAS EN LA UNIÓN EUROPEA. Mar BARRENO ASENSIO	1565
---	------

1. INTRODUCCIÓN.....	1567
2. PANORAMA INICIAL: LOS PRIMEROS DESAFÍOS Y MECANISMOS.....	1569
2.1. La doble imposición y los primeros convenios bilaterales	1569
2.2. Limitaciones de los convenios fiscales y la falta de coordinación	1571
3. PRIMEROS INTENTOS DE COORDINACIÓN EN EUROPA: EL CONVENIO DE ARBITRAJE DE LA UNIÓN EUROPEA (1990).....	1574
3.1. Contexto de adopción y objetivo	1574
3.2. Alcance limitado: precios de transferencia y establecimiento permanente.....	1576
3.3. Logros y deficiencias en la práctica.....	1579
4. CONSOLIDACIÓN Y EXPANSIÓN: HACIA UNA RESOLUCIÓN INTEGRAL DE DISPUTAS.....	1583
5. MODERNIZACIÓN Y REFORMA: LA DIRECTIVA (UE) 2017/1852 .	1585
5.1. Principales novedades: ampliación del ámbito, plazos y arbitraje vinculante	1585
5.2. La Directiva a examen tras los primeros años de rodaje	1590
5.3. El futuro del arbitraje europeo.....	1592
6. CONCLUSIÓN	1595
7. BIBLIOGRAFÍA	1595

LA CUESTIÓN PREJUDICIAL Y EL RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO: LÍMITES Y EXIGENCIAS DEL ARTÍCULO 267 TFUE. Jordi DE JUAN CASADEVALL y Joan OLIVA PRIVAT	1599
--	------



1.	PLANTEAMIENTO: LA REFORMA DEL RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO	1601
2.	EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO EN MATERIA TRIBUTARIA...	1603
3.	EL DERECHO DE LA UNIÓN COMO INDICADOR DE INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO.....	1608
4.	EL DEBER DE PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL EN EL MARCO DEL RECURSO DE CASACIÓN.....	1613
4.1.	La cuestión prejudicial como mecanismo estructural del siste- ma jurisdiccional de la Unión.....	1613
4.2.	La obligación de plantear cuestión prejudicial al TJUE: el Tri- bunal Supremo como órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial	1616
4.3.	Los supuestos Cifit de dispensa de la obligación de plantear cuestión prejudicial	1619
5.	LA OBLIGACIÓN DE MOTIVAR LA DECISIÓN DE NO PLANTEAR CUESTIÓN PREJUDICIAL COMO NOVEDOSA FACETA DEL DERE- CHO FUNDAMENTAL A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA.....	1623
6.	LA INCIDENCIA DE LA JURISPRUDENCIA EUROPEA SOBRE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL EN LA CONFIGURACIÓN DEL RECUR- SO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO.....	1627
7.	BIBLIOGRAFÍA	1631
	PERICIAL DE PARTE: INFORME DE EXPERTO DE LA ADMINISTRACIÓN. LA CONTRAPRUEBA. ADMISIBILIDAD EN EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO. Enrique HERNÁNDEZ PÉREZ	1633
1.	INTRODUCCIÓN.....	1635
2.	POSICIONES CRÍTICAS A LA ADMISIBILIDAD	1636
3.	POSICIÓN EN FAVOR DE LA PLENITUD DEL PROCESO Y LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PROCESALES.....	1637
4.	EXAMEN DE LAS OBJECIONES A LA ADMISIBILIDAD COMO PRUEBA PERICIAL DEL INFORME DE FUNCIONARIO-PERITO DE LA ADMINISTRACIÓN DEMANDADA BASADAS EN LA FALTA DE IMPARCIALIDAD DEL FUNCIONARIO PERITO	1644
5.	LA ADMISIBILIDAD COMO PRUEBA PERICIAL DEL INFORME DE EXPERTO CUALIFICADO DE LA ADMINISTRACIÓN DEMANDADA EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ESPAÑOL	1649
6.	LA PERICIAL DE PARTE COMO MEDIO DE DEFENSA Y COMO CONTRAPRUEBA. ADMISIBILIDAD DE LAS CONTRAPRUEBAS PROPUESTAS POR LA ADMINISTRACIÓN	1655
7.	EN RESUMEN Y CONCLUSIÓN	1658
	LOS PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS FISCALES TRANSFRONTERIZAS ESTABLECIDOS POR LA DIRECTIVA UE 2017/1852. José Manuel CALDERÓN CARRERO.....	1663



1.	INTRODUCCIÓN.....	1665
2.	PERSPECTIVA GENERAL DE LA DIRECTIVA (UE) 2017/1852 COMO MECANISMO DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES TRANSFRONTERIZOS EN LA UE	1666
3.	ORIGEN, ANTECEDENTES, OBJETIVOS Y CONFIGURACIÓN TÉCNICA DEL MECANISMO DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES TRANSFRONTERIZOS ARTICULADO A TRAVÉS DE LA DIRECTIVA 2017/1852.....	1670
4.	ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES	1674
5.	ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES.....	1678
6.	LAS REGLAS DE INTERPRETACIÓN DE LA DIRECTIVA DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES	1680
7.	EL PROCEDIMIENTO DE RESOLUCIÓN DE LAS CONTROVERSIAS FISCALES TRANSFRONTERIZAS ARTICULADO POR LA DIRECTIVA 2017/1852	1681
7.1.	Aspectos generales.....	1681
7.2.	La presentación de la reclamación e inicio del PA	1681
7.2.1.	Forma de presentación de la solicitud, la documentación necesaria y plazo.....	1681
7.2.2.	Requerimientos de información adicional	1683
7.2.3.	La aceptación expresa de la solicitud, plazo y efectos del silencio positivo.....	1684
7.2.4.	El rechazo de la solicitud de inicio, los recursos contra el mismo y la posibilidad de constitución de la comisión consultiva para conflictos de aceptación	1685
7.2.5.	Procedimiento simplificado de inicio para personas físicas y empresas que no tengan la calificación de gran empresa	1687
7.2.6.	Retirada de la solicitud y terminación anticipada	1688
7.3.	La fase del PA entre autoridades competentes	1688
7.4.	La fase arbitral y final del PA.....	1690
7.4.1.	Introducción.....	1690
7.4.2.	El inicio de la fase arbitral	1691
7.4.3.	Composición de la comisión consultiva y nombramiento de sus miembros.....	1694
7.4.4.	Alternativas a la comisión consultiva.....	1697
7.4.5.	Las reglas de funcionamiento de la comisión consultiva o de la comisión alternativa	1698
7.4.6.	Reglas operativas de funcionamiento (artículos 13 y 14 de la DRL).	1699
7.4.7.	Decisión de la comisión (artículo 14 de la DRL).....	1701
7.4.8.	Decisión final (artículo 15 de la DRL).....	1702



7.4.9.	Forma y publicidad de las decisiones (artículo 18 de la DRL).....	1704
7.4.10.	Costas del procedimiento (artículo 12 de la DRL).....	1705
7.5.	Interacción con los procedimientos internos (artículo 16 de la DRL)	1705
7.5.1.	Introducción.....	1705
7.5.2.	Interacción de los procedimientos de la Directiva con otros internos, administrativos o judiciales, anteriores o iniciados con anterioridad.....	1706
7.5.3.	Interacción con procedimientos internos en curso o que puedan iniciarse	1707
7.5.4.	La incompatibilidad de los procedimientos de la Directiva con los PA / mecanismos arbitrales de otros acuerdos o convenios.....	1710
7.6.	El procedimiento arbitral y la cuestión prejudicial.....	1713
7.7.	Cuestiones no reguladas	1713
8.	EL PAPEL DE LA COMISIÓN EUROPEA EN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DE LA DRL	1713
9.	LA TRANSPOSICIÓN, ENTRADA EN VIGOR Y APLICACIÓN DE LA DRL (ARTÍCULOS 22 Y 23 DE LA DIRECTIVA)	1714
10.	IDEAS FINALES ALREDEDOR DE LOS PROCEDIMIENTOS ARTICULADOS A TRAVÉS DE LA DRL.....	1716
11.	BIBLIOGRAFÍA	1719
CONSECUENCIAS DE LA INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN Y SUS LÍMITES. REVISIÓN DE SITUACIONES JURÍDICAS FIRMES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL. Antonio HERRANZ GALLARDO		1723
1.	INTRODUCCIÓN.....	1725
2.	LAS CONSECUENCIAS DE LA INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	1725
2.1.	La devolución de lo indebido.....	1725
2.2.	El procedimiento para acordar la devolución: la autonomía procesal. Los principios de equivalencia y efectividad	1727
2.2.1.	El principio de equivalencia	1728
2.2.2.	El principio de efectividad	1730
2.3.	Los límites a la devolución de lo indebido	1732
2.3.1.	La prohibición del enriquecimiento injusto	1732
2.3.2.	Las situaciones jurídicas firmes.....	1734
3.	REVISIÓN DE SITUACIONES JURÍDICAS FIRMES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	1740
3.1.	La revisión de oficio.....	1741



3.2.	La revocación	1748
3.2.1.	La legitimación.....	1749
3.2.2.	La infracción manifiesta de la ley	1751
3.2.3.	Circunstancias sobrevenidas.....	1753
3.3.	El recurso extraordinario de revisión	1757
4.	LA IMPOSIBILIDAD DE REVISAR SITUACIONES CONFIRMADAS POR SENTENCIA JUDICIAL FIRME.....	1759
5.	CONCLUSIONES	1761
6.	BIBLIOGRAFÍA	1763
LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO POR INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN SEGÚN LA SENTENCIA (GRAN SALA) DEL TJUE DE 28 DE JUNIO DE 2022 (C-278/20). Daniel CALLEJA CRESPO y María del Pilar SALVADOR GARCÍA.....		
		1765
1.	INTRODUCCIÓN.....	1767
2.	EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR POR INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN	1768
2.1.	El desarrollo jurisprudencial del TJUE.....	1768
2.2.	El Régimen jurídico español de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del derecho de la Unión Europea	1772
3.	EL ASUNTO C-278/20, COMISIÓN C. ESPAÑA.....	1776
3.1.	La defensa de España	1777
3.2.	La posición de la Comisión.....	1778
3.3.	La posición del Tribunal sobre el principio de efectividad	1779
3.3.1.	El artículo 32.5 de la Ley 40/2015.....	1779
3.3.1.1.	El requisito de una STJUE.....	1779
3.3.1.2.	El requisito de una sentencia firme desestimatoria	1780
3.3.1.3.	El requisito de haber alegado la infracción que ocasionó el daño al recurrir la actuación administrativa.....	1781
3.3.2.	El artículo 67.1 de la Ley 39/2015.....	1781
3.3.3.	El artículo 34.1 de la Ley 40/2015.....	1782
3.4.	La argumentación del tribunal sobre el principio de equivalencia.....	1783
4.	ALCANCE Y REPERCUSIÓN DE LA SENTENCIA.....	1785
5.	CONCLUSIONES	1787
6.	BIBLIOGRAFÍA	1788



LA DEUDA ADUANERA EN EL CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN

Irene Serrano Toledano
Inspectora Coordinadora
Dependencia Regional de Aduanas e II.EE.
de la Delegación Especial de Madrid

1. CONSIDERACIONES GENERALES
2. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA DEUDA ADUANERA
3. EL ARANCEL ADUANERO COMÚN
4. LA DEUDA ADUANERA COMO RECURSO PROPIO DE LA UNIÓN EUROPEA
5. EL ORIGEN DE LA DEUDA ADUANERA
 - 5.1. La deuda aduanera de importación: supuestos de nacimiento
 - 5.2. El momento de nacimiento de la deuda aduanera
 - 5.3. El deudor de la deuda aduanera
 - 5.4. La deuda aduanera de exportación y perfeccionamiento pasivo
6. EL LUGAR DE NACIMIENTO DE LA DEUDA ADUANERA
 - 6.1. Regla general: lugar de presentación de la declaración
 - 6.2. Regla especial: lugar de los hechos
 - 6.3. Reglas subsidiarias y especiales
7. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LA DEUDA ADUANERA
 - 7.1. Elementos de cálculo: Regla general
 - 7.2. Reglas especiales de cálculo
8. CONTRACCIÓN Y NOTIFICACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA
 - 8.1. La contracción de la deuda
 - 8.2. La notificación al deudor



9. EL PAGO DE LA DEUDA ADUANERA Y SU COBRO

- 9.1. Plazo general de pago y suspensión del plazo de pago
- 9.2. Formas de pago
- 9.3. Aplazamiento del pago y otras facilidades de pago
- 9.4. El cobro y la ejecución forzosa del pago
- 10. Las garantías de la deuda aduanera

11. LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA ADUANERA

- 11.1. El pago como forma ordinaria de extinción
- 11.2. La caducidad del derecho a notificar la deuda
- 11.3. La condonación y devolución
- 11.4. La invalidación de la declaración en aduana
- 11.5. Otras causas de extinción

12. LA DEUDA ADUANERA EN EL NUEVO CÓDIGO ADUANERO DE LA UNIÓN

- 12.1. Transformación del hecho determinante del nacimiento de la deuda aduanera
- 12.2. Reconfiguración de la figura del deudor
- 12.3. Adaptación del sistema de cálculo y determinación de la deuda
- 12.4. Desmaterialización del criterio territorial
- 12.5. Modernización del sistema de garantías
- 12.6. Hacia un modelo de autogestión supervisada

13. BIBLIOGRAFÍA



1. CONSIDERACIONES GENERALES

La deuda aduanera constituye una de las instituciones centrales del Derecho Aduanero de la Unión Europea, en la medida en que articula la obligación económica que surge como consecuencia de la aplicación del arancel aduanero común a las mercancías objeto de comercio internacional. Asimismo, la deuda aduanera no debe entenderse únicamente como una obligación de pago, sino como un instrumento jurídico que garantiza la efectividad del arancel aduanero común y la protección de los intereses financieros de la Unión Europea. Su relevancia trasciende el plano estrictamente tributario, al incardinarse directamente en el sistema de financiación de la Unión Europea como recurso propio tradicional.

Por lo tanto, uno de los aspectos más importantes a tener en cuenta a la hora de aplicar la normativa aduanera es el relativo a la deuda aduanera, que se encuentra regulado en el Título III (artículos 77 a 126) del Código Aduanero de la Unión (en adelante, CAU), aprobado mediante el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre.

La regulación de la deuda aduanera se articula en torno a una serie de elementos estructurales que permiten comprender su funcionamiento: el origen de la deuda, el momento de su nacimiento, la identificación del deudor, el lugar de nacimiento, los mecanismos para su determinación, contracción y notificación, así como las formas de extinción de la obligación de pago de la deuda aduanera. Esta estructura responde a una lógica secuencial que facilita tanto su análisis teórico como su aplicación práctica.

2. CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA DEUDA ADUANERA

El artículo 5 del CAU define la deuda aduanera como *«la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación o de exportación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera vigente»*. Esta definición pone de relieve tres elementos fundamentales.

En primer lugar, la deuda aduanera es una **obligación de pago** que nace automáticamente cuando se dan las condiciones previstas en el CAU. El mismo artículo 5 define los derechos de importación como los derechos de aduana que



deben pagarse por la importación de mercancías, mientras que los derechos de exportación son aquellos que deben pagarse por la exportación de mercancías.

