

EL EFECTO DIRECTO DE LAS DIRECTIVAS Y LA SUPREMACÍA DEL DERECHO DE LA UNIÓN. SU IMPLICANCIA EN MATERIA FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA SEGÚN LA JURISPRUDENCIA EXISTENTE

Silvia Guadalupe CATINOT^(*)

SUMARIO

I. Introducción. - II. El efecto directo de las Directivas. II.1. El Efecto Directo. Alcance. II.2. Consideraciones vinculadas a las directivas. II.3. Efecto directo horizontal de las directivas. II.4. Consecuencias derivadas de la falta de transposición de una directiva en el ordenamiento interno de los Estados miembros. II.5. Jurisprudencia del TJUE referida al efecto directo de las directivas en materia fiscal. III. La primacía del Derecho de la Unión. - IV. Consideraciones finales

§

I. Introducción.

El efecto directo es junto con la primacía del ordenamiento jurídico comunitario sobre los nacionales uno de los pilares del Derecho de la Unión.

El presente trabajo tiene por finalidad analizar (i) el alcance del efecto directo respecto de las directivas; (ii) su diferenciación con la noción de aplicabilidad directa; (iii) la naturaleza de las directivas; (iv) las implicancias que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") que niega el efecto directo horizontal de las directivas; (v) las medidas tendientes a paliar los efectos negativos de esta jurisprudencia; (vi) las consecuencias que se derivan de la falta de transposición de una directiva en el ordenamiento interno de los Estados miembros; (vii) el principio de primacía del derecho de la Unión; y (viii) las

^(*) Trabajo presentado en el curso de doctorado "Problemas Jurídicos que presenta la integración supranacional: la Unión Europea", desarrollado como parte del plan de trabajo de la Cátedra Jean Monnet en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (edición 2014).

implicancias que genera el efecto directo y la supremacía del Derecho de la Unión en materia fiscal en el ámbito de la Unión Europea.

Asimismo, se procurará efectuar un análisis de las principales sentencias emanadas del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, referidas a directivas de índole fiscal, para establecer el alcance de sus pronunciamientos en relación con los principios mencionados precedentemente.

II. El efecto directo de las Directivas.

II.1. El Efecto Directo. Alcance.

Tal como fuera señalado, el efecto directo es junto con la primacía del ordenamiento jurídico comunitario sobre los nacionales uno de los pilares del Derecho de la Unión.

El Tratado CEE no menciona el efecto directo. Es el TJUE quien se ha ocupado de precisar el alcance, contenido y efectos de la noción aplicabilidad directa, y ha elaborado el concepto del efecto directo.

En el párrafo 3 del artículo 189 CEE, referido a las directivas¹, se señala que éstas son obligatorias en cuanto al resultado a obtener, pero se deja a las instancias nacionales la competencia o la elección de la forma y los medios para su aplicación. De esta manera, la directiva se va a convertir en derecho vigente en cada Estado miembro, que en su caso sería bajo la forma de derecho nacional.

Aunque su existencia estuviera implícita en el sistema jurídico creado a partir del Tratado, su elaboración como noción y las posteriores precisiones en cuanto a su alcance, contenido, etc., son fundamentalmente una creación jurisprudencial del Tribunal Comunitario.

¹ Se trata de actos cuyos destinatarios son los Estados miembros, de carácter obligatorio en cuanto al resultado a obtener, pero deja a las instancias nacionales la competencia o la elección de la forma y los medios para su aplicación.

El efecto directo puede incidir en dos tipos de relaciones jurídicas: entre los particulares y las autoridades nacionales, es lo que la doctrina denomina el efecto directo vertical y entre los particulares entre sí, el efecto directo horizontal.

El efecto directo vertical se inmiscuye en las relaciones entre los particulares y el Estado, de forma que los primeros pueden invocar una norma comunitaria frente al propio Estado. Por su parte, el efecto directo horizontal interviene en las relaciones entre los particulares, de forma que cualquier particular puede alegar una norma europea frente a otro particular.

Kerz² sostiene que, según sea el acto típico de que se trate se puede tener un efecto directo completo (que comprende ambos aspectos, tanto el horizontal como el vertical) o un efecto directo parcial (que sólo abarca el efecto directo vertical)

Los principales efectos que origina el efecto directo son los que se exponen a continuación:

(i) El reconocimiento del efecto directo de las directivas permite disociar al destinatario de la norma (el Estado miembro) y al sujeto de derecho y obligaciones que pueden alegarla en justicia (los particulares).

(ii) La primacía de las disposiciones de Derecho de la Unión con efecto directo - tal es el caso de las directivas- sobre los ordenamientos nacionales, y el descartar la aplicación de las medidas nacionales contrarias a ellas, tiene una gran analogía con algunos de los efectos de la aplicabilidad directa, que goza de la misma primacía sobre el derecho nacional.

(iii) Cuando un Estado miembro no adopta dentro de plazo las medidas de ejecución de una directiva, no puede oponer a un particular su propio incumplimiento.

² KERZ, INGRID. Sobre el efecto directo de la directiva, el principio de primacía del Derecho de la Unión y el juez nacional como juez comunitario. Revista Electrónica Cátedra Jean Monnet. Año II N° 2/2014. ISSN 2346-9196. Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires.

En este caso, el particular podrá recurrir a los tribunales nacionales que le harán justicia si la disposición de la directiva goza de efecto directo.

(iv) Cuando una directiva obligue a un Estado miembro a adoptar un comportamiento determinado (es decir, cuando el margen discrecional del Estado miembro, sobre todo en cuanto al fondo de la medida a adoptar, se vea muy reducido o prácticamente casi suprimido, ya que no hay que olvidar que, en el caso de las directivas, el Estado miembro goza de una cierta discrecionalidad en cuanto a la forma, si bien las últimas tendencias en la jurisprudencia del Tribunal vienen a limitar también esa discrecionalidad), los particulares podrán invocar las disposiciones de la directiva ante la jurisdicción nacional para que ésta verifique si las autoridades nacionales competentes en el ejercicio de la facultad que les está reservada en cuanto a la forma y los medios para la aplicación de la directiva, han permanecido dentro de los límites de apreciación marcados por la directiva.

(v) La protección de los derechos que las disposiciones de Derecho de la Unión con efecto directo confieren a los particulares se realiza, sin perjuicio de las vías de derecho abiertas por el Tratado, a través de las jurisdicciones nacionales, y que serán los ordenamientos jurídicos nacionales los que determinan la jurisdicción competente para asegurar dicha protección y decidir, a esos efectos, cómo se debe calificar la posición individual así protegida.

II.1.1. Distinción entre el Efecto Directo y la Aplicabilidad Directa.

En este apartado, se analizarán las diferencias entre el efecto directo y la aplicabilidad directa.

II.1.1.1. Aplicabilidad Directa.

La noción de aplicabilidad directa se encuentra en el art. 189, párr. 2 CEE, cuando se afirma que el reglamento es directamente aplicable en todo Estado Miembro.

La aplicabilidad directa refiere a la forma en que el reglamento³ se convierte en parte del ordenamiento aplicable en cada Estado miembro, es decir, de su vigencia. De esta manera, el reglamento no necesita de esas medidas nacionales para convertirse en derecho vigente en los Estados miembros. La aplicabilidad directa de un reglamento exige que su entrada en vigor y su aplicación a favor o a cargo de los sujetos de derecho se realice sin ninguna medida de recepción en el derecho nacional.

Siendo ello así, la aplicabilidad directa -referida a los reglamentos- significa que éstos deben imponerse con igual fuerza a todos los nacionales de los Estados miembros. Es decir, que las reglas del Derecho de la Unión deben desarrollar la plenitud de sus efectos de manera uniforme en todos los Estados miembros, a partir de su entrada en vigor y mientras sigan siendo válidos. Esta circunstancia implica una aplicabilidad simultánea y uniforme en todo el ámbito de la Unión Europea.

Cabe destacar que esta afirmación no implica sostener que los reglamentos comunitarios no vayan a necesitar nunca medidas de aplicación, sea por parte de la Unión Europea o por parte de los Estados miembros.

Ahora bien, los efectos de la aplicabilidad directa son los siguientes:

(i) Un Estado miembro no puede unilateralmente suprimir los efectos de un acto directamente aplicable mediante un acto legislativo nacional que se oponga al comunitario.

(ii) Los Estados miembros estarán obligados a no adoptar medida alguna que pudiera afectar las competencias del TJUE para pronunciarse sobre cuestiones de interpretación del Derecho de la Unión o de validez de los actos adoptados por la Unión Europea. La competencia del TJUE permanecerá inalterada, a pesar de las medidas nacionales que pretendan transformar en derecho nacional una regla del Derecho de la Unión.

³ Se trata de una norma de alcance general de carácter obligatorio. El reglamento es un acto adoptado por las instituciones comunitarias, y una vez adoptado, se convierte en derecho vigente en los Estados miembros directamente, sin necesidad de que el Estado tome ninguna medida de recepción del mismo.

(iii) La aplicabilidad directa del reglamento, según el TJUE, tiene por efecto permitir que las jurisdicciones nacionales controlen la conformidad de dichas medidas nacionales con el contenido del reglamento comunitario.

2.1.1.2. Efecto Directo.

Tal como fuera señalado, el efecto directo puede incidir en dos tipos de relaciones jurídicas: entre los particulares y las autoridades nacionales, es lo que la doctrina denomina el efecto directo vertical y entre los particulares entre sí, el efecto directo horizontal.

El efecto directo vertical se inmiscuye en las relaciones entre los particulares y el Estado, de forma que los primeros pueden invocar una norma comunitaria frente al propio Estado. Por su parte, el efecto directo horizontal interviene en las relaciones entre los particulares, de forma que cualquier particular puede alegar una norma europea frente a otro particular.

