

JURISPRUDENCIA DEL TJUE: TRASCENDENCIA Y EFECTOS EN EL IVA

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Las disposiciones y jurisprudencia comunitarias forman parte del sistema de fuentes que tanto los órganos gestores y revisores administrativos como los órganos jurisdiccionales deben tener en consideración para fijar la exégesis y aplicar las normas internas sobre la materia. El análisis de la adecuación de la normativa interna con la comunitaria se torna imprescindible para una correcta aplicación del conjunto normativo que regula el IVA.

En el presente artículo se examinan los distintos medios que tanto los obligados tributarios, como esencialmente los órganos revisores administrativos y jurisdiccionales, tienen a su disposición para confrontar la adecuación de la normativa interna a la comunitaria; así como los efectos que la jurisprudencia comunitaria tiene sobre nuestro ordenamiento jurídico interno y cómo debe ser objeto de apreciación por los órganos revisores.

Palabras claves: TJUE, IVA y Derecho comunitario.

Fecha de entrada: 31-05-2013 / *Fecha de aceptación:* 23-07-2013 / *Fecha de revisión:* 24-02-2014

JURISPRUDENCE BY THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION: IMPORTANCE AND EFFECT ON VAT RULES

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

EU dispositions and jurisprudence are part of our sources of Law which both managing and reviewing authorities should consider in order to fix the exegesis and to apply internal provisions on this matter. The analysis of the adequacy of domestic rules along with EU provisions is essential for a correct application of the VAT regulation in force.

The present article reviews the different means that, taxpayers and both managing and reviewing authorities have at their disposal to face the adequacy of domestic law with EU dispositions as well as the effect of EU jurisprudence has on our local legal system and how it should be assessed by the reviewing authorities.

Keywords: Court of Justice of the European Union, VAT and EU Law.

Sumario

1. El principio de interpretación uniforme del Derecho comunitario y la Directiva IVA
2. El principio de interpretación uniforme conforme a la jurisprudencia del TJUE
3. Efectos de las sentencias del TJUE en el ordenamiento jurídico interno
 - 3.1. Incumplimiento estatal
 - 3.2. Cuestión prejudicial
4. La interpretación uniforme del Derecho comunitario como principio que debe ser respetado por los órganos internos administrativos y revisores de los Estados miembros. El IVA como tributo armonizado
5. Divergencia en la interpretación o aplicación de los conceptos autónomos por parte de los órganos internos
6. Vías para dirimir las divergencias entre órganos internos en la interpretación de las normas comunitarias

Bibliografía

1. EL PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN UNIFORME DEL DERECHO COMUNITARIO Y LA DIRECTIVA IVA

Nadie discute que el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo que, dentro de la Unión Europea (UE), ha alcanzado un elevado grado de armonización tras el establecimiento de un régimen común que se extiende a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, así como la prestación de servicios, comprendiendo asimismo el comercio al por menor; si bien el legislador europeo ha procedido a aplicarlo por etapas, encontrándonos ahora en una transitoria en tanto se establece el régimen definitivo de las operaciones intracomunitarias¹.

La regulación comunitaria de este impuesto se ha efectuado básicamente a través de Directivas comunitarias, respecto de las que los Estados miembros tienen una obligación de transposición y de resultado², que queda justificada por la naturaleza de estas normas, en tanto tienen como finalidad armonizar y aproximar la legislación de los distintos Estados miembros en este tributo. De esta forma se garantiza que el resultado sea común en todos ellos, aunque la transposición no tiene que efectuarse de igual manera en cada uno³.

Ello hace preciso que exista una interpretación uniforme del Derecho comunitario que puede obtenerse por distintos medios. Por lo que se refiere a las Directivas, y concretamente a las que regulan el IVA, destacaremos por su trascendencia dos.

Una de naturaleza normativa, ya que los Estados miembros tienen el deber de adoptar todas las medidas de Derecho interno necesarias para la ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión. No obstante, cuando se requieran condiciones uniformes de ejecución se atribuye la posibilidad a los órganos legislativos de la UE para dictar normas vinculantes que permitan unificar el Derecho comunitario en el conjunto de los Estados miembros que aseguren la aplicación uniforme del Derecho comunitario, esencialmente respecto de aquellas normas que exigen su transposición al

¹ Preámbulo de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

² Conforme al artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) la directiva obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

³ En este sentido, y en relación con IVA, se ha pronunciado el TJUE, entre otras, en Sentencias de 14 de julio de 1988, asunto C-207/87, Weissgerber (NFJ047303); de 17 de octubre de 1989, asuntos acumulados C-231/87 y 129/88, Comune de Carpaneto Piacentino-Comune de Rivergiaro (NFJ000621); de 3 de febrero de 2000, asunto C-12/98, Amengual Far (NFJ008486); y de 28 de junio de 2007, asunto C-363/05, JP Morgan (NFJ026004). Incluso el órgano jurisdiccional ha reconocido estos principios en relación con aquellos preceptos de la Directiva reguladora del IVA que permiten un cierto margen de discrecionalidad para los Estados miembros, como se pone de manifiesto en la Sentencia de 1 de febrero de 1977, asunto C-51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen.

derecho interno de los Estados miembros⁴. El IVA ha exigido de esta técnica, dado que las normas comunitarias reguladoras del tributo en numerosas ocasiones están sujetas a interpretación por parte de los Estados miembros y, dado que se quiere garantizar una aplicación del sistema del IVA más acorde con el objetivo del mercado interior en los casos en que se produzcan divergencias de aplicación incompatibles con el funcionamiento de dicho mercado, se ha considerado que la mejor forma era la de dictar Reglamentos de Ejecución, normas jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor, que son obligatorios y directamente aplicables en cada Estado miembro, sin necesidad de transposición, lo que garantiza y asegura la uniformidad en la aplicación de la Directiva del IVA⁵.

La segunda vía es la jurisprudencial, en cuanto se atribuye al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), conforme establece el artículo 19.1 del Tratado de la UE (versión consolidada), la función unificadora o de interpretación uniforme del Derecho comunitario⁶. Aun cuando los órganos administrativos y revisores de los Estados miembros son los encargados de resolver y aplicar la norma comunitaria al caso concreto que se les plantea, se asigna al TJUE esta función unificadora en la interpretación de las normas comunitarias, esencial para que los órganos internos citados antes de cada Estado miembro puedan realizar su función, impidiendo así una interpretación divergente entre los distintos territorios nacionales integrantes de la UE.

En el ámbito del derecho fiscal, esta labor realizada por el TJUE ha tenido su máximo exponente en el IVA, impuesto armonizado dentro de la UE y, por ello, necesario en mayor medida de esta función unificadora del órgano jurisdiccional europeo.

2. EL PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN UNIFORME CONFORME A LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

El principio del efecto directo se ha ampliado a las Directivas que, en el ámbito del IVA, ha sido reconocido en numerosas ocasiones⁷, y también el efecto directo vertical que juega a favor de los ciudadanos⁸.

⁴ Artículo 291 del TFUE.

⁵ Buen ejemplo de esta vía unificadora es el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA. En esta norma, de aplicación directa en el territorio de aplicación del impuesto de los distintos Estados miembros, se recogen conceptos como el de establecimiento permanente, o el de localización de los destinatarios, que permiten una aplicación uniforme, sin perjuicio de que estemos ante conceptos jurídicos indeterminados que exigen de los órganos administrativos y jurisdiccionales el examen concreto respecto del supuesto que se examina en cada caso.

⁶ Indica el precepto citado que el TJUE «garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados».

⁷ Buen ejemplo de ello son las sentencias del TJUE citadas en nota 3, a las que pueden añadirse las Sentencias de 19 de enero de 1981, asunto C-8/81, Becker (NFJ00004); de 22 de febrero de 1984, asunto C-70/83, Kloppenburg (NFJ000043); o de 3 de octubre de 1984, asunto C-279/83, Comisión-Italia.

⁸ Derivado del principio de primacía del Derecho comunitario, que permite su invocación directa a favor de los ciudadanos, y que no puede ser alegado a la inversa por los Estados miembros o por los órganos administrativos o re-

No obstante, en este breve estudio hemos de referirnos al denominado principio de «efecto indirecto» de las Directivas, o de interpretación uniforme de las Directivas por parte de los Estados miembros y la obligación de acoger esta interpretación por parte de los órganos nacionales encargados de la aplicación de las normas y de la revisión de los actos dictados por la Administración; en nuestro caso, por los órganos de la Administración tributaria que tienen atribuida la función de aplicación de los tributos, así como la de los órganos administrativos revisores de las actuaciones de los órganos anteriores y de los órganos jurisdiccionales.

No hay duda de que las normas nacionales que el legislador interno ha dictado para dar transposición a las Directivas deben interpretarse de acuerdo con estas⁹, y de esta manera los órganos comunitarios dan satisfacción a la finalidad inherente al principio que se examina, la de uniformidad en la aplicación de las normas comunitarias. De ahí la trascendencia en la interpretación de las normas que lleva a cabo el TJUE.

No obstante, surge la cuestión de en qué medida los órganos administrativos y revisores, así como los jurisdiccionales, están obligados a seguir esta interpretación efectuada por el TJUE, y los medios de reacción que tiene el ciudadano cuando observa que el órgano interno discrepa en la interpretación de la norma efectuada por el órgano interno, frente a la realizada por el órgano jurisdiccional comunitario.

visores, esto es, no puede ser alegado en contra de los ciudadanos, en tanto los órganos legisladores de los Estados miembros son los responsables de que la transposición de las Directivas se ajuste o se corresponda con el mandato de las Directivas, por lo que se atribuye a los Estados miembros la responsabilidad inherente al incumplimiento de la obligación de transposición correcta de las Directivas. Destaca en este sentido el TJUE en su Sentencia de 26 de febrero de 1982, asunto C-152/84, Marshall, cuando señala que «en relación con el argumento de que una Directiva no puede ser utilizada en contra de un ciudadano, debe destacarse que, de acuerdo con el artículo 189 del Tratado, el carácter obligatorio de una directiva, que constituye la base para la posibilidad de que pueda ser esgrimida ante un tribunal nacional, existe únicamente en relación con cada Estado miembro al cual va dirigida. Se sigue que una directiva no puede, por sí misma, imponer obligaciones en un ciudadano y que una disposición de una directiva no puede utilizarse para ir contra un ciudadano». Análogo sentido se pronuncia en la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, asunto C-168/95, Acaro, en la que el TJUE recuerda que una Directiva no puede ser objeto de aplicación directa a un ciudadano cuando la norma interna ha sido incorrectamente incorporada al ordenamiento interno. Si bien los Estados miembros están obligados a interpretar las normas internas de acuerdo con las directivas ello no alcanza al supuesto en que «dicha interpretación conduce a la imposición a un individuo de una obligación establecida en una Directiva que no ha sido transpuesta».

⁹ Sin perjuicio de volver más adelante sobre esta cuestión, basta señalar la Sentencia del TJUE de 13 de noviembre de 1990, asunto C-106/89, Marleasing. En ella, indica el órgano jurisdiccional que «la obligación de los Estados miembros que dimana de una Directiva de alcanzar el resultado previsto por la Directiva y su labor conforme al artículo 5 del Tratado de adoptar todas las medidas necesarias, tanto generales como particulares, para asegurarse el cumplimiento de dicha obligación, es vinculante para todas las autoridades de los Estados miembros incluyendo, respecto a los asuntos bajo su jurisdicción, a los tribunales de justicia. Se sigue que, en la aplicación de las leyes nacionales, tanto si las disposiciones en cuestión fueron adoptadas antes o después de la Directiva, el tribunal nacional llamado a interpretarlas está obligado a hacerlo, en la medida de lo posible, a la luz de la redacción y objetivo de la Directiva al objeto de alcanzar el resultado perseguido por esta y en consecuencia cumplir con el tercer apartado del artículo 189 del Tratado».

3. EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DEL TJUE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO INTERNO

Al margen de otros procedimientos ante el TJUE, por lo que a este examen se refiere y relacionado con el ámbito tributario, y más específicamente con el IVA, hemos de referirnos a los procesos por incumplimiento estatal y al de prejudicialidad.

3.1. INCUMPLIMIENTO ESTATAL

Mediante el primero la Comisión Europea plantea al TJUE el control de la actuación de los Estados miembros en relación con las obligaciones que el Derecho comunitario les impone¹⁰. Las sentencias dictadas por el órgano jurisdiccional comunitario en estos recursos se limitan a constatar o no el incumplimiento por parte del Estado miembro. Las resoluciones tienen carácter declarativo, produciendo el efecto vinculante que corresponde a la cosa juzgada, y no anulan la norma o el acto legislativo de Derecho interno que el TJUE declara contrario al Derecho comunitario. Se impone una obligación de resultado sin especificar la forma concreta en que debe procederse, de manera que es el Estado miembro el que debe adoptar las medidas legislativas internas necesarias para adecuar el Derecho interno al comunitario, teniendo por objeto estas sentencias definir los deberes de los Estados miembros en caso de incumplimiento de sus obligaciones¹¹ y, si bien no se establece plazo para ello, el Estado miembro debe ac-

¹⁰ De acuerdo con el artículo 258 del TFUE la Comisión, en caso de estimar que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, esta puede recurrir al TJUE. También los Estados miembros pueden recurrir al TJUE, si estiman que otro Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, debiendo someter previamente el asunto a la Comisión, que emite dictamen motivado, previo trámite de alegaciones a los Estados afectados; si bien la ausencia de dictamen no impide acudir al TJUE una vez transcurridos tres meses (art. 259 del TFUE).

¹¹ Cuando el TJUE declare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, dicho Estado está obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal y, en otro caso, la Comisión puede someter al TJUE, después de haber ofrecido al Estado miembro la posibilidad de presentar sus observaciones, el incumplimiento por parte del Estado miembro de no dar cumplimiento a la sentencia, indicando el importe de la suma a tanto alzado o de la multa coercitiva que deba ser pagada por el Estado miembro afectado y que considere adaptado a las circunstancias (art. 260 del TFUE). En la Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 1982, asuntos acumulados 314 a 316/81 y 83/82, Procureur de la République/Waterkeyn, con base en el artículo 171 del Tratado, precedente del citado anteriormente, se indica que «con arreglo a esta disposición, todos los órganos del Estado miembro interesado tienen la obligación de garantizar, en los ámbitos de sus competencias respectivas, la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia. En el caso de que la sentencia declare la incompatibilidad con el Tratado de determinadas disposiciones legislativas de un Estado miembro, ello supone, para las autoridades que participan en el ejercicio del poder legislativo, la obligación de modificar las disposiciones de que se trate, de manera que estas últimas sean conformes a las exigencias del Derecho comunitario. Los órganos jurisdiccionales del Estado interesado tienen por su parte la obligación de garantizar la observancia de la sentencia en el ejercicio de su misión».

tuar inmediatamente y concluir el proceso de modificación de su Derecho interno en el menor plazo posible¹².

Como se ha señalado por el TJUE, estamos ante un recurso que es de naturaleza objetiva¹³, que permite determinar el alcance exacto de las obligaciones de los Estados miembros en caso de discrepancias de interpretación¹⁴. Ello hace que el incumplimiento de las obligaciones que incumben a los Estados miembros en virtud del Tratado o del Derecho derivado subsiste independientemente de la frecuencia e importancia de las situaciones censuradas¹⁵.

Buena muestra de todo ello son los recursos de incumplimiento dictados por el TJUE en materia de IVA que han afectado a España, en relación con la actual LIVA, teniendo en todas ellas como partes la Comisión y el Reino de España. Debe tenerse en cuenta que al regularse por Ley el tributo, la ejecución de la sentencia exige la modificación legislativa, por lo que debe iniciarse el correspondiente proceso legislativo, sujeto a los plazos temporales y procedimentales en las Cámaras legislativas, aun cuando en todos los casos puede observarse una notable diligencia de nuestro Estado en adoptar las reformas pertinentes.

Así, tenemos las Sentencias de 7 de mayo de 1998, asunto C-124/96 (NFJ006132); de 16 de septiembre de 1999, asunto C-414/97 (NFJ008465); de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03 (NFJ020809); y de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08 (NFJ035917); así como las recientes Sentencias de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (NFJ049511), y de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11 (NFJ051889) (ambas exigen la reforma legislativa de la norma interna que todavía no ha sido llevada a cabo).

En la primera se declaró que España incumplía las obligaciones que le imponía la Directiva IVA, al disponer que la exención del IVA de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física solo se aplica a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía, que conllevó la modificación del artículo 20.uno.13.º de la LIVA por Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

La segunda declara también el incumplimiento al considerar exentas del IVA las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de armamento, munición y material para uso exclusi-

¹² Así lo señala el TJUE en la Sentencia de 6 de noviembre de 1985, asunto C-131/84, Comisión-Italia, en interpretación del artículo 171 del Tratado, reconociendo que este precepto no establece el plazo o tiempo en el que el Estado miembro debe dar cumplimiento a lo declarado en la sentencia.

¹³ Sentencias de 21 de junio de 1988, asunto C-415/85, Comisión-Irlanda (NFJ000420); de 21 de marzo de 1991, asunto C-209/89, Comisión-Italia; de 1 de octubre de 1998, asunto C-71/97, Comisión-España; de 18 de enero de 2001, asunto C-83/99, Comisión-España; y de 29 de marzo de 2001, asunto C-404/99, Comisión-Francia (NFJ010479).

¹⁴ Sentencias de 14 de diciembre de 1971, asunto C-7/71, Comisión-Francia; y de 18 de enero de 2001, asunto C-83/99, Comisión-España (NFJ010002).

¹⁵ Sentencias de 21 de marzo de 1991, asunto C-209/89, Comisión-Italia; de 17 de noviembre de 1992, asunto C-105/91, Comisión-Grecia (NFJ002130); y de 29 de marzo de 2001, asunto C-404/99, Comisión-Francia (NFJ010479).

vamente militar, distinto de las aeronaves y los barcos de guerra comprendidos en los puntos 23 y 25 del Anexo F de la Directiva IVA 77/388/CEE, no obstante lo dispuesto en los artículos 2, punto 2, 14, 28 bis y 28 quater, parte B, de esta misma Directiva.

La tercera declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE, al prever una prorata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones; que dio lugar a la modificación de los artículos 102 y 104 de la LIVA por Ley 3/2006, de 29 de marzo (que entró en vigor el 1 de enero de 2006).

La cuarta sentencia declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE, al considerar que los servicios prestados a una comunidad autónoma por los registradores de la propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no están sujetos al IVA, que dio lugar a la introducción de la letra c) del apartado dos del artículo 4 de la LIVA, por Ley 2/2010, de 1 de marzo.

La quinta se refiere al incumplimiento relacionado con los tipos impositivos vinculados con determinados productos sanitarios, que no pueden tributar por tipos reducidos; mientras que la última declara el incumplimiento en relación con el régimen de las agencias de viaje (tanto al excluir a las agencias minoristas que actúan en su propio nombre, como a la determinación global de la base imponible y a la repercusión de las cuotas en factura a solicitud del destinatario).

Ahora bien, la cuestión que interesa plantear es la de la eficacia de las sentencias dictadas en recursos por incumplimiento respecto de los particulares o ciudadanos, que no han sido parte en el proceso, y la posibilidad de invocarlas en los procedimientos o procesos internos en los que son parte.

Al respecto debe recordarse la eficacia *erga omnes* de estas sentencias del TJUE que declaran el incumplimiento de un Estado miembro, de manera que tanto el resto de los Estados miembros como los particulares o ciudadanos pueden invocarla.

Dos precisiones han de efectuarse al respecto. La primera es la relativa a la actuación de los órganos jurisdiccionales internos. Cuando el TJUE comprueba que un Estado miembro ha incumplido las obligaciones que derivan de las disposiciones del Derecho comunitario, a los órganos revisores internos, tanto los órganos económico-administrativos como los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, les incumbe tener en cuenta los elementos jurídicos fijados en la sentencia del TJUE para determinar el alcance de las disposiciones de Derecho comunitario que tienen por misión aplicar; estando obligados a deducir las consecuencias de la sentencia del TJUE.

De otra parte, los derechos en favor de los particulares, que derivan de las disposiciones mismas del Derecho comunitario y que tienen efecto directo en el ordenamiento interno de los

Estados miembros, hace que puedan alegar ante los órganos revisores económico-administrativos y de la jurisdicción contencioso-administrativa los fundamentos y efectos de la sentencia del TJUE a fin de que estos órganos deriven las consecuencias que se acaban de exponer en el párrafo anterior¹⁶.

Se ha planteado respecto de estas sentencias que declaran el incumplimiento de un Estado miembro los efectos temporales de las mismas, esto es, la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia, para asuntos o situaciones anteriores a la sentencia de referencia. Debe recordarse al efecto que la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como esta se presentaba al final del plazo señalado en el dictamen motivado de la Comisión y que los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tenidos en cuenta por el TJUE para apreciar el posible incumplimiento¹⁷, lo que implica que estamos analizando situaciones anteriores a la sentencia.

En relación con el IVA, la cuestión fue analizada por el TJUE en la Sentencia de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03, Comisión-España (NFJ020809). Si bien España se había opuesto al recurso de incumplimiento planteando por la Comisión, subsidiariamente solicitó al TJUE que, en el caso de que no comparta su interpretación, limitase en el tiempo los efectos de la sentencia. El fundamento de esta petición de irretroactividad de la sentencia se encontraba, por una parte, en el hecho de que las autoridades españolas actuaron de buena fe al adoptar la normativa controvertida y, por otra, en los trastornos que la sentencia del TJUE podría causar.

El TJUE recuerda que solo con carácter excepcional puede, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecer esta limitación en el tiempo de los efectos de una sentencia. Esta excepcionalidad debe acreditarse por las autoridades estatales en el sentido de que fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión¹⁸. Debe recordarse que el TJUE viene afirmando, en aplicación del «efecto directo» y «primacía» del Derecho comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado miembro tiene efectos *ex tunc*; señalando que la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades, tanto judiciales como administrativas, de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen in-

¹⁶ En este sentido se expresa la Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 1982, asuntos acumulados 314 a 316/81 y 83/82, Procureur de la République/Waterkeyn.

¹⁷ En este sentido se pronuncia en Sentencias de 15 de marzo de 2001, asunto C-147/00, Comisión-Francia; de 4 de julio de 2002, asunto C-173/01, Comisión-Grecia; de 10 de abril de 2003, asunto C-114/02, Comisión-Francia; y de 25 de septiembre de 2003, asunto C-473/01, Comisión-Italia.

¹⁸ En este mismo sentido, Sentencia de 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión- Reino Unido (NFJ009509).

compatible y, por otra, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario¹⁹.

En el supuesto que se examinó, y que afectaba a España (la inclusión o no de las subvenciones percibidas por los sujetos pasivos del IVA en el denominador de la prorrata, así como la minoración de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión como consecuencia de la percepción de subvenciones afectas a los mismos), el TJUE no tiene duda de que, dada la dicción de los preceptos reguladoras del derecho a deducir que recoge la Directiva IVA, no existía certidumbre alguna, por lo que no procedía limitar en el tiempo los efectos de la sentencia.

Indudablemente, este pronunciamiento permitió acudir a las distintas vías reparadoras que corrigieran la tributación incorrecta, incluso para situaciones anteriores a la sentencia²⁰, distinguiéndose por la Administración tributaria tres tipos de situaciones: 1. Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y esta ha devenido firme (en tal caso no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del art. 221.3 de la LGT). 2. Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme (en estos habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento, que deberá respetar la doctrina establecida por el TJUE). 3. Cualquier otro supuesto, en que la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos (de acuerdo con el art. 66 de la LGT, que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción).

No obstante, al margen de estos supuestos, debe reconocerse también la responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del TJUE²¹.

¹⁹ Sentencias de 22 de junio de 1989, asunto C-103/88, Fratelli Constanzo; y de 19 de enero de 1993, asunto C-101/91, Comisión-Italia.

²⁰ La Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) 2/2005, de 14 de noviembre de 2005, recogió la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la Sentencia de 6 de octubre de 2005.

²¹ Así se reconoce por el TJUE en relación con la cuestión de la incidencia de la Sentencia de 6 de octubre de 2005 que afecta a España, en Sentencia de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (NFJ036742). En ella se examina esencialmente el principio de equivalencia, que exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno. No obstante, recuerda el órgano jurisdiccional, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todos los recursos interpuestos en un ámbito determinado del Derecho. Para ello, el Tribunal considera que para comprobar si se respeta el principio de equivalencia, es preciso examinar si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta por el sujeto pasivo del impuesto, basada en la infracción del Derecho de la Unión, y la que el mismo habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución, pueden considerarse similares.

3.2. CUESTIÓN PREJUDICIAL

La cuestión prejudicial es iniciada por un órgano jurisdiccional nacional, que solicita del TJUE se pronuncie sobre la interpretación de una norma comunitaria, o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la UE²².

Dado que la cuestión prejudicial se plantea en el seno de un procedimiento jurisdiccional en un Estado miembro, los efectos directos de la misma se referirán a la resolución de este proceso. Al encontrarse suspendido por haberse planteado la cuestión prejudicial, se continuará el mismo y el órgano jurisdiccional interno deberá dictar sentencia (o resolución en el supuesto de que haya sido planteada por un órgano revisor de la vía económico-administrativa) de acuerdo con las normas internas del Estado miembro, pero teniendo en cuenta la doctrina establecida por el TJUE, pues la sentencia del órgano jurisdiccional comunitario vincula al nacional²³.

En relación con estos efectos, se enmarcan las Sentencias del TJUE, que afectan a España, de 3 de febrero de 2000, asunto C-12/98, Amengual Far (NFJ008486); de 21 de marzo de 2000, asuntos C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa y otros (NFJ008483); y la de 9 de junio de 2011, asunto C-285/10, Campsa (NFJ042807).

La primera viene referida a la interpretación del precepto de la Directiva IVA regulador de la exención en materia de arrendamientos de bienes inmuebles; considerando el órgano jurisdiccional comunitario que dicho precepto permite a los Estados miembros someter al IVA, a través de una regla general, los arrendamientos de bienes inmuebles y eximir de dicho impuesto únicamente, como excepción, los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a viviendas; considerando así que la regulación española en este punto era acorde con la norma comunitaria.

La segunda, además de reconocer la legitimación para interponer la cuestión de prejudicialidad por los órganos revisores de la vía económico-administrativa española (se trata de la única cuestión planteada por estos órganos), analizó la norma interna en relación con su adecuación a la comunitaria en relación con el derecho a la deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. El TJUE consideró que la Directiva IVA se oponía a una normativa nacional como la española que condicionaba el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre

²² Artículo 267 del TFUE.

²³ Es jurisprudencia reiterada del TJUE que una sentencia dictada con carácter prejudicial vincula al juez nacional para la resolución del litigio principal. Así se expone, entre otras, en las Sentencias de 3 de febrero de 1977, asunto C-52/76, Benedetti; de 14 de diciembre de 2000, asunto C-446/98, Fazenda Publica (NFJ009815); y en el Auto de 5 de marzo de 1986, asunto C-69/85, Wunsche.

dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sancionaba el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

La tercera conoce de la adecuación de la regla reguladora de la determinación de la base imponible en operaciones vinculadas²⁴ que obligaba a valorar por su valor de mercado cuando concurriese esta circunstancia, siempre que se fijase una contraprestación inferior al citado valor. Para el TJUE la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique, a operaciones realizadas entre partes vinculadas mediando un precio notoriamente inferior al normal de mercado, una regla de determinación de la base imponible distinta de la regla general establecida por la Directiva, mediante la extensión a aquellas de las reglas de determinación de la base imponible relativas al autoconsumo o al uso de bienes y a la prestación de servicios para las necesidades privadas del sujeto pasivo, cuando ese Estado miembro no ha seguido el procedimiento previsto en la Directiva a fin de conseguir la autorización para adoptar tal medida de inaplicación de dicha regla general.

En los supuestos anteriores, los órganos revisores internos, a la vista de la interpretación fijada por el TJUE dictaron las correspondientes resoluciones considerando las apreciaciones del órgano jurisdiccional comunitario.

En cuanto a la eficacia de estas sentencias para terceros, no cabe duda de que en algunos supuestos conllevan la necesidad por parte de los Estados miembros de adecuar la norma interna a la interpretación efectuada por el TJUE, en cuanto declaran la incompatibilidad con el Derecho comunitario; como ha ocurrido en relación con España con la segunda de las sentencias que se han citado, que motivó la modificación de los artículos 5, 111 y 112 por Ley 14/2000, de 29 de diciembre.

No obstante lo anterior, al margen del proceso interno concreto en el que se incardina la cuestión prejudicial, y frente a las sentencias por incumplimiento que tenían efectos *erga omnes*, las dictadas en cuestiones de prejudicialidad para terceros no tienen esta naturaleza, desplegando para ellos los mismos efectos que el resto de la jurisprudencia comunitaria.

Es aquí donde se plantea una cuestión de indudable trascendencia para el ciudadano, en sus relaciones con la Administración tributaria y con los órganos que revisan la actuación de la misma, sean órganos económico-administrativos o jurisdiccionales. Se trata de hacer valer la doctrina fijada por el TJUE en los procedimientos o en los procesos en los que es parte a la hora de que estos órganos administrativos o revisores acojan la misma para interpretar los preceptos de la norma interna, alegando esta jurisprudencia comunitaria.

No se duda en la invocabilidad directa del Derecho comunitario por el ciudadano o el contribuyente, que juega a su favor y no en su contra y, con base en ello, puede alegar la interpreta-

²⁴ En la redacción anterior a la que se fijó en Ley 36/2006.

ción que el TJUE lleva a cabo de las normas comunitarias. Se hace referencia a la vinculación de los órganos revisores internos por esta interpretación del TJUE en procesos distintos a aquellos en los que se incardina la cuestión de prejudicialidad, y a la existencia de medios de reacción del ciudadano o contribuyente frente a la actuación de estos órganos internos que no acogen la interpretación del órgano comunitario.

Por otro lado, se plantean también los efectos temporales de las sentencias cuando concluyen en el supuesto que declaren incompatible la norma interna con la comunitaria, cuestión que se ha analizado en relación con los recursos de incumplimiento, aun cuando el TJUE se ha pronunciado también con respecto a las cuestiones de prejudicialidad²⁵.

Según reiterada jurisprudencia, la interpretación que hace el TJUE de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma.

Solo con carácter excepcional puede el TJUE, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves, que deberá acreditar el Estado miembro afectado²⁶.

Al igual que las sentencias por incumplimiento, una sentencia dictada por el TJUE con carácter prejudicial está dirigida a surtir efectos sobre las relaciones jurídicas originadas antes de que haya sido dictada. De ello se deriva, en particular, que un órgano administrativo, en el marco de sus competencias, debe aplicar una norma de Derecho comunitario interpretada en virtud de una cuestión prejudicial incluso a relaciones jurídicas originadas y constituidas antes de que se dicte la sentencia del TJUE que se pronuncia sobre dicha cuestión. Cuando este órgano interpreta

²⁵ En este sentido, las Sentencias del TJUE de 12 de febrero de 2008, asunto C-2/06, *Kempter*; y de 8 de septiembre de 2011, asuntos C-89/10 y C-96/10, *Q-Beef NV*. Señala el órgano jurisdiccional comunitario que las sentencias prejudiciales no tienen calor constitutivo, sino meramente declarativo, con la consecuencia de que produce sus efectos, en principio, a partir de la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada.

²⁶ Sentencias de 2 de febrero de 1988, asunto C-24/86, *Blaizot*; de 28 de septiembre de 1994, asunto C-57/93, *Vroege* (NSJ000765); de 15 de diciembre de 1995, asunto C-415/93, *Bosman*; de 12 de octubre de 2000, asunto C-372/98, *Cooke*; de 17 de febrero de 2005, asunto C-453 y 462/02, *Linneweber* (NFJ018818); de 6 de octubre de 2005, asunto C-291/03, *MyTravel* (NFJ021111); de 10 de enero de 2006, asunto C-402/03, *Skov y Bilka* (NCJ040567); de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki* (NFJ021960); de 14 de septiembre de 2006, asunto C-228/05, *Stradasfalti* (NFJ023342); de 5 de octubre de 2006, asuntos C-290/05 y C-333/05, *Nádasdi* (NFJ023557).

una norma de Derecho comunitario, precisa el significado y el alcance de esta tal y como debe o hubiera debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor²⁷.

Las disposiciones comunitarias y la jurisprudencia del TJUE que las interpreta, como ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo (TS) [sentencias de 14 de mayo de 2012, rec. 2803/2008 (NFJ047348), y de 19 de junio de 2013, rec. 4665/2010 (NFJ051207)], «forman parte del sistema de fuentes que el juez nacional» o el órgano revisor administrativo han de tomar «en consideración para fijar la exégesis y para aplicar las normas internas sobre la materia».

4. LA INTERPRETACIÓN UNIFORME DEL DERECHO COMUNITARIO COMO PRINCIPIO QUE DEBE SER RESPETADO POR LOS ÓRGANOS INTERNOS ADMINISTRATIVOS Y REVISORES DE LOS ESTADOS MIEMBROS. EL IVA COMO TRIBUTOS ARMONIZADOS

Se ha aludido al inicio de este estudio al principio de interpretación uniforme del Derecho comunitario por parte de los Estados miembros, que obliga a estos a que las normas internas sean interpretadas de acuerdo con aquel derecho. Si tomamos como referencia el IVA, el principio que examinamos exigirá la interpretación de los preceptos de la ley nacional de acuerdo con la Directiva IVA.

Esta obligación deviene de la necesidad de que el sistema común del impuesto tenga una interpretación también común en el ámbito territorial comunitario en el que se aplica, dada la necesidad de armonizar los elementos esenciales del tributo. Esto es, estos conceptos autónomos de Derecho comunitario tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias en la aplicación del régimen del IVA de un Estado miembro a otro.

Ello es así al encontrarnos ante unos conceptos recogidos en la Directiva IVA que, en la medida en que obligan a los Estados miembros a transponerlos en su ordenamiento interno delimitando los elementos esenciales del tributo, son comunes para todos los Estados miembros o, lo que es lo mismo, se trata de conceptos autónomos de Derecho comunitario que trascienden a los ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros. Es por ello que el máximo garante de la interpretación uniforme de los mismos sea el TJUE y de ahí la importancia de su doctrina y la trascendencia a la hora de que los órganos administrativos y revisores de su actuación internos acojan esta interpretación, pues su separación o desvinculación puede suponer un quebranto en el principio de aplicación uniforme del Derecho comunitario.

²⁷ Sentencias de 27 de marzo de 1980, asunto C-61/79, *Denkavit Italiana*; de 6 de julio de 1995, asunto C-62/93, *BP Soupergaz* (NFJ003716); de 13 de enero de 2004, asunto C-453/00, *Kühne & Heitz* (NFJ036348); de 17 de febrero de 2005, asunto C-453 y 462/02, *Linneweber* (NFJ018818); de 6 de octubre de 2005, asunto C-291/03, *MyTravel* (NFJ021111); y de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki* (NFJ021960).

Numerosos son los ejemplos que pueden exponerse sobre ello en relación con el IVA. El TJUE no ha dejado de señalar que nos encontramos ante conceptos autónomos de Derecho comunitario cuando interpreta los distintos preceptos de la Directiva IVA.

Bastan algunos ejemplos para comprender la importancia que tiene el principio de interpretación uniforme del Derecho comunitario, en concreto en materia de IVA, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE.

Así ocurre con el concepto de «actividad económica» o delimitación del ámbito de aplicación del impuesto y el de «sujeto pasivo». La Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA al contemplar, en el precepto de la Directiva, relativo a las operaciones sujetas a imposición junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país y al definir como «sujeto pasivo» a quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. De esta forma el concepto de actividades económicas se define como todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, e incluye, en particular, el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. El análisis de estas definiciones pone de relieve la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación²⁸.

Las exenciones en el IVA suponen una excepción en la tributación de las operaciones sujetas al mismo, dado el amplio ámbito de aplicación que tiene este impuesto, que comprende todas las actividades económicas de fabricantes, comerciantes o prestadores de servicios. Es por ello que los términos empleados para designar las exenciones contempladas en la Directiva son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, aun cuando la interpretación de estos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Esto conlleva que esta exigencia de interpretación estricta no signifique que los términos empleados para definir las exenciones hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efecto. Pues bien, según jurisprudencia del TJUE, las exenciones constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario que tienen por objeto, tal como se

²⁸ Entre otras, Sentencias de 4 de diciembre de 1990, asunto C-186/89, van Tiem (NFJ001010); de 12 de septiembre de 2000, asunto C-260/98, Comisión/Grecia (NFJ047396); de 16 de septiembre de 2008, asunto C-288/07, Isle of Wight Council y otros (NFJ029799); de 21 de febrero de 2006, asunto C-223/03, University of Huddersfield (NFJ021864); de 13 de diciembre de 2007, asunto C-408/06, Götz (NFJ026968); de 6 de octubre de 2009, asunto C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten (NFJ035351); y de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08, Comisión-España (NFJ035917).

ha indicado anteriormente, evitar que se produzcan divergencias en la aplicación del régimen del IVA de un Estado miembro a otro²⁹.

La base imponible del impuesto la compone la contraprestación percibida por el sujeto pasivo que realiza la operación. También aquí nos encontramos ante un concepto autónomo de Derecho comunitario. La base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio está constituida por la contraprestación que realmente recibe el sujeto pasivo «del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones»; por ello la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Por lo tanto, dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, a saber, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. Además dicha contrapartida debe poder expresarse en dinero³⁰.

Esta interpretación de los conceptos que recoge la Directiva IVA no solo se refiere a la delimitación de los elementos esenciales del tributo, sino que descende también a muchos otros. Dada la extensión que conllevaría recoger todos ellos, citaremos entre otros, el de «explotación» de un bien para delimitar el concepto de sujeto pasivo³¹, «sujeto pasivo no establecido en el interior del país»³², y «establecimiento permanente»³³.

5. DIVERGENCIA EN LA INTERPRETACIÓN O APLICACIÓN DE LOS CONCEPTOS AUTÓNOMOS POR PARTE DE LOS ÓRGANOS INTERNOS

Si bien los órganos administrativos y revisores de los Estados miembros están obligados a interpretar su ley nacional a la luz de la redacción y el propósito de la Directiva al objeto de con-

²⁹ Entre otras, Sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, CPP (NFJ007331); de 14 de junio de 2007, C-434/05, Horizon College (NFJ025701); de 14 de junio de 2007, C-445/05, Haderer (NFJ025813), y jurisprudencia que allí se cita; de 22 de octubre de 2009, asunto C-242/08, Swiss Re Germany Holding (NFJ035533); de 19 de noviembre de 2009, C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed (NFJ036241); y de 3 de junio de 2010, asunto C-237/09, De Fruytier (NFJ038587).

³⁰ Entre otras, Sentencias de 5 de febrero de 1981, asunto C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats; de 23 de noviembre de 1988, asunto C-230/87, Naturally Yours Cosmetics (NFJ000471); de 27 de marzo de 1990, asunto C-126/88, Boots Company (NFJ000831); de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, Fillibeck (NFJ007097); de 29 de marzo de 2001, asunto C-404/99, Comisión-Francia (NFJ010479); de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (NFJ018819).

³¹ Sentencias de 29 de abril de 2004, asunto C-77/01, EDM (NFJ016398); de 21 de octubre de 2004, asunto C-8/03, BBL (NFJ017984); y de 6 de octubre de 2009, asunto C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten (NFJ035351).

³² Sentencia de 6 de octubre de 2011, asunto C-421/10; Stoppelkamp (NFJ044335).

³³ Entre otras, Sentencias de 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, Berkholz (NFJ000101); de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS (NFJ005197); de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease (NFJ005724); y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg (NFJ026006).

seguir el resultado establecido, exigiéndose una interpretación uniforme³⁴, podemos encontrarnos ante notables divergencias en la interpretación o aplicación de estos conceptos.

Es cierto que el TJUE no aplica la interpretación que realiza al supuesto concreto que plantea el juez nacional, siendo este quien debe, una vez recibida la sentencia, recoger la doctrina comunitaria y aplicarla al caso concreto, lo que es trasladable en general a todos los asuntos de que cozoza cuando debe aplicar la ley nacional e interpretarla de acuerdo con el Derecho comunitario.

Pero estas divergencias pueden producir una evidente confusión en el ámbito interno, llegando incluso a interpretaciones dispares entre la Administración y los órganos jurisdiccionales, o entre estos, en tanto no exista una jurisprudencia interna vinculante, o aun cuando exista dado que deberemos plantearnos las posibles vías que eviten estas divergencias.

Podemos considerar varios ejemplos en el ámbito del IVA, aunque se tendrán en cuenta exclusivamente aquellos que tengan una evidente repercusión por la disparidad existente en el ámbito interno.

Es lo que ocurre con el concepto de «entrega de bienes»; no solo por lo que se refiere a su aplicación a algunos supuestos concretos, sino también al propio concepto que, indudablemente, es un concepto autónomo de Derecho comunitario, pues supone uno de los ejes esenciales en la delimitación del hecho imponible del impuesto.

La Directiva IVA establece un sistema común del IVA basado, fundamentalmente, en una definición uniforme de las operaciones imponibles³⁵. En lo que se refiere al concepto de «entrega de bienes», la Directiva dispone que se entenderá por tal entrega la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad. Al respecto, la jurisprudencia del TJUE precisa que este concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte para disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria. Esta interpretación, añade, es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles, y este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil³⁶.

³⁴ Así, Sentencias de 10 de abril de 1984, asunto C-14/83, Von Colson; y de 26 de septiembre de 1996, asunto C-168/95, Arcaro.

³⁵ Entre otras, Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros (NFJ021677).

³⁶ Así, Sentencias de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (NFJ000732); de 6 de febrero de 2003, asunto C-185/01, Auto Lease Holland (NFJ013960); de 4 de octubre de 1995, asunto C-291/92, Armbrecht; de 21 de abril de 2005, asunto C-25/03, HE (NFJ019489); de 14 de julio de 2005, asunto C-435/03, Bri-

Si bien corresponde al órgano interno administrativo o revisor, al juez nacional, determinar en cada caso concreto, en función de los hechos que concurren, si una operación determinada supone la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido que nos da la Directiva, y ello no se pone en tela de juicio; sin embargo, la cuestión, como se ha expuesto, surge cuando la interpretación efectuada por el órgano administrativo o revisor interno difiere de la que establece el órgano jurisdiccional comunitario, máximo garante de la interpretación uniforme del Derecho comunitario.

En este sentido, y en relación con el concepto de entrega de bienes, existe una notable discrepancia en nuestro ámbito nacional, esencialmente en relación con determinadas operaciones, en concreto las llevadas a cabo por las comunidades de bienes constituidas para edificar, esto es, se trata de comunidades o cooperativas de propietarios (promoción inmobiliaria en régimen de comunidad de bienes).

Tanto la DGT³⁷ como el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)³⁸ han mantenido que las comunidades de bienes que promueven la construcción de edificaciones para su adjudicación a los comuneros aunque realicen dichas operaciones ocasionalmente son consideradas como empresarios (art. 5 LIVA) a efectos del IVA, realizando entregas de bienes (art. 8.dos). De este modo, la entrega de las viviendas a los cooperativistas estará sujeta al IVA. Todo ello con base en el concepto de empresario o profesional que nos da la LIVA y al de entrega de bienes, en el sentido que se ha expuesto anteriormente.

Frente a la tesis sustentada por la doctrina administrativa se encuentra la posición del TS que en Sentencia de 23 de mayo de 1998 (rec. 2327/1998) desestima el recurso de casación en interés de ley interpuesto por una comunidad autónoma. El órgano jurisdiccional reconoce que la promoción de edificios en régimen de comunidad de bienes y derechos viene suscitando una constante problemática relativa en principio a la aplicación del concepto TPO y al IVA; y centra el problema a resolver en «si la división de la cosa común y posterior adjudicación de un piso o local debe considerarse o no como transmisión patrimonial», partiendo de que la cuestión ha sido estudiada en el ámbito civil por la Sala 1.^a del TS. Rechaza el órgano jurisdiccional que a efectos del IVA sea considerada como primera transmisión la adjudicación a un comunero de la concreción de su cota indivisa, puesto que en la LIVA se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, y la disolución de la comunidad y posterior adjudicación de un piso o local como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no es un acto traslativo del dominio. A ello no afecta que el artículo 8.dos.2 de la LIVA preceptúe que tienen la consideración de entrega de bienes las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pa-

tish American Tobacco y Newman Shipping (NFJ020349); y de 15 de diciembre de 2005, asunto C-63/04, Centralan Property (NFJ021355).

³⁷ Entre otras, Consultas V2271/2005 de 11 de noviembre de 2005, V1321/2006 de 4 de julio de 2006, V1713/2006 de 31 de agosto de 2006, V0364/2007 de 23 de febrero de 2007, V0520/2007 de 13 de marzo de 2007, V1160/2008 de 6 de junio de 2008, V1388/2008 de 4 de julio de 2008, V2174/2008 de 19 de noviembre de 2008, V0173/2009 de 30 de enero de 2009, V1421/2009 de 17 de junio de 2009.

³⁸ Resolución de 13 de octubre de 2005, RG 2358/2003 (NFJ022265).

sivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas, pues el precepto se refiere a la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes, pisos o locales, resultantes de la división, en los que no hay traslación del dominio.

Esta tesis mantenida por el TS, seguida por otros órganos jurisdiccionales³⁹, es contraria a la sustentada por la doctrina administrativa y la polémica se centra en la determinación del concepto de «entrega de bienes». Frente a la posición de la doctrina administrativa, el TS hace referencia en todo momento a «transmisión», y a la inexistencia de un «acto traslativo del dominio» en la disolución de la comunidad y posterior adjudicación de un piso o local por la comunidad de bienes, identificando el concepto de entrega de bienes que recoge la LIVA con esta traslación del dominio o transmisión⁴⁰; lo que no parece ser coincidente con la delimitación que de este concepto ha realizado el TJUE al considerar que no es precisa la transmisión de la propiedad para que exista entrega de bienes, puesto que por tal se entiende transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad.

Surge así una discrepancia en la interpretación del concepto autónomo de Derecho comunitario de «entrega de bienes», configurador del hecho imponible del impuesto, en el seno de un Estado miembro, entre los órganos administrativos y jurisdiccionales, que ha sido resuelto por el legislador nacional aclarando en el artículo 8.dos.2.º de la ley la consideración de entrega de bienes respecto de la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes a favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación, lo que tampoco está exento de problemas en su interpretación.

6. VÍAS PARA DIRIMIR LAS DIVERGENCIAS ENTRE ÓRGANOS INTERNOS EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS COMUNITARIAS

Ante la situación que se ha planteado surgen de inmediato las posibles reacciones que pueden adoptarse frente a posturas divergentes en la interpretación del Derecho comunitario por parte de órganos internos.

³⁹ Entre otras, Sentencias de la Audiencia Nacional (AN), Sección 6, de 22 de abril de 2002, rec. 143/1999; de 3 de marzo de 2009, rec. 546/2006 (NFJ033130); y de 7 de mayo de 2009, rec. 118/2008 (NFJ034351). Entre los Tribunales Superiores de Justicia, mantienen esta tesis, el de Madrid, Sección 9, en Sentencia de 17 de febrero de 2011, rec. 897/2008 (NFJ044346); el de la Comunidad Valenciana, Sección 3, en Sentencia de 11 de septiembre de 2009, rec. 1348/2008 (NFJ037107).

⁴⁰ Sentencia comentada por VICTORIA SÁNCHEZ, A.: «La promoción inmobiliaria en régimen de comunidad de propietarios y el IVA. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1998 [NFJ006564]», *Revista Tribuna Fiscal*, CISS, 1999, número 103, pág. 66 a 78. Mantiene que las consecuencias en la aplicación del criterio mantenido por el TS pueden no ser beneficiosas para los contribuyentes, ya que no se permitirá deducir las cuotas soportadas a la comunidad de bienes, que tampoco podrá ser deducido por los comuneros.

Indudablemente nuestro TS es el máximo órgano interno que fija la jurisprudencia y deberá ser acatada por la Administración. No obstante, aun en este caso, o en aquellos en los que todavía no se ha fijado jurisprudencia, como puede ser el supuesto de existir una única resolución del TS que difiere de la tesis sustentada por órganos jurisdiccionales inferiores o por los órganos administrativos, debemos plantearnos las posibles alternativas, en el caso de que se discrepe de la opción seguida por el máximo órgano jurisdiccional interno.

Si la discrepancia surge antes de que se haya agotado la vía jurisdiccional, no cabe duda de que resulta lógico impugnar la resolución con la que se discrepa a fin de obtener, en una instancia superior, un nuevo pronunciamiento.

Junto a ello, hemos de plantearnos la posibilidad de suscitar una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE, de forma que dirima la confrontación interna existente. Al órgano jurisdiccional interno le corresponde aplicar el Derecho comunitario, y resulta incontrovertido que es a él a quien le compete valorar la necesidad de plantear una decisión prejudicial, atendiendo a la existencia o no de un problema en la interpretación de las normas de Derecho comunitario aplicable al supuesto examinado que no puede resolver por sus propios medios. Está claro que no basta con que las partes sostengan que el litigio plantea una cuestión de Derecho comunitario para que resulte obligado el planteamiento de la cuestión prejudicial, sino que el órgano jurisdiccional nacional ha de decidir sobre esta necesidad⁴¹. En este sentido, es el órgano jurisdiccional a quien corresponde su planteamiento, obligatorio cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno⁴², si bien ello no supone negar un margen de apreciación del órgano jurisdiccional interno de última instancia o supremo Juez nacional para determinar la «pertinencia» o efectuar el «juicio de relevancia» para el planteamiento de las cuestiones prejudiciales⁴³.

Ahora bien, ello no impide que un órgano jurisdiccional inferior al de última instancia o supremo de un Estado miembro pueda interponer la cuestión de prejudicialidad cuando considere que resulta necesaria la interposición de la misma para resolver la cuestión, cuando estime necesaria una decisión del TJUE para poder emitir su fallo.

⁴¹ Para ello, con consideración en la jurisprudencia comunitaria (Sentencias del TJUE de 11 de diciembre de 1965, asunto C-16/1965, *Schwarze*; de 29 de noviembre de 1978, asunto C-83/1978, *Pigs Marketing Board*; de 16 de junio de 1981, asunto C-126/1980, *Salonia*; de 6 de octubre de 1982, asunto C-283/1981, *Cilfit*; y de 22 de octubre de 1987, asunto C-341/1985, *Foto Frost*), el TS en Sentencia de 15 de noviembre de 2007, rec. 4590/2002, mantiene que para determinar la necesidad del reenvío prejudicial se tomarán en consideración los siguientes elementos: «a) aplicabilidad de las disposiciones de Derecho comunitario al litigio; b) existencia de una duda sobre el significado o la validez de una norma de Derecho comunitario aplicable, de cuya decisión dependa el fallo del litigio; y c) imposibilidad de resolver por sí mismo dicha duda sin poner en riesgo la uniformidad interpretativa y de aplicación del Derecho comunitario».

⁴² Artículo 267 del TFUE.

⁴³ Como ha puesto de relieve el TS en la Sentencia antes citada de 15 de noviembre de 2007.

Indudablemente, en el supuesto de no existir jurisprudencia en el sentido expuesto por nuestro artículo 1.6 del Código Civil, no cabe duda de que podría plantearse la cuestión de prejudicialidad por un órgano jurisdiccional, tanto económico-administrativo⁴⁴ como contencioso-administrativo.

Pero aun existiendo jurisprudencia del supremo órgano jurisdiccional interno, en nuestro caso el TS, sobre un asunto concreto, debe plantearse si el TJUE puede llegar a conocer de la interpretación dada por el anterior órgano interno.

Varias son las alternativas a examinar. La primera la posibilidad de interposición de un recurso por incumplimiento por parte de la Comisión Europea, con base en lo dispuesto en el artículo 258 del TFUE, cuando estime dicho órgano comunitario contraria al Derecho comunitario la posición adoptada por un Estado miembro como consecuencia de la interpretación efectuada por el órgano supremo jurisdiccional que vincula a los órganos jurisdiccionales inferiores y a los órganos de la Administración tributaria.

La respuesta debe ser afirmativa, y así es reconocido por el propio TJUE en Sentencia que afecta a España de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08, Comisión-España. El asunto que se suscitó era la tributación en IVA por los registradores de la propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

El TS⁴⁵ había fijado jurisprudencia al respecto señalando que los servicios prestados por los registradores de la propiedad como titulares de la Oficina Liquidadora de los Distritos Hipotecarios en la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no estaban sujetos al IVA, lo que hizo que tanto los Tribunales económico-administrativos⁴⁶, como los órganos gestores de la Administración tributaria, siguieran al TS, a pesar de que hasta la fijación de esta jurisprudencia habían mantenido una posición discrepante de la sustentada por este órgano jurisdiccional.

Si bien se plantea ante el TJUE como cuestión previa la inadmisibilidad del recurso por entenderse que versaba sobre un asunto del actual artículo 267 del TFUE (cuestión prejudicial), ello es rechazado por el TJUE señalando que la Comisión había destacado en su recurso que la sentencia del TS resulta de un recurso de casación en interés de la Ley y que dicho órgano jurisdiccional, en el marco del citado recurso de casación no planteó ninguna cuestión al TJUE acerca

⁴⁴ El TJUE reconoce legitimación a los Tribunales económico-administrativos para plantear cuestiones de prejudicialidad ante el órgano jurisdiccional comunitario, en la Sentencia de 21 de marzo de 2000, asunto C-110/98 a 147/08, Gabalfrisa y otros (NFJ008483), considerando que tienen la condición de órganos jurisdiccionales en el sentido del actual artículo 267 del TFUE.

⁴⁵ Entre otras, Sentencia de 12 de julio de 2003, rec. 42/2002 (NFJ014519), y de 3 de octubre de 2006, rec. 249/2002.

⁴⁶ Habían mantenido la sujeción al impuesto con anterioridad a la fijación de jurisprudencia por el TS, entre otras, en Resoluciones de 24 de septiembre de 2003, RG 1148/01 y 1158/01, anuladas por la AN en Sentencias de 17 de marzo de 2006, rec. 719/2003, y de 4 de abril de 2006, rec. 95/2004, respectivamente.

de la aplicación de la Directiva IVA a las actividades de los registradores-liquidadores; además el recurso de la Comisión no contemplaba el citado precepto del Tratado.

Nos encontramos, por tanto, ante una jurisprudencia sentada por el supremo órgano jurisdiccional interno, que vinculaba a los órganos inferiores y a la Administración tributaria y que, por ello, permite a la Comisión la interposición del recurso por incumplimiento. Esta vinculación se manifiesta incluso en que el representante de España ante el TJUE defiende la tesis del TS, en cuanto supone una interpretación a seguir por los órganos internos, y ello, a pesar, como se ha expuesto, de que la Administración tributaria había mantenido una posición discrepante a la sustentada por el TS⁴⁷.

Lo importante de la sentencia del TJUE que se cita es que el recurso de incumplimiento ampara situaciones como la expuesta, esto es, la discrepancia en la interpretación de una norma comunitaria por parte de los órganos internos de un Estado miembro cuando el órgano jurisdiccional supremo ha establecido jurisprudencia vinculante que, de alguna forma, impide a los órganos jurisdiccionales inferiores y administrativos tributarios actuar frente a la misma. Y dicha discrepancia, al igual que en el supuesto que se ha examinado relativo a la actuación de las comunidades de bienes, no supone en absoluto una ausencia o incorrecta transposición de la Directiva comunitaria sobre IVA. Nuestra norma interna⁴⁸ recoge una delimitación del hecho imponible determinando que están sujetas tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios, efectuando una delimitación amplia del concepto de actividad empresarial o profesional, todos ellos conceptos autónomos de Derecho comunitario, que exigen su interpretación de acuerdo con la norma comunitaria y la jurisprudencia del TJUE.

El representante de España ante el TJUE alegó también la dificultad para subsanar el incumplimiento alegado por la Comisión, puesto que tenía su origen en la jurisprudencia del TS, aludiendo con ello a la vinculación de la jurisprudencia interna sobre el resto de los órganos encargados de la aplicación y revisión de los actos tributarios. Pero el TJUE es contundente en esta cuestión: cabe declarar la existencia de un incumplimiento de un Estado miembro, con arreglo al precepto del TFUE regulador de este recurso, cualquiera que sea el órgano de dicho Estado cuya acción u omisión ha originado el incumplimiento, incluso cuando se trata de una institución constitucionalmente independiente. No obstante, advierte de que si bien no cabe tomar en consideración de-

⁴⁷ Puesta de manifiesto incluso por la Comisión en el proceso ante el TJUE, puesto que en los escritos de requerimiento efectuados a España, la Comisión ya hacía referencia a la jurisprudencia del TS y observaba que, como consecuencia de la misma, la Administración española había modificado su práctica relativa a la sujeción al IVA de las actividades de los registradores-liquidadores, cambio que se desprendería claramente, según la Comisión, de una Resolución de la DGT de 14 de noviembre de 2003 (NFC018506) y de una de Sentencia de la AN de 23 de octubre de 2003 (NFJ015820), que modificaba su criterio anterior sobre esta cuestión a la luz de la jurisprudencia del TS.

⁴⁸ Sin perjuicio de que con ocasión de la sentencia del TJUE relativa a los registradores-liquidadores se introdujo una modificación en la LIVA para comprender dentro del concepto de actividad empresarial o profesional la de los servicios desarrollados por estos profesionales en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, lo que se efectuó por Ley 2/2010, de 1 de marzo, que introduce una letra c) al artículo 4.dos de la LIVA.

cisiones judiciales aisladas o muy minoritarias en un contexto jurisprudencial marcado por una orientación diferente, o una interpretación desautorizada por el órgano jurisdiccional nacional supremo, la situación es distinta cuando se trata de una interpretación jurisprudencial significativa no desautorizada por dicho órgano jurisdiccional supremo o incluso confirmada por este⁴⁹.

Ratifica el TJUE pues la opinión mantenida anteriormente, pues de existir una sentencia aislada, no se admitiría la interposición de este recurso; lo que no impediría, como se ha expuesto la posibilidad de interposición por la vía de la cuestión de prejudicialidad.

El motivo por el que el TJUE en definitiva permite la interposición de este recurso en los supuestos que examinamos, no es otro que la consideración de que el alcance de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas nacionales debe apreciarse teniendo en cuenta la interpretación que de ellas hacen los órganos jurisdiccionales nacionales⁵⁰, esencialmente el supremo órgano jurisdiccional interno quien, como señala el TFUE, en caso de duda, es el que debe promover la cuestión de prejudicialidad.

Nos podemos encontrar también con la existencia de una jurisprudencia consolidada del TS en la interpretación de una norma de Derecho comunitario, seguida por tanto por los órganos administrativos y jurisdiccionales inferiores. Cabe preguntarse entonces sobre la posibilidad de plantear una cuestión de prejudicialidad por el propio TS. Suscitada la duda de la posible interpretación errónea del Derecho comunitario por una de las partes en un proceso jurisdiccional ante dicho órgano, no puede desconocerse que este tiene la posibilidad de plantear una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE cuando considere la existencia de una «jurisprudencia controvertida», puesta de manifiesto comúnmente por una de las partes en el proceso.

La cuestión ha sido ya resuelta en sentido positivo, puede y debe plantearse esta prejudicialidad cuando el órgano supremo jurisdiccional considere tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantean al Tribunal de Justicia; y, cuando las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales versan sobre la interpretación de una disposición de Derecho de la Unión, en principio el TJUE está obligado a pronunciarse.

La primera duda que suscita este planteamiento de prejudicialidad es el de su admisibilidad, ya que el propio órgano jurisdiccional interno podría modificar su posición sin necesidad de acudir a este proceso comunitario, cuando considere que su jurisprudencia anterior contradice el Derecho comunitario⁵¹.

⁴⁹ En este sentido se pronuncia también en Sentencias de 5 de mayo de 1970, asunto C-77/69, Comisión-Bélgica; y de 9 de diciembre de 2003, asunto C-129/00, Comisión-Italia.

⁵⁰ Así en Sentencia de 8 de junio de 1994, asunto C-382/92 (NSJ000758), Comisión-Reino Unido.

⁵¹ El Gobierno Español planteó esta cuestión previa de inadmisibilidad por cuanto al considerar que el TJUE solo tiene la facultad de pronunciarse en una remisión prejudicial sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de medidas administrativas y legislativas nacionales, y no de una jurisprudencia emanada de un órgano jurisdiccional su-

Si bien ello es cierto, y puede el órgano jurisdiccional modificar su posición al respecto⁵², el TJUE ha reconocido expresamente que el órgano interno tiene la posibilidad de plantear la prejudicialidad⁵³, en el marco de lo dispuesto en el artículo 267 del TFUE, pues si bien no corresponde al TJUE, en el marco de un procedimiento prejudicial, apreciar la conformidad del Derecho nacional con el Derecho de la Unión, es competente para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes a dicho Derecho que pueden permitirle apreciar tal conformidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido⁵⁴, esto es, cuando las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales versan sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, en principio el TJUE está obligado a pronunciarse⁵⁵. El origen legislativo, administrativo o judicial de las normas nacionales cuya conformidad con el Derecho comunitario ha de apreciar el tribunal remitente a la luz de los elementos de interpretación que le proporciona el TJUE no afecta en ningún modo a la competencia de este para pronunciarse sobre la petición de decisión prejudicial.

En definitiva, no parece existir ningún límite en cuanto a la naturaleza de las normas nacionales que pueden ser indirectamente puestas en tela de juicio con motivo de una remisión prejudicial de interpretación del Derecho comunitario.

Esto es lo sucedido en la cuestión de prejudicialidad planteada por el TS, que da lugar a la Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, Transportes Urbanos (NFJ036742),

premo como el Tribunal Supremo, dado que este podría por sí mismo modificar su jurisprudencia para adaptarla a las exigencias comunitarias y que, por tanto, la presente cuestión prejudicial no es necesaria para resolver el litigio principal, sino que se acercaría más bien a una consulta jurídica

⁵² Así ha sucedido en materia de IVA en otras ocasiones, como por ejemplo en la interpretación del artículo 7.8 de la LIVA, en relación con la tributación de las sociedades mercantiles de capital íntegramente perteneciente a una Administración territorial. La Sentencia de 16 de mayo de 2011, rec. 1974/2008 (NFJ044368), se separa abiertamente, y así lo expone el TS en el Fundamento de Derecho 3.º, del parecer anterior del propio órgano, entre otras en Sentencias de 15 de diciembre de 2010, rec. de casación para la unificación de doctrina 51/2007 (NFJ041490); y de 22 de octubre de 2010, rec. de casación para la unificación de doctrina 271/2006 (NFJ041000). Si bien para los supuestos en que resultaba aplicable la LIVA de 1985, había mantenido una posición diversa de la actual, en Sentencias de 25 de septiembre de 2002, rec. 663/1998 (NFJ013432); de 3 de octubre de 2002, rec. 496/1997 (NFJ014126); de 24 de junio de 2003, rec. 8470/1998; de 22 de enero de 2004, rec. 11454/1998 (NFJ016884); de 23 de abril de 2004, rec. 967/1999 (NFJ018832); de 12 de junio de 2004, rec. 8139/1999 (NFJ019867); de 26 de septiembre de 2005, rec. 1710/2000 (NFJ021620); y de 15 de julio de 2009, rec. 3496/2003 (NFJ035908).

⁵³ Como señala en sus conclusiones de 9 de junio de 2009 el Abogado General, «si bien es cierto que el TS puede libremente modificar por sí mismo su jurisprudencia para, en su caso, alinearla con las exigencias comunitarias, este ha considerado necesario preguntar al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación de los principios de equivalencia y de efectividad a fines de poder realizar una apreciación de su propia jurisprudencia».

⁵⁴ Entre otras, Sentencias del TJUE de 15 de diciembre de 1993, asunto C-292/92, Hünermund y otros; de 31 de enero de 2008, asunto C-380/05, Centro Europa 7 (NCJ040871).

⁵⁵ En este sentido, Sentencias del TJUE de 13 de marzo de 2001, asunto C-379/98, Preussen Elektra; de 22 de mayo de 2003, asunto C-18/01, Korhonen y otros; y de 23 de abril de 2009, asunto C-261/07 (NCJ049019) y C-299/07, VTB-VAB y Galatea.

que resuelve la cuestión de si el Derecho comunitario se opone a una regla de un Estado miembro en virtud de la cual las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado basadas en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional están sometidos al requisito del agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo, mientras que dichas reclamaciones no están sujetas a tal requisito cuando se basan en una infracción de la Constitución por esta misma ley⁵⁶.

Las pretensiones de exigencia de responsabilidad planteadas al Consejo de Ministros habían sido rechazadas precisamente por la existencia de una jurisprudencia anterior del TS según la cual las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión estaban sometidas a una regla de agotamiento previo de las vías de recurso, administrativas y judiciales, contra el acto administrativo lesivo adoptado en ejecución de una ley nacional contraria a dicho Derecho⁵⁷.

El TS plantea la cuestión de prejudicialidad para que el TJUE le proporcione los elementos de interpretación del Derecho comunitario que pudieran ser útiles para la valoración de los efectos de las disposiciones nacionales.

Nos encontramos así ante esta segunda vía de adecuación de la interpretación interna con la comunitaria que, si bien será difícil de que se acoja por el máximo órgano jurisdiccional nacional, no debe descuidarse en tanto las partes en el proceso pueden llevar al ánimo del juzgador la necesidad de revisar su jurisprudencia anterior cuando la considere discrepante con la interpretación adecuada del Derecho comunitario.

⁵⁶ Recordemos que el origen del asunto deviene de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03, Comisión-España (NFJ020809), que declaró el incumplimiento del Reino de España en materia de deducciones en IVA y subvenciones, pues no podían incluirse en el denominador de la prorrata las subvenciones percibidas por el sujeto pasivo total, ni tampoco minorar las cuotas soportadas deducibles de bienes de inversión en proporción a las subvenciones de capital afectas a su adquisición. Tras esta sentencia los sujetos pasivos o bien solicitaron la rectificación de las autoliquidaciones, o exigieron la responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho comunitario.

⁵⁷ Entre otras, Sentencias del TS de 29 de enero de 2004, rec. 52/2002 (NFJ036983); y de 24 de mayo de 2005, rec. 53/2003.

Bibliografía

- ALONSO GARCÍA, R. [2003]: *El juez español y el derecho comunitario. Jurisdicciones constitucional y ordinaria frente a su primacía y eficacia*, Tirant lo Blanch.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2011]: «Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos derivadas de la vulneración de la normativa comunitaria», *Noticias de la UE*, n.º 318.
- CARRO MARINA, M. [1990]: «El alcance del deber de los tribunales internos de plantear cuestiones prejudiciales ante el TJCE (El Auto del TS de 27 de enero de 1990)». *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 66, abril-junio.
- DE JUAN CASADEVALL, J. [2011]: «La responsabilidad del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión en materia tributaria: la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010», *Quincena Fiscal*, n.º 9, mayo, Aranzadi.
- DE MIGUEL CANUTO, E. [2010]: «Devolución de tributos contrarios al Derecho Comunitario», *Tribuna Fiscal*, n.º 241, noviembre, CISS.
- [2010]: «Acción de indemnización y acción de restitución por vulneración del Derecho Comunitario», *Tribuna Fiscal*, n.º 235, mayo, CISS.
- DÍAZ ABAD, N. [1999]: «La responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho Comunitario en la jurisprudencia del TJCE», *Noticias de la UE*, n.º 178.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1988]: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid.
- [2004]: «El derecho fiscal europeo», *Manual de fiscalidad internacional* (dir. CORDÓN EZQUERRO, T.), IEF.
- FERNÁNDEZ GARCÍA, L. D. Y SERRANO SORAO, T. [1988]: «Responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho Comunitario», *Noticias de la UE*, n.º 156, CISS.
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F. [1997]: «La Responsabilidad del Estado español por incumplimiento del Derecho comunitario», *Noticias de la UE*, n.º 147.
- GARCIA PRATS, F. [2001]: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero» I, II y III, *Revista de Derecho Financiero*, n.º 259, 260 y 261.
- HERRERA MOLINA, P. M. [2011]: «La transformación de la fiscalidad directa española como consecuencia de la jurisprudencia comunitaria», *Noticias de la UE*, n.º 315.
- HERRERA MOLINA, P. M. y GRAU RUIZ, M. A. [2002]: «La armonización fiscal: límites y alternativas», *Impuestos (Compendio)*, Tomo I, La Ley.
- MARTÍNEZ MICÓ, J. G. (dir.) y otros autores [2008]: *Análisis de la Jurisprudencia Tributaria Comunitaria. Su incidencia en los tribunales españoles*, Marcial Pons.
- MARTIN QUERALT, J. [2010]: «Un paso firme del Tribunal Supremo. La devolución de tributos abonados con base en una norma contraria al ordenamiento comunitario pese a la firmeza del acto de liquidación», *Tribuna Fiscal*, n.º 231, enero, CISS.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I. [2011]: «La responsabilidad patrimonial del Estado en materia tributaria frente a normas legales y reglamentarias declaradas contrarias al Derecho comunitario», *Noticias de la UE*, n.º 316.

ORDÓÑEZ SOLÍS, D. [2011]: «Los jueces españoles y la aplicación del derecho de la UE», *Noticias de la UE*, n.º 315.

PONT CLEMENTE, J. F. [2010]: «El derecho a la devolución de ingresos indebidos como resultado de una contravención del Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, n.º 5, Aranzadi.

RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (dirs.) [1993]: «El Derecho comunitario y su aplicación judicial», Civitas.

RUIZ-JARABO COLOMER, D. [1993]: *El Juez nacional como juez comunitario*, Fundación Universidad Empresa, Civitas.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2011]: «Devolución de excesos no deducidos en el IVA y plazo para ejercitarla», *Revista Impuestos*, n.º 11, La Ley.

– [2011]: «IVA, violación del Derecho de la UE y responsabilidad patrimonial del Estado», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 2, mayo.