No obstante, aunque el CAU contempla conceptualmente los derechos de exportación, eso no significa que se apliquen en la práctica de forma generalizada. En concreto, en el momento actual, el arancel aduanero común está diseñado principalmente para la importación. La política comercial de la Unión Europea se basa en no gravar las exportaciones para favorecer la competitividad exterior, por lo que no existe un arancel a la exportación.

En segundo lugar, la deuda aduanera está indisolublemente ligada a la existencia de **derechos de importación o de exportación**, los cuales se determinan en función del **arancel aduanero común**. En este sentido, el artículo 56 del CAU establece que los derechos adeudados se basarán en dicho arancel, lo que implica que únicamente puede nacer deuda aduanera cuando exista una previsión arancelaria aplicable a las mercancías de que se trate.

En tercer lugar, la deuda aduanera cumple con una función recaudatoria dentro del sistema de la Unión Europea, al constituir una fuente de ingresos que debe ser puesta a disposición del presupuesto comunitario. Este último elemento explica el elevado grado de armonización normativa y el especial rigor en su gestión.

3. EL ARANCEL ADUANERO COMÚN

El artículo 5.2 del CAU define el contenido de la legislación aduanera señalando que está compuesta por el código y las disposiciones para completarlo o para su ejecución adoptadas a nivel de la Unión o a nivel nacional, el arancel aduanero común, la legislación relativa al establecimiento de un régimen de la Unión de franquicias aduaneras y los acuerdos internacionales que contengan disposiciones aplicables en la Unión.

Uno de los componentes de la legislación aduanera es el arancel aduanero común que, como se ha indicado, viene definido en el artículo 56 CAU que señala que los derechos de importación o de exportación adeudados se basarán en el arancel aduanero común.

Según el apartado 2 de ese artículo 56, el arancel aduanero común comprende, entre otros, la nomenclatura combinada de las mercancías establecida en el Reglamento (CEE) no 2658/87 así como cualquier otra nomenclatura que se base total o parcialmente en la nomenclatura combinada, o que introduzca en esta nuevas subdivisiones, y que sea establecida por un acto de la Unión de ámbito específico con el fin de aplicar medidas arancelarias en el comercio de mercancías; los derechos de aduana convencionales o autónomos normales, apli-



cables a las mercancías cubiertas por la nomenclatura combinada; las medidas arancelarias preferenciales, así como las reducciones o exenciones derivadas de acuerdos; las medidas arancelarias aplicables a determinadas mercancías (por ejemplo, contingentes o suspensiones arancelarios); las demás medidas previstas por la normativa de la Unión en materia de comercio de mercancías, en la medida en que se apliquen en la importación (como ciertas medidas de política comercial).

Además de la función recaudatoria, otro de los objetivos del arancel aduanero común es proteger a determinados sectores económicos para impedir que se pueda producir una competencia perjudicial a los operadores de la Unión, lo que convierte al arancel en la principal herramienta para la protección de una economía ante la competencia de terceros países.

En la actualidad la base jurídica se encuentra en el Artículo 28.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que establece que *«La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un **arancel aduanero común** en sus relaciones con terceros países»*. Es así que la Unión Europea es la responsable y competente para el mantenimiento y gestión del arancel aduanero común no siendo por tanto los Estados miembros competentes para modificarlo unilateralmente.

4. LA DEUDA ADUANERA COMO RECURSO PROPIO DE LA UNIÓN EUROPEA

Como se acaba de señalar en el apartado anterior, la deuda aduanera constituye un elemento fundamental del sistema de financiación de la Unión Europea, al formar parte del sistema de recursos propios de la Unión Europea.

La Unión Europea ha adoptado normas para la asignación de lo que se conoce como sus «recursos propios», es decir, sus ingresos. La Unión Europea funciona sobre la base de un presupuesto equilibrado, y el gasto debe, por lo tanto, estar totalmente financiado por sus recursos propios.

La Decisión 2014/335/UE, Euratom del Consejo, de 26 de mayo de 2014, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea establece las normas para la asignación de los recursos propios de la Unión, de acuerdo con el artículo 311 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), con objeto de garantizar la financiación del presupuesto anual de la Unión. En concreto el artículo 2.1 de dicha Decisión señala que *«constituyen recursos propios, consignados en el presupuesto de la Unión, los (...) a) recursos*



propios tradicionales consistentes en exacciones, primas, montantes suplementarios o compensatorios, importes o elementos adicionales, derechos del arancel aduanero común y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de la Unión en los intercambios comerciales con terceros países, derechos de aduana sobre los productos regulados por el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, ya expirado, así como cotizaciones y otros derechos previstos en el marco de la organización común de mercados en el sector del azúcar».

De esta forma, los derechos de aduana forman parte de los denominados **recursos propios tradicionales**, que deben ser recaudados por los Estados miembros y puestos a disposición del presupuesto de la Unión.

Este vínculo implica que los Estados miembros asumen una responsabilidad directa en la correcta gestión, recaudación y transferencia de los importes correspondientes. Incluso en los casos en los que la deuda no pueda ser recuperada del deudor, pueden existir obligaciones financieras para el Estado miembro.

En consecuencia, la correcta aplicación del régimen de la deuda aduanera no solo tiene implicaciones nacionales, sino también europeas, lo que explica el elevado nivel de exigencia y control en esta materia.

5. EL ORIGEN DE LA DEUDA ADUANERA

El Capítulo 1 del Título III del CAU está dedicado al tema del «Origen de la deuda aduanera», regulando en cada caso, tres aspectos fundamentales: los supuestos que originan su nacimiento, el momento de nacimiento y la figura del deudor.

El origen de la deuda aduanera o nacimiento de la deuda aduanera, viene determinado por la realización de determinados presupuestos de hecho previstos en la normativa aduanera. En términos conceptuales, puede afirmarse que el nacimiento de la deuda aduanera equivale a la realización del «hecho imponible» si empleamos la terminología tributaria nacional recogida en nuestra Ley General Tributaria.

El CAU distingue entre deuda aduanera de importación y de exportación, previendo para cada una de ellas distintos supuestos de origen.

5.1. La deuda aduanera de importación: supuestos de nacimiento

5.1.1. Despacho a libre práctica e importación temporal: el supuesto normal de nacimiento de la deuda aduanera

El supuesto paradigmático de nacimiento de la deuda aduanera de importación se recoge en el **artículo 77** del CAU. Conforme a este precepto, la deuda



nace cuando mercancías no pertenecientes a la Unión son incluidas en un régimen aduanero que implica la obligación de pagar derechos de importación: el despacho a libre práctica (incluso con arreglo a las disposiciones del destino final) o la importación temporal con exención parcial.

Este supuesto constituye la forma «normal» u ordinaria de nacimiento de la deuda aduanera, en la medida en que responde a la lógica básica del sistema: la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión para su consumo o utilización conlleva la exigencia de los derechos correspondientes.

El despacho a libre práctica implica la atribución a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión (art. 201.3 CAU), cesando la vigilancia aduanera sobre esas mercancías y permitiendo su libre circulación en el mercado interior. Esta transformación jurídica se produce previa satisfacción de los derechos de importación y del cumplimiento de las demás obligaciones aduaneras previstas en el artículo 2 del artículo 201 del CAU.

Un aspecto particularmente relevante es que la deuda aduanera nace en el mismo momento de la **admisión de la declaración en aduana**, lo que pone de manifiesto el carácter formal del sistema y la importancia de la declaración como acto jurídico central en la operativa aduanera. Por este motivo, se conoce a este tipo de deuda aduanera regulado en el artículo 77 del CAU como **deuda real** o deuda ya nacida.

5.1.2. Supuestos especiales: destino final e importación temporal

Junto al supuesto general, la normativa contempla situaciones en las que, aun produciéndose el despacho a libre práctica, este despacho se produce con **exención de derechos o con un tipo reducido** de derechos atendiendo a su destino especial de las mercancías (arts. 254 y siguientes del CAU). Es el caso del régimen de **destino final**, en el que las mercancías se benefician de un tratamiento arancelario favorable en función de su utilización específica.

El nacimiento de la deuda aduanera real por el despacho a libre práctica de las mercancías se produce cuando se trate de un destino final con reducción de derechos tiene lugar, en el momento de la admisión de la declaración en aduana.

El régimen de destino final tiene una naturaleza mixta:

- Es un despacho a libre práctica y como tal se devengan los derechos en el momento de la importación, aunque estos derechos sean reducidos o nulos. Este beneficio arancelario se incardina dentro de la política comercial de la Unión Europea.



- Es un régimen especial porque precisa autorización y un control de la mercancía por parte de las autoridades aduaneras posterior al despacho a fin de comprobar que las mercancías se hayan destinado a los fines establecidos para la aplicación de la exención de derechos o del tipo reducido de derechos.

En estos supuestos, puede producirse una doble dimensión de la deuda aduanera: una deuda inicial, nacida en el momento del despacho, y una eventual deuda adicional en caso de incumplimiento de las condiciones establecidas (para la deuda nacida por incumplimiento véase apartado 4.1.4).

Por su parte, el régimen de **importación temporal** (arts. 250 y siguientes del CAU) introduce una lógica distinta.

El artículo 250 define la importación temporal señalando que «*en el marco del régimen de importación temporal, las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a la reexportación podrán ser objeto de un destino especial en el TAU **con exención total o parcial** de derechos de importación*». El régimen de importación temporal permite la importación de **ciertas mercancías** previstas en los artículos 209 a 216 y, 219 a 236 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión⁽¹⁾ (en adelante RDCAU) con:

- Exención total de derechos de importación, si se cumplen todos los requisitos previstos para cada una de esas mercancías en los citados artículos;
- Exención parcial de derechos si no se cumplen todos los requisitos necesarios para la exención total (art. 206.3 RDCAU).

Respecto de la parte no exenta (*exención parcial*), nace deuda aduanera real en el momento de la admisión de la declaración. El importe de los derechos de importación adeudados se determina conforme al artículo 252 del CAU por los meses de utilización: un 3% del importe del derecho de importación que habría sido exigible por dichas mercancías si hubieran sido despachadas a libre práctica en la fecha en que fueron incluidas en el régimen de importación temporal.

Cuando se concede una exención parcial de derechos, la deuda aduanera existe desde el momento de la inclusión de las mercancías en el régimen, pero su cuantía se determina progresivamente en función del tiempo de permanencia

(1) Reglamento Delegado (UE) 2015/2446, de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre por el que se aprueba el Código Aduanero de la Unión con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones.



de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión. Este mecanismo evidencia la flexibilidad del sistema, adaptado a operaciones temporales.

5.1.3. *Disposiciones especiales relativas a las mercancías no originarias: la cláusula de no drawback*

El **artículo 78** del CAU regula un supuesto singular de nacimiento de la deuda aduanera, vinculado a la aplicación de acuerdos preferenciales. Se trata de la denominada cláusula de «no drawback», cuyo objetivo es evitar que mercancías no originarias se beneficien simultáneamente de una exención de derechos en la importación y de un trato preferencial en la exportación del producto transformado.

El citado precepto establece que *«Cuando se aplique una prohibición de devolución o de exención de derechos de importación a mercancías no originarias utilizadas en la fabricación de productos para los que se expida o se establezca una prueba de origen en el marco de un acuerdo preferencial entre la Unión y determinados países o territorios situados fuera de su territorio aduanero o grupos de dichos países o territorios nacerá una deuda aduanera de importación respecto de dichas mercancías no originarias mediante la admisión de la declaración de reexportación relativa a los productos en cuestión»*.

La cláusula *no drawback* se ha introducido en algunos de los acuerdos preferenciales firmados entre la Unión Europea y terceros países, en virtud de la cual, las mercancías no originarias utilizadas en la elaboración del producto objeto de exportación al tercer país con el que existe un acuerdo preferencial con dicha cláusula no podrán beneficiarse de la devolución o exención de Derechos a la que fueron objeto en el momento de su importación.

En este contexto, la existencia de dicha cláusula incide especialmente en la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo por cuanto implicará que nace la deuda aduanera respecto de aquellas mercancías incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo utilizadas para la fabricación o transformación de las mercancías exportadas a dichos países que pretendan beneficiarse del acuerdo preferencial mediante la expedición de la prueba de origen (siempre y cuando el origen de la mercancía utilizada en la fabricación o transformación fuese de un país distinto o respecto del que no rige la acumulación).

Este mecanismo refleja la interacción entre el Derecho aduanero y el Derecho del comercio internacional, así como la necesidad de preservar la coherencia del sistema de preferencias arancelarias.

5.1.4. *La deuda aduanera por incumplimiento*

Frente a los supuestos anteriores, que responden a una operativa regular, el **artículo 79** del CAU contempla la denominada **deuda aduanera nacida por**



incumplimiento, que puede calificarse como una deuda «potencial» o «no ordinaria».

Esta deuda surge cuando se infringen obligaciones o condiciones establecidas en la normativa aduanera, tales como la sustracción de mercancías a la vigilancia aduanera, la introducción de mercancías sin declararlas, el incumplimiento de los plazos u otras obligaciones reguladas en la normativa aduanera, la utilización indebida de mercancías sujetas a destino final o, en general, la aplicación determinados beneficios fiscales sin tener derecho a ellos o del incumplimiento de condiciones del régimen solicitado.

Señala el citado artículo 79 en su apartado 1.º que:

«respecto de las mercancías sujetas a derechos de importación, nacerá una deuda aduanera de importación por incumplimiento de alguna de las siguientes circunstancias:

a) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa a la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o a la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio;

b) una de las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa al destino final de las mercancías dentro del TAU;

c) una condición que regule la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero o la concesión, en virtud del destino final de las mercancías, de una exención de derechos o de una reducción del tipo de los derechos de importación».

Una característica esencial de este tipo de deuda es que no deriva de una operativa aduanera regular, sino de una situación irregular detectada por las autoridades aduaneras. Ello explica que, en muchos casos, su determinación se produzca a posteriori, en el marco de controles o verificaciones.

En relación con el incumplimiento de las obligaciones o condiciones vinculadas a los regímenes especiales, se pueden señalar los siguientes ejemplos, que pueden dar lugar al nacimiento de una deuda aduanera del artículo 79 del CAU.

Por ejemplo, en cuanto a la ultimación del régimen especial, existe la obligación de finalizar dicho régimen dentro del plazo establecido en la autorización (salvo en el caso del tránsito). El incumplimiento se produce cuando no se ha ultimado el régimen en la fecha de expiración del plazo fijado, ni en su caso, dentro del plazo



prorrogado (artículos 215 y 79 del CAU, así como los artículos 174 del RDCAU y 264 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447⁽²⁾ (en adelante RECAU).

Por otro lado, existe la obligación de presentar el estado de liquidación ante la aduana supervisora dentro de los 30 días siguientes a la expiración del plazo de ultimación, o dentro de los 60 días en caso de ampliación de dicho plazo. El incumplimiento se produce cuando no se presenta el estado de liquidación dentro de estos plazos (artículos 211 y 79 CAU y artículo 175 RDCAU).

Asimismo, el estado de liquidación debe contener todos los datos exigidos en el Anexo 71-06 del RDCAU. Un incumplimiento consistiría en presentar dicho estado de forma incompleta o incorrecta respecto a los datos requeridos (artículos 211 y 79 CAU y el artículo 175 RDCAU).

Por último, otro ejemplo sería el incumplimiento relativo, en el régimen de perfeccionamiento activo, al cumplimiento de determinadas condiciones económicas. El incumplimiento tiene lugar cuando se sobrepasan los límites establecidos o no se respetan dichas condiciones (artículos 211 y 79 CAU y artículo 167 RDCAU).

5.2. El momento de nacimiento de la deuda aduanera

5.2.1. Cuestiones generales

El momento de **nacimiento de la deuda aduanera**, se ajusta desde el punto de vista conceptual al término devengo recogido en la normativa tributaria.

El momento de nacimiento de la deuda aduanera reviste una importancia capital, ya que determina los elementos que deben tenerse en cuenta para su cálculo, tales como la clasificación arancelaria, el valor en aduana o el origen de las mercancías.

El **artículo 85** del CAU actúa como principio rector del cálculo de la deuda aduanera, estableciendo que, con carácter general, el importe de los derechos de importación o de exportación será determinado con arreglo a las **reglas de cálculo** de los derechos que fueron aplicables a las mercancías de que se trate en el momento en que nació la deuda aduanera relativa a dichas mercancías.

Subsidiariamente, el precepto ya citado establece que, en caso de imposibilidad de determinar el momento preciso del nacimiento de la deuda aduanera, el momento de nacimiento de la deuda aduanera será aquel en que las autori-

(2) Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, de la Comisión de 24 de noviembre de 2015 por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre por el que se aprueba el Código Aduanero de la Unión.



dades aduaneras determinen que las mercancías se encuentran en una situación que ha originado una deuda aduanera.

No obstante, cuando la información de que dispongan las autoridades aduaneras les permita comprobar que la deuda aduanera había nacido antes del momento en que llegaron a esa conclusión, se considera que la deuda aduanera nació en la fecha más temprana en que pueda comprobarse dicha situación.

En definitiva, en los casos en los que el momento exacto no puede fijarse con certeza, la correcta aplicación del artículo 85 adquiere una relevancia central, al permitir determinar, con base en criterios objetivos, el momento de referencia para la cuantificación de la deuda aduanera.

5.2.2. El momento de nacimiento según el tipo de deuda

Como regla general, en los supuestos del **artículo 77 del CAU** (despacho a libre práctica e importación temporal con exención parcial de derechos), la deuda real nace en el momento de la admisión de la declaración en aduana. Esta regla refuerza el papel central de la declaración como acto constitutivo de la relación jurídica aduanera.

Cabe señalar igualmente que en los casos de presentación de una declaración en aduana en forma de inscripción en los registros del declarante del artículo 182 del CAU, la declaración se considera aceptada en el momento de la inscripción, siendo ese momento también el de nacimiento de la deuda.

En el caso de la deuda aduanera prevista en el **artículo 78 del CAU**, por aplicación de la cláusula de «no drawback», se origina en el momento de la admisión de la declaración de reexportación, aun cuando el hecho que da lugar a su nacimiento es la expedición de una prueba de origen preferencial. En estos casos, cuando nazca una deuda aduanera a ese artículo 78, el importe de los derechos de importación correspondiente a esta deuda se determinará con arreglo a las mismas condiciones que en el caso de una deuda aduanera derivada de la admisión, en la misma fecha, de la declaración en aduana de despacho a libre práctica de las mercancías no originarias utilizadas en la fabricación de los productos en cuestión a efectos de finalizar el perfeccionamiento activo.

Sin embargo, en los supuestos de deuda nacida por incumplimiento previstos en el **artículo 79 del CAU**, para determinar el momento de nacimiento de la deuda, habrá que tener en cuenta las circunstancias que dieron lugar a ese incumplimiento.

El artículo 79.2 del CAU precisa el momento en que nace la deuda aduanera en los supuestos de incumplimiento, estableciendo que dicha deuda surge en el



mismo instante en que se produce el incumplimiento que la origina o, en su caso, cuando deja de cumplirse la condición que regulaba la situación de la mercancía.

Si bien la deuda regulada en este artículo 79 del CAU, como ya se ha señalado, es una deuda cuya constatación o descubrimiento por las autoridades aduaneras se produce en un momento posterior al acaecimiento del hecho irregular que da lugar a la misma, esta deuda nace ex lege en el momento en que se produce el incumplimiento de la obligación, o cuando deja de cumplirse la condición que regulaba la situación de la mercancía.

En concreto señala ese artículo 79.2 del CAU que nace la deuda aduanera en cualquiera de los siguientes:

a) El momento en que no se cumpla o deje de cumplirse la **obligación** cuyo incumplimiento dé origen a la deuda aduanera.

b) El momento en que se admita una **declaración** en aduana para que las mercancías se incluyan en un régimen aduanero, cuando posteriormente se compruebe que de hecho no se había cumplido una de las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías en ese régimen o la concesión de una exención de derechos o una reducción del tipo de los derechos de importación en virtud del destino final de las mercancías.

En definitiva, el precepto consagra un criterio objetivo: la deuda aduanera por incumplimiento nace en el momento en que se materializa la infracción o se deja de cumplir la condición aplicable. A título ilustrativo, podemos señalar los siguientes ejemplos del momento de nacimiento de la deuda nacida en los casos de incumplimiento:

- Cuando se trate de la introducción irregular en el territorio aduanero de la Unión de una mercancía sujeta a derechos de importación, el nacimiento de la deuda se produce en el momento de introducción irregular.
- En los casos de sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación, el nacimiento de la deuda se produce en el momento en el que se produzca tal sustracción.
- En los casos de incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación en relación con la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, el nacimiento de la deuda se produce en el momento en que deje de cumplirse la obligación u obligaciones a las que estuviesen sujetas las mercancías.



- En los casos de incumplimiento de la ultimación del régimen especial dentro del plazo establecido, la deuda aduanera nace el primer día siguiente a la expiración del plazo previsto en la autorización.
- En los casos de no presentación del estado de liquidación dentro de los plazos previstos por la norma, la deuda nace el primer día siguiente a la fecha límite para su presentación.
- En relación con los regímenes que implican beneficios, como la importación temporal con exención total de derechos, existe la obligación de cumplir las condiciones que justifican dicha exención, por ejemplo, que las mercancías se destinen a una exposición en los términos previstos en el artículo 234 de RDCAU. El incumplimiento de estas condiciones determina que la deuda aduanera nazca en el momento de admisión de la declaración en aduana por la que las mercancías se incluyeron en el régimen.
- De igual modo, si las mercancías se utilizan para un fin distinto del autorizado, se produce un incumplimiento que origina el nacimiento de la deuda en el momento de admisión de la declaración en aduana, conforme a los artículos 211 y 79 CAU.
- En la propia autorización de vinculación de la mercancía a un régimen especial, se estipula el tipo de mercancía que puede incluirse en el régimen, es decir, que una condición de la autorización es la partida arancelaria de esa mercancía. Si posteriormente se descubre que la clasificación arancelaria era errónea y que la mercancía vinculada al régimen es distinta de la incluida en la autorización, se produce un incumplimiento que, de nuevo en este caso, origina el nacimiento de la deuda en el momento de admisión de la declaración en aduana.

Como puede apreciarse con los ejemplos anteriores, el momento de nacimiento de la deuda aduanera no siempre se sitúa en el instante en que se produce o se detecta el incumplimiento. En determinados casos, especialmente cuando se trata de incumplimiento de condiciones, la normativa prevé una retroacción del momento de nacimiento a un momento anterior, el de admisión de la declaración en aduana, lo que puede tener consecuencias relevantes en términos de cálculo de intereses de demora, al prever el artículo 114 del CAU que cuando la deuda aduanera nazca por incumplimiento, se percibirá un interés de demora desde la fecha en que nació la deuda aduanera hasta la fecha de su notificación.

Asimismo, en los supuestos de deuda aduanera por incumplimiento de obligaciones previstos en el artículo 79 del CAU, el nacimiento de la deuda se produce en el mismo momento en que tiene lugar el incumplimiento de la obli-



gación. Se trata, por tanto, de un nacimiento automático, vinculado a un hecho material, con independencia de cuándo dicho incumplimiento sea detectado por las autoridades aduaneras.

No obstante, en la práctica, especialmente en el marco de controles a posteriori (artículo 48 del CAU) puede ocurrir que las autoridades aduaneras no puedan determinar con exactitud el momento en que se produjo el incumplimiento. En estos casos, resulta fundamental acudir a la regla establecida en el artículo 85 CAU, en la medida en que este precepto fija el criterio temporal relevante para la determinación de los elementos de la deuda.

Así, cuando no es posible identificar con precisión el instante en que nació la deuda conforme al artículo 79, las autoridades deben situar ese momento en aquel en que, a partir de los datos disponibles, pueda razonablemente considerarse que la mercancía se encontraba en una situación que ha dado origen a la deuda, pudiendo incluso retrotraerlo a un momento anterior si existen elementos que lo acrediten. Este ejercicio de determinación resulta esencial, ya que, como ya se ha señalado, de él dependerá la aplicación de los elementos de imposición conforme al artículo 85, esto es, los vigentes en el momento en que se entienda nacida la deuda.

5.3. El deudor de la deuda aduanera

Uno de los aspectos más relevantes cuando tratamos el tema de la deuda aduanera es la identificación del sujeto obligado al pago.

El artículo 36 de la Ley 58/2003 General Tributaria, relativo a los sujetos pasivos señala que *«en el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera»*. De esta forma la norma nacional se limita a efectuar una remisión a la normativa específica de esta materia.

A diferencia de lo que sucede en nuestro Derecho tributario, el Código Aduanero de la Unión no distingue entre sujeto pasivo, deudor principal o responsable, sino que utiliza un concepto único: el **deudor**, definido en el artículo 5 como toda persona responsable de una deuda aduanera. El CAU especifica posteriormente quién es el deudor ante la aduana, dependiendo de la causa que origine el nacimiento de la deuda aduanera.

Esta simplificación terminológica no implica una menor complejidad sustantiva. Por el contrario, el sistema del CAU configura un modelo amplio y flexible de imputación de la deuda, que permite extender la condición de deudor a diversas personas en función de su participación en la operación aduanera.



5.3.1. El deudor en los supuestos ordinarios de importación

5.3.1.1. Criterio general

En los supuestos de nacimiento de la deuda aduanera previstos en el artículo 77 del CAU, la regla general es clara: el deudor es el **declarante**, definido en el artículo 5 como «*la persona que presenta una declaración en aduana, una declaración de depósito temporal, una declaración sumaria de entrada, una declaración sumaria de salida, una declaración de reexportación o una notificación de reexportación en nombre propio, o la persona en cuyo nombre se presenta dicha declaración o dicha notificación*». Esta solución responde a la lógica de atribuir la responsabilidad a quien formaliza la declaración en aduana, en cuanto acto jurídico determinante para la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero.

No obstante, el sistema se matiza en función del tipo de representación utilizado.

En los casos de **representación indirecta**, en los que el representante actúa en nombre propio, pero por cuenta de otra persona, es también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana. Por lo tanto, en estos supuestos, tanto el representante como el representado adquieren la condición de deudores, configurándose como lo que se viene conociendo como «codeudores» de la deuda aduanera.

En cambio, en la **representación directa**, el representante actúa en nombre y por cuenta del representado, por lo que, en principio, no adquiere la condición de deudor.

Esta distinción tiene importantes consecuencias prácticas, especialmente en términos de gestión del riesgo y de responsabilidad financiera en las operaciones de comercio exterior.

5.3.1.2. La extensión de la condición de deudor

El CAU prevé, además, supuestos en los que la condición de deudor se extiende a personas distintas del declarante. En particular, se contempla esta posibilidad cuando una persona ha proporcionado información falsa que ha influido en la determinación de la deuda y sabía o debía razonablemente haber sabido que dicha información era falsa.

Cuando una declaración en aduana sea formulada sobre la base de una **información** que lleve a no percibir la totalidad o parte de los derechos exigibles, será también deudor la persona que suministró la información requerida para la realización de la declaración siempre que pueda demostrarse el elemento subjetivo: que esa persona sabía o debía razonablemente haber sabido que dicha información era **falsa**.



Este criterio introduce un elemento subjetivo en la determinación del deudor, basado en la diligencia exigible al operador económico. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha interpretado este estándar en términos de comportamiento de un operador diligente y perspicaz, lo que obliga a realizar una valoración global de las circunstancias del caso.

5.3.2. El deudor en el supuesto del artículo 78 del CAU

El artículo 78.3 del CAU establece que se aplican los apartados 2 y 3 del artículo 77, pero con una regla especial: el deudor será la persona que presente la declaración de reexportación y, en caso de representación indirecta, también la persona por cuya cuenta se presenta.

Esta regla responde al criterio de atribuir la deuda a quien realiza el acto que la origina, esto es, la reexportación con prueba de origen, sin atender necesariamente al titular del régimen de perfeccionamiento activo, como responsable de las obligaciones derivadas del mismo.

5.3.3. El deudor en los supuestos de incumplimiento

El artículo 79 del CAU regula el nacimiento de la deuda aduanera de importación como consecuencia del incumplimiento de obligaciones o condiciones establecidas por la normativa aduanera. A diferencia de otros supuestos (como los artículos 77 y 78), este precepto se caracteriza por configurar un régimen amplio de determinación del deudor, en el que prima la vinculación material con la irregularidad.

El artículo 79.3 establece, en primer lugar, que será deudor toda persona a la que se hubiera exigido el cumplimiento de las obligaciones cuyo incumplimiento da lugar a la deuda aduanera. Este criterio identifica como deudor principal al sujeto que ostenta la posición jurídica de garante del cumplimiento de las obligaciones aduaneras, esto es, quien debía actuar conforme a la normativa y no lo hizo.

No obstante, el propio artículo amplía el círculo de deudores identificando como deudores a todas aquellas personas que hayan intervenido, de forma directa o indirecta, en el incumplimiento de las obligaciones aduaneras. Así, pueden ser deudores:

- Toda persona que haya participado en el incumplimiento y que supiera o debiera razonablemente haber sabido que no se había cumplido una obligación con arreglo a la legislación aduanera;
- Toda persona que hubiera adquirido o poseído las mercancías en cuestión y que supiera o debiera razonablemente haber sabido en el mo-



mento de adquirir o recibir las mercancías que no se había cumplido una obligación establecida por la legislación aduanera.

El artículo 79.4 establece que, en el caso de deuda aduanera nacida por **incumplimiento de una condición**, será deudor la persona que deba cumplir las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero, o la declaración en aduana de las mercancías incluidas en dicho régimen aduanero, o la concesión de una exención de derechos o una reducción del tipo de los derechos de importación en virtud del destino final de las mercancías.

Asimismo, será deudor quien suministre a las autoridades aduaneras cualquier información requerida con arreglo a la legislación aduanera y relativa a las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías en ese régimen aduanero, de modo que ello conduzca a la no percepción de la totalidad o parte de los derechos exigibles, cuando pueda demostrarse que esa persona sabía o debería razonablemente haber sabido que dicha información era falsa.

Al igual que ocurría en el artículo 77, en determinados supuestos del artículo 79 CAU, la atribución de la condición de deudor no es automática, sino que queda supeditada a la concurrencia de un elemento subjetivo cualificado. En efecto, el precepto exige que dichas personas «supieran o debieran razonablemente haber sabido» que se había producido una infracción de la normativa aduanera.

Este requisito implica que la condición de deudor no puede basarse únicamente en una vinculación objetiva con las mercancías, sino que requiere la acreditación de un grado de conocimiento o de negligencia relevante que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea exige realizar una valoración global de las circunstancias del caso.

5.3.4. La pluralidad de deudores y la responsabilidad solidaria

Cuando varias personas resultan responsables del pago de la deuda aduanera, el artículo 84 del CAU establece un régimen de **responsabilidad solidaria**: en los casos en que existan varios «codeudores» responsables del pago del importe de los derechos de importación correspondiente a una deuda aduanera, estos son, de manera conjunta y solidaria, responsables del pago de dicho importe.

Ello implica que cada uno de los deudores puede ser requerido por la totalidad de la deuda, sin perjuicio de las acciones de regreso o reembolso que puedan existir entre ellos en función de los acuerdos que entre ellos hayan alcanzado.



Este régimen refuerza la posición de la Administración, al permitirle dirigirse contra cualquiera de los deudores para garantizar el cobro de la deuda, lo que resulta especialmente relevante en contextos de riesgo o insolvencia.

Debe señalarse que no cabe hablar en el ámbito de la deuda aduanera de responsabilidad solidaria o subsidiaria en los términos en que esta viene definida en la Ley General Tributaria, a diferencia de lo que ocurre respecto de la deuda fiscal (IVA o Impuestos Especiales) que se pueda devengar en la importación. Para la deuda fiscal se mantiene la responsabilidad solidaria o subsidiaria de los representantes aduaneros.

5.4. La deuda aduanera de exportación y perfeccionamiento pasivo

El **artículo 81** del CAU establece que nacerá la deuda aduanera de exportación cuando las mercancías sujetas a derechos de exportación se incluyan en el régimen de exportación o en el régimen de perfeccionamiento pasivo.

En estos casos, el CAU establece un régimen similar al recogido en el artículo 77 para el despacho a libre práctica o la importación temporal. Por tanto, al igual que ocurría en aquellos supuestos, el declarante será el deudor y en caso de representación indirecta, será también deudor la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana.

También se recoge para este supuesto la condición de deudor para aquellos que suministran información falsa que lleve a la no percepción de la totalidad o parte de los derechos exigibles en los mismos términos analizados anteriormente.

El **artículo 82** del CAU recoge diferentes supuestos que originan la deuda aduanera de exportación. Se trata de supuestos similares a los examinados anteriormente para el nacimiento de la deuda aduanera de importación, y que pueden ser aplicados, mutatis mutandis, en este apartado.

6. EL LUGAR DE NACIMIENTO DE LA DEUDA ADUANERA

La determinación del lugar en el que se considera nacida la deuda aduanera permite fijar la competencia de las autoridades aduaneras para determinar y recaudar su importe.

El **artículo 87 del CAU** establece una serie de reglas que permiten identificar dicho lugar en función de las circunstancias del caso.

6.1. Regla general: lugar de presentación de la declaración

El lugar de nacimiento de la deuda aduanera se determina, con carácter general, en función del punto en el que se formaliza la declaración aduanera o la declaración de reexportación.



Cuando la deuda aduanera nace como consecuencia de la presentación de una declaración en aduana, el lugar de nacimiento será aquel en el que se haya presentado dicha declaración. Esta regla se aplica, entre otros supuestos, al despacho a libre práctica y a la importación temporal.

Esta solución resulta coherente con la centralidad de la declaración en el sistema aduanero y facilita la gestión administrativa de la deuda.

No obstante, cuando la deuda no deriva de una declaración, deben establecer otras reglas que permiten identificar el lugar de su nacimiento.

6.2. Regla especial: lugar de los hechos

Cuando no sea posible determinar el lugar de nacimiento conforme a la regla anterior, el lugar de nacimiento será aquel en el que se producen los hechos que la originan. Esta regla permite atribuir la competencia a la autoridad aduanera más próxima al lugar donde se ha producido el incumplimiento.

En aquellos supuestos en los que no sea posible determinar con precisión dicho lugar, se atenderá al lugar en el que las autoridades aduaneras constaten que las mercancías se encuentran en una situación que da lugar a la deuda.

6.3. Reglas subsidiarias y especiales

Además de las reglas anteriores, hay supuestos específicos en que la normativa prevé soluciones subsidiarias, como considerar el lugar en el que las autoridades aduaneras constaten la existencia de una situación que da lugar a deuda: en los supuestos de deuda por incumplimiento detectada en un Estado miembro distinto, y siempre que el importe de los derechos sea inferior a 10.000 euros, se considerará que la deuda ha nacido en el Estado miembro que haya realizado la constatación.

Por otra parte, cuando existan indicios de que la deuda ha podido generarse en varios lugares, se entenderá que ha nacido en el primero de ellos.

Asimismo, se establecen reglas específicas para supuestos relacionados con las mercancías vinculadas a un régimen especial o en situación de depósito temporal, así como criterios para resolver conflictos de competencia entre Estados miembros. Por ejemplo, en casos relacionados con regímenes especiales no ultimados correctamente o con depósito temporal irregular, y cuando no sea posible, dentro de un plazo determinado, determinar el lugar de nacimiento de la deuda aplicando los criterios anteriores, se considerará como lugar de nacimiento aquel en el que las mercancías fueron incluidas en el régimen correspondiente o introducidas en el territorio aduanero de la Unión.



7. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LA DEUDA ADUANERA

La determinación del importe de la deuda aduanera constituye una fase esencial del procedimiento, ya que concreta la obligación de pago en términos cuantitativos.

Conforme al **artículo 101** del CAU, corresponde a las autoridades aduaneras determinar el importe de la deuda tan pronto como dispongan de la información necesaria. No obstante, en determinados casos, pueden aceptar el importe declarado por el operador, lo que refleja un modelo basado en la confianza y en la autorresponsabilidad del declarante. Esto supone que cuando las autoridades aduaneras no vayan a examinar la declaración («circuito verde»), para el cálculo de los derechos, tomarán en cuenta los datos de la declaración que estén a su disposición en el momento de la admisión de la declaración, aceptando así el cálculo realizado por el declarante.

Como se ha explicado en el apartado anterior, la competencia para efectuar el cálculo y la posterior notificación, vendrá determinado por el lugar de nacimiento de la deuda.

7.1. Elementos de cálculo: Regla general

El cálculo de la deuda aduanera se basa en una serie de elementos fundamentales:

- La **clasificación arancelaria** de las mercancías.
- El **valor en aduana**.
- El **origen**.
- La **cantidad** y naturaleza de las mercancías.

Estos elementos deben determinarse conforme a las reglas vigentes en el momento del nacimiento de la deuda (artículo 85), lo que refuerza la importancia de dicho momento como referencia temporal.

Cuando no sea posible precisar el momento exacto de nacimiento de la deuda, se tomará como referencia el momento en que las autoridades aduaneras constaten la existencia de una situación generadora de deuda, sin perjuicio de que, si se dispone de información suficiente, pueda retrotraerse dicho momento a una fecha anterior.

7.2. Reglas especiales de cálculo

El **artículo 85** del CAU establece la **regla general** según la cual el importe de los derechos se determinará con arreglo a las disposiciones aplicables en el momento del nacimiento de la deuda.



No obstante, el **artículo 86** introduce **reglas especiales** para determinados supuestos, como los regímenes de perfeccionamiento activo o pasivo, o las manipulaciones usuales. Estas reglas permiten adaptar el cálculo de la deuda a las particularidades de cada régimen, garantizando un tratamiento equitativo y coherente.

Así, no se tendrán en cuenta, a efectos del cálculo, los costes de almacenamiento o de manipulación habitual realizados dentro del territorio aduanero de la Unión, siempre que el declarante aporte prueba suficiente de los mismos.

Asimismo, cuando la clasificación arancelaria de las mercancías haya sido modificada como consecuencia de manipulaciones usuales, podrá aplicarse, a solicitud del declarante, la clasificación original. En determinados supuestos, estas reglas pueden aplicarse de oficio para evitar la elusión de medidas de política comercial.

En relación con los regímenes especiales, especialmente el perfeccionamiento activo, se prevé que el cálculo de los derechos pueda efectuarse, a solicitud del declarante, tomando como base los elementos correspondientes a las mercancías inicialmente incluidas en el régimen.

Por otra parte, el CAU contempla la posibilidad de aplicar tratamientos arancelarios favorables, exenciones o reducciones de derechos incluso en supuestos de deuda nacida por incumplimiento, siempre que no exista intento de fraude. A estos efectos, la apreciación de la existencia de fraude requiere una evaluación caso por caso, teniendo en cuenta factores como la experiencia del operador, la complejidad de la normativa y la reiteración de conductas.

Asimismo, en determinados casos, como los incumplimientos vinculados al destino final o la importación temporal con exención parcial de derechos, la normativa prevé en el **artículo 80** del CAU la deducción de los derechos previamente pagados, evitando así una doble imposición.

Un supuesto típico de aplicación del artículo 80 se produce cuando unas mercancías son despachadas a libre práctica con un tipo reducido de derechos de importación por razón de su destino final y, con posterioridad, se incumplen las condiciones que justificaban dicho trato arancelario favorable: las mercancías no se destinan a ese destino específico.

Por ejemplo, una empresa que importa un producto para su utilización industrial al amparo de un régimen de destino final. En el momento del despacho a libre práctica, la mercancía se beneficia de un derecho reducido del 3 %, en lugar del tipo general del 8 %, precisamente porque el operador declara que será destinada al uso específico que da derecho al beneficio arancelario (régimen 44). Sobre un valor en aduana de 50.000 euros, la deuda inicialmente liquidada asciende, por tanto, a 1.500 euros.



Sin embargo, en un control posterior se comprueba que la mercancía no fue destinada al fin autorizado, sino a un uso distinto. En ese momento nace una deuda aduanera por incumplimiento, conforme al artículo 79 del CAU, calculada con arreglo al tipo general que habría debido aplicarse de no haberse reconocido el destino final. En el ejemplo, el importe de los derechos que correspondería exigir sería de 4.000 euros.

En este contexto entra en juego el artículo 80 del CAU, que establece que del importe de la nueva deuda deben deducirse los derechos ya pagados en el momento del despacho inicial. En consecuencia, la cantidad exigible no sería 4.000 euros íntegros, sino únicamente la diferencia entre esa cuantía y los 1.500 euros ya satisfechos, es decir, 2.500 euros.

La finalidad de esta regla es evitar una doble exigencia de derechos sobre la misma mercancía, garantizando que el operador soporte finalmente la carga arancelaria correcta, pero sin desconocer lo ya ingresado.

8. CONTRACCIÓN Y NOTIFICACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA

Una vez determinado el importe de la deuda, el sistema prevé dos fases esenciales: la contracción y la notificación.

8.1. La contracción de la deuda

La contracción consiste en la anotación contable del importe de la deuda en los registros contables de la Administración. Este acto formaliza la existencia de la deuda desde el punto de vista contable y constituye un paso previo a su exigibilidad.

La contracción o constatación de la deuda aduanera, regulada en los artículos 104 y 105 del Código Aduanero de la Unión, corresponde a las autoridades aduaneras competentes en el lugar en que la deuda haya nacido o se considere nacida. Dicha anotación debe realizarse con arreglo a la legislación nacional y sobre la base del importe determinado conforme al artículo 101 del CAU.

No procederá la contracción cuando la deuda no deba ser notificada o cuando ya no pueda notificarse por haber transcurrido el plazo legal. Los Estados miembros conservan un margen de organización en cuanto a los procedimientos materiales de anotación, sin perjuicio de la obligación de respetar las reglas comunes del CAU.

En cuanto al momento de la contracción, la norma establece un plazo general de catorce días. Este plazo se computa, según los casos, desde el levante de las mercancías, desde la determinación del importe de los derechos o desde el momento en que la aduana dispone de la información necesaria para cuan-



DISTINTOS TIPOS DE TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL» EN EL IVA Y SU REGULARIZACIÓN A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA

Alberto Monreal Lasheras
Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado
Abogado sin ejercicio

1. INTRODUCCIÓN
2. LAS TRAMAS DE FRAUDE EN EL IVA DE TIPO «CARRUSEL»
3. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO EN RELACIÓN CON LAS TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL»
4. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL»
 - 4.1. Tramas de fraude «carrusel» y aplicación del artículo 305 bis del Código Penal
 - 4.2. La involucración en una trama fuera del orden penal
 - 4.3. Fraude tributario que opera como estafa
5. LAS REFORMAS DE LA LEY DEL IVA ENCAMINADAS A LA PREVISIÓN DEL FRAUDE MEDIANTE TRAMAS «CARRUSEL»
 - 5.1. La inversión del sujeto pasivo en determinados supuestos
 - 5.2. La exigencia del número de identificación a efectos del IVA y la prueba del transporte intracomunitario como requisitos sustanciales de la exención del artículo 25
 - 5.3. Los supuestos de responsabilidad tributaria en la normativa general tributaria y en el IVA
 - 5.4. Depósito fiscal, depósito distinto del aduanero a efectos del IVA, de hidrocarburos
 - 5.5. Algunas cuestiones pendientes
6. BIBLIOGRAFÍA



1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en lo sucesivo) entró en vigor en España el 1 de enero de 1986, hace ya 40 años, aunque su norma original, la Ley 30/1985, de 2 de agosto, se había aprobado unos meses antes, apenas lo imprescindible para que pudiera ser aplicada de manera efectiva.

Señalaba su preámbulo que su introducción venía exigida «no solo por imperativos de nuestra futura adhesión a la Comunidad Económica Europea, sino también por razones objetivas de indudable relevancia», ya que el anterior Impuesto general sobre el Tráfico de Empresa (ITE) era un impuesto que adolecía de falta de neutralidad interior (por su efecto de sobreimposición o «cascada»), falta de transparencia en el comercio internacional y deficiente generalidad.

La entrada en vigor del IVA también supuso acabar con el Impuesto sobre el Lujo, replanteando los criterios de determinación como suntuarios de algunos bienes de consumo (joyas, vehículos, etc.), que se acotaron y pasaron a estar gravados por un tipo de IVA incrementado, hoy desaparecido.

En años posteriores, con el objetivo político de crear una más sólida y eficiente Unión Europea (UE), en la que existiera una libre circulación de personas, bienes y servicios y capitales, se hizo necesaria una profunda revisión del conjunto de la fiscalidad indirecta y normativa aduanera: el nuevo marco normativo debía conseguir la desaparición de los controles en frontera y aportar un nuevo régimen para las operaciones intracomunitarias.

La conocida como «Sexta Directiva del IVA» (Directiva 77/388/CEE) fue entonces modificada de forma sustancial por una sucesión de nuevas directivas, entre ellas, la más importante, la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, así como la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo al reforzamiento de la cooperación que debían prestarse las Administraciones tributarias. Dado el volumen de modificaciones que se fueron introduciendo en aquella Sexta Directiva, se publicó a modo de texto refundido como Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto



sobre el valor añadido, que igualmente ha venido siendo después modificada por otras de carácter relevante.

Este marco normativo justificó la aprobación de una nueva Ley reguladora de dicho Impuesto, que sirvió además para actualizar y resolver algunos problemas que ya había planteado la Ley de 1985.

El nuevo régimen de las operaciones intracomunitarias, que nació como transitorio y ha acabado siendo, aparentemente, definitivo, estaba inspirado en aquel gran objetivo político de reforzar la UE mediante la creación de un verdadero mercado interior. El nuevo sistema exigía poner la confianza tanto en los operadores económicos como en las mejoras que los nuevos sistemas electrónicos suponían para las Administraciones tributarias. Esto permitiría eliminar los anteriores controles aduaneros en frontera y dar lugar a un mercado intracomunitario muy cercano al interior, sin llegar a ser todavía el mismo.

En aquel momento se suponía que las reglas aprobadas como transitorias habrían de dar paso a un verdadero régimen de operaciones interiores en toda la UE, por la propia presión que ejercería el crecimiento del comercio, la dificultad de mantener un régimen distinto, a medio camino entre el interior y el de importación/exportación, y las tensiones que originarían las compras sujetas a regímenes singulares, como el de ventas a distancia y compras transfronterizas de consumidores finales.

Con aquellos mimbres y finalidad se gestó y aprobó la nueva Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en vigor desde 1 de enero de 1993.

Esta Ley decidió, con gran acierto, incluir el entonces considerado régimen transitorio aplicable a las operaciones intracomunitarias en su articulado definitivo, consciente de la dificultad del cambio que se pretendía. Este régimen se construyó sobre cuatro pilares:

- La creación del hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes, en sustitución de las desaparecidas importaciones entre los Estados miembros (EEMM).
- La exención de la entrega intracomunitaria de bienes, ya no exportaciones sino entregas exentas en origen cuando dieran lugar a una adquisición intracomunitaria gravada en destino, de acuerdo con la condición del adquirente, justificada por su número de identificación e incorporación a un nuevo registro abierto a todos los EEMM, siendo también el transporte una condición esencial de las mismas.



- Los regímenes particulares de operaciones intracomunitarias, tales como el de viajeros, consumidores europeos transfronterizos, el aplicable a determinadas personas en régimen especial (agricultores, sujetos pasivos que solo realizaran operaciones exentas y personas jurídicas que no actuaran como sujetos pasivos), el de medios de transporte nuevos, cuya adquisición había de tributar siempre en destino, y el más importante, sujeto a recientes cambios, de las ventas a distancia.
- Las obligaciones formales fueron también objeto de novedades muy relevantes, poniendo ya de manifiesto el entonces aún no enteramente valorado «gobierno del dato», que no es tanto en este caso una alusión a su mejor «gobernanza» sino que el suministro periódico de datos tributarios y su gestión pasaban a ser elementos cruciales en la aplicación de las reglas del Impuesto. En particular, el número de identificación y la comunicación de listados de operaciones se han convertido en requisitos de alcance sustancial en la gestión del nuevo IVA, así como objeto de una intensa cooperación entre las Administraciones tributarias de los distintos EEMM.

Otros aspectos relevantes fueron una inicial y relativa armonización de tipos impositivos, una revisión completa de las normas referidas al comercio exterior, el relativo a países ajenos a la UE, la incorporación al texto legal de reglas antes confinadas al Reglamento y otras muchas precisiones de carácter más bien técnico.

Sin duda, en su conjunto, la neutralidad y generalidad del IVA han determinado una gran capacidad recaudatoria, con importantes y continuos incrementos en los ingresos públicos, sin producir distorsiones en el funcionamiento de la economía, al menos de gravedad.

Sin embargo, el sistema de tributación de las operaciones intracomunitarias ha mostrado debilidades en el caso de las tramas de fraude denominadas «carrusel», que se han extendido a distintos productos y mercados, donde similares defectos se han puesto igualmente de manifiesto.

Para atajar dichas debilidades, la Administración tributaria se ha enfrentado a complejas comprobaciones e investigaciones, se han llevado muchos casos a Tribunales y se han afrontado reformas parciales de la Ley.

Sigue existiendo, sin embargo, una opinión extendida de que lo hecho quizá no haya sido suficiente, ofreciendo la doctrina medidas adicionales y mejoras para corregir dichos defectos.



Ha de reconocerse que esta Ley 37/1992 es, entre las de los grandes impuestos, la más antigua y, sin duda, tras multitud de modificaciones, quizá la que necesitaría una más urgente actualización, en su articulado en general y en relación con las medidas contra las tramas en particular.

Ciertamente, como indicó el preámbulo de su vigente ley, el IVA sigue siendo «un instrumento apto para contribuir eficazmente al logro de los objetivos de política económica que se fijen en cada coyuntura», pero su actualización sería ya oportuna y conveniente, aportando claridad y sistema en su aplicación.

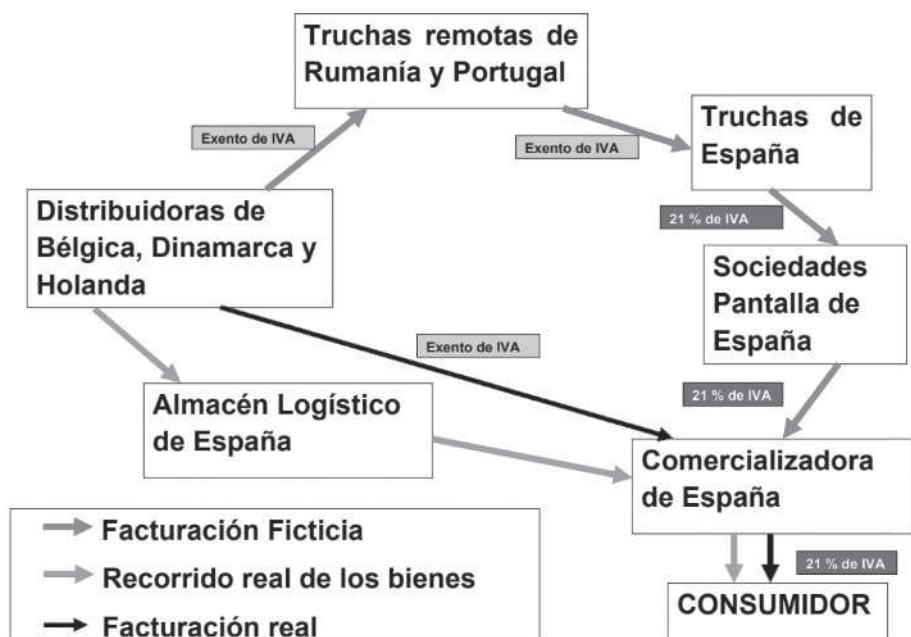
2. LAS TRAMAS DE FRAUDE EN EL IVA DE TIPO «CARRUSEL»

Basta con introducir la palabra «carrusel» en el buscador de la página web de la Agencia Tributaria para encontrar referencias a una sucesión de tramas de fraude que se describen como «un complejo sistema delictivo que se beneficia de las normas de la UE sobre las transacciones transfronterizas entre sus Estados miembros al estar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este fraude se generaba principalmente mediante la compra-venta de dispositivos de telefonía móvil y otros dispositivos electrónicos como discos duros, auriculares inalámbricos, tabletas y ordenadores. Todo ello a gran escala entre una compleja cadena de sociedades ficticias repartidas por gran parte del territorio de la Unión Europea, las cuales hacían uso de facturas supuestamente falsas para eludir el pago del IVA y al mismo tiempo solicitaban a las autoridades tributarias nacionales los reembolsos del mismo impuesto sin tener derecho a ello». (Nota de prensa de la AEAT de 22 de febrero de 2023).

Entre otras muchas, una nota de prensa de 2013 de la AEAT sigue publicando un descriptivo «esquema de funcionamiento tramas de IVA. Operación marcianitos», donde se detalla cómo se realizaba este tipo de fraude. En dicho esquema se nombra entidad «trucha»⁽¹⁾ a la que deja sin ingresar el IVA repercutido, caracterizada por su vida efímera e insolvencia, algo que suelen compartir con las entidades «pantalla», que sin embargo aparecen como perfectas cumplidoras, deduciendo un IVA no ingresado y repercutiendo a terceros.

(1) Es frecuente designar a la entidad «trucha» como «*missing trader*», dado que su misión es desaparecer tan pronto como sean descubiertas. En realidad, las entidades «pantalla» o «*buffer*» o «*conduit traders*» también desaparecen del mercado en cuanto son localizadas por la AEAT, aunque su función en una trama de fraude es distinta.





La entidad «trucha» puede vender a precios reducidos, incluso a pérdidas, siendo su verdadero margen el IVA que no ingresará. La entidad «pantalla» consigue comprar a ese precio reducido y revende a precios similares, por debajo de los usuales en el mercado, ya que su vinculación a la trama le garantiza un beneficio notable. Al final, el producto de que se trate llega al consumidor final a un precio anormalmente bajo, gracias al IVA no ingresado en fases intermedias, pero del que dicho consumidor no será normalmente consciente.

Este tipo de fraude se extendió sobre multitud de productos objeto de largas cadenas de comercialización: productos electrónicos, hidrocarburos, materiales de recuperación, metales, y también en prestaciones de servicios, como telecomunicaciones o certificados de emisión de gases de efecto invernadero (CO₂ usualmente).

La normativa habrá de prever cuando sea necesario medidas oportunas para impedir que este tipo de fraude persista y para que, una vez localizado, sus responsables deban hacer frente al daño causado. Como veremos, por este motivo se han ido implantando medidas tales como varios supuestos de inversión del sujeto pasivo, nuevos requisitos en exenciones, mayor exigencia de pruebas de transporte, exigencia de garantías, etc.

En el caso de las Administraciones, resulta imprescindible realizar un análisis de riesgo que permita la temprana detección de los casos, incluso impidiendo que surjan, así como mecanismos de reacción rápida ante su localización.



Los contribuyentes, para evitar verse implicados en este tipo de fraude, se ven igualmente obligados a adoptar medidas tales como las incluidas en la normativa de prevención de lavado de dinero, que exigen conocer a sus contrapartes en los negocios y asegurarse de su regularidad, no solo en cuanto a su suficiencia financiera o garantías industriales, sino también en relación con su fiabilidad en el cumplimiento tributario.

Para los Tribunales, es relevante entender quién y cómo se realizaba el fraude y obtener las pruebas de cada caso concreto, que puede tener características propias y distintas, e igualmente ser capaces de sentenciar sin demora con arreglo a la normativa aplicable.

Ahora bien, bajo el nombre de tramas «carrusel» existen no obstante distintos tipos de esquemas fraudulentos, que conviene distinguir, ya que el ordenamiento no responde de igual manera en todos los casos ni ante todos sus intervinientes, debiendo darse el tratamiento legalmente más correcto por la Administración y Tribunales.

Ante la sospecha de hacer frente a una trama, tendremos que identificar los casos en que las partes de un negocio, formal o informalmente vinculadas, actúan de manera concertada para defraudar, organizando para ello no una operación concreta sino un conjunto sucesivo de ellas. Como veremos, los supuestos de riesgo específico serán varios, en función del tipo de trama:

- La repercusión de cuotas de IVA que no será ingresado e intentará ser deducido por otras entidades.
- La obtención de devoluciones de IVA que no se corresponde con operaciones reales y no ha sido ingresado.
- La declaración de unas bases imponibles de IVA que no se corresponden con la realidad.
- La deslocalización ficticia de operaciones, en particular cuando su objeto son prestaciones de servicios.

La repentina aparición de nuevas entidades con un volumen de facturación que se incrementa velozmente, comprando a uno o pocos proveedores y vendiendo a los mismos clientes, cuyos socios, fundadores, consejeros, administradores o representantes sean no residentes en la UE, o no consten previamente en el censo de contribuyentes, sin renta declarada en años anteriores, o habiendo sido declarados fallidos o ilocalizables, así como entidades con capital mínimo, no titulares de inmuebles, con una estructura mínima (entre 0 y 3 trabajadores), en ocasiones domiciliadas en la misma dirección que otras muchas entidades, son claros indicios de riesgo de la aparición de entidades vinculadas a una trama.



El esquema de fraude más sencillo dentro de una trama que opera mediante sucesivas entregas de bienes, que en apariencia serían realmente existentes, responde a los siguientes pasos:

- Las personas que pretenden defraudar constituyen y dan de alta en el censo de empresarios y profesionales a las entidades que operarán como «truchas» y como «pantallas». Pueden también adquirirse a terceros entidades ya constituidas, pero normalmente y hasta entonces no operativas.
- Una empresa A de otro EM vende por importe de 100, con exención de IVA por tratarse de una entrega intracomunitaria.
- Una empresa B (trucha) adquiere los bienes en España. Declara su adquisición intracomunitaria (sin salida de tesorería ya que el IVA se autorrepercute y deduce, quedando compensado).
- La empresa B entrega los mismos bienes a otra empresa C (pantalla) repercutiendo el IVA sobre el precio de venta, siendo 100 más la cuota de IVA de 21. La empresa B no ingresa el IVA repercutido.
- La empresa C, a su vez, revende los bienes a un tercer adquirente D ajeno a la trama, de nuevo por 100 más la cuota de IVA de 21. La empresa C autoliquida el IVA compensando el soportado con el repercutido, dando lugar a una cuota de cero.
- La empresa D incorpora los bienes a su activo o negocio o los consume, deduciendo el IVA soportado en su adquisición, normalmente ajena a la trama e ignorando que ha existido una ruptura en la sucesiva repercusión e ingreso del IVA. Puede verse obligada a demostrar que actuó con la diligencia debida en sus negocios, aplicando una política de prevención de riesgos en los mismos, de conocimiento de sus clientes y proveedores, en particular si resulta obligado por la normativa de prevención de lavado de dinero.

Este esquema se puede complicar de varios modos, añadiendo complejidad para su detección o, incluso, mayor gravedad en el fraude:

- Añadiendo más entidades «pantalla» se dificulta el seguimiento de las operaciones ya que las entidades que cumplan dicha función podrán usualmente justificar un estricto cumplimiento de la normativa, meramente formal, pues su vinculación con la «trucha» las convierte en cooperadoras necesarias de la trama.
- Variando la contraprestación para hacer la operación más atractiva a terceros clientes, vendiendo por debajo de coste (por 90 en lugar de



100 en el ejemplo). Este caso, frecuente en la práctica, supone un grave perjuicio adicional para los operadores que actúan legalmente en el mercado, que se ven excluidos del mismo por empresas «pantalla» que consiguen vender por debajo de coste ya que el IVA no ingresado ofrece a la trama un margen suficiente.

- También puede ocurrir que un tercer adquirente, vinculado a la trama o no, reexporte los bienes, obteniendo entonces la devolución de un IVA que nunca se ingresó en una fase intermedia.
- En los casos más graves, puede ocurrir que los bienes ni tan siquiera existan, realizando una cadena de operaciones simuladas por completo (con cajas vacías, bienes sin valor alguno, residuos, etc.), pretendiendo entonces un tercero vinculado a la trama obtener la devolución de un IVA por la entrega exenta con destino a otro país de bienes que no existen.
- En una trama que tuviera por objeto no ya bienes sino prestaciones de servicios, en lugar de operaciones exentas encontraremos deslocalizaciones de las mismas, mediante facturación a empresas no establecidas en España de operaciones que dan derecho a la deducción. La misma situación podría darse con los «falsos no establecidos», situación en la que se pueden encontrar empresas que niegan estar presentes en nuestro territorio cuando en realidad, a través de entidades vinculadas o mediante arreglos de hecho, sí lo están. También en estos casos se obtendría el derecho a la devolución de cuotas de IVA soportado que la empresa «trucha» no ingresó.

En todos estos casos procederá considerar la aplicación del supuesto agravado de delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 bis del Código Penal el cual exige que:

«la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.*
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.*
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito».*



La puesta en marcha de una trama, con sus «truchas» y «pantallas», que siempre serán directa o indirectamente entidades vinculadas, al menos a efectos del IVA, constituirá una organización o grupo criminal que, además, con frecuencia, incurrirá igualmente en fraude superior a los seiscientos mil euros y utilizará empresas interpuestas, así como instrumentos financieros que le permitan el lavado de dinero. En cualquier caso, será la existencia de «truchas» y «pantallas» lo que caracterice a las tramas de fraude «carrusel», haciéndolas acreedoras de la aplicación del citado 305 bis CP.

Este amplio conjunto de casos que queda descrito como tramas no es comparable con los problemas que puede plantear la tributación de operaciones entre entidades vinculadas, pertenecientes a grupos de empresas en general. Ciertamente es que entre entidades vinculadas se pueden plantear no solo problemas de determinación de una base imponible real o económicamente defendible, sino también deslocalizaciones abusivas y recuperación de cuotas de IVA que quizá en una estructura usual o más común, no tendrían lugar.

Sin embargo, en estas estructuras creadas en grupos de empresas, entre entidades vinculadas, que pudieran calificarse de agresivas, no debieran existir las entidades que hemos denominado como «truchas», algo específico de las tramas de fraude carrusel. La utilización incluso de «*shell entities*», cascarones vacíos, que sí pudieran estar desarrollando funciones de entidades «pantalla», no es asimilable a la de la cooperación en el fraude que se dará entre «truchas» y «pantallas», sin que ello obste a que pudieran igualmente acabar en supuestos contemplados en el 305 bis CP citado.

La corrección de este último tipo de casos tendrá que hacerse normalmente atendiendo a las singulares reglas que sobre la base imponible de las operaciones vinculadas se mantienen en vigor en el IVA, claramente superadas por las decididas en el seno de la OCDE para el Impuesto sobre Sociedades.

3. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO EN RELACIÓN CON LAS TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL»

Han sido muy numerosos los asuntos en que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE o TJCE en adelante) ha intervenido, en cuestiones prejudiciales remitidas desde Tribunales de EEMM relacionadas con la debida aplicación de la normativa europea en tramas de fraude.

En sus sentencias, el TJUE expone los principios que se desprenden de la normativa europea en relación con estos casos, dejando normalmente al Tribunal nacional la valoración de si, de conformidad con las pruebas aportadas al caso, procede o no exigir el ingreso del IVA o negar su recuperación, vía deducción o devolución.



El argumento más relevante en dichas sentencias es la llamada «teoría del conocimiento»: lo que el operador que se ve inmerso en una trama había llegado a saber o hubiera debido saber (*what you have known or should have known*), exigencia estrechamente ligada a las derivadas de la aplicación de las reglas de prevención del lavado de dinero, que también exigen el conocimiento de las personas con las que se realizan operaciones mercantiles (también llamadas políticas KYC, siglas que designan la obligación legal de conocer al cliente o «*know your client*»).

Esta argumentación no surge obviamente en relación con la participación en tramas de fraude de aquellos que las han organizado o cooperan necesariamente en las mismas, de manera dolosa o negligente, sino en relación con aquellos terceros que en el curso normal o habitual de sus operaciones han acabado firmando contratos, comprando o vendiendo a quienes formaban parte de una trama.

Debe señalarse que, ante la dificultad manifiesta que encuentra la Administración tributaria en conseguir el ingreso del IVA de quienes, formando parte de una trama, han organizado, dirigido o gestionado las entidades «trucha» o «pantalla», que suelen ser detectados de manera tardía y cuando ya han escondido sus ganancias, aparentando una insolvencia absoluta, la acción recaudatoria suele dirigirse contra el resto de operadores que o bien entregaron mediando una exención o bien dedujeron cuotas de IVA repercutidas por miembros de la trama.

En sus sentencias, el TJUE deja claro que no cabe exigir a estos últimos una responsabilidad objetiva, aunque sí un cierto o razonable grado de diligencia en relación con aquellos con los que se relacionan y realizan operaciones mercantiles.

Haciendo un sucinto repaso de las sentencias del Tribunal de Luxemburgo relativas a tramas de fraude «carrusel», nos encontraremos con las relativas a los asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, «Optigen», «Fulcrum», «Bond House», de 12 de enero de 2006, donde concluye afirmando que:

«Operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al impuesto sobre el valor añadido, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4 y 5, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE (...), puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo. El



derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido».

Por tanto, ante una trama «carrusel», la Administración tributaria seguirá exigiendo el ingreso debido del IVA al operador fraudulento, pero no puede negar la deducción del no ingresado al operador de buena fe, que ni tuvo conocimiento del fraude ni pudo tenerlo.

El mismo criterio se reitera en los asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04 «Kittel», «Recolta», sentencia de 6 de julio de 2006, donde señala que:

«Cuando se realiza una entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE (...), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional según la cual la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de Derecho civil que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor, implica la pérdida del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por el sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido o de otros fraudes.

En cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir».

Por tanto, incluso si se llega a la conclusión de que la operación intermedia en que se dejó de ingresar el IVA era simulada, sin causa u objeto real, si el tercer adquirente actuó de buena fe y ni supo ni pudo saber que estaba comprando a una trama, no se le podrá negar el derecho a deducir el IVA soportado.

De nuevo, la sentencia en los asuntos acumulados C-142/11, C-80/11 «Dávid», «Mahagében», de 21 de junio de 2012, concluye que:

«Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), 220, apartado 1, y 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, (...), deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA del que es deudor el importe del IVA devengado o pagado por los servicios que le han sido prestados, por el motivo de que el emisor de la factura relativa a dichos servicios,



o uno de los prestadores de servicios de este, ha cometido irregularidades, sin que dicha autoridad acredite, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador anterior en la cadena de prestaciones.

Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega el derecho a deducción por el motivo de que el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a deducción tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, o por el motivo de que el sujeto pasivo no dispone, aparte de la citada factura, de otros documentos que puedan demostrar las anteriores circunstancias, a pesar de que se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva 2006/112 para el ejercicio del derecho a deducción y de que el sujeto pasivo no disponía de indicios que permitieran sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude en el ámbito de dicho emisor».

Es decir, por un lado, la Administración tributaria debe demostrar mediante datos objetivos que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en que basaba su derecho a deducir formaba parte de un fraude. Por otro lado, no puede denegarse el derecho a deducir cuando no existen indicios que pudieran hacer sospechar a un operador de buena fe la existencia de irregularidades o fraude en el emisor de una factura de compra.

Como indicábamos, el TJUE no solo se ha pronunciado en casos en los que se cuestiona el derecho a deducir de un operador que adquirió bienes a miembros de una trama, también ocurre en relación con la exención que inició una cadena que, finalmente, resultó ser un fraude carrusel. Así, por ejemplo, las sentencias en los asuntos C-409/04, «Teleos plc», de 27 de septiembre de 2007, y C-273/11, «Mescsek-Gabona», de 6 de septiembre de 2012.

En el caso Teleos, el TJUE señala que:

«1) Los artículos 28 bis, apartado 3, párrafo primero, y 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE (...) deben interpretarse, habida cuenta del término «expedido(s)» que figura en dichas disposiciones, en el sentido de que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a results de lo anterior ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.



2) *El artículo 28 quater, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva 77/388, (...), debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el impuesto sobre el valor añadido sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduce a participar en tal fraude.*

3) *El hecho de que el adquirente haya presentado a las autoridades tributarias del Estado miembro de destino una declaración relativa a la adquisición intracomunitaria, como la que se discute en el litigio principal, puede constituir una prueba adicional dirigida a demostrar que los bienes han abandonado efectivamente el territorio del Estado miembro de entrega, pero no constituye una prueba concluyente a efectos de la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria».*

Así, cuando el proveedor ha adoptado todas las medidas razonables para asegurarse de que su entrega cumple los requisitos para quedar exenta, aunque luego resulte que las pruebas aportadas por su cliente eran falsas, mientras no se demuestre su participación en el fraude o que hubiera debido saber o sabía de las irregularidades en que incurriría su cliente, no será considerado responsable del IVA defraudado.

En cuanto a la aportación del TJUE en el asunto Mescsek-Gabona, señala su sentencia que:

«1) *El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE (...) debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, se deniegue al vendedor el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, siempre que se acredite de manera objetiva que este ha incumplido las obligaciones que le incumbían en materia de prueba o que sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su propia participación en el fraude.*

2) *No cabe denegar al vendedor la exención de una entrega intracomunitaria, en el sentido del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, (...) por el único motivo de que la autoridad tributaria de otro Estado miembro haya cancelado el número de identificación del adquirente a efectos del IVA, cancelación que, pese a ser posterior a la entrega del bien, tuvo efecto, con carácter retroactivo, en una fecha anterior a tal entrega».*



En consecuencia, para el TJUE, solo si se demuestra que el vendedor ha incumplido sus obligaciones en materia de prueba o que sabía o hubiera debido saber de la existencia de un fraude y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance, podrá denegarse el derecho a la exención.

Por fin, en la sentencia de 11 de enero de 2024, en el asunto C-537/22, Global Ink Trade Kft, el Tribunal de Justicia precisó qué podría entenderse como medidas razonables a adoptar por un sujeto pasivo del IVA para no incurrir en responsabilidad en el supuesto de verse mezclado en las operaciones de una trama de fraude carrusel.

Dicha sentencia advierte, en primer lugar, que

«El principio de primacía del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que obliga al juez nacional, (...) a apartarse de las apreciaciones jurisdiccionales de un órgano jurisdiccional nacional superior si, a la vista de la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión proporcionada por el Tribunal de Justicia en forma de sentencia o de auto motivado (...), considera que tales apreciaciones no son conformes con este Derecho. No obstante, este principio no se opone a una normativa nacional que se limite a obligar a los órganos jurisdiccionales nacionales inferiores a motivar cualquier desviación con respecto a dichas apreciaciones».

Por tanto, el Derecho de la Unión, tal y como sea interpretado por el TJUE, vincula al juez nacional por encima de lo que pueda haber decidido un Tribunal Nacional superior o, como indica a continuación, una circular de la Administración tributaria.

Así, indica el Tribunal que:

«Los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE (...), a la luz de los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica por la cual la Administración tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a la adquisición de unos bienes entregados a este, al considerar que las facturas relativas a dichas adquisiciones no son fidedignas debido a circunstancias que ponen de manifiesto una falta de diligencia imputable al sujeto pasivo, circunstancias que se evalúan, en principio, atendiendo a una circular publicada por la Administración tributaria y dirigida a los sujetos pasivos, siempre y cuando:

- *la práctica y la circular referidas no desvirtúen la obligación, que incumbe a la Administración tributaria, de acreditar de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA o que sabía o debería haber sabido que la operación de que se trate formaba parte de un fraude de este tipo;*



- la práctica y la circular referidas no impongan al sujeto pasivo la carga de realizar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre la otra parte contratante;
- los requisitos aplicados por la Administración tributaria sean conformes a los previstos en la referida circular, y
- la referida circular dirigida a los sujetos pasivos esté formulada de manera inequívoca y su aplicación haya sido previsible para los justiciables».

En cambio, no considera aceptable que cuando la Administración tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado porque haya podido participado en un fraude del IVA de tipo «carrusel», se limite a acreditar que esa operación formaba parte de una cadena de facturación circular.

Por tanto, *«incumbe a la Administración tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y probar las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo ha participado activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude, lo que no implica necesariamente identificar a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones».*

Consecuencia de esta cadena de sentencias, acompañada de otras en el mismo sentido que no citamos, el TJUE se apoya en la primacía del Derecho de la UE y concreta una prohibición general de abuso de derecho en relación con la debida aplicación del IVA, como gravamen general sobre el consumo de bienes y servicios. Tal prohibición se aplica tanto en el derecho de deducción y su correlativo de obtención de devoluciones, como en las exenciones, y es independiente de que tal tipo de cláusula antiabuso exista en la normativa general o en la específica del IVA en un Estado miembro. Precisa el TJUE que no obsta a su aplicación si el fraude se cometió en un Estado y las consecuencias, vía deducción o devolución, se producen en otro.

Como en todo abuso de derecho, la debida aplicación de la norma permite ignorar lo realizado por las partes y las consecuencias en el IVA serán la tributación de las operaciones como debiera haber sido sin tal abuso.

Al mismo tiempo, un sujeto pasivo tercero, no involucrado en principio en la comisión del fraude, pero que sí haya realizado operaciones dentro de una cadena de entregas de bienes o prestaciones de servicios que resultó ser una trama de fraude «carrusel», podrá quedar indemne siempre que no supiera ni hubiera podido saber que existía tal trama. No resulta aceptable la exigencia



de una responsabilidad objetiva, aunque sí se verá obligado a probar que se ha conducido de forma razonable en sus operaciones mercantiles. Esto es, debe demostrar que ha realizado algunas comprobaciones en cuanto a la existencia y fiabilidad de sus contrapartes, validez de su número de identificación y oportuno registro, su localización, origen o destino de los fondos involucrados, pruebas aportadas del transporte de los bienes, habitualidad de las operaciones propuestas y normalidad del precio fijado, etc.

4. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL»

Si la nueva normativa aplicable a operaciones intracomunitarias entró en vigor en 1993, sus debilidades en relación con la extensión de tramas de fraude «carrusel» puede decirse que tardó en llegar al Tribunal Supremo. La ventaja es que para entonces nuestro Alto Tribunal ya contaba con jurisprudencia europea que podía orientar sus decisiones en los casos concretos que fueron apareciendo.

4.1. Tramas de fraude «carrusel» y aplicación del artículo 305 bis del Código Penal

Destacaremos, por su carácter más reciente y preciso análisis de los hechos de una trama de fraude, la **sentencia de 29 de enero de 2026**, (STS 337/2026 - ECLI:ES:TS:2026:337) en la que, sin embargo, se dan detalles más bien escasos de cómo se producía la defraudación del IVA. Al no tener duda el Tribunal de la implicación de personas y entidades en tal trama, no llegó a plantearse la eventual vinculación a la misma de terceros operadores de buena fe y, probablemente por este motivo, no era necesario describir con detalle el abuso en el IVA.

En este caso, la trama encontró que el régimen de depósitos fiscales de hidrocarburos ofrecía debilidades similares al régimen de operaciones intracomunitarias a efectos del IVA, debilidades que fueron indebidamente explotadas.

Describe esta sentencia que:

«La mecánica para defraudar se basaba en el Régimen Fiscal de los Depósitos fiscales de hidrocarburos, que muy simplificada consiste, que en las ventas (a la salida del depósito) se repercute IVA (y las empresas lo cobran de sus clientes) pero en las compras dentro del depósito están exentas. Esto supone que estas empresas debían ingresar en sus liquidaciones por el IVA cuotas muy importantes, ya que apenas tenían IVA soportado, y esto no se producía ya que inventaban IVA soportado a través de facturas de un entramado de empresas que facilitaban el fraude.



*En efecto las adquisiciones dentro de los depósitos fiscales de hidrocarburos se producen con exención de IVA y con suspensión de los Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos. Por el contrario, a la salida de los depósitos, en la venta de los productos se debe repercutir a los adquirentes el IVA correspondiente, y también se devengan los Impuestos Especiales, que son recaudados por los titulares de los depósitos, y estos titulares exigen muchas garantías de pago por lo que el fraude no se produce en Impuestos Especiales y se centra en el IVA que repercute a los clientes, y que por medio de un entramado de empresas al final **no se ingresa en las arcas públicas**».*

Como sucintamente reseña en esta sentencia el TS, mientras los hidrocarburos permanecen en el depósito fiscal, régimen suspensivo de los Impuestos Especiales (IIEE), su entrega se realiza con exención de IVA, por simultánea aplicación del régimen de depósito distinto del aduanero (art. 24. Uno. 1.º f y Anexo Quinto LIVA). Solo a la salida del depósito fiscal y, a la vez, del régimen de depósito distinto del aduanero, se producirá el devengo del impuesto Especial sobre Hidrocarburos que, al estar garantizado, no se defraudaba. En cambio, el IVA, que también se devenga en el mismo momento, no solo no estaba garantizado, sino que se aplicaba mediante un mecanismo de autorrepercusión, siendo a la vez devengado y soportado, por lo que resultaba una cuota cero. La empresa que era sujeto pasivo de tal IVA cero luego revendía el hidrocarburo repercutiendo el IVA a otras empresas del mismo grupo, pudiendo hacerlo a un precio por debajo del mercado, ya que repercutía un IVA que no se ingresaba.

Aparentemente el TS ha considerado que dichas ventas intragrupo, entre empresas que respondían al perfil de «truchas» y «pantallas», eran en realidad operaciones simuladas, cuyo objeto era simplemente repercutir unas cuotas de IVA que no se pensaba ingresar. Dado que la cadena de operaciones en que se sustanciaba la trama acababa en consumidores finales, ajenos por completo a tales operaciones, en el caso no se planteó ninguna extensión de responsabilidad a los mismos.

En todo caso, ha de reconocerse que a la gravedad del fraude respondió el TS con una sentencia estricta, imponiendo severas penas de 7 años de prisión y multa de 213 millones de euros al administrador principal, 12 años de prisión y multa de 352 millones al asesor, 3 años de prisión y multa de 97 millones a otro de los administradores y otras penas al resto de condenados, por blanqueo o como cómplices de delitos fiscales.

Este caso fue pues sentenciado por la sala de lo Penal, con arreglo al antes citado artículo 305 bis del Código Penal, algo que no ha sido tan habitual si revisamos la jurisprudencia del Alto Tribunal referida a tramas de fraude. Más



frecuente es que la sentencia en este tipo de supuestos sea competencia de la Audiencia Nacional y allí terminen.

Mientras tanto, los casos que vienen llegando al Tribunal Supremo se refieren a terceros sobre los que se discutiría su vinculación a una trama, si sabían o hubieran debido saber que estaban operando con una trama. En tales casos, también es frecuente que o no exista imposición de sanción tributaria o si existe, no se ha considerado que fuera un ilícito penal sino meramente administrativo, siendo entonces competente la sala de lo Contencioso-Administrativo.

Por este motivo, un elevado número de sentencias del TS en casos de tramas de fraude «carrusel» han sido dictadas desde una perspectiva más contencioso-administrativa que penal, referidas a personas o entidades que han quedado al margen de una investigación y caso propiamente penal.

Es pues relevante advertir que tanto las «truchas» como las «pantallas» como aquellos que las dirigen y a través de las cuales estarán con frecuencia vinculadas, forman parte de una misma trama y serán penalmente perseguidos como autores o cooperadores necesarios en el delito. Al respecto puede ser muy ilustrativa la consideración incluida en la **Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 12 de julio de 2024** (SAN 4200/2024 - ECLI:ES:AN:2024:4200), según la cual:

«El delito fiscal, como delito especial propio y delito de infracción de deber, solo puede ser cometido a título de autor por el obligado a las prestaciones tributarias, por lo que los que colaboran o cooperan a la comisión del fraude responderán como cooperadores necesarios en el delito de otro, por eso se denominan extraneus en el caso de los partícipes personas físicas, previéndose una cláusula de reducción penológica en el art. 65.3 CP.

La STS 520/2020, 14 de octubre recordaba que la participación en los delitos especiales había sido admitida por la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo a partir del caso de la construcción de Burgos. El Código penal contiene una previsión normativa específica en el art. 65.3 CP, que establece, con carácter general, la posibilidad de punir, como inductores o como cooperadores necesarios, a los particulares que participen, en el concepto indicado, en los delitos especiales propios, previendo la posibilidad de reducir la penalidad.

Admitida que tal forma de participación pueda tener lugar a título de cooperación necesaria o complicidad, no ofrece duda a este tribunal la condición de los acusados como cooperadores necesarios y no cómplices de los delitos contra la hacienda pública que se dirá para cada uno.

Para ello tenemos en cuenta la doctrina jurisprudencial —STS 423/2019, de 19 de septiembre— acerca de la distinción entre cooperador necesario y cómplice, que establece que “lo que distingue al cooperador necesario del cómplice no



es el dominio del hecho, que ni uno ni otro tienen. Lo decisivo a este respecto es la importancia de la aportación en la ejecución del plan del autor o autores” (STS. 699/2005 de 6.6). Y que la complicidad requiere una participación meramente accesoria, no esencial (STS. 147/2007 de 28.2), debiendo existir entre la conducta del cómplice y la ejecución de la infracción, una aportación que aunque no sea necesaria, facilite eficazmente la realización del delito de autor principal (STS 185/2005 de 21.2). También la STS. 1216/2002 de 28.6 dice que la complicidad requiere el concierto previo o por adhesión (“pactum scaeleris”), la conciencia de la ilicitud del acto proyectado (“consciencia scaeleris”), el denominado “animus adiuuandi” o voluntad de participar contribuyendo a la consecución del acto conocidamente ilícito y finalmente la aportación de un esfuerzo propio, de carácter secundario o auxiliar, para la realización del empeño común. Se distingue de la coautoría en la carencia del dominio funcional del acto y de la cooperación necesaria en el carácter secundario de la intervención, sin la cual la acción delictiva podría igualmente haberse realizado, por no ser su aportación de carácter necesario, bien en sentido propio, bien en el sentido de ser fácilmente sustituible al no tratarse de un bien escaso.

A la vista de dicha doctrina, no podemos calificar la participación de los acusados como secundaria o auxiliar, pues conforme a lo acreditado su contribución fue esencial y necesaria para la ejecución de la operativa defraudatoria, en la primera fase de expedición y desvío a las estaciones de servicio, la venta clandestina de gasóleo no marcado y por tanto como gasóleo pleno a menor precio y sin impuestos, benefició tanto a D... que solo pagó el IIEEE a tipo reducido, como a los destinatarios de ese gasoil desviado, que lo compraron a menor precio y en todo caso sin impuestos (IIEE e IVA), por tanto, colaboraron eficazmente en la realización del fraude a hacienda; y en una segunda fase, de justificación documental con las facturas ficticias emitidas a las sociedades encajadoras, cuya colaboración al aceptar y pagar tales facturas simulando haber recibido un gasóleo inexistente, importe que después se le devolvía, y facturas que se deducían en sus declaraciones de IVA e IS, no cabe duda su carácter de contribución absolutamente necesario para poder realizar esos desvíos de gasóleo con una apariencia de legalidad frente a la Hacienda pública».

Por tanto, tanto las entidades que cumplen la función de trucha como la de pantalla, como otras que participen de forma esencial y necesaria en la realización del fraude e igualmente las personas físicas que han dirigido sus operaciones, responden como autoras de un delito fiscal del 305 bis CP.

La responsabilidad penal podrá alcanzar tanto a las personas jurídicas como a las físicas que formen parte de una trama de fraude, de conformidad con la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que vino a desarrollar la responsabilidad de la persona jurídica, introduciendo nuevos delitos imputables a



una persona jurídica, así como los denominados programas de *compliance*, y el cambio de la exigencia de la «debida diligencia» por la de incumplimiento grave de los deberes de supervisión, vigilancia y control y la expresión de provecho por la de beneficio.

De acuerdo con la SAN antes citada, *«por lo que se refiere a la exigencia de que la empresa tenga implantados modelos de cumplimiento normativo para eximirse o atenuar su responsabilidad, la jurisprudencia ha declarado reiteradamente que no puede exigirse retroactivamente los requisitos de control que la entidad debe incorporar en su cumplimiento (Art. 31 bis 5 CP) para evitar/atenuar su responsabilidad penal en asuntos acaecidos antes de julio de 2015»*.

Por ello, para hechos anteriores a la entrada en vigor de esta Ley Orgánica, la existencia o no del debido control debe valorarse conforme a parámetros preventivos exigibles antes de esa fecha, más flexibles.

De acuerdo con la normativa vigente, no cabe duda de que el delito fiscal es uno de los delitos que puede cometerse por las personas jurídicas (art. 310 bis CP, que remite al art. 31 bis), pudiendo exigirse responsabilidad penal a las sociedades mercantiles incurso en una trama ya que constituyen entes con personalidad jurídica distinta (capital, activos, tributos, contratos) de la persona física que las administra, gestiona o representa legalmente. No obstante, por aplicación del principio *non bis in idem*, en el caso de una sociedad limitada unipersonal, al no existir esa distinción entre la persona que la compone y dirige, y la sociedad, la exigencia de responsabilidad penal superpuesta a la del único socio no tendría cabida legal (STS 7 46/2018, de 13/02/2019 y STS 747/2022, de 27 de julio).

En el completo análisis que esta SAN, siguiendo lo señalado por la **STS 298/2024, de 8 de abril** (STS 1932/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1932), realiza de esta cuestión puntualiza lo siguiente:

«Son pues elementos necesarios para la declaración de la responsabilidad penal de una persona jurídica un elemento nuclear positivo (comisión de un delito por quien actúa como directivo o empleado del ente) (i), otro normativo (que se trate de uno de los delitos en que está prevista esa posible responsabilidad) (ii), y como un elemento accesorio que es pieza imprescindible: el delito, objetivamente considerado y con independencia del elemento accesorio que es pieza imprescindible: el delito, objetivamente considerado y con independencia del móvil del agente, ha de redundar en provecho de la persona jurídica (iii). El elemento positivo exige que un empleado o directivo actúe en nombre de la persona jurídica, habiéndose admitido la actuación o comisión no solo como autor sino por cooperación en el delito de otro. Ahora bien, lo que no cabe es una condena de la persona jurídica



superpuesta a la del único o varios socios (STS 747/2022, de 27 de julio), pues ello supondría una vulneración del principio del non bis in idem— [...]».

En todo caso, en la valoración del grado de participación que una entidad pueda haber tenido en una trama de fraude «carrusel», habrá que considerar que *«la persona jurídica puede ser responsable penal si no adopta las medidas adecuadas de control y fiscalización para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ordinarias, de manera que el impago de los tributos correspondientes por alguna de las personas mencionadas (directivos o empleados), les es imputable penalmente por falta de medidas de vigilancia y control del cumplimiento de esas obligaciones tributarias».*

En este sentido, podemos considerar como muy relevante la ya también citada STS 298/2024, cuando analiza la inexistencia de un plan eficaz de cumplimiento (falta de cultura de respeto al derecho) como elemento negativo de la responsabilidad de la persona jurídica, que señala lo siguiente:

«Se trata de un elemento negativo, lo que, al margen de cuál sea su naturaleza, acarrea ciertas elementales consecuencias procesales. Entre otras, que la carga de la alegación de ese factor excluyente de la responsabilidad recae, en principio, en la defensa. Si esta se abstiene de proponer prueba alguna al respecto, y no realiza ni siquiera un amago de aportar un plan de cumplimiento y/o demostrar que la empresa se ajustaba en su funcionamiento a cada uno de los requisitos que perfila el Código Penal, será legítimo entender acreditado que no existía tal plan de cumplimiento; como, sin que se quiera extremar la analogía que, deliberadamente, es un tanto hiperbólica, tampoco se detecta inconveniente alguno en, a pesar de no contar con ninguna prueba o informe ad hoc, considerar imputable al acusado de un delito, cuando no existe el más mínimo indicio de un padecimiento psíquico, ni su defensa ha alegado nada al respecto».

Por consiguiente, tratándose de empresas que participen de forma esencial y necesaria en la realización del fraude, sin haber tenido la función de «trucha» o «pantalla», su responsabilidad penal solo se verá excluida o atenuada si pueden aportar en sede judicial un plan de cumplimiento y demostrar que se ajustaban a un comportamiento que adoptaba las medidas adecuadas de control y fiscalización para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias ordinarias.

4.2. La involucración en una trama fuera del orden penal

La relevancia de la prueba de un razonable grado de diligencia en quien se ha visto involucrado o enredado en una trama, también se ha puesto de manifiesto en el orden contencioso administrativo, como antes hemos visto en el penal, aunque sin el mismo grado de exigencia.



No se trata ya de supuestos de autoría o incluso de complicidad en la comisión de un delito, sino de la posibilidad de exigir una responsabilidad tributaria a quien no haya tenido la diligencia debida en el desarrollo de sus operaciones mercantiles.

Este grado de atención en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de todo contribuyente se va a poner de manifiesto, en relación con las tramas de fraude «carrusel» que venimos analizando, tanto en el momento de decidir sobre la exención aplicable a una entrega como en el adecuado gravamen de una adquisición y, sobre todo, en la oportuna y prudente elección de clientes y proveedores.

Como es habitual que una trama se inicie mediante una operación exenta (o no sujeta o mediante la aplicación de un tipo reducido), numerosas sentencias se refieren a si la aplicación del beneficio fiscal fue o no debida por quien, ajeno en principio a dicha trama, la realizó.

De especial relevancia en cuanto a la carga de probar la realidad de una operación sujeta y exenta en el IVA es la sentencia del TS de **28 de enero de 2010** (STS 380/2010 - ECLI:ES:TS:2010:380). En este caso, la Inspección consideró que se habían realizado ventas aplicando la exención de las entregas intracomunitarias sin justificación (entre otros elementos, se comprobó que no había prueba del transporte y que el supuesto adquirente carecía de estructura empresarial adecuada).

Tras una descripción del normal funcionamiento del IVA en las operaciones intracomunitarias, advierte la sentencia lo siguiente:

«Ahora bien, el nuevo sistema no ha dejado de plantear problemas, siendo el principal el señalado por la Abogado General Sra. Juliane Kokott, en las conclusiones presentadas el 17 de enero de 2007, en el asunto «Teleos», al que inmediatamente hacemos referencia, al afirmar que «mientras existían los controles fronterizos, los sujetos pasivos podían apoyarse en los documentos expedidos por las autoridades aduaneras para acreditar la exportación de los bienes entregados. Tras la eliminación de las fronteras interiores, el sujeto pasivo ya no dispone de este elemento de prueba tan fiable. La prueba del transporte a través de la frontera puede aportarse únicamente, por regla general, mediante las declaraciones de particulares». Y a ello debe añadirse, tal como incluso se afirmaba por la entidad inspeccionada en el escrito de alegaciones, la aparición de redes de tráfico fraudulento que utilizando el régimen de exención en entregas comunitarias, destinaban los productos adquiridos al consumo interior, aprovechando los márgenes obtenidos con el ahorro del IVA soportado y no repercutido. Ello provocó que los Estados extremaran los controles de carácter formal con objeto de poner fin a la situación de fraude».



Citando la Sentencia del TJCE de 27 de septiembre de 2007, dictada en el asunto C-409/04, conocido como «Teleos», el TS insiste en el carácter objetivo y no intencional de las normas que regulan estas operaciones a efectos del IVA, estableciendo que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando (i) se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y (ii) el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega.

Dicha sentencia del TJCE continúa señalando que la Sexta Directiva 77/388 se opone a que las autoridades competentes del Estado miembro de entrega obliguen a un proveedor que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes a pagar posteriormente el impuesto sobre el valor añadido sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas, sin que, no obstante, se haya demostrado la participación del referido proveedor en el fraude fiscal, siempre que este último haya adoptado toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la entrega intracomunitaria que efectúa no le conduzca a participar en tal fraude.

Señala también el TS, siguiendo la citada sentencia, que en cuanto a las condiciones de aplicación de la exención a las entregas comunitarias, que el TJCE, en el apartado 45 de la Sentencia de referencia, razona:

«Como se desprende de la primera parte de la primera frase del artículo 28 quater, parte A, de la Sexta Directiva, es competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria. Sin embargo, es necesario recordar que, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, entre los que figuran particularmente los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 48, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros, C-384/04, Rec. p. I-4191, apartados 29 y 30)».

Por otro lado, también en 27 de septiembre de 2007, el TJCE dictó sentencia en el asunto C-184/05, Twoh International BV, y tras recoger en el apartado 23 la doctrina que acaba de exponerse acerca de la competencia de los Estados para fijar las condiciones de la exención en las entregas intracomunitarias, señaló en el apartado 26: «A este respecto, procede considerar, como alega con razón la Comisión de las Comunidades Europeas, que el principio conforme al cual la carga de probar el derecho a acogerse a una excepción o a una exención fis-



cal recae sobre aquel que solicita acogerse a dicho derecho se inscribe dentro de los límites impuestos por el Derecho comunitario. Por tanto, con vistas a la aplicación del artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, corresponde al proveedor de bienes aportar las pruebas de que se cumplen las condiciones de exención recordadas en el apartado 23 de la presente sentencia».

Por último, también en 27 de septiembre de 2007, el TJCE dictó sentencia en el asunto C-146/05, Collée, que resolvió la cuestión prejudicial planteada en torno a si puede la administración tributaria denegar la exención fiscal de una entrega intracomunitaria cuya existencia es indudable basándose únicamente en que el sujeto pasivo no ha practicado en tiempo oportuno la prueba contable exigida a tal fin.

En dicha Sentencia, además de la necesidad de atenerse en cuanto a la exigencia de prueba a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad, el Tribunal señala que las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer en virtud del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar estos objetivos (véanse la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 52, y el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service, C-395/02, Rec. p. I-1991, apartado 29). En consecuencia, dichas medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (véanse las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 92)». Advierte no obstante que «Por lo que respecta a las pruebas que los sujetos pasivos están obligados a presentar para poder disfrutar de la exención del IVA, es necesario señalar que ninguna disposición de la Sexta Directiva se refiere directamente a este tema. Dicha Directiva dispone únicamente, en su artículo 28 *quater*, parte A, primera parte de la frase, que corresponde a los Estados miembros fijar las condiciones con arreglo a las cuales concederán la exención a las entregas intracomunitarias de bienes» (sentencia Twoh International, antes citada, apartado 25).

La sentencia del TS, tras analizar todos estos precedentes y principios, concluía dando la razón a la AEAT en cuanto el contribuyente no había aportado prueba suficiente de la exención de sus entregas. El TS consideró que, en particular, las pruebas del transporte intracomunitario exigidas en el artículo 13 del Reglamento del IVA respetaban la legalidad y principios europeos previamente analizados.



Los argumentos se reiteran en la STS de **26 de marzo de 2012**, (STS 2125/2012 - ECLI:ES:TS:2012:2125) que comienza recordando *«la doctrina que hemos acuñado en nuestras sentencias de 28 de enero de 2010 (casación 3654/04, FFJJ 2.º y 6.º), 12 de noviembre de 2010 (casación 553/06, FJ 3.º) y 7 de marzo de 2011 (casación 2552/07, FJ 2.º), que resolvieron asuntos similares al aquí enjuiciado»*. No obstante, añade, en referencia a la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R (asunto C-285/09), que *«los citados principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no pueden invocarse válidamente por un sujeto pasivo que participa deliberadamente en un fraude fiscal y que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (apartado 54). En relación con el de proporcionalidad, razona que no se opone a que se obligue a un proveedor que participa en el fraude a pagar a posteriori el tributo por la entrega intracomunitaria que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante (apartado 53). Esta última conclusión complementa, al tiempo que es su corolario, el punto 2.º de la parte dispositiva de la sentencia Teleos y otros»*.

El TS se plantea en esta sentencia que un proveedor que participa en un fraude fiscal no puede invocar en su beneficio los principios del derecho comunitario, sin que, en tal tesitura, el de proporcionalidad se oponga a que se le obligue a pagar a posteriori el IVA correspondiente a la entrega que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante (sentencia R. apartados 53 y 54). Ahora bien, habrá que entender que dicha participación habrá sido debida a una negligencia menor en la ejecución de un contrato de venta pues si alcanzara otro grado de participación, como cómplice o cooperador necesario, la reacción del ordenamiento sería de orden penal, no administrativo.

Si, por el contrario, no fue así y presenta pruebas que de entrada justifican la exención de la entrega realizada, aplicada con la diligencia normal u ordinariamente exigible a un comerciante, aunque después se demuestre el fraude, el mencionado principio de proporcionalidad impediría reclamarle el tributo. Ciertamente para ello habrá de acreditar que adoptó las medidas pertinentes para evitar que la entrega condujera o facilitara una ulterior operación torticera (sentencia Teleos y otros, punto 2.º de la parte dispositiva).

Por consiguiente, si el contribuyente participó mediando dolo o negligencia o, incluso, sin prestar el debido cuidado en sus operaciones, en un fraude, poniendo en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA, cabrá exigirle el importe defraudado, bien en vía penal bien en vía administrativa, según las circunstancias concurrentes.

Pues bien, aunque la sentencia impugnada se había centrado únicamente en la falta de constancia de la realización efectiva del transporte de las mercancías



a Portugal y se anuló la sanción por la existencia de dudas razonables sobre la concurrencia del elemento de culpabilidad, el TS dio nuevamente la razón a la AEAT, ya que la entidad recurrente no pudo aportar prueba suficiente del transporte intracomunitario de los bienes entregados.

Señala la sentencia del TS que la operación no fue declarada en Portugal, ni existía documento en el que la recurrente pudiera fundar su creencia de manera justificada de que tal desplazamiento a otro país comunitario se produciría y sin haber aportado ningún otro documento en el que, como afirmó la Sala de instancia, «pueda fundar su creencia de manera justificada de que tal desplazamiento a otro país comunitario se produciría», tales como las cartas de porte o las solicitudes de devolución del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas, tratándose esencialmente de bebidas alcohólicas las mercancías vendidas.

Con estas consideraciones, llega el TS a solución distinta que en la **sentencia de 7 de marzo de 2011** (STS 1130/2011 - ECLI:ES:TS:2011:1130, casación 2552/07, en particular FJ 4.º), pues, mientras que en este otro caso mediaron cartas de transporte internacional, en el anteriormente analizado estos documentos estuvieron ausentes, ausencia que hubiera bastado para que el contribuyente, con una mínima comprobación, constatará que las mercancías no iban a salir del territorio español. La sentencia citada de 7 de marzo de 2011 señalaba, en cambio, que *«Tal modo de juzgar no se ajusta a los requerimientos de ese sistema común, pues niega la exención a un proveedor que la propia Audiencia Nacional considera que ha actuado de buena fe y que ha presentado pruebas (carta de transporte internacional) que justifican a primera vista su derecho a la exención, sin que exista el más mínimo indicio de la existencia de un fraude y mucho menos de que “F” participara en una operación de esa naturaleza»*.

El presente pronunciamiento se alinea, por lo demás, con el de la **sentencia de 5 de mayo de 2011** (STS 3020/2011 - ECLI:ES:TS:2011:3020, casación 434/07, FJ 3.º), en la que, por otras razones, concluyó que el expedidor no empleó la diligencia requerida para el correcto cumplimiento de la obligación tributaria. En este caso, la entidad recurrente, expedidora, vendía bebidas alcohólicas a sujetos pasivos identificados en Portugal. La venta se realizaba al contado, y posteriormente no resultó acreditado que la mercancía llegase a Portugal, o al menos que allí se cumplieran las prescripciones tributarias.

En este asunto, el TS consideró:

«Si bien ha de reconocerse que la recurrente empleó toda la diligencia necesaria para exculparle de cualquier conducta ilícita, en cambio dicha diligencia no fue suficiente para evitar la elusión fiscal comprobada, cuando una mínima atención desplegada en el seno de la obligación tributaria hubiera dificultado



cuando no impedido colocar las bebidas alcohólicas en el mercado negro —como declara y así se recoge en la sentencia de instancia uno de los compradores—, bastaba con comprobar que los vehículos en los que formalmente se hacía la carga y el transportes resultaban a todas luces inadecuados por su características —en algunos casos eran vehículos turismos o camiones con carga máxima muy inferior a las que se hacían constar por las que llevaba a cabo el transporte— para las operaciones y evidentemente la carga se hacía en las dependencias de la recurrente, por lo que, no podía ser de otra manera, la carga se tenía que efectuar necesariamente en otros vehículos de mayor carga que no eran los que se hacían constar para el transporte, y ello a la vista y conocimiento de la recurrente, y además si hubiera procedido a la solicitud de la devolución del impuesto especial por bebidas alcohólicas, como era su derecho, la entrada de la mercancía y su tráfico en el mercado negro hubiera sido poco menos que imposible, al faltarle el precinto del impuesto necesario para su comercialización. En definitiva, la parte recurrente, evidentemente, aún ajena al fraude cometido, en modo alguno empleó la conducta y diligencia requerida para el correcto cumplimiento de la obligación tributaria, resultando la liquidación practicada proporcional en atención al ámbito de responsabilidad que le correspondía a la recurrente dentro de las previsiones legales reguladoras de la modalidad impositiva que nos ocupa y de cuya regulación ya nos hemos hecho eco, puesto que correspondiéndole a la misma asegurarse de la efectividad del transporte, pues la misma pretendía la exención, una mínima diligencia en los términos visto hubiera hecho poco menos que imposible o muy improbable el fraude que en definitiva tuvo lugar».

Sin embargo, en la **sentencia de 5 de mayo de 2014** (STS 1990/2014 - ECLI:ES:TS:2014:1990) el TS concluye que «ante los datos puestos de manifiesto por la Administración en orden a apreciar la existencia de una presunta trama, el procedimiento de investigación debió ir más allá, con el objeto de corroborar la posibilidad de conocimiento por parte de la recurrente de que formaba parte de un fraude al Impuesto sobre el Valor Añadido. La gravedad de las consecuencias así lo exigía». Por consiguiente, una general valoración de elementos de hecho que explicaban el funcionamiento de una trama no resulta suficiente para acreditar que una determinada empresa ha participado en la misma o se ha beneficiado de la misma, si no se apoya en datos concretos referidos a la misma.

También resulta de interés la argumentación contenida en las **sentencias de 23 de mayo de 2012** (STS 4319/2012 - ECLI:ES:TS:2012:4319) y **de 14 de enero de 2013** (STS 705/2013 - ECLI:ES:TS:2013:705), sobre la improcedencia de deducción de las cuotas soportadas por deber conocer el fraude al impuesto por parte de las supuestas empresas proveedoras.



Si quieres adquirir esta obra haz click aquí



El cuadragésimo aniversario del ingreso de España en la Unión Europea marca un hito que nos permite constatar la profunda metamorfosis que ha experimentado nuestro ordenamiento jurídico. En estos cuarenta años de historia, lejos de constituir un escenario estático, hemos transitado desde un modelo de estricta soberanía fiscal hacia un marco normativo e institucional indisolublemente entrelazado con el Derecho de la Unión. En este contexto, la fiscalidad y el Derecho aduanero contemporáneos se encuentran hoy bajo el constante e intenso control de la jurisprudencia europea, cuyo papel se erige en un motor fundamental de integración y en un límite real frente a las actuaciones de la Administración Pública.

Esta obra colectiva, ofrece un examen crítico, coral y riguroso de la realidad multinivel que define la arquitectura tributaria actual. A través de más de cuarenta contribuciones de un excepcional elenco de académicos, altos funcionarios y profesionales del sector, el volumen desentraña los vectores normativos y jurisprudenciales llamados a revolucionar la materia, estructurándose en torno a cinco grandes bloques temáticos.

En sus páginas se abordan hitos doctrinales de indudable densidad dogmática y trascendencia práctica. Entre otras cuestiones, el lector encontrará un análisis exhaustivo de la naturaleza estrictamente declarativa y la eficacia ex tunc de las sentencias del TJUE, el blindaje y necesaria reformulación del derecho de defensa frente a las potestades sancionadoras y las denominadas «actuaciones previas», o las complejas costuras procesales que presenta el sistema español a la hora de revertir situaciones injustas firmes mediante el error judicial o la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Del mismo modo, destacados expertos proyectan el estudio hacia las nuevas fronteras de la fiscalidad corporativa e indirecta: desde el impacto del paquete BEFIT y las propuestas sobre precios de transferencia en la imposición directa, hasta el despliegue del paquete legislativo VIDA y la controvertida imputación de las plataformas digitales como proveedores asimilados. Asimismo, la obra dedica una atención preferente al nuevo e histórico paradigma aduanero de la Unión, desgranando la simplificación de sus procesos de control, los desafíos del comercio electrónico transfronterizo y la creación de la novedosa Autoridad Aduanera Europea vinculada al Data Hub centralizado.

Con rigor metodológico y vocación de exhaustividad, este libro trasciende la mera compilación de fallos o normas para consolidarse como una herramienta indispensable, estimulante y de vanguardia. Una monografía de referencia obligada para profesionales, jueces y académicos que precisen desentrañar las claves, anticipar las soluciones y disponer de un arsenal argumental nítido ante los complejos desafíos que depara el futuro del ordenamiento tributario transnacional.

ISBN: 979-13-88078-52-1



9 791388 078521