Kerz⁴ sostiene que, según sea el acto típico de que se trate se puede tener un efecto directo completo (que comprende ambos aspectos, tanto el horizontal como el vertical) o un efecto directo parcial (que sólo abarca el efecto directo vertical)

Las diferencias entre la aplicabilidad directa y el efecto directo son las siguientes:

(i) No todas las disposiciones directamente aplicables tienen que producir necesariamente efecto directo, como es el caso del reglamento⁵.

⁴ KERZ, INGRID. "Sobre el efecto directo de la directiva, el principio de primacía del Derecho de la Unión y el juez nacional como juez comunitario", en *Revista Electrónica Cátedra Jean Monnet*. Año II N° 2/2014. ISSN 2346-9196. Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires.

⁵ Los reglamentos, junto a disposiciones jurídicamente completas, pueden contener, como ocurre en derecho interno con determinadas leyes que requieren leyes posteriores o decretos para su aplicación, disposiciones poco definidas que necesiten ser posteriormente contempladas por otras medidas nacionales o completarlas, y en consecuencia los derechos del particular no se van a ver concretados hasta ese momento, y no podrán por tanto ser alegados hasta entonces.

(ii) Para los actos directamente aplicables, como el reglamento, los particulares lo pueden alegar ante los tribunales nacionales desde el momento en que el reglamento entra en vigor.

En el caso de un acto no directamente aplicable -tal es el caso de la directiva-, el que surte efectos desde su notificación, el momento no es el mismo. Desde que se le notifica a los Estados miembros la directiva, está vigente para ellos, pero al tener la elección en cuanto a la forma y los medios, se le Suede dar un plazo al Estado miembro para su aplicación. Durante ese plazo, el particular no puede alegar las disposiciones con efecto directo de la directiva, sino que deberá esperar hasta ver si el Estado miembro la cumple y la traduce en derecho interno. Si lo hace, el particular deberá alegar las disposiciones en el derecho interno.

(iii) El acto directamente aplicable produce la plenitud de sus efectos en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la fecha de su entrada en vigor, constituyendo una fuente inmediata de derechos y obligaciones para todos aquellos a los que afecta, sean Estados miembros o particulares. Por su parte, el acto no directamente aplicable puede producir esos efectos si es correctamente aplicado, pero si no lo es, lo que a tener es un efecto de bloqueo frente a la legislación nacional contraria al mismo.

Las similitudes entre la aplicabilidad directa y el efecto directo son las siguientes:

(i) El Tribunal Comunitario ha vinculado el efecto directo y la aplicabilidad directa con el principio de la primacía del Derecho de la Unión sobre el nacional. Esta relación se concreta en que el Estado no le podrá aplicar al particular la legislación nacional contraria a las disposiciones de Derecho de la Unión directamente aplicables o con efecto directo, y si lo hace, el particular podrá recurrir judicialmente contra ello y el juez nacional deberá aplicar la disposición comunitaria y no la nacional.

(ii) Los particulares podrán alegar ante la justicia las disposiciones con efecto directo y las directamente aplicables, para controlar el margen de apreciación de que gozan los Estados miembros al adoptar medidas de aplicación⁶.

II.2. Consideraciones vinculadas a las directivas.

La directiva es un acto obligatorio que no posee alcance general, de manera que resulta vinculante para los Estados miembros destinatarios, quienes tienen el deber de incluirla a su ordenamiento interno en el plazo establecido para ello.

Se trata de una herramienta que se utiliza con la finalidad de lograr la armonización de las legislaciones nacionales. Toda vez que otorga obligaciones de resultado, otorga libertad a los Estados con respecto a la elección de los medios para alcanzar dicho resultado.

La directiva -no directamente aplicable por definición- únicamente puede producir esos efectos si (i) ha sido incorrectamente aplicada (si no ha sido incorporada al Derecho nacional o lo ha sido de manera incorrecta o incompleta) y una vez transcurrido el plazo para su aplicación; y (ii) sus disposiciones son claras, precisas y no dejarán margen de apreciación a los Estados miembros.

Cuando se aplica correctamente una directiva sus efectos alcanzan a los particulares por medio de las medidas de aplicación adoptadas por el Estado miembro

⁶ En el caso de medidas de aplicación que necesitan un acto directamente aplicable, como el reglamento, el Tribunal mediante la aplicabilidad directa del acto tendrá por efecto permitir a las jurisdicciones nacionales controlar la conformidad de las medidas nacionales con el contenido del reglamento, y al regirse la adopción de esas medidas por el derecho público de los Estados miembros, los tribunales nacionales controlarán el fondo y la forma de las mismas. Sin embargo, en el supuesto de disposiciones no directamente aplicables con efecto directo, el Tribunal ha señalado que cuando las autoridades comunitarias hubieran, mediante directiva, obligado a los Estados miembros a adoptar un comportamiento determinado, los particulares podrán dejar dicha disposición en justicia para controlar si los Estados miembros en el ejercicio de la facultad que le está reservada en cuanto a la forma y los medios para la aplicación de la directiva, han permanecido dentro de los límites de apreciación que le marca la directiva. Por consiguiente, si la directiva deja un cierto margen, el control se limita al exterior de ese margen, y no a las medidas que el Estado pueda adoptar dentro del mismo, a diferencia de lo que ocurriría en la aplicabilidad directa.

al que haya ido dirigida. Y en ese caso el particular debe hacer valer su derecho alegando la disposición nacional de aplicación de la directiva.

La directiva se distingue de los reglamentos y las decisiones en que para que ésta sea aplicable se requiere de una norma de transposición al derecho interno. En efecto, la entrada en vigor de la directiva, en principio, no implica la imposición directa de obligaciones o el reconocimiento de derechos en las legislaciones nacionales adoptado por los Estados miembros consistente en la aprobación de medidas nacionales destinadas a ajustarse a los resultados fijados por la directiva.

La producción de efectos directos para una directiva es una situación excepcional, la que sólo entra en juego en caso de incumplimiento de la misma para proteger los derechos de los particulares.

El reconocimiento de la posibilidad para las directivas de producir efecto directo fue una de las interpretaciones jurisprudenciales del TJUE más novedosas y controvertidas en los años setenta.

Sin embargo, a finales de la década de los ochenta y principios de los noventa, el TJUE negó a las directivas comunitarias la posibilidad de producir efectos directos horizontales⁷. La importancia de esta jurisprudencia no es sólo por el contenido doctrinal que implica y sus consecuencias, sino también porque la directiva se ha convertido en la fuente más importante del Derecho Derivado.

En relación con el Derecho Derivado, Pizzolo⁸ señala que éste es el conjunto de los actos jurídicos-normativos emanados de los distintos órganos institucionales de la Unión Europea que tienen la competencia para dictarlos en base a los tratados y que

⁷ Sentencia del 5 de abril de 1979, as. 148/78, Ratti, Recueil, 1979, pág. 1629; Sentencia del 10 de abril de 1984, as. 14/83, Von Colson y Kamann, Rec., 1984, pág. 189; Sentencia del 10 de abril de 1984, as. 79/83, Harz, Rec., 1984, pág. 1921; y Sentencia del 26 de febrero de 1984, Rec. 1986, Marshall, pág. 723.

⁸ PIZZOLO, Calogero, *Derecho e Integración Regional*, EDIAR, Buenos Aires, 2010, pág. 67.

una vez cumplida la formalidad de haber sido publicados en el Diario Oficial de la Unión Europea, vinculan en diferentes medidas a los Estados Miembros.

Las disposiciones comunitarias más importantes adoptadas para la realización del mercado interior son directivas. Esta circunstancia seguramente hará más frecuente los problemas para su aplicación. Además, cada vez se regulan más relaciones de Derecho Privado, lo que generará que sea cada vez mayor el número de particulares afectados por las directivas, y que deberán aplicarlas en sus relaciones con otros particulares.

La interpretación del contenido de las directivas comunitarias constituye el núcleo esencial de las cuestiones planteadas ante el TJUE por los jueces nacionales, y cada vez en ámbitos más variados, tales como el fiscal o tributario.

El no reconocimiento del efecto directo horizontal a las directivas por el TJUE ha dado lugar a ambigüedades, anomalías, discriminaciones. Han existido intentos del TJUE para paliar y corregir el negativo impacto de su jurisprudencia anterior, como es el reconocimiento de la obligación, para el juez nacional, de interpretar el Derecho Nacional, conforme a las directivas comunitarias, y la cuestión de reconocer la responsabilidad del Estado que incumple frente a sus propios nacionales.

Esto supone que las Administraciones Nacionales –principalmente las Administraciones Fiscales Nacionales- deberán conocer la normativa comunitaria y los requisitos para que disposiciones comunitarias puedan producir efecto directo. El juez nacional, habituado a aplicar el Derecho nacional, duda muchas veces y pregunta al TJUE sobre si estos requisitos se reúnen en muchas disposiciones de Derecho de la Unión. Las Administraciones Nacionales no tienen esa posibilidad, no pueden preguntar al TJUE.

II.3. Efecto directo horizontal de las directivas.

II.3.1. Implicancias de la jurisprudencia que niega el efecto directo horizontal de las directivas.

El principal problema que genera la jurisprudencia que niega el efecto directo horizontal de las directivas, ya que afecta el principio de no discriminación contenido en los Tratados fundacionales (art. 7 CEE referido a la no discriminación por nacionalidad, art. 119 CEE a la no discriminación por sexo) son los efectos discriminatorios de esta jurisprudencia.

En primer término, cabe señalar que la negación del efecto directo horizontal a las directivas comunitarias tiene como primer efecto producir una discriminación entre los particulares, pues a situaciones idénticas con el único factor de diferenciación de que la relación del particular sea con un empresario privado o con el Estado actuando "iure gestionis" se les da, aplicando esta jurisprudencia, soluciones diferentes.

En el caso de las directivas, el incumplimiento del Estado comunitario es requisito indispensable para que el particular pueda alegar la directiva y pueda ésta producir efecto directo. La discriminación se origina por la jurisprudencia comunitaria, que ante ese incumplimiento estatal permite que el particular la alegue frente a su Estado miembro (efecto directo vertical), cualquiera que sea el organismo del mismo que la incumple y cualquiera que sea su actividad, "iure imperii" o "iure gestionis", mientras que le impide que le alegue frente a otro particular (efecto directo horizontal).

En segundo término, corresponde resaltar que la discriminación que se origina para los particulares es más grave cuando la directiva no invocable horizontalmente contiene el desarrollo de principios fundamentales⁹. La negación de la eficacia directa en las relaciones entre particulares cuando se invocan derechos fundamentales quiebra el fundamento mismo de la eficacia directa del Derecho de la Unión.

En tercer término, cabe señalar que el TJUE trató de paliar dicha discriminación, ampliando el concepto de Estado. De esta manera, se impedía que el Estado, actuando en cualquiera de sus manifestaciones y actividades ("iure imperii" o "iure

⁹ Tal sería el caso de los principios de igualdad de trato entre trabajadores masculinos y femeninos.

gestionis”), se beneficiara de su propio incumplimiento, y por otra parte, se ampliaba la protección de los particulares frente a todo tipo de actividad estatal.

Sin embargo, nótese que mientras más amplia sea la noción del Estado, mayores son las posibilidades de discriminación para los particulares, porque el Estado en su calidad de empresario es más parecido a la posición de un particular.

Esta delimitación de la noción de Estado, ambigua e insatisfactoria, que deja amplios márgenes de discrecionalidad al juez nacional, con grandes riesgos de producir discriminaciones y de pérdida de la uniformidad en la aplicación del Derecho de la Unión, se podría evitar, reconociendo la posibilidad de que las directivas produzcan efecto directo horizontal.

II.3.2. Medidas tendientes a paliar los efectos negativos de esta jurisprudencia.

Entre las medidas adoptadas para paliar los efectos negativos de la jurisprudencia que niega el efecto directo horizontal, se pueden mencionar (i) la obligación de interpretar el Derecho nacional conforme a las directivas comunitarias; y (ii) la responsabilidad del Estado miembro por incumplimiento de las directivas.

En primer término, y en relación a la obligación de interpretar el Derecho nacional conforme a las directivas comunitarias, cabe señalar que el TJUE ha sostenido no sólo la obligación de interpretación del Derecho nacional conforme a la directiva, sino que esta obligación se extiende a todas las autoridades de los Estados miembros y no sólo a las judiciales.

Posteriormente, el citado Tribunal ha sostenido que la obligación de la administración consiste en aplicar las directivas comunitarias y no el derecho nacional, en caso de contradicción entre los mismos, cuando reúnan los requisitos para producir efecto directo. Nótese que, en algunos casos, se ha extremado la aplicación del efecto directo vertical, impidiendo que la Administración se beneficie de su propio incumplimiento.

No puede desconocerse que la interpretación del Derecho nacional conforme al Comunitario podría originar ciertos riesgos de inseguridad jurídica para los administrados.

Nótese que si es que las directivas no imponen obligaciones a los particulares, con el método de la interpretación del Derecho nacional según las directivas comunitarias, también se les imponen obligaciones, y además puede generar, para éstos, una inseguridad jurídica mucho mayor que la del efecto directo horizontal. Ello por cuanto se les puede imponer obligaciones que no figuran claramente en él sino en la directiva, que en teoría no se les puede imponer, y todo esto según el buen criterio y la interpretación del juez nacional.

Además, las interpretaciones del Derecho nacional según las directivas comunitarias pueden generar una gran diversidad de aplicación, no sólo entre los Estados miembros entre sí, sino también entre distintos tribunales nacionales, que pueden llegar a interpretaciones contradictorias de la misma disposición de Derecho nacional.

Esta solución puede ser efectiva si el Derecho nacional tiene una laguna, es ambiguo o la legislación de aplicación de la directiva deja un margen para la interpretación, pero si la violación del Derecho de la Unión es clara y concreta y el Derecho nacional preciso, difícilmente se podrá interpretar por el juez nacional en sentido contrario.

El TJUE, en una sentencia de fecha 11/07/1991¹⁰, respondió al juez nacional que el Derecho de la Unión no impide a una jurisdicción apreciar de oficio la conformidad de una reglamentación nacional con las disposiciones precisas e incondicionales de una directiva, cuyo plazo de transposición ya ha expirado, cuando el justiciable no ha invocado ante la jurisdicción los derechos derivados de esta directiva.

¹⁰ Sentencia del 11 de julio de 1991, asuntos acumulados C 87/90, C-88/90, Verholen.

Con esta jurisprudencia se matiza un aspecto de la noción de efecto directo. El acento deja de estar en la invocabilidad directa de las disposiciones de Derecho de la Unión por los particulares, si el juez nacional, de oficio, puede proceder a aplicarlas aún cuando no hayan sido alegadas. Se consigue así una mayor protección de los particulares.

En segundo término, cabe destacar que el Estado miembro que incumple una directiva comunitaria no sólo puede originar un daño a los particulares que tienen relación directa con él, sino también a los particulares en su relación con otros particulares. Según la jurisprudencia del TJUE, sólo los primeros pueden actuar en justicia a ver reconocidos de oficio sus derechos por el juez nacional.

Sin embargo, la efectividad de esta medida depende de la existencia o no, en los distintos Estados miembros, de diferentes vías de recursos nacionales para exigir responsabilidad al Estado por el incumplimiento del Derecho de la Unión. Aunque la jurisprudencia comunitaria establezca que el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión no debe ser impedido en la práctica por normas procesales, y que las vías de recurso no pueden ser menos favorables, para el mismo tipo de derecho, si se trata de un derecho conferido por el ordenamiento jurídico comunitario que por el Derecho nacional, si no existe ninguna vía procesal para pedir responsabilidad a alguno de los poderes del Estado, es poco probable que las jurisdicciones nacionales decidan crear una nueva.

El Estado miembro que incumple disposiciones de Derecho de la Unión debe ser responsable en los mismos casos en que lo sería la comunidad por violación del Derecho de la Unión por una de sus instituciones. Nótese que la aplicación práctica de esta posible jurisprudencia también generaría algunos inconvenientes.

Concretamente, el juez nacional se encontraría con el problema de determinar el incumplimiento de su propio Estado. En el caso de una directiva, si no hubiere sido incorporada al Derecho nacional, o lo hubiera sido de modo incorrecto, y las disposiciones afectadas protegieran intereses de los particulares, también habría que

considerar al Estado miembro responsable, ya que no se puede condicionar la responsabilidad del mismo a una previa sentencia del Tribunal Comunitario. Si la sentencia existiera, la responsabilidad del Estado quedaría establecida.

Por otro lado, las vías procesales en cada Estado miembro para exigir responsabilidad al Estado pueden ser muy diferentes entre sí, hasta el punto de no existir en algunos casos, o de establecer la irresponsabilidad del poder legislativo. La acción por responsabilidad frente al Estado miembro ante el juez nacional debería sustanciarse según las normas nacionales procesales, con la limitación de estas normas no pueden ser (i) menos favorable que la que refieren a reclamaciones semejantes de naturaleza interna, y (ii) interpretadas de forma que hagan prácticamente imposible la reclamación del perjuicio sufrido.

Además, esta acción por responsabilidad intentaría la compensación de un daño sufrido por el particular, pero no producirá los mismos efectos que el efecto directo. Nótese que la aplicación por el efecto directo de las disposiciones de Derecho de la Unión que contengan derechos para los particulares, les garantiza en muchos casos el ejercicio efectivo de ese derecho (aunque también puede servir de base como indemnización), mientras que la acción por responsabilidad supone la evaluación por el juez nacional del daño sufrido y la concesión de una indemnización.

En virtud de todo lo expuesto precedentemente, considero que debería reconocérsele el efecto directo vertical y horizontal a una disposición de Derecho de la Unión, en los casos en que fuera factible.

II.4. Consecuencias derivadas de la falta de transposición de una directiva en el ordenamiento interno de los Estados miembros.

Pizzolo¹¹ señala que la directiva no nace para ser directamente aplicada sino para ser desarrollada.

¹¹ PIZZOLO, Calogero, *Derecho e Integración Regional*, EDIAR, Buenos Aires, 2010, pág. 91.

Siendo ello así, existe una obligación que incumbe al Estado de actuar e incorporar el resultado deseado por la directiva, y esta circunstancia debe ser llevada adelante en el plazo señalado.

Una de las cuestiones que se plantea en relación a las directivas refiere a supuestos en los que, existiendo una directiva dirigida a un Estado destinatario, este último no cumple con la obligación de incorporar la misma a su legislación nacional y aquella falta de transposición trae aparejada un perjuicio para los particulares.

Considerando lo expuesto en apartados precedentes, la directiva no tiene efecto directo, sin embargo éste no es un principio absoluto. En algunos casos el TJUE ha reconocido la posibilidad de que la directiva pueda ser aplicada directamente. En aquellos supuestos en los que la directiva determine un resultado preciso e incondicional, de forma tal que sea posible delimitar el contenido de un derecho, si el Estado no ha asegurado ese resultado, este último no puede escudarse en su propia omisión para privar a un particular del derecho que habría derivado de una adecuada transposición de la directiva. Así lo ha entendido el TJUE en varias sentencias.

Considerando la jurisprudencia del TJUE, se puede decir que, cuando no ha existido transposición de la directiva por parte del Estado miembro y siempre que ésta sea lo suficientemente precisa e incondicional, se le reconoce un efecto directo vertical con el objeto de proteger los derechos de los particulares.

De esta forma, se intenta hacer efectivos los derechos y obligaciones que consagra la directiva como acto comunitario, para que puedan ser invocados ante las autoridades nacionales, sean estas administrativas, judiciales o públicas -tal es el caso de las Autoridades Fiscales de los Estados miembros-.

Ahora bien, puede suceder también que el Estado miembro efectúe la transposición de la directiva a su legislación nacional dentro del plazo señalado, pero que la norma de transposición se haya redactado con idéntico tenor que la directiva sin ser lo adaptada y desarrollada por tal Estado.

De verificarse supuestos como el descrito precedentemente, y ante la deficiente transposición de una directiva, no sería posible suprimir la aplicación de la norma de transposición y otorgar así efecto directo a la directiva comunitaria. Así lo ha entendido el TJUE al manifestar que debe excluirse la aplicación de una disposición nacional, en la medida en que sea contraria al Derecho de la Unión. En consecuencia, no existiendo contradicción entre la normativa nacional y la directiva comunitaria no correspondería excluir la aplicación de una disposición nacional.

Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los órganos jurisdiccionales nacionales al aplicar la norma de transposición deben interpretarla a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue, es decir, adoptando el principio de interpretación conforme.

A este respecto, Bello Martín Crespo¹² ha dicho que "... el Tribunal de Justicia lo ha enunciado con un alcance amplio, pero sin dejar de señalar los límites que hay que tener en cuenta en su aplicación. La noción de "interpretación" que utiliza el tribunal es una noción lato sensu en la que se puede englobar la utilización de una directiva como criterio no sólo para desentrañar el sentido de una norma nacional, sino también para integrar una laguna legal.". Asimismo, agrega, que "En cuanto a las condiciones de la directiva, el Tribunal de Justicia nunca ha exigido, para la aplicación del principio de interpretación conforme, que las directivas cumplan los requisitos del efecto directo: precisión e incondicionalidad y haber transcurrido el plazo fijado para la transposición. La falta de precisión o incondicionalidad no impide que el juez pueda interpretar la norma nacional "a la luz del texto y la finalidad de la Directiva"¹³.

Nótese que este principio de interpretación encuentra su límite en la aplicación de la norma nacional que debe hacerse de conformidad con el ordenamiento jurídico que dicha norma integra.

¹² BELLO MARTIN CRESPO, María Pilar, *La interpretación del derecho nacional de conformidad con las directivas*, p. 18.

¹³ *Idem*, p. 20.

Al respecto, dicha autora señala que "... el poder discrecional del juez estará determinado por la "interpretabilidad" de las normas nacionales, por las normas y principios en materia procesal, así como el alcance de sus competencia en el marco de la separación de poderes tal y como está contemplado en el texto constitucional correspondiente"¹⁴.

Considerando lo expuesto precedentemente, cabe concluir que, ante la falta de precisión de la norma de transposición, el principio de interpretación conforme exigirá a los órganos jurisdiccionales nacionales que, teniendo en cuenta la integridad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste hagan todo lo que tengan a su alcance dentro de sus competencias con el objeto de garantizar la plena efectividad de la directiva comunitaria en cuestión.

II.5. Jurisprudencia del TJUE referida al efecto directo de las directivas en materia fiscal.

Seguidamente se comentarán las principales sentencias emitidas por el TJUE, referidas al efecto directo de las directivas en materia fiscal.

a) Asunto C-662/13: El 12 de febrero de 2015 el TJUE dictó sentencia en esta causa, la que se originó en una petición de decisión prejudicial planteada (conf. art. 267 TFUE), por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), en el procedimiento entre Surgicare – Unidades de Saúde, S.A., y Fazenda Pública.

Dicha petición de decisión prejudicial tuvo por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, del 28/11/2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Esta solicitud se presentó en el marco de un litigio sustanciado entre Surgicare - Unidades de Saúde, S.A. ("Surgicare"), y la Fazenda Pública (administración tributaria), por haber denegado ésta la devolución del

¹⁴ BELLO MARTIN CRESPO, María Pilar, La interpretación del derecho nacional de conformidad con las directivas, p. 21.

impuesto al valor añadido ("IVA") soportado por Surgicare, sobre la base del supuesto ejercicio abusivo de su derecho a deducción.

Entre los años 2003 a 2007, Surgicare edificó y equipó una clínica en un terreno de su propiedad. Durante el período de construcción y equipamiento, Surgicare no realizó operaciones imponibles, de modo que acumuló créditos de IVA. Tras la construcción de la clínica, Surgicare cedió su explotación, a partir del 1 de julio de 2007, a Clínica Parque dos Poetas, S.A., sociedad que tiene los mismos accionistas y pertenece al mismo grupo de sociedades que Surgicare, el grupo Espíritu Santo Saúde.

A raíz de la cesión, que consideraba constitutiva de una operación sujeta al IVA, Surgicare dedujo del impuesto por ingresar en el Tesoro, en relación con la renta abonada por el cesionario, el IVA que había soportado por la adquisición de los bienes y servicios necesarios para la construcción de la clínica y su equipamiento. Utilizó, en su condición de sujeto pasivo mixto, el método de la afectación real de todos los bienes y servicios adquiridos.

La Fazenda Pública sometió a inspección fiscal, correspondiente a los años 2005 a 2007, las actividades de Surgicare y concluyó que dicha sociedad había ejercitado abusivamente el derecho a devolución del IVA. Consideró que la cesión de la explotación a una sociedad creada a estos efectos por el mismo grupo de sociedades tenía como único objetivo permitir a posteriori a Surgicare justificar la existencia de un derecho a deducción del IVA soportado en el período en que tuvo lugar la construcción y equipamiento del inmueble, cuando no habría podido disfrutar de ese derecho si esa misma empresa se hubiera encargado de la explotación de la clínica, pues esta actividad está exenta de IVA. Por consiguiente, en 2010 la Fazenda Pública giró a Surgicare una liquidación complementaria del IVA abusivamente deducido en los ejercicios 2005 a 2007, con sus correspondientes intereses de demora, por un importe total de 1.762.111,04 euros.

Surgicare interpuso recurso contra esta liquidación complementaria ante el Tribunal Tributário de Lisboa, por considerarla ilegal al no haber utilizado la Fazenda Pública el procedimiento especial obligatorio previsto en el art. 63 del CPPT y por estimar que las prácticas controvertidas no eran abusivas. El 25/10/2012 el Tribunal Tributário de Lisboa desestimó el recurso por carecer de fundamento. Contra dicha sentencia recurrió Surgicare ante el órgano jurisdiccional remitente. En opinión de dicho órgano jurisdiccional, la Fazenda Pública, en el caso de que sospeche la existencia de una práctica abusiva, debe incoar el procedimiento previsto en el art. 63 del CPPT. Se pregunta, no obstante, si debe seguirse este procedimiento teniendo en cuenta que el sistema del IVA tiene su origen en el Derecho de la Unión.

En estas circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE, como cuestión prejudicial, si en un contexto en que la administración tributaria sospecha la existencia de una práctica abusiva destinada a obtener la devolución del IVA y en que el Derecho portugués prevé un procedimiento previo obligatorio aplicable a las prácticas abusivas en materia tributaria, debe considerarse que dicho procedimiento no puede aplicarse en el ámbito del IVA, dado el origen comunitario de este impuesto

Al respecto, el TJUE señaló que “la lucha contra el fraude de la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por las directivas de la Unión en materia de IVA...” Siendo ello así, y de conformidad con el art. 273 de la Directiva 2006/112, “los Estados miembros pueden establecer las obligaciones necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Por lo que respecta concretamente al derecho a deducción del IVA, el artículo 342 de la misma Directiva habilita a los Estados miembros a tomar medidas para evitar que los sujetos pasivos disfruten de ventajas injustificadas o sufran perjuicios injustificados.”

Asimismo, y en relación a la supuesta inexactitud de la exposición de la normativa nacional en la resolución de remisión, el TJUE recordó que “La determinación de la legislación nacional aplicable *ratione temporis* constituye, en

efecto, una cuestión de interpretación del Derecho nacional que no está incluida en el ámbito competencial del Tribunal de Justicia en el marco de una petición de decisión prejudicial...”.

En cuanto a si la Directiva 2006/112 se opone a la aplicación previa y obligatoria de un procedimiento administrativo nacional como el previsto en el art. 63 del CPPT, en el caso de que la administración tributaria sospeche la existencia de una práctica abusiva, el TJUE sostuvo que “Aun cuando la Directiva 2006/112 habilita a los Estados miembros ... a establecer las obligaciones necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no prevé ninguna disposición que precise exactamente el contenido de las medidas que deben adoptar los Estados miembros a este respecto.” Siendo ello así, agrega que “Al no existir normativa de la Unión en la materia, la ejecución de las medidas de lucha contra el fraude del IVA se enmarca en los ordenamientos jurídicos internos, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros.”

Asimismo, señala que tal como se deriva de una reiterada jurisprudencia del TJUE “... corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, en particular, designar a las autoridades competentes para luchar contra el fraude del IVA y configurar la regulación de los procedimientos de salvaguardia de los derechos que confiere a los justiciables el Derecho de la Unión, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la que rige situaciones semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni haga imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad)...”

El TJUE entiende que el procedimiento especial previsto en el art. 63 del CPPT - procedimiento previsto en el ordenamiento nacional- resulta favorable para quien sea sospechoso de haber cometido un abuso de derecho, puesto que pretende garantizar el respeto de ciertos derechos fundamentales y, especialmente, del derecho a ser oído y que dicho procedimiento respeta -como debe ser- las exigencias de la tutela judicial

efectiva de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los justiciables, conforme se garantiza en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En virtud de todo lo expuesto, el TJUE, Sala Novena, declaró que la Directiva 2006/112/CE del Consejo, del 28/11/2006, relativa al sistema común del IVA, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación previa y obligatoria de un procedimiento administrativo nacional como el previsto en el art. 63 del Código de Procedimiento y de Processo Tributário, en el caso de que la administración tributaria sospeche la existencia de una práctica abusiva.

b) Asunto C-492/13: Se originó en una petición de decisión prejudicial que tuvo por objeto la interpretación de los arts. 138, ap. 1, y 139, ap. 1, párr. 2º, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, del 28/11/2006, relativa al sistema común del IVA, en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7/12/2010.

Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Traum EOOD ("Traum") y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y práctica en materia de fiscalidad y de seguridad social», para la ciudad de Varna, de la Administración central de la Agencia Tributaria) ("Direktor"), en relación con una liquidación complementaria mediante la que se denegó a Traum el beneficio de la exención del IVA de una operación que Traum había calificado de entrega intracomunitaria de bienes.

Durante los meses de septiembre y octubre de 2009, Traum operaba en el sector de servicios generales de construcción de edificios y obras de ingeniería. En su declaración del IVA para el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de octubre de 2009, Traum declaró que había realizado entregas intracomunitarias de porta-cuchillas y piezas brutas exentas del IVA a la sociedad Evangelos gaitadzis, con domicilio social en Grecia, y aportó documentos de conformidad con el art. 45 del Reglamento de ejecución de la ZDDS, a saber, dos facturas en las que constaba el

número griego de identificación a efectos del IVA griego de la sociedad Evangelos gaitadzis, actas de la entrega, cartas de porte internacionales y un albarán de recepción de la mercancía firmado.

Después de verificar, el 7/10/2009, la base de datos electrónica del sistema de intercambio de información sobre el IVA ("Base de Datos VIES"), la Administración tributaria búlgara adoptó el 2/11/2009 una resolución de deducción y devolución a favor de Traum. En dicha resolución la referida administración indicaba que una consulta de la Base de Datos VIES había puesto de manifiesto que la sociedad Evangelos gaitadzis estaba identificada a efectos del IVA y disponía de un número de identificación a tales efectos válido desde el 15/11/2005. Sin embargo, la sociedad Evangelos gaitadzis no declaró la adquisición intracomunitaria y ni abonó el IVA en Grecia.

Durante una inspección tributaria posterior, la Administración tributaria búlgara consultó nuevamente la Base de Datos VIES y constató entonces que la sociedad Evangelos gaitadzis ya no estaba identificada a efectos del IVA desde el 15/01/2006. En consecuencia, dicha Administración giró una liquidación complementaria a Traum el 17/05/2011, mediante la que aplicó el IVA a las operaciones de venta a la sociedad Evangelos gaitadzis dado que dicha sociedad no estaba identificada a los efectos del IVA en otro Estado miembro, por lo que no concurría el requisito para la exención de dicho impuesto relativo a la condición de sujeto pasivo del adquirente establecido en el art. 7, ap. 1, de la ZDDS.

En ocasión de la reclamación administrativa interpuesta por Traum contra dicha liquidación complementaria ante el Direktor, la referida sociedad aportó la resolución de deducción y devolución adoptada por la Administración tributaria búlgara en la que se indicaba que la sociedad Evangelos gaitadzis disponía de un número de identificación a efectos del IVA válido en el momento de la operación.

Mediante resolución de 5/08/2011, el Direktor confirmó la liquidación complementaria, basándose en que no se había aportado la prueba del transporte de

los bienes fuera del territorio búlgaro y en la inexistencia de una confirmación por escrito de la recepción de éstos por parte del adquirente. El Direktor afirmó que el albarán de recepción de la mercancía controvertida y las actas de entrega presentadas no contenían información sobre la dirección exacta de recepción de dichas mercancías ni la identidad, la función o capacidad de representación, de la persona a la que se había hecho entrega de dichas mercancías en la sociedad Evangelos gaitadzis, por lo que los referidos documentos carecían de fuerza probatoria.

En apoyo del recurso contencioso-administrativo que interpuso ante el Administrativen sad Varna (Tribunal contencioso-administrativo de Varna) contra esta resolución del Direktor, Traum adujo que había aportado a la Administración tributaria búlgara todos los documentos exigidos tanto por la ZDDS como por su Reglamento de ejecución; y mostraban la existencia de una entrega comunitaria. Además, afirmó que había llevado a cabo las operaciones de que se trata de buena fe, después de verificar el número de identificación a efectos del IVA de la sociedad Evangelos gaitadzis en la Base de Datos VIES antes de llevar a cabo las operaciones controvertidas.

El órgano jurisdiccional remitente señaló que, en el ámbito de la aplicación del art. 7, ap. 1, de la ZDDS, relativo a la prueba del transporte intracomunitario de bienes y de su recepción en otro Estado miembro, la jurisprudencia búlgara ha dictado resoluciones contradictorias en lo que concierne a la fuerza probatoria de las cartas de porte internacional. A este respecto, se pregunta si los requisitos de prueba establecidos por el Derecho búlgaro son conformes al Derecho de la Unión.

En estas circunstancias, el Administrativen sad Varna decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE-entre otras- la cuestión prejudicial que refiere a si en un caso como el que dio lugar al litigio principal, tiene efecto directo el art. 138, ap. 1, de la Directiva IVA, y puede el órgano jurisdiccional nacional aplicarlo directamente. En otras palabras, si el art. 138, ap. 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que está dotado de efecto directo, de manera que puede ser invocado por

los sujetos pasivos ante los órganos jurisdiccionales nacionales en contra del Estado para obtener la exención del IVA de una entrega intracomunitaria.

El 9/10/2014 el TJUE, Sala Quinta, dictó sentencia, señalando que “Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, sea cual sea la condición en la que actúa...”.

Asimismo, agregó que “En el caso de autos, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva IVA establece la obligación para los Estados miembros de eximir las entregas de bienes que cumplan los requisitos enumerados en dicho artículo. Aunque el artículo 131 de esta Directiva reconoce a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar los requisitos para la exención del IVA previstos en el artículo 138 de ésta para garantizar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones, ello no afecta sin embargo al carácter preciso e incondicional de la obligación de exención establecida en este último artículo (véase, por analogía, la sentencia Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, apartado 33).”

En virtud de ello, el TJUE declaró que (i) los arts. 138, ap. 1, y 139, ap. 1, párr. 2º, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, del 28/11/2006, relativa al sistema común del IVA, en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7/10/2010, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue el derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria debido a que el adquirente no estaba identificado a efectos de dicho impuesto en otro Estado miembro y a que el proveedor no había demostrado la autenticidad de la firma que figuraba en los documentos presentados en apoyo de su declaración de entrega supuestamente exenta ni el poder de representación de la persona que firmó dichos documentos en nombre del adquirente; y (ii) el art. 138, ap.

1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/88, debe interpretarse en el sentido de que está dotado de efecto directo, de manera que puede ser invocado por los sujetos pasivos ante los órganos jurisdiccionales nacionales en contra del Estado para obtener la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria.

c) Asunto C-337/13: Se originó en una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al art. 267 TFUE, por la Kúria (Hungría). La petición de decisión prejudicial tuvo por objeto la interpretación del art. 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, del 28/11/2006, relativa al sistema común del IVA y fue presentada en el marco de un litigio entre Almos Agrárkülkereskedelmi Kft ("Almos") y la Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Dirección regional tributaria de Hungría Central) ("Administración tributaria") relativo a la no admisión por parte de esta última de la rectificación de facturas realizada por Almos para obtener una reducción de la base imponible del IVA como consecuencia de la falta de ejecución de una venta.

Respecto de los hechos, cabe señalar que en los meses de agosto y septiembre de 2008, Almos vendió granos de colza a otra empresa húngara, Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt. ("Bio-Ma"). Los granos fueron entregados y depositados en almacén, si bien el comprador no satisfizo el precio. Por esta razón, las partes convinieron en un acuerdo celebrado el 1/10/2008 que los granos de colza eran propiedad de Almos, que únicamente esta sociedad tenía la facultad de disponer sobre dicha mercancía, y que Bio-Ma no podía constituir ninguna carga sobre la misma, venderla o ponerla en posesión de un tercero. Fijaron el 10/10/2008 como fecha límite para la devolución de los granos de colza; hasta ese momento, Bio-Ma estaba obligada a actuar con arreglo a las normas que rigen en materia de depósito.

No obstante ello, el 10/10/2008 la devolución de la mercancía no se efectuó, en razón que con anterioridad se procedió a su embargo. Almos inició un procedimiento civil, a efectos de que se le devolvieran los granos de colza. El Szegedi Ítéltábla

(tribunal de apelación regional de Szeged) impuso al comprador, mediante sentencia definitiva, la obligación de devolver 2.263,796 toneladas de granos de colza o, en su defecto, la obligación de pagar la cantidad de 1.022 783 euros. La sentencia precisaba que las partes habían resuelto de mutuo acuerdo el contrato de compraventa que las vinculaba y que la propiedad de los granos de colza correspondía a Almos. En consecuencia, Almos corrigió las facturas relativas a la venta a Bio-Ma y, en su declaración fiscal mensual de diciembre de 2009, consignó la cifra de 116 705 000 forintos húngaros (HUF) como IVA recuperable.

La Administración tributaria consideró, no obstante, que esta declaración no estaba justificada por un importe de 48.043 000 HUF, importe al que aplicó un recargo sancionador del 10 %. Indicó que, a pesar de no haberse producido el pago de la contraprestación, había tenido lugar una entrega de bienes en el sentido del art. 9, apartado 1, de la Ley del IVA. Según entendió, no había motivo para corregir las facturas y el acuerdo de las partes celebrado tras la entrega debía ser considerado como una nueva operación. Asimismo, apreció que tampoco había tenido lugar la restitución de la situación inicial, ya que no se produjo la devolución de los granos de colza y el precio convenido no fue pagado. Según la Administración tributaria, las disposiciones del art. 77, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA contemplan la reducción a posteriori de la base imponible en el supuesto de invalidez de la operación, supuesto que debe distinguirse del de la resolución del contrato, que fue el que se produjo en el caso de autos. Asimismo, consideró que la Ley del IVA no contiene ninguna disposición que permita la reducción a posteriori de la base imponible por la mera falta de pago de los bienes en cuestión o su pago parcial.

El órgano jurisdiccional de primera instancia desestimó el recurso interpuesto por Almos contra la resolución de la administración tributaria. En su recurso de casación interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente, Almos alegó que la resolución del contrato tuvo como efecto que se le transfiriera de nuevo la propiedad de los bienes vendidos. Según esta sociedad, no se realizó, pues, una operación independiente desde el punto de vista del Derecho tributario, sino una operación

vinculada estrecha e intrínsecamente al contrato de venta inicial, ya que el comprador únicamente se habría convertido en propietario de los granos de colza si hubiera satisfecho el precio de compra. Asimismo, sostuvo que, a la luz de lo dispuesto en el art. 90, ap. 1, de la Directiva IVA, no se le puede reprochar ningún comportamiento irregular por lo que se refiere a la situación que le permitió proceder a la reducción.

El órgano jurisdiccional remitente señaló que, en el momento en que se presentó la solicitud de devolución, la Ley del IVA no contemplaba todos los supuestos enunciados en el art. 90, ap. 1, de la Directiva IVA y, en particular, no preveía la posibilidad de reducir la base imponible en caso de anulación, resolución, rescisión o impago total o parcial de la contraprestación. De esta forma, dicho órgano jurisdiccional planteó la cuestión de si esta Ley privó a los sujetos pasivos de derechos que les hubieran podido corresponder por este concepto.

En estas circunstancias, la Kúria (tribunal supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE-entre otras- las siguientes cuestiones prejudiciales: (i) En caso de que lo dispuesto en el art. 90, ap. 1, de la Directiva IVA tenga efecto directo, en qué condiciones puede el sujeto pasivo llevar a cabo la reducción de la base imponible, y si es suficiente que se emita una factura rectificativa y se remita al comprador o es preciso que, además, se demuestre que ha recuperado efectivamente la propiedad de los bienes o la posesión de los mismos?, y (ii) Si el Derecho de la Unión al Estado miembro la obligación de reparar el perjuicio que ha ocasionado al sujeto pasivo el incumplimiento de su obligación de armonización, que ha privado a éste de la posibilidad de reducir la base imponible. De esta forma, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en primer lugar, si el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA cumple los requisitos para tener efecto directo respecto de los sujetos pasivos.

El TJUE, Sala Séptima, dictó sentencia el 15/05/2014, señalando, en primer término, que "Es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva resulten,

desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de ésta...” Asimismo, agrega que “Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros ...”

En segundo término, y en relación con el art. 90, ap. 1, de la Directiva IVA, dicho Tribunal sostuvo que dicho precepto “... establece que, en los supuestos allí contemplados, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen. Aunque este artículo reconoce a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar las medidas necesarias para determinar el importe de la reducción, esta circunstancia no afecta sin embargo al carácter preciso e incondicional de la obligación de permitir la reducción de la base imponible en los supuestos previstos por dicho artículo. En consecuencia, éste cumple los requisitos para producir efecto directo.”

A lo expuesto, agrega que “De ello resulta que, dado que los sujetos pasivos pueden invocar el art. 90, apartado 1, de la Directiva IVA ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado para obtener la reducción de su base imponible del IVA, carece de objeto la cuestión del órgano jurisdiccional remitente mediante la que se pregunta si el Estado miembro en cuestión está obligado a reparar el perjuicio que pudieran sufrir los interesados como consecuencia de que ese Estado les haya privado de su derecho a la reducción al no realizar una transposición correcta de dicha Directiva.”

Finalmente, el Tribunal señala que “los sujetos pasivos pueden invocar el art. 90, ap. 1, de la Directiva IVA ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado miembro para obtener la reducción de su base imponible del IVA. Si bien los

Estados miembros pueden establecer que el ejercicio del derecho a la reducción de tal base imponible quede supeditado a que se cumplan determinadas formalidades que permitan acreditar en particular que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida por el sujeto pasivo y que éste puede beneficiarse de alguna de las situaciones contempladas por el art. 90, ap. 1, de la Directiva IVA, las medidas adoptadas a este respecto no pueden ir más allá de lo exigido por esta justificación, extremo éste cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional nacional.”

En virtud de todo lo expuesto, el TJUE declaró que:

(i) Las disposiciones del art. 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28/11/2006, relativa al sistema común del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición nacional que no contempla la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago del precio, si se ha hecho uso de la facultad de acogerse a una excepción reconocida en el ap. 2 de dicho artículo. No obstante, esta disposición debe incluir en tal caso todas las demás situaciones en las que, en virtud del ap. 1 de ese mismo artículo, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo, extremo éste cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional nacional; y

(ii) Los sujetos pasivos pueden invocar el art. 90, ap. 1, de la Directiva 2006/112 ante los órganos jurisdiccionales nacionales frente al Estado miembro para obtener la reducción de su base imponible del IVA. Si bien los Estados miembros pueden establecer que el ejercicio del derecho a la reducción de tal base imponible quede supeditado a que se cumplan determinadas formalidades que permitan acreditar en particular que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida por el sujeto pasivo y que éste puede beneficiarse de alguna de las situaciones contempladas por el art. 90, ap. 1, de la Directiva 2006/112, las medidas adoptadas a este respecto no

pueden ir más allá de lo exigido por esta justificación, extremo éste cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional nacional.

d) Asunto C-589/12: Esta causa se originó en una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al art. 267 TFUE, por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Reino Unido).

Esta petición tuvo por objeto la interpretación del art. 11, parte C, ap. 1, párr. 1º, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, del 17/05/1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme ("Sexta Directiva").

Esta solicitud se presentó en el marco de un litigio entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y GMAC UK plc ("GMAC") relativo a la base imponible del IVA para entregas efectuadas por GMAC en virtud de contratos de venta a plazos de vehículos de motor.

En cuanto a los hechos, cabe señalar que GMAC era una sociedad sujeta al IVA que se dedicaba, en particular, a la venta a plazos de vehículos de motor. En el marco de estas ventas, un consumidor elige un vehículo en un concesionario y solicita a éste que le conceda una financiación específica. En ese momento se le dirige hacia sociedades de venta a plazos, como GMAC. Cuando las tres partes llegan a un acuerdo, el concesionario vende el vehículo a la sociedad de venta a plazos, que es la que después entrega el vehículo al consumidor final en virtud de un contrato de venta a plazos.

La venta de estos vehículos por parte de los concesionarios de automóviles a GMAC estaba sujeta al IVA al tipo normal. La entrega de los vehículos por parte de GMAC a los clientes finales, en virtud de contratos de venta a plazos, estaba también sujeta al IVA al tipo normal. En caso de insolvencia del comprador, GMAC recuperaba

la posesión del vehículo y lo vendía en subasta pública. El producto de la venta se computaba al importe pendiente de las mensualidades adeudadas por el comprador.

La entrega de un vehículo de motor en el marco de un contrato de venta a plazos, a efectos del IVA, estaba considerada como una entrega de bienes. El IVA se devengaba a la entrega del vehículo por parte de GMAC a los clientes finales por el importe total adeudado, excluyendo los gastos financieros. Si, posteriormente, el vehículo se recuperaba y se vendía en subasta pública, con arreglo, en particular, a la regla 4 de la Cars Order, esta venta en subasta pública no tenía la consideración ni de entrega de bienes ni de prestación de servicios.

Los Commissioners siempre habían aceptado que, en caso de resolución amistosa de un contrato de venta a plazos sobre un vehículo de motor que conlleva la reventa de éste, resultaba de aplicación la regla 38 de las VAT Regulations 1995, lo que tenía como consecuencia que debía considerarse que GMAC había llevado a cabo la operación de venta a plazos a cambio de una contraprestación que queda reducida al importe del producto de la reventa. Sin embargo, hasta la resolución de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), en el asunto C&E Commissioners contra GMAC (2004), no habían aceptado que se aplicara el mismo sistema en caso de insolvencia del comprador y de recuperación y reventa del vehículo en subasta pública por GMAC.

A partir de esta resolución, la regla 38 de las VAT Regulations 1995 se aplica también en caso de insolvencia del comprador y de reventa en subasta pública del vehículo por GMAC. La High Court of Justice consideró igualmente que la Cars Order es también aplicable, de manera que GMAC no está obligada a pagar el IVA sobre el producto de la venta en subasta pública.

El órgano jurisdiccional remitente señala a este respecto que la aplicación combinada de estas disposiciones conduce a un efecto de beneficio inesperado con arreglo al cual el importe del IVA adeudado, a fin de cuentas, es menor que el que se adeudaría si la Sexta Directiva hubiera sido transpuesta correctamente.

GMAC inició entonces un nuevo procedimiento, con relación también al período comprendido entre 1978 y 1997, basándose únicamente en el efecto directo de la Sexta Directiva. El objeto de dicho procedimiento se refiere a la parte pendiente de pago por la contraprestación de la entrega del vehículo de motor al cliente a causa de la insolvencia de éste. Esta cantidad no representa una reducción del precio en el sentido del art. 11, parte C, ap., párr. 1º, de la Sexta Directiva. Se trata de un impago parcial en el sentido de esta disposición, a saber, un crédito incobrable.

GMAC solicitó una desgravación por crédito incobrable, con relación al período comprendido entre 1978 y 1997, originada en la resolución de contratos de venta a plazos de vehículos de motor celebrados con clientes a causa del impago del precio de venta. Los Commissioners denegaron dicha solicitud mediante resolución de 18/07/2006.

El First Tier Tribunal (Tax Chamber) estimó el recurso de GMAC contra esta resolución, considerando que los requisitos legales exigidos eran incompatibles con el Derecho de la Unión y que las solicitudes de GMAC para la obtención de una desgravación por crédito incobrable no suponían distorsión ni ruptura de la neutralidad fiscal contrarias al Derecho de la Unión.

Conociendo del asunto en segunda instancia, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) consideró, por el contrario, que la combinación de la regla 38 de las VAT Regulations 1995, en la interpretación dada por la resolución de la High Court of Justice, en el asunto C&E Commissioners v GMAC (2004), y de la Cars Order no constituía una aplicación efectiva de la Sexta Directiva, puesto que se traduce en una rebaja del IVA incompatible con la finalidad de esta Directiva y, por lo tanto, contraria al Derecho de la Unión.

En estas circunstancias, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales: (i) Si el art. 11, parte C, ap. 1, párr. 1º, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del procedimiento principal, un Estado

miembro puede impedir que un sujeto pasivo invoque el efecto directo de esta disposición con respecto a una operación, basándose en que este sujeto pasivo puede alegar disposiciones de Derecho nacional respecto a otra operación sobre los mismos bienes y de que la aplicación acumulada de estas disposiciones produciría un resultado fiscal global que ni el Derecho nacional ni la Sexta Directiva, aplicados por separado a estas operaciones, produce o pretende producir; (ii) Si la respuesta a la cuestión mencionado en (i) precedente es que hay circunstancias en las que el sujeto pasivo no puede hacerlo (o no tiene derecho a hacerlo en cierta medida), en qué circunstancias sucede así y, en particular, qué relación entre las dos operaciones da lugar a tales circunstancias; y (iii) Si la respuesta a las cuestiones (i) y (ii) será diferente en función de que el tratamiento de la operación por el Derecho nacional sea conforme con la Sexta Directiva.

El Tribunal de Justicia, Sala Segunda, dictó sentencia el 3/09/2014, sosteniendo que:

(i) En todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva resulten, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de ésta (Asunto C-337/13)

(ii) Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros.

(iii) El párr. 1º del ap. 1 de la parte C del art. 11 de la Sexta Directiva tiene efecto directo y obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible cuando, después de haberse convenido una operación, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo.

(iv) Aunque esta disposición reconoce a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar las medidas necesarias para determinar el importe de la reducción, esta circunstancia no afecta, sin embargo, al carácter preciso e incondicional de la obligación de permitir la reducción de la base imponible en los supuestos previstos por dicha disposición. En consecuencia, ésta cumple los requisitos para producir efecto directo.

(v) Si bien la Directiva comentada tiene efecto directo, la cuestión de si un sujeto pasivo como GMAC puede alegar, tras haber entregado un bien en el marco de un contrato de venta a plazos, el derecho a obtener una reducción de la base imponible que le confiere esta disposición depende de la circunstancia de que los clientes de GMAC incumplan total o parcialmente su obligación de pago en el marco de este contrato. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Sexta Directiva, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto.

(vi) El Estado miembro que no ha adoptado a su debido tiempo las medidas de ejecución impuestas por una directiva no puede oponer a los particulares su propio incumplimiento de las obligaciones que ésta impone (Asunto C-157/02, entre otros). Por lo tanto, la circunstancia de que, en virtud del Derecho nacional, la venta del vehículo en subasta pública no se consideraba una entrega de bienes ni una prestación de servicios no puede privar al sujeto pasivo del derecho a obtener una reducción del importe imponible en caso de impago total o parcial del precio.

(vii) En este caso concreto, la venta en subasta pública del vehículo devuelto por el comprador, no tiene ninguna incidencia para concluir que dicho sujeto pasivo puede invocar el efecto directo del art. 11, parte C, ap. 1, párr. primero, de la Sexta Directiva en el marco del contrato de venta a plazos.

(viii) El art. 11, parte C, ap. 1, párr. 1º de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del procedimiento principal, un Estado miembro no puede impedir que un sujeto pasivo invoque el efecto directo de esta disposición con respecto a una operación, basándose en que este sujeto pasivo puede alegar disposiciones de Derecho nacional respecto a otra operación sobre los mismos bienes y en que la aplicación acumulada de estas disposiciones produciría un resultado fiscal global que ni el Derecho nacional ni la Sexta Directiva, aplicados por separado a estas operaciones, produce o pretende producir.

En virtud de todo lo expuesto, el TJUE declaró que el art. 11, parte C, ap. 1, párr. 1º, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del procedimiento principal, un Estado miembro no puede impedir que un sujeto pasivo invoque el efecto directo de esta disposición con respecto a una operación, basándose en que este sujeto pasivo puede alegar disposiciones de Derecho nacional respecto a otra operación sobre los mismos bienes y en que la aplicación acumulada de estas disposiciones produciría un resultado fiscal global que ni el Derecho nacional ni la Sexta Directiva, aplicados por separado a estas operaciones, produce o pretende producir.

e) Asunto C-142/12: Esta causa se originó en una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad – Varna (Bulgaria).

Dicha petición de decisión prejudicial versó sobre la interpretación de los arts. 18, letra c), 74 y 80 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, del 28/11/2006, relativa al sistema común del IVA (“Directiva IVA”), y se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Marinov, que actúa en nombre de Lampatov – H – Hristomir Marinov (“Marinov”), y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones» de la ciudad de Varna, adscrito a la

administración central de la Agencia de recaudación ("Direktor"), en relación con una liquidación tributaria del IVA.

En cuanto a los hechos, cabe señalar que de la resolución de remisión se desprende que Marinov fue dada de baja en el registro de IVA a partir del 4/11/2009 porque no había cumplido sus obligaciones derivadas de la ZDDS, debido concretamente al impago del IVA correspondiente a las declaraciones de dicho impuesto relativas al período comprendido entre los meses de abril y julio de 2009.

En el curso del año 2010, Marinov fue objeto de una inspección fiscal relativa al período comprendido entre el 1/01/2007 y el 4/11/2009. A raíz de dicha inspección, se comprobó que aquella empresa había adquirido vehículos en régimen de arrendamiento financiero y que se había deducido el IVA respecto de todas las cuotas del arrendamiento financiero por un importe total de 28.426,64 BGN. El día en que se produjo la baja en el registro, la mencionada empresa disponía de dichos vehículos así como de otros que había adquirido y por los que se había deducido el IVA. En la liquidación girada el 27/04/2011, la Administración tributaria consideró que en la fecha de la baja en el registro Marinov llevaba a cabo con esos activos operaciones imponibles en el sentido del artículo 111 de la ZDDS.

Por lo que respecta a los vehículos pertenecientes a Marinov, la Administración tributaria calculó la base imponible del IVA, con arreglo al art. 27, ap. 3, N° 2 de la ZDDS, tomando en consideración su valor normal de mercado determinado mediante un peritaje, y exigió el pago del importe de 32.124,57 BGN, correspondiente al IVA aplicado a dicho valor.

Al haber desestimado el Direktor el recurso de reposición interpuesto por Marinov contra la liquidación tributaria, esta empresa recurrió ante el Administrativen sad – Varna. Ante dicho tribunal impugnó que la evaluación de los activos se hubiera llevado a cabo en función del valor normal de mercado de estos últimos. Marinov consideraba que debería haberse tenido en cuenta la depreciación de los activos desde

su adquisición, por lo que solicitaba que se realizara un peritaje para determinar el valor de éstos según las normas contables vigentes el día de la baja en el registro.

La parte demandada en el litigio principal se opone al recurso alegando que el valor normal de mercado que debe tenerse en cuenta según la legislación nacional corresponde al valor de compra al que se refiere el art. 74 de la Directiva IVA, ya que se trata del precio determinado por la oferta y la demanda en el mercado.

El órgano jurisdiccional remitente, que debe determinar la base imponible y el importe de la deuda del IVA, alberga dudas sobre la compatibilidad del art. 27, ap. 3, N° 2 de la ZDDS -que exige que se tenga en cuenta el valor normal de mercado de los activos- con los art. 18, letra c), 74 y 80 de la Directiva IVA.

En estas circunstancias, el Administrativen sad – Varna decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, como cuestión prejudicial si el art. 74 de la Directiva tiene efecto directo.

El Tribunal de Justicia, Sala Octava, dictó sentencia 8/05/2013, sosteniendo que:

(i) El art. 74 de la Directiva IVA establece que, en el caso de operaciones como las controvertidas en el litigio principal, la base imponible está constituida por el precio de compra de los bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen. Este artículo es una excepción a la regla general contenida en el art. 73.

(ii) El art. 74 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional (art. 27, ap. 3, de la ZDDS) que establece que, en caso de cese de la actividad económica imponible, la base imponible de la operación es el valor normal de mercado de los bienes existentes en la fecha de dicho cese, a menos que el valor normal de mercado corresponda en la práctica al valor residual de los mencionados bienes en esa fecha y que se tenga en cuenta de este modo la

evolución experimentada por el valor de esos bienes entre la fecha de su adquisición y la del cese de la actividad económica imponible.

(iii) En todos los casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los tribunales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta.

(iv) El art. 74 de la Directiva IVA establece clara e incondicionalmente los criterios para la determinación de la base imponible de las operaciones de afectación de bienes por un sujeto pasivo en caso de cese de su actividad económica. Por consiguiente, esta disposición cumple los citados requisitos. De ello se desprende que el art. 74 de la Directiva IVA tiene efecto directo.

(v) Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, dentro del margen de apreciación que le conceda su Derecho nacional, interpretar y aplicar una disposición de Derecho interno en un sentido conforme con las exigencias del Derecho de la Unión y, si dicha interpretación conforme no es posible, abstenerse de aplicar cualquier disposición de Derecho interno contraria a estas exigencias.

En virtud de todo lo expuesto, el TJUE declaró, principalmente, que (i) el art. 74 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición nacional que establece que, en caso de cese de la actividad económica imponible, la base imponible de la operación es el valor normal de mercado de los bienes existentes en la fecha de dicho cese, a menos que el valor normal de mercado corresponda en la práctica al valor residual de los mencionados bienes en esa fecha y que se tenga en cuenta de este modo la evolución experimentada por el valor de esos bienes entre la fecha de su adquisición y la del cese de la actividad económica imponible; y (ii) el art. 74 de la Directiva 2006/112 tiene efecto directo.

f) Asunto C-549/11: Esta causa se originó en una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al art. 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Bulgaria).

La petición de decisión prejudicial tuvo por objeto la interpretación de los art. 63, 65, 73 y 80 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28/11/2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido ("Directiva IVA"), y se presentó en el marco de un litigio entre el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» - grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones», de la ciudad de Burgas, de la administración central de la Agencia de recaudación ("Direktor") y Orfey Bulgaria EOOD ("Orfey") sobre una liquidación complementaria que sometía a Orfey al pago de una cuota adicional del IVA.

Respecto de los hechos del caso, cabe señalar que mediante escritura pública de 3/04/2008, cuatro personas físicas ("Propietarios del terreno") constituyeron un derecho de superficie a favor de Orfey, en virtud del cual se confirió a ésta el derecho a construir un edificio sobre el terreno propiedad de los primeros y a convertirse en propietaria exclusiva de algunos de los bienes inmuebles construidos por ella. Como contraprestación de este derecho de superficie, Orfey se comprometía a proyectar dicho edificio, a construirlo en su totalidad exclusivamente a expensas propias y a entregar llave en mano a los Propietarios del terreno alguno de los inmuebles que se encontraban en dicho edificio sin que éstos tuvieran que realizar ningún pago adicional, conservando y constituyendo mutuamente sobre dichos bienes un derecho de superficie. Orfey se comprometía a concluir la construcción del edificio y a obtener la autorización de gestionarlo en un plazo de 21 meses contados a partir de la fecha de inicio de las obras.

El 5/05/2008, Orfey emitió a cargo de los Propietarios del terreno facturas relativas a la operación de derecho de superficie constituido en virtud de escritura

pública. Estas cuatro facturas ascendían en total a 302.721,36 BGN, más 60.544,27 BGN en concepto de IVA.

En una inspección tributaria se comprobó que la base imponible de la operación se había determinado en función del valor fiscal de derecho de superficie según la escritura pública, es decir, 684.000 BGN, y no en función del valor normal de los bienes inmuebles que debían entregarse a los propietarios del terreno. También se comprobó que Orfey no había mencionado dichas facturas en su libro de ventas respecto al ejercicio fiscal correspondiente, en concreto, el mes de abril de 2008, ni respecto al ejercicio siguiente, el mes de mayo de 2008, y que tampoco había tenido en cuenta estas facturas en las correspondientes declaraciones del IVA.

El 28/04/2009 la Agencia nacional de recaudación remitió a Orfey una liquidación complementaria correspondiente al mes de abril de 2008, aunque en esa fecha aún no había concluido la construcción del edificio ni se había comenzado a gestionar dicho edificio. Consideró que Orfey prestaba servicios de construcción y que, en virtud del art. 130 de la ZDDS, el devengo del IVA sobre esta operación se había producido en la fecha de constitución del derecho de superficie. Sobre la base del informe pericial elaborado en el marco de la inspección tributaria se consideró que el valor normal del derecho de superficie constituido equivalía al valor de los servicios de construcción del edificio por parte de Orfey, que ascendía a 1.984.130 BGN. Consiguientemente, dicha liquidación fijó el IVA adeudado sobre la operación en 396.826 BGN, más intereses.

Orfey presentó una reclamación contra dicha liquidación complementaria ante el Direktor. A raíz de que dicha reclamación fue desestimada mediante resolución de 6 de julio de 2009, Orfey interpuso un recurso contencioso administrativo contra la mencionada liquidación ante el Administrativen sad – Burgas (tribunal de lo contencioso administrativo de Burgas). El 30/04/2010 este tribunal estimó el recurso de Orfey y anuló la liquidación complementaria. El Direktor interpuso entonces recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

Ante este órgano jurisdiccional el Direktor alega esencialmente que la normativa nacional es conforme con la Directiva IVA. Orfey afirma, por su parte, que ha perdido su derecho de superficie porque el edificio no se construyó en el plazo convenido.

El tribunal remitente indica que, para dirimir el litigio que se le ha sometido, ha de determinar, en primer lugar, el momento en el que se produce el devengo de IVA por los servicios de construcción prestados por Orfey. A este respecto señala, por una parte, que, en su opinión, el devengo del IVA correspondiente a la constitución del derecho de superficie se produjo en la fecha de otorgamiento de la escritura pública, fecha en la que sin embargo, dicha operación estaba exenta. Por otra parte, manifiesta sus dudas respecto a la compatibilidad con la Directiva IVA del art. 130, ap. 2, de la ZDDS, conforme al cual el momento del devengo es anterior a la realización de la operación.

En tales circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, como cuestión prejudicial -entre otras- si los artículos 63, 65 y 73 de la Directiva IVA tiene efecto directo.

El Tribunal de Justicia, Sala Octava, dictó sentencia el 19/12/2012, sosteniendo que:

(i) Conforme a una jurisprudencia consolidado de ese tribunal, en todos los casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta (Asuntos C-397/01 a C-403/01, C-55/11, C-57/11 y C-58/11).

(ii) El art. 10, ap. 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, del 17/05/1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados

miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, que ha pasado a ser el art. 63 de la Directiva IVA, responde a estos criterios, al igual que el art. 73 de esa directiva. El art. 65 de la Directiva IVA establece de manera clara e incondicional las circunstancias en las que el IVA es exigible antes de que se haya efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios y la magnitud del importe sobre la que es exigible. Esta disposición también responde a dichos criterios.

Consecuentemente, el TJUE concluyó que los arts. 63, 65 y 73 de la Directiva IVA tienen efecto directo.

g) Asunto C-203/10: Esta causa se originó en una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al art. 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Bulgaria).

Esta petición de decisión prejudicial tuvo por objeto la interpretación de los arts. 311, ap. 1, N° 1, 314 y 320 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28/11/2006, relativa al sistema común del IVA, y se presentó en el marco de un litigio entre Auto Nikolovi OOD (“Auto Nikolovi”) y la direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna (Dirección «Impugnación y administración de la ejecución» de Varna) de la Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (administración central de la agencia nacional tributaria) a raíz de la negativa de esa autoridad a reconocer a Auto Nikolovi el derecho a deducir inmediatamente la cuota del IVA abonado en el momento de importar en la Unión europea piezas de ocasión para vehículos automóviles procedentes de Suiza.

En cuanto a los hechos que dieron origen al procedimiento principal y las cuestiones prejudiciales, cabe señalar que Auto Nikolovi es una sociedad establecida en Silistra (Bulgaria). Se dedica principalmente a la venta de vehículos de ocasión. En julio de 2008, fue objeto de una inspección tributaria relativa, en especial, al período comprendido entre el 17/01/2003 y el 31/05/2008 respecto a la deuda tributaria en concepto de IVA.

Dicha inspección concluyó con el acta de inspección de 16/01/2009, en la que se hizo constar que una parte de las piezas usadas que Auto Nikolovi había importado de Suiza se encontraban en sus locales y, por consiguiente, no habían sido objeto de entregas posteriores sometidas a impuesto. Partiendo de la base que Auto Nikolovi había optado por la aplicación del régimen normal del IVA, la administración tributaria no le reconoció, con arreglo al art. 151, ap. 1 y 4, de la Ley sobre el IVA, el derecho a deducir 405,55 BGN en abril de 2007, en concepto de cuota pagada del IVA por la importación de neumáticos usados, y de 375,31 BGN, en julio de 2007, en concepto de cuota pagada del IVA por la importación de neumáticos, llantas, un gato para coches y parachoques usados.

Contra dicha acta de inspección Auto Nikolovi interpuso una reclamación económica administrativa ante el director de la direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna, alegando esencialmente que los bienes de que se trata no constituyen bienes de ocasión en el sentido del art. 1, N° 19, de las disposiciones complementarias de la Ley sobre el IVA, aunque las disposiciones de esta Ley respecto a los bienes de ocasión no son aplicables al citado asunto. Esta reclamación fue desestimada, ya que el citado director entendió que Auto Nikolovi comerciaba con bienes de ocasión y había optado por someter las entregas de dichos bienes al régimen tributario ordinario del IVA.

Auto Nikolovi impugnó esta decisión ante el Administrativen sad Varna (tribunal administrativo de Varna), alegando fundamentalmente que su situación no estaba incluida en el ámbito de aplicación del régimen del margen de beneficio puesto que, conforme al art. 314 de la Directiva 2006/112, y a diferencia de lo que establece el art. 143, ap. 1, de la Ley sobre el IVA, dicho régimen no se aplica a las entregas de bienes importados por el propio sujeto pasivo revendedor. Consideró que, por lo tanto, podía practicar la deducción de la cuota pagada en las condiciones establecidas en el art. 71, ap. 1, de dicha Ley.

Mediante sentencia de 11/06/2009, el Administrativen sad Varna anuló la decisión de 11/03/2009 en la medida en que, a través de ella se había denegado a Auto Nikolovi el derecho a deducir la cuota tributaria pagada en el momento de importar neumáticos, llantas y un gato de ocasión. El Administrativen sad Varna consideró que estos bienes no eran bienes de ocasión en el sentido de la Ley sobre el IVA, dado que eran bienes genéricos y no bienes designados individualmente a través de características que permitieran distinguirlos de otros bienes del mismo género. Consecuentemente, consideró que Auto Nikolovi tenía derecho a practicar la deducción respecto a los bienes importados en el último mes del procedimiento de importación.

Contra esta sentencia el director de la direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna interpuso recurso de casación ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Superior de lo Contencioso-administrativo).

El órgano jurisdiccional remitente, que parte de que Auto Nikolovi tiene la condición de sujeto pasivo revendedor, se enfrenta a distintas dudas al resolver el procedimiento principal. Dichas dudas referían a (i) si los Estados miembros pueden definir libremente por sí mismos el concepto de bienes de ocasión; (ii) si suponiendo que los bienes de que se trata fueran bