

PRIMACÍA DEL DERECHO DE LA UE Y APLICACIÓN DIRECTA DE LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS: EL CONCEPTO DE EMPRESARIO O PROFESIONAL A EFECTOS DE IVA

Análisis de la STS de 12 de marzo de 2015, rec. núm. 280/2013

Saturnina Moreno González

*Catedrática acreditada de Universidad.
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha*

1. SUPUESTO DE HECHO

Mediante escritura pública de 17 de junio de 2003, la mercantil *Novinsa Ingenieros, SA*, transmitió unos terrenos rústicos a la entidad *Ferrovial Inmobiliaria, SA*, haciendo constar que la operación se encontraba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), al tipo del 16%, cuyo importe había sido repercutido por la sociedad vendedora. En esa misma fecha, las partes suscribieron un documento privado en el que la sociedad vendedora renunció a la exención del IVA con conocimiento de la adquirente, la cual, a su vez, manifestó su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado en la adquisición efectuada en el marco de su actividad empresarial.

Sin embargo, la Oficina Gestora de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, con fecha 19 de mayo de 2006, procedió a practicar liquidación tributaria por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) –por importe de 907.405,70 €–, por considerar que la operación estaba exenta de IVA al tratarse de entregas de terrenos no edificables, sin que se hubieran iniciado las obras de urbanización, y por entender incumplidos los requisitos formales para la renuncia a la exención de dicho impuesto.

La reclamación interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid por la entidad adquirente de los terrenos fue desestimada mediante Resolución de 22 de octubre de 2009, ya que, a juicio del órgano de revisión, la operación estaba exenta en virtud del artículo 20.Uno.20.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.

El recurso contencioso-administrativo planteado ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9.ª) fue igualmente desestimado mediante Sentencia de 25 de septiembre de 2012 [rec. n.º 25/2010 (NFJ057787)]. La Sala consideró procedente la sujeción a TPO, ya que la condición de empresario de la entidad vendedora a efec-

tos de IVA no había quedado acreditada y la propia entidad recurrente había reconocido que en el momento de la compraventa aún no se había iniciado la urbanización de los terrenos. Por todo ello concluyó que la transmisión examinada no integraba el hecho imponible del IVA, sin que pudiera ser válida la renuncia a la exención de dicho impuesto por el vendedor.

La entidad adquirente de los terrenos (en realidad su sucesora, *Promociones Habitat, SA*) interpuso entonces recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS), al amparo del cauce previsto en el artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, invocando la infracción del artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del ITP y AJD; de los artículos 4.Uno, 4.Dos a), 4.Cuatro a), 5.Uno b), 20.Uno 20.º, y 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA; del artículo 8 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; y del artículo 105.1 de la Ley 58/2003 (todos ellos en su redacción original vigente en 2003).

El principal argumento de la entidad recurrente se refiere a la condición de empresario a efectos de IVA de la sociedad vendedora, dado su carácter de sociedad mercantil. Atendiendo a los artículos 4.Dos a) y 5.Uno b) de la Ley del IVA vigentes *ratione temporis*, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles se entenderán siempre realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional y, a los efectos de dicha ley, las sociedades mercantiles se consideran empresarios o profesionales en todo caso.

Por el contrario, los representantes legales de la Administración General del Estado y de la Comunidad de Madrid alegan bien que no se ha acreditado la condición de empresario de la sociedad vendedora, bien el incumplimiento de los requisitos formales para la renuncia a la exención.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El problema al que se enfrenta la STS de 12 de marzo de 2015 [rec. n.º 280/2013 (NFJ057788)] consiste, en esencia, en determinar si la entidad transmitente de las fincas rústicas tiene o no la condición de empresario o profesional a efectos de IVA.

En este sentido, el TS reconoce que antes de la reforma introducida en el artículo 5.Uno de la Ley del IVA por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria), la letra b) del precepto mencionado disponía que las sociedades mercantiles eran, en todo caso, empresarios. Además, el artículo 4.Dos a) de la misma ley afirmaba que se entendían, en cualquier caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por dichas sociedades.

Sin embargo, el TS recuerda que este criterio se aleja de la interpretación seguida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), «poniéndose en tela de juicio la compatibilidad

de esta normativa con el Derecho comunitario, en especial en el caso de las sociedades *holding*». Seguidamente, sintetiza la doctrina más relevante del TJUE a este respecto, sirviéndose, para ello, de la Sentencia de 29 de octubre de 2009, C-29/08 (NFJ035692), *Skatteverket contra AB SKF* (aps. 28, 29 y 30).

En efecto, según una reiterada jurisprudencia comunitaria, la mera adquisición, la simple posesión y la mera venta de acciones no constituyen, de por sí, actividades económicas a efectos de IVA (art. 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977; posterior art. 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA)¹. Tales operaciones no implican la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dichas acciones. Para el Tribunal de Justicia, solo los pagos que constituyen la contraprestación de una operación o de una actividad económica están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA y no es ese el caso de los pagos derivados de la mera propiedad de un bien como ocurre con los dividendos u otros productos de acciones².

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha entendido que el caso es distinto cuando una participación financiera en otra empresa va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio³, en la medida en que tal intervención implique la realización de transacciones sujetas al IVA (con arreglo al art. 2 de la Sexta Directiva, posterior art. 2 de la Directiva 2006/112/CE).

En suma, la jurisprudencia comunitaria entiende, de forma constante, que determinadas sociedades, a pesar de revestir forma mercantil, no realizan una actividad económica a efectos de IVA y, por tanto, quedan fuera de su ámbito de aplicación (CHECA GONZÁLEZ, 2010, pág. 29).

El TS reconoce que esta jurisprudencia comunitaria fue la causa determinante de la modificación del artículo 5.Uno b) de la Ley del IVA por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, convirtiendo la presunción *iuris et de iure* hasta entonces existente en una presunción *iuris tantum*.

¹ *Vid.*, en particular, las Sentencias de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01 (NFJ016398), ap. 59; y de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C-435/05 (NFJ024800), ap. 25.

² *Vid.*, en este sentido, las Sentencias de 22 de junio de 1993, *Sofitam*, C-333/91 (NFJ002959), ap. 13; de 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise Cabinet A. Forest SARL*, C-306/94 (NFJ004666), ap. 18; de 6 de febrero de 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95 (NFJ005199), ap. 15.

³ *Vid.* las Sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90 (NFJ001249), ap. 14; de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, C-142/99 (NFJ009809), ap. 18; de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00 (NFJ011020), ap. 20; y de 26 de junio de 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01 (NFJ014310), ap. 46; y el Auto de 12 de julio de 2001, *Welthgrove*, C-102/00, ap. 15; de 21 de octubre de 2004, *Banque Bruxelles Lambert SA*, C-8/03 (NFJ017984), ap. 41; de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik AG*, C-465/03 (NFJ020125), aps. 19-20; de 6 de septiembre de 2012, *Portugal Telecom SGPS SA*, C-496/11 (NFJ048085), aps. 31-35; y de 15 de septiembre de 2011, *Jaroslav Staby y otros*, asuntos acumulados C-180/10 y C-181/10 (NFJ043988), ap. 45.

Pues bien, en opinión del TS, aunque el caso objeto de controversia se refiere «a una transmisión realizada en el año 2003, cuando no regía la modificación antes referida, y existía la presunción *iuris et de iure*, que relevaba a la parte de toda obligación probatoria» –por lo que toda sociedad mercantil, por el mero hecho de serlo, era considerada empresario o profesional–, la normativa interna «tiene que interpretarse, incluso antes de la modificación operada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario» (FJ 4.º).

Por otro lado, el TS añade que «las propias características de las parcelas transmitidas obligaban a entender que no estaban afectas al patrimonio empresarial de la sociedad vendedora, por lo que la operación realizada no podía estar sujeta al IVA, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como entendió correctamente la Sala de instancia, al señalar que no todas las transmisiones de inmuebles están sujetas al IVA, sino solo aquellas que se realizan por empresarios o profesionales, en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, respecto de bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional, agregando que en este recurso no consta prueba ni alegación alguna del carácter de empresario del vendedor» (FJ 4.º).

En virtud de lo expuesto, el TS desestima el recurso de casación.

3. COMENTARIO CRÍTICO

En la STS de 12 de marzo de 2015 [rec. n.º 280/2013 (NFJ057788)] se aborda nuevamente un problema de adecuación de la normativa tributaria interna al Derecho de la Unión Europea (UE). El pronunciamiento es particularmente relevante no tanto por su fundamentación jurídica (bastante escueta), cuanto por la importancia del problema planteado: la aplicación directa del Derecho de la UE frente a una ley interna que lo contradice y la incidencia de dicha aplicación directa sobre las situaciones jurídico-tributarias particulares, especialmente desde una óptica temporal.

Como ya se ha advertido, el objeto de la controversia afecta a la consideración de las sociedades mercantiles como sujetos pasivos del IVA. En la redacción original del artículo 5.Uno b) de la Ley del IVA se establecía que las sociedades mercantiles eran sujetos pasivos del impuesto «en todo caso», mientras que, tras la modificación efectuada por la Ley 4/2008, lo serán «salvo prueba en contrario». La reforma apuntada no tuvo carácter retroactivo, mientras que la operación sometida a discusión se refería al año 2003.

Según se explica en la exposición de motivos de la Ley 4/2008⁴, con la reforma del artículo 5.Uno b) de la Ley del IVA «se da entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal». De esta forma, el legislador tributario reconoce que

⁴ BOE n.º 130, de 25 de diciembre de 2008, pág. 51999, ap. VI.

la norma interna pugnaba frontalmente con los pronunciamientos del TJUE que reclamaban la necesidad de realizar alguna actividad económica para la inclusión en el ámbito del impuesto.

El TS, invocando el principio de primacía del Derecho de la UE, inaplica la norma interna vigente en el momento de los hechos enjuiciados dada su contradicción con la jurisprudencia comunitaria.

Cabe recordar brevemente, a este respecto, que la primacía del Derecho de la UE es un principio básico del ordenamiento comunitario de construcción jurisprudencial⁵, cuyo objetivo último es garantizar una aplicación uniforme del Derecho de la UE en todos los Estados miembros. A grandes rasgos, el principio de primacía se traduce en la exigencia de que todas las autoridades nacionales (administrativas y judiciales)⁶ dejen inaplicadas las normas nacionales de cualquier rango, incluso constitucional, anteriores o posteriores a la normativa comunitaria (de Derecho originario o derivado), que entren en contradicción con esta última, sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador o por cualquier otro procedimiento constitucional⁷.

Como complemento del principio de primacía, el TJUE ha proclamado asimismo el principio de efecto directo, referido a la posibilidad que tienen los particulares de invocar las disposiciones de la UE ante las autoridades nacionales sin necesidad de que exista un acto previo de recepción en el ordenamiento interno⁸. No obstante, el efecto directo exige que la norma de la UE sea lo suficientemente clara y precisa; que su mandato sea incondicional; y tratándose de una directiva, que no haya sido transpuesta en el plazo previsto para ello o lo haya sido de forma incorrecta⁹. El efecto directo de las directivas solo puede ser invocado por los particulares frente a los incumplimientos del Estado (efecto directo vertical ascendente). Sin embargo, no puede ser alegado por el Estado que no ejecutó la directiva en plazo o de forma adecuada para generar obligaciones en el particular (efecto directo vertical descendente o inverso); en otras palabras, el Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva¹⁰.

A juicio de algunos autores, la sentencia objeto de comentario, más que interpretar la normativa interna conforme a la directiva y jurisprudencia comunitarias, en realidad lo que hace es «inaplicar, en perjuicio del particular, la norma interna vigente al momento de los hechos enjuiciados (*tempus regit actum*) dada su contradicción con la directiva comunitaria». Nos encontraríamos, así, «ante un caso de invocabilidad vertical inversa de las directivas comunitarias, atendido

⁵ SSTJUE de 15 de julio de 1964, *Costa/Enel*, 6/64; y de 8 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77.

⁶ STJUE de 22 de junio de 1989, *Costanzo*, 103/88.

⁷ STJUE de 19 de noviembre de 2009, *Filipiak*, C-314/08 (NFJ036246).

⁸ STJUE de 5 de febrero de 1963, *Van Gend en Loos*, 26/62.

⁹ SSTJUE de 4 de diciembre de 1974, *Van Duyn*, 41/74; de 5 de abril de 1979, *Ratti*, C-148/78; 19 de enero de 1982, *Becker*, C-8/81 (NFJ000004); de 3 de septiembre de 2014, *GMAC UK plc*, C-589/12 (NFJ054926).

¹⁰ SSTJUE de 26 de febrero de 1986, *Marshall*, 154/84; y de 11 de junio de 1987, *Pretore di Saló*, C-14/86.

por la jurisdicción», vulnerando la interdicción del denominado efecto directo vertical descendente y poniendo en entredicho el principio de seguridad jurídica (IBÁÑEZ GARCÍA, 2015, pág. 2).

La reflexión anterior nos sirve para poner en relación el pronunciamiento objeto de comentario con varias resoluciones recientes del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), todas ellas sobre IVA, en las que se niega el efecto directo inverso de las directivas.

Así, la Resolución de 20 de septiembre de 2012 [R. G. 2147/2012 (NFJ048545)], recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, rechaza establecer como criterio único que el reconocimiento administrativo de la condición de entidad o establecimiento de carácter social previsto por el apartado Tres del artículo 20 de la Ley 37/1992 (exigencia posteriormente suprimida por Ley 17/2012, de 27 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2013) se configure no como un presupuesto previo y necesario para la aplicación de la exención prevista por el artículo 20.Uno.13.º de la misma ley, sino como un medio de posibilitar a la Administración tributaria una verificación a priori del cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa para aplicar la misma, de modo que la exención será de aplicación, aun no existiendo tal reconocimiento, por parte de aquellos sujetos que reúnan los requisitos objetivos y subjetivos para ello. Como señala con acierto el TEAC, si bien la normativa doméstica exige el reconocimiento administrativo de la condición de entidad o establecimiento de carácter social para la aplicación de la exención, la legislación interna contradice en este punto la doctrina comunitaria emanada de la Directiva 2006/112/CE y la interpretación que de la misma realiza el TJUE, conforme a la cual la exención de los servicios discutidos tiene carácter objetivo y, por tanto, no pueden depender de si la condición de entidad o establecimiento de carácter social ha sido o no solicitada por el contribuyente. Pese a ello, el TEAC rechaza que la Administración tributaria pueda invocar directamente la directiva para reinterpretar la normativa interna aplicando la exención en perjuicio de los obligados tributarios aun cuando no se disponga del citado reconocimiento administrativo. Recuerda, en esta línea, que en el ámbito comunitario en ningún caso se admite el efecto directo vertical descendente o inverso. En otras palabras, solo el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa (FJ 5.º).

En parecidos términos, la Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2013 [R. G. 480/2013 (NFJ052949)], también dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, analiza si los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores de la propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, servicios sujetos a IVA según la STJUE de 12 de noviembre de 2009 [asunto C-154/08 (NFJ035917)]¹¹, pueden ser objeto de regularización tributaria en caso de que no se haya procedido a la repercusión del impuesto, por los periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010 (respetando las situaciones jurídicas firmes), fecha en la que surtió efectos la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que modificó el artículo 4 de la Ley del IVA. Afirma el TEAC que «la regularización practicada por la Inspección respecto

¹¹ Esta sentencia declaró que el Reino de España incumplió las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, al considerar, como consecuencia de la jurisprudencia del TS, que tales servicios no estaban sujetos a IVA.

del IVA de los ejercicios 2007 y 2008 no invoca como fundamento jurídico de la misma la aplicación retroactiva del citado artículo 4 de la LIVA, sino la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009, por lo que lo que habrá de analizarse es, en consecuencia, si la sentencia del TJUE permite dicha regularización. Sin perjuicio de la observación anterior, a juicio de este Tribunal Central, no resulta preciso que se dotara a esta modificación del artículo 4 de la Ley reguladora del IVA –meramente aclaratoria, pues– de carácter retroactivo, pues de conformidad con la sentencia Edis (TJCE 15-9-1998 Asunto C-231/96) la interpretación que da el TJUE de una determinada norma aclara y específica, cuando es necesario, el significado y alcance de dicha norma, tal como esta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor». Cuestión diferente, apunta el TEAC, es el efecto que la STJUE tiene en relación con los particulares afectados –en este caso los registradores de la propiedad– (FJ 7.º). Y seguidamente afirma: «El Director recurrente fundamenta su pretensión, favorable a la regularización tributaria, en que los servicios de los registradores-liquidadores –a la luz de la interpretación de la directiva comunitaria que hace el TJUE en su sentencia– han estado siempre sujetos a IVA, conclusión que comparte este Tribunal Central. Pero ello supone, en definitiva, invocar el conocido principio del *efecto directo* de las normas comunitarias para aplicar directamente la directiva no en lugar de una normativa interna resultante de una transposición defectuosa de aquella, sino en sustitución de la interpretación errónea que de dicha normativa interna y de la directiva había hecho el Tribunal Supremo de España», recordando a tal efecto que conforme a la jurisprudencia comunitaria sobre el principio de efecto directo, el Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva (FJ 8.º).

La Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014 [R. G. 7259/2012 (NFJ056343)] analiza el caso de una transmisión de inmuebles realizada en el ejercicio 2006 considerada no sujeta a IVA por el sujeto pasivo en aplicación del supuesto de no sujeción a IVA del artículo 7.1.º a) de la Ley del IVA en su redacción anterior a la modificación efectuada por la Ley 4/2008 (conforme al cual no está sujeta al impuesto «la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando este continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente»). En cambio, la Administración tributaria, basándose en la interpretación que sobre el artículo 5.8 de la Sexta Directiva IVA (actual art. 19 de la Directiva 2006/112/CE) efectuó la STJUE de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes* [Asunto C-497/01 (NFJ015629)], mediante acuerdo de liquidación de 9 de marzo de 2011, procedió a practicar regularización relativa al IVA, ejercicio 2006, por entender que la operación estaba sujeta a este impuesto. Nuevamente el TEAC, considerando el criterio establecido en las Resoluciones de 20 de septiembre de 2012 (NFJ048545) y 28 de octubre de 2013 (NFJ052949), antes mencionadas, considera en el presente supuesto que la regularización practicada por la Inspección no es conforme a Derecho, ya que determina la aplicación de la normativa comunitaria, y de la interpretación que sobre la misma realiza el TJUE, vulnerando la interdicción del efecto directo vertical descendente, ya que la Administración tributaria realiza una interpretación del artículo 7.1.º a) de la Ley del IVA, con base en la realizada por el TJUE del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE en el asunto *Zita Modes*, en perjuicio del obligado tributario objeto de regularización (FJ 8.º).

Finalmente, las Resoluciones del TEAC de 22 de abril de 2015 [R. G. 7547/2012 (NFJ058066)] y 27 de mayo de 2015 [R. G. 6277/2014 (NFJ058257)], sobre regularización de cuotas indebida-

mente repercutidas, siguiendo de nuevo el criterio establecido en resoluciones anteriores, señalan que la Administración tributaria no puede invocar el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, que no ha sido traspuesto a nuestro Derecho interno, para no aplicar la normativa española, que se refiere al IVA devengado, no al IVA repercutido, determinando la aplicación de la norma comunitaria mediante el efecto directo vertical descendente, en perjuicio del obligado tributario.

Así pues, el TEAC, en este conjunto de resoluciones, y de forma loable a nuestro juicio, pone freno a la propensión administrativa a considerar «bilateral» el efecto directo vertical, negando que el Estado pueda exigir el cumplimiento de una directiva que él mismo no respetó (BEIRAS CAL, 2014, pág. 2).

La lectura de la sentencia del TS objeto de comentario suscita, no obstante, otra cuestión relacionada con la aplicación directa del Derecho de la UE en contra de la norma interna. Nos referimos a la posibilidad de que sean los obligados tributarios (no las autoridades administrativas o judiciales) quienes invoquen la aplicación de las modificaciones normativas efectuadas para adaptar el Derecho interno a las directivas comunitarias o a la jurisprudencia del TJUE a supuestos de hecho acaecidos con anterioridad a la citada modificación.

Sirva como ejemplo, entre otros posibles, la reforma del artículo 20.Uno.8 a) de la Ley del IVA por el artículo 74 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. Tras ella se considera exenta «la custodia y atención a niños», eliminado el límite de edad de seis años que existía en la anterior redacción y que no se contiene en la normativa de la UE reguladora del IVA [art. 132.1 h) de la Directiva 2006/112/CE], ni se permite por el TJUE. Por tanto, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, la Ley del IVA ha reconocido que toda la actividad de custodia y atención a niños está exenta, cualquiera que sea su edad, cuando el prestador sea un establecimiento de carácter social (art. 20.Tres) o, en caso contrario, tributará al tipo del 10%. El legislador tributario reconoce, pues, que la anterior norma no era acorde con el Derecho comunitario, tal y como se admite en la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos para 2014.

Una vez sentado el anterior presupuesto, debe procederse a interpretar de manera válida la entrada en vigor de una norma interna que adapta el Derecho comunitario. A este respecto, BLÁZQUEZ LIDOY (2015, págs. 4-5) observa que esa entrada en vigor solo alcanza a los órganos de la Administración tributaria (efecto directo vertical descendente), esto es, aquella no puede aplicar de manera retroactiva en perjuicio de los contribuyentes la nueva norma, por cuanto se trata de una institución dependiente del propio Estado incumplidor. Sin embargo, «esa entrada en vigor sí puede ser aplicada por el obligado tributario (efecto directo vertical ascendente) en tanto la nueva norma suponga reconocer el verdadero alcance de la Directiva comunitaria. No se trata, estricto sensu, de una aplicación retroactiva de la norma, sino del reconocimiento por parte del legislador interno que la normativa anterior no era acorde con la Directiva de la UE y sí lo es la nueva. Por tanto, si el obligado tributario exige que, por la primacía y efecto directo de las directivas, se aplique la nueva regulación a ejercicios anteriores la negación por parte de la AEAT podría suponer una vulneración consciente de la directiva. No nos encontramos, por tanto, ante una retroactividad de carácter técnico-jurídico, donde se anudan efectos de la nueva norma a hechos producidos y consumados con anterioridad a la entrada en vigor», sino ante el reconocimiento de

que la norma modificada no era acorde con la directiva comunitaria en años anteriores y sí lo es la nueva, exigiendo el contribuyente, precisamente, esa interpretación acorde a Derecho comunitario que los órganos administrativos y judiciales deben realizar¹². Permítasenos recordar, de nuevo, que en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente implica que solo el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, tal y como, por otro lado, reconoce de forma constante el TEAC.

Pese a los argumentos anteriores, la Dirección General de Tributos, en su contestación de 21 de febrero de 2014 [V0473/2014 (NFC050391)], se ha manifestado en contra de esta interpretación. Así, afirma:

«Del escrito presentado parece desprenderse que tanto la consultante, como la entidad subcontratada por ella son entidades mercantiles, que no tienen la condición de establecimiento privado de carácter social en los términos establecidos en el ar-

¹² *Vid.*, en esta misma línea, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 17 de septiembre de 2014 [rec. n.º 826/2009 (NFJ055723)], relativa a la denegación de una solicitud de rectificación de autoliquidación en concepto de IVA, correspondiente al mes de marzo de 2007, para incluir determinadas cuotas soportadas, que se fundamenta en el artículo 89.Dos 2.º de la Ley 37/1992 (en redacción dada por la Ley 13/1996), que establecía la no procedencia de la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando fuera la Administración quien lo pusiera de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, y la conducta fuera constitutiva de infracción tributaria. Dicho precepto de la Ley del IVA fue modificado a través del artículo 77 de la Ley 22/2013, de Presupuestos Generales del Estado para 2014, para adaptarlo a la Directiva 2006/112/CE y a la jurisprudencia comunitaria.

En esta sentencia, la AN diferencia entre retroactividad y aplicación directa del Derecho comunitario. Así, concretada la normativa aplicable al asunto debatido (art. 89.Dos 2.º LIVA en redacción dada por Ley 13/1996), la AN señala que «resulta de aplicación la regla *tempus regit actum*, propia del Derecho Tributario, es decir, las obligaciones fiscales se rigen por la normativa en vigor en el momento de producirse los hechos, sin que las modificaciones posteriores tengan efecto retroactivo salvo disposición expresa en contrario, prevención de la que se excluye el derecho sancionador./ Así las cosas, la modificación ulterior de la citada norma, materializada en la Ley 22/2013, de 22 de diciembre, en cuya virtud se suprime la vinculación entre el derecho a la deducción y la circunstancia de no haber sido sancionado previamente por la falta de ingreso en plazo de las cuotas, no puede ser aplicada retroactivamente» (FJ 2.º).

En atención a la redacción del precepto en la versión considerada aplicable y al principio de legalidad tributaria el recurso debería ser, en principio, directamente desestimado. No obstante, la AN realiza un examen más detallado que le lleva a estimar el recurso sobre la base de la siguiente fundamentación: Aunque en un plano teórico asiste la razón al Abogado del Estado cuando afirma que el hecho de que la Exposición de Motivos de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, justifique la reforma en la necesidad de adecuar la Ley del IVA a la directiva y la jurisprudencia comunitarias, no implica necesariamente y de forma inequívoca que la legislación precedente era manifiestamente contraria a la legislación europea, pues la modificación puede realizarse para la mejora técnica de una legislación que en sí misma está ajustada a la legalidad, «la realidad nos muestra que las reacciones del legislador español en este terreno son la consecuencia inmediata de pronunciamientos del Tribunal de Justicia o bien de actuaciones de la Comisión Europea en el marco de los recursos de incumplimiento./ En el presente caso, al hecho del reconocimiento expreso por el legislador de que la modificación de la Ley 37/1992 operada por la Ley 22/2013, obedece, bien a la necesidad de adaptación a la jurisprudencia, bien a observaciones de la Comisión Europea, limita considerablemente la tesis de la defensa del estado [...] / La Administración tributaria no solo no ha acreditado el incumplimiento de las obligaciones formales y materiales del recurrente, sino que ha modificado la legislación interna para adaptarla a la jurisprudencia del TJUE, suprimiendo el obstáculo, específico de la legislación española, que impedía la realización de la deducción» (FJ 3.º).

título 20.Tres de la ley, luego los servicios prestados por ambas entidades en el desarrollo de las actividades de la custodia y atención a niños menores de 6 años, están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El tipo impositivo aplicable será el reducido del 10 por ciento a los servicios de custodia prestados a partir del 1 de enero de 2014.

El límite que establecía la anterior redacción, de niños menores de seis años de edad, será de aplicación a los servicios de custodia prestados hasta el 31 de diciembre de 2013».

Bibliografía

BEIRAS CAL, A. [2014]: «El efecto directo vertical ascendente de las directivas comunitarias: el efecto-sanción al estado incumplidor», *Quincena Fiscal*, n.º 1 (BIB 2014\269).

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2015]: «La aplicación "retroactiva" de las modificaciones en el IVA por adaptación al Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, en prensa (consultado gracias a la amabilidad del autor).

CHECA GONZÁLEZ, C. [2010]: *Concepto de empresario o profesional y de actividad económica a efectos de IVA*, Thomson-Aranzadi, Cicur Menor (Navarra).

IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La aplicación, por el Tribunal Supremo, del efecto vertical descendente de las directivas», publicado en *www.ecjleadingcases.wordpress.com*, enlace directo: <http://wp.me/p2wsiA-1oV> (último acceso: 15 de septiembre de 2015).

de esta normativa con el Derecho comunitario, en especial en el caso de las sociedades *holding*». Seguidamente, sintetiza la doctrina más relevante del TJUE a este respecto, sirviéndose, para ello, de la Sentencia de 29 de octubre de 2009, C-29/08 (NFJ035692), *Skatteverket contra AB SKF* (aps. 28, 29 y 30).

En efecto, según una reiterada jurisprudencia comunitaria, la mera adquisición, la simple posesión y la mera venta de acciones no constituyen, de por sí, actividades económicas a efectos de IVA (art. 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977; posterior art. 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA)¹. Tales operaciones no implican la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en el momento de la venta de dichas acciones. Para el Tribunal de Justicia, solo los pagos que constituyen la contraprestación de una operación o de una actividad económica están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA y no es ese el caso de los pagos derivados de la mera propiedad de un bien como ocurre con los dividendos u otros productos de acciones².

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha entendido que el caso es distinto cuando una participación financiera en otra empresa va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio³, en la medida en que tal intervención implique la realización de transacciones sujetas al IVA (con arreglo al art. 2 de la Sexta Directiva, posterior art. 2 de la Directiva 2006/112/CE).

En suma, la jurisprudencia comunitaria entiende, de forma constante, que determinadas sociedades, a pesar de revestir forma mercantil, no realizan una actividad económica a efectos de IVA y, por tanto, quedan fuera de su ámbito de aplicación (CHECA GONZÁLEZ, 2010, pág. 29).

El TS reconoce que esta jurisprudencia comunitaria fue la causa determinante de la modificación del artículo 5.Uno b) de la Ley del IVA por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, convirtiendo la presunción *iuris et de iure* hasta entonces existente en una presunción *iuris tantum*.

¹ *Vid.*, en particular, las Sentencias de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01 (NFJ016398), ap. 59; y de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C-435/05 (NFJ024800), ap. 25.

² *Vid.*, en este sentido, las Sentencias de 22 de junio de 1993, *Sofitam*, C-333/91 (NFJ002959), ap. 13; de 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise Cabinet A. Forest SARL*, C-306/94 (NFJ004666), ap. 18; de 6 de febrero de 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95 (NFJ005199), ap. 15.

³ *Vid.* las Sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90 (NFJ001249), ap. 14; de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, C-142/99 (NFJ009809), ap. 18; de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00 (NFJ011020), ap. 20; y de 26 de junio de 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01 (NFJ014310), ap. 46; y el Auto de 12 de julio de 2001, *Welthgrove*, C-102/00, ap. 15; de 21 de octubre de 2004, *Banque Bruxelles Lambert SA*, C-8/03 (NFJ017984), ap. 41; de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik AG*, C-465/03 (NFJ020125), aps. 19-20; de 6 de septiembre de 2012, *Portugal Telecom SGPS SA*, C-496/11 (NFJ048085), aps. 31-35; y de 15 de septiembre de 2011, *Jaroslav Staby y otros*, asuntos acumulados C-180/10 y C-181/10 (NFJ043988), ap. 45.

Pues bien, en opinión del TS, aunque el caso objeto de controversia se refiere «a una transmisión realizada en el año 2003, cuando no regía la modificación antes referida, y existía la presunción *iuris et de iure*, que relevaba a la parte de toda obligación probatoria» –por lo que toda sociedad mercantil, por el mero hecho de serlo, era considerada empresario o profesional–, la normativa interna «tiene que interpretarse, incluso antes de la modificación operada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario» (FJ 4.º).

Por otro lado, el TS añade que «las propias características de las parcelas transmitidas obligaban a entender que no estaban afectas al patrimonio empresarial de la sociedad vendedora, por lo que la operación realizada no podía estar sujeta al IVA, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como entendió correctamente la Sala de instancia, al señalar que no todas las transmisiones de inmuebles están sujetas al IVA, sino solo aquellas que se realizan por empresarios o profesionales, en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, respecto de bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional, agregando que en este recurso no consta prueba ni alegación alguna del carácter de empresario del vendedor» (FJ 4.º).

En virtud de lo expuesto, el TS desestima el recurso de casación.

3. COMENTARIO CRÍTICO

En la STS de 12 de marzo de 2015 [rec. n.º 280/2013 (NFJ057788)] se aborda nuevamente un problema de adecuación de la normativa tributaria interna al Derecho de la Unión Europea (UE). El pronunciamiento es particularmente relevante no tanto por su fundamentación jurídica (bastante escueta), cuanto por la importancia del problema planteado: la aplicación directa del Derecho de la UE frente a una ley interna que lo contradice y la incidencia de dicha aplicación directa sobre las situaciones jurídico-tributarias particulares, especialmente desde una óptica temporal.

Como ya se ha advertido, el objeto de la controversia afecta a la consideración de las sociedades mercantiles como sujetos pasivos del IVA. En la redacción original del artículo 5.Uno b) de la Ley del IVA se establecía que las sociedades mercantiles eran sujetos pasivos del impuesto «en todo caso», mientras que, tras la modificación efectuada por la Ley 4/2008, lo serán «salvo prueba en contrario». La reforma apuntada no tuvo carácter retroactivo, mientras que la operación sometida a discusión se refería al año 2003.

Según se explica en la exposición de motivos de la Ley 4/2008⁴, con la reforma del artículo 5.Uno b) de la Ley del IVA «se da entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal». De esta forma, el legislador tributario reconoce que

⁴ BOE n.º 130, de 25 de diciembre de 2008, pág. 51999, ap. VI.

la norma interna pugnaba frontalmente con los pronunciamientos del TJUE que reclamaban la necesidad de realizar alguna actividad económica para la inclusión en el ámbito del impuesto.

El TS, invocando el principio de primacía del Derecho de la UE, inaplica la norma interna vigente en el momento de los hechos enjuiciados dada su contradicción con la jurisprudencia comunitaria.

Cabe recordar brevemente, a este respecto, que la primacía del Derecho de la UE es un principio básico del ordenamiento comunitario de construcción jurisprudencial⁵, cuyo objetivo último es garantizar una aplicación uniforme del Derecho de la UE en todos los Estados miembros. A grandes rasgos, el principio de primacía se traduce en la exigencia de que todas las autoridades nacionales (administrativas y judiciales)⁶ dejen inaplicadas las normas nacionales de cualquier rango, incluso constitucional, anteriores o posteriores a la normativa comunitaria (de Derecho originario o derivado), que entren en contradicción con esta última, sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador o por cualquier otro procedimiento constitucional⁷.

Como complemento del principio de primacía, el TJUE ha proclamado asimismo el principio de efecto directo, referido a la posibilidad que tienen los particulares de invocar las disposiciones de la UE ante las autoridades nacionales sin necesidad de que exista un acto previo de recepción en el ordenamiento interno⁸. No obstante, el efecto directo exige que la norma de la UE sea lo suficientemente clara y precisa; que su mandato sea incondicional; y tratándose de una directiva, que no haya sido transpuesta en el plazo previsto para ello o lo haya sido de forma incorrecta⁹. El efecto directo de las directivas solo puede ser invocado por los particulares frente a los incumplimientos del Estado (efecto directo vertical ascendente). Sin embargo, no puede ser alegado por el Estado que no ejecutó la directiva en plazo o de forma adecuada para generar obligaciones en el particular (efecto directo vertical descendente o inverso); en otras palabras, el Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva¹⁰.

A juicio de algunos autores, la sentencia objeto de comentario, más que interpretar la normativa interna conforme a la directiva y jurisprudencia comunitarias, en realidad lo que hace es «inaplicar, en perjuicio del particular, la norma interna vigente al momento de los hechos enjuiciados (*tempus regit actum*) dada su contradicción con la directiva comunitaria». Nos encontraríamos, así, «ante un caso de invocabilidad vertical inversa de las directivas comunitarias, atendido

⁵ SSTJUE de 15 de julio de 1964, *Costa/Enel*, 6/64; y de 8 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77.

⁶ STJUE de 22 de junio de 1989, *Costanzo*, 103/88.

⁷ STJUE de 19 de noviembre de 2009, *Filipiak*, C-314/08 (NFJ036246).

⁸ STJUE de 5 de febrero de 1963, *Van Gend en Loos*, 26/62.

⁹ SSTJUE de 4 de diciembre de 1974, *Van Duyn*, 41/74; de 5 de abril de 1979, *Ratti*, C-148/78; 19 de enero de 1982, *Becker*, C-8/81 (NFJ000004); de 3 de septiembre de 2014, *GMAC UK plc*, C-589/12 (NFJ054926).

¹⁰ SSTJUE de 26 de febrero de 1986, *Marshall*, 154/84; y de 11 de junio de 1987, *Pretore di Salò*, C-14/86.

por la jurisdicción», vulnerando la interdicción del denominado efecto directo vertical descendente y poniendo en entredicho el principio de seguridad jurídica (IBÁÑEZ GARCÍA, 2015, pág. 2).

La reflexión anterior nos sirve para poner en relación el pronunciamiento objeto de comentario con varias resoluciones recientes del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), todas ellas sobre IVA, en las que se niega el efecto directo inverso de las directivas.

Así, la Resolución de 20 de septiembre de 2012 [R. G. 2147/2012 (NFJ048545)], recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, rechaza establecer como criterio único que el reconocimiento administrativo de la condición de entidad o establecimiento de carácter social previsto por el apartado Tres del artículo 20 de la Ley 37/1992 (exigencia posteriormente suprimida por Ley 17/2012, de 27 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2013) se configure no como un presupuesto previo y necesario para la aplicación de la exención prevista por el artículo 20.Uno.13.º de la misma ley, sino como un medio de posibilitar a la Administración tributaria una verificación a priori del cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa para aplicar la misma, de modo que la exención será de aplicación, aun no existiendo tal reconocimiento, por parte de aquellos sujetos que reúnan los requisitos objetivos y subjetivos para ello. Como señala con acierto el TEAC, si bien la normativa doméstica exige el reconocimiento administrativo de la condición de entidad o establecimiento de carácter social para la aplicación de la exención, la legislación interna contradice en este punto la doctrina comunitaria emanada de la Directiva 2006/112/CE y la interpretación que de la misma realiza el TJUE, conforme a la cual la exención de los servicios discutidos tiene carácter objetivo y, por tanto, no pueden depender de si la condición de entidad o establecimiento de carácter social ha sido o no solicitada por el contribuyente. Pese a ello, el TEAC rechaza que la Administración tributaria pueda invocar directamente la directiva para reinterpretar la normativa interna aplicando la exención en perjuicio de los obligados tributarios aun cuando no se disponga del citado reconocimiento administrativo. Recuerda, en esta línea, que en el ámbito comunitario en ningún caso se admite el efecto directo vertical descendente o inverso. En otras palabras, solo el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa (FJ 5.º).

En parecidos términos, la Resolución del TEAC de 28 de octubre de 2013 [R. G. 480/2013 (NFJ052949)], también dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, analiza si los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores de la propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, servicios sujetos a IVA según la STJUE de 12 de noviembre de 2009 [asunto C-154/08 (NFJ035917)]¹¹, pueden ser objeto de regularización tributaria en caso de que no se haya procedido a la repercusión del impuesto, por los periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010 (respetando las situaciones jurídicas firmes), fecha en la que surtió efectos la Ley 2/2010, de 1 de marzo, que modificó el artículo 4 de la Ley del IVA. Afirma el TEAC que «la regularización practicada por la Inspección respecto

¹¹ Esta sentencia declaró que el Reino de España incumplió las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, al considerar, como consecuencia de la jurisprudencia del TS, que tales servicios no estaban sujetos a IVA.

del IVA de los ejercicios 2007 y 2008 no invoca como fundamento jurídico de la misma la aplicación retroactiva del citado artículo 4 de la LIVA, sino la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009, por lo que lo que habrá de analizarse es, en consecuencia, si la sentencia del TJUE permite dicha regularización. Sin perjuicio de la observación anterior, a juicio de este Tribunal Central, no resulta preciso que se dotara a esta modificación del artículo 4 de la Ley reguladora del IVA –meramente aclaratoria, pues– de carácter retroactivo, pues de conformidad con la sentencia Edis (TJCE 15-9-1998 Asunto C-231/96) la interpretación que da el TJUE de una determinada norma aclara y específica, cuando es necesario, el significado y alcance de dicha norma, tal como esta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor». Cuestión diferente, apunta el TEAC, es el efecto que la STJUE tiene en relación con los particulares afectados –en este caso los registradores de la propiedad– (FJ 7.º). Y seguidamente afirma: «El Director recurrente fundamenta su pretensión, favorable a la regularización tributaria, en que los servicios de los registradores-liquidadores –a la luz de la interpretación de la directiva comunitaria que hace el TJUE en su sentencia– han estado siempre sujetos a IVA, conclusión que comparte este Tribunal Central. Pero ello supone, en definitiva, invocar el conocido principio del *efecto directo* de las normas comunitarias para aplicar directamente la directiva no en lugar de una normativa interna resultante de una transposición defectuosa de aquella, sino en sustitución de la interpretación errónea que de dicha normativa interna y de la directiva había hecho el Tribunal Supremo de España», recordando a tal efecto que conforme a la jurisprudencia comunitaria sobre el principio de efecto directo, el Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva (FJ 8.º).

La Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014 [R. G. 7259/2012 (NFJ056343)] analiza el caso de una transmisión de inmuebles realizada en el ejercicio 2006 considerada no sujeta a IVA por el sujeto pasivo en aplicación del supuesto de no sujeción a IVA del artículo 7.1.º a) de la Ley del IVA en su redacción anterior a la modificación efectuada por la Ley 4/2008 (conforme al cual no está sujeta al impuesto «la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando este continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente»). En cambio, la Administración tributaria, basándose en la interpretación que sobre el artículo 5.8 de la Sexta Directiva IVA (actual art. 19 de la Directiva 2006/112/CE) efectuó la STJUE de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes* [Asunto C-497/01 (NFJ015629)], mediante acuerdo de liquidación de 9 de marzo de 2011, procedió a practicar regularización relativa al IVA, ejercicio 2006, por entender que la operación estaba sujeta a este impuesto. Nuevamente el TEAC, considerando el criterio establecido en las Resoluciones de 20 de septiembre de 2012 (NFJ048545) y 28 de octubre de 2013 (NFJ052949), antes mencionadas, considera en el presente supuesto que la regularización practicada por la Inspección no es conforme a Derecho, ya que determina la aplicación de la normativa comunitaria, y de la interpretación que sobre la misma realiza el TJUE, vulnerando la interdicción del efecto directo vertical descendente, ya que la Administración tributaria realiza una interpretación del artículo 7.1.º a) de la Ley del IVA, con base en la realizada por el TJUE del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE en el asunto *Zita Modes*, en perjuicio del obligado tributario objeto de regularización (FJ 8.º).

Finalmente, las Resoluciones del TEAC de 22 de abril de 2015 [R. G. 7547/2012 (NFJ058066)] y 27 de mayo de 2015 [R. G. 6277/2014 (NFJ058257)], sobre regularización de cuotas indebida-

mente repercutidas, siguiendo de nuevo el criterio establecido en resoluciones anteriores, señalan que la Administración tributaria no puede invocar el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, que no ha sido traspuesto a nuestro Derecho interno, para no aplicar la normativa española, que se refiere al IVA devengado, no al IVA repercutido, determinando la aplicación de la norma comunitaria mediante el efecto directo vertical descendente, en perjuicio del obligado tributario.

Así pues, el TEAC, en este conjunto de resoluciones, y de forma loable a nuestro juicio, pone freno a la propensión administrativa a considerar «bilateral» el efecto directo vertical, negando que el Estado pueda exigir el cumplimiento de una directiva que él mismo no respetó (BEIRAS CAL, 2014, pág. 2).

La lectura de la sentencia del TS objeto de comentario suscita, no obstante, otra cuestión relacionada con la aplicación directa del Derecho de la UE en contra de la norma interna. Nos referimos a la posibilidad de que sean los obligados tributarios (no las autoridades administrativas o judiciales) quienes invoquen la aplicación de las modificaciones normativas efectuadas para adaptar el Derecho interno a las directivas comunitarias o a la jurisprudencia del TJUE a supuestos de hecho acaecidos con anterioridad a la citada modificación.

Sirva como ejemplo, entre otros posibles, la reforma del artículo 20.Uno.8 a) de la Ley del IVA por el artículo 74 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. Tras ella se considera exenta «la custodia y atención a niños», eliminado el límite de edad de seis años que existía en la anterior redacción y que no se contiene en la normativa de la UE reguladora del IVA [art. 132.1 h) de la Directiva 2006/112/CE], ni se permite por el TJUE. Por tanto, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, la Ley del IVA ha reconocido que toda la actividad de custodia y atención a niños está exenta, cualquiera que sea su edad, cuando el prestador sea un establecimiento de carácter social (art. 20.Tres) o, en caso contrario, tributará al tipo del 10%. El legislador tributario reconoce, pues, que la anterior norma no era acorde con el Derecho comunitario, tal y como se admite en la exposición de motivos de la Ley de Presupuestos para 2014.

Una vez sentado el anterior presupuesto, debe procederse a interpretar de manera válida la entrada en vigor de una norma interna que adapta el Derecho comunitario. A este respecto, BLÁZQUEZ LIDOY (2015, págs. 4-5) observa que esa entrada en vigor solo alcanza a los órganos de la Administración tributaria (efecto directo vertical descendente), esto es, aquella no puede aplicar de manera retroactiva en perjuicio de los contribuyentes la nueva norma, por cuanto se trata de una institución dependiente del propio Estado incumplidor. Sin embargo, «esa entrada en vigor sí puede ser aplicada por el obligado tributario (efecto directo vertical ascendente) en tanto la nueva norma suponga reconocer el verdadero alcance de la Directiva comunitaria. No se trata, estricto sensu, de una aplicación retroactiva de la norma, sino del reconocimiento por parte del legislador interno que la normativa anterior no era acorde con la Directiva de la UE y sí lo es la nueva. Por tanto, si el obligado tributario exige que, por la primacía y efecto directo de las directivas, se aplique la nueva regulación a ejercicios anteriores la negación por parte de la AEAT podría suponer una vulneración consciente de la directiva. No nos encontramos, por tanto, ante una retroactividad de carácter técnico-jurídico, donde se anudan efectos de la nueva norma a hechos producidos y consumados con anterioridad a la entrada en vigor», sino ante el reconocimiento de

que la norma modificada no era acorde con la directiva comunitaria en años anteriores y sí lo es la nueva, exigiendo el contribuyente, precisamente, esa interpretación acorde a Derecho comunitario que los órganos administrativos y judiciales deben realizar¹². Permítasenos recordar, de nuevo, que en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente implica que solo el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, tal y como, por otro lado, reconoce de forma constante el TEAC.

Pese a los argumentos anteriores, la Dirección General de Tributos, en su contestación de 21 de febrero de 2014 [V0473/2014 (NFC050391)], se ha manifestado en contra de esta interpretación. Así, afirma:

«Del escrito presentado parece desprenderse que tanto la consultante, como la entidad subcontratada por ella son entidades mercantiles, que no tienen la condición de establecimiento privado de carácter social en los términos establecidos en el ar-

¹² *Vid.*, en esta misma línea, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 17 de septiembre de 2014 [rec. n.º 826/2009 (NFJ055723)], relativa a la denegación de una solicitud de rectificación de autoliquidación en concepto de IVA, correspondiente al mes de marzo de 2007, para incluir determinadas cuotas soportadas, que se fundamenta en el artículo 89.Dos 2.º de la Ley 37/1992 (en redacción dada por la Ley 13/1996), que establecía la no procedencia de la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando fuera la Administración quien lo pusiera de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, y la conducta fuera constitutiva de infracción tributaria. Dicho precepto de la Ley del IVA fue modificado a través del artículo 77 de la Ley 22/2013, de Presupuestos Generales del Estado para 2014, para adaptarlo a la Directiva 2006/112/CE y a la jurisprudencia comunitaria.

En esta sentencia, la AN diferencia entre retroactividad y aplicación directa del Derecho comunitario. Así, concretada la normativa aplicable al asunto debatido (art. 89.Dos 2.º LIVA en redacción dada por Ley 13/1996), la AN señala que «resulta de aplicación la regla *tempus regit actum*, propia del Derecho Tributario, es decir, las obligaciones fiscales se rigen por la normativa en vigor en el momento de producirse los hechos, sin que las modificaciones posteriores tengan efecto retroactivo salvo disposición expresa en contrario, prevención de la que se excluye el derecho sancionador./ Así las cosas, la modificación ulterior de la citada norma, materializada en la Ley 22/2013, de 22 de diciembre, en cuya virtud se suprime la vinculación entre el derecho a la deducción y la circunstancia de no haber sido sancionado previamente por la falta de ingreso en plazo de las cuotas, no puede ser aplicada retroactivamente» (FJ 2.º).

En atención a la redacción del precepto en la versión considerada aplicable y al principio de legalidad tributaria el recurso debería ser, en principio, directamente desestimado. No obstante, la AN realiza un examen más detallado que le lleva a estimar el recurso sobre la base de la siguiente fundamentación: Aunque en un plano teórico asiste la razón al Abogado del Estado cuando afirma que el hecho de que la Exposición de Motivos de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, justifique la reforma en la necesidad de adecuar la Ley del IVA a la directiva y la jurisprudencia comunitarias, no implica necesariamente y de forma inequívoca que la legislación precedente era manifiestamente contraria a la legislación europea, pues la modificación puede realizarse para la mejora técnica de una legislación que en sí misma está ajustada a la legalidad, «la realidad nos muestra que las reacciones del legislador español en este terreno son la consecuencia inmediata de pronunciamientos del Tribunal de Justicia o bien de actuaciones de la Comisión Europea en el marco de los recursos de incumplimiento./ En el presente caso, al hecho del reconocimiento expreso por el legislador de que la modificación de la Ley 37/1992 operada por la Ley 22/2013, obedece, bien a la necesidad de adaptación a la jurisprudencia, bien a observaciones de la Comisión Europea, limita considerablemente la tesis de la defensa del estado [...] / La Administración tributaria no solo no ha acreditado el incumplimiento de las obligaciones formales y materiales del recurrente, sino que ha modificado la legislación interna para adaptarla a la jurisprudencia del TJUE, suprimiendo el obstáculo, específico de la legislación española, que impedía la realización de la deducción» (FJ 3.º).

título 20.Tres de la ley, luego los servicios prestados por ambas entidades en el desarrollo de las actividades de la custodia y atención a niños menores de 6 años, están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El tipo impositivo aplicable será el reducido del 10 por ciento a los servicios de custodia prestados a partir del 1 de enero de 2014.

El límite que establecía la anterior redacción, de niños menores de seis años de edad, será de aplicación a los servicios de custodia prestados hasta el 31 de diciembre de 2013».

Bibliografía

BEIRAS CAL, A. [2014]: «El efecto directo vertical ascendente de las directivas comunitarias: el efecto-sanción al estado incumplidor», *Quincena Fiscal*, n.º 1 (BIB 2014\269).

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2015]: «La aplicación "retroactiva" de las modificaciones en el IVA por adaptación al Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, en prensa (consultado gracias a la amabilidad del autor).

CHECA GONZÁLEZ, C. [2010]: *Concepto de empresario o profesional y de actividad económica a efectos de IVA*, Thomson-Aranzadi, Cicur Menor (Navarra).

IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La aplicación, por el Tribunal Supremo, del efecto vertical descendente de las directivas», publicado en *www.ecjleadingcases.wordpress.com*, enlace directo: <http://wp.me/p2wsiA-1oV> (último acceso: 15 de septiembre de 2015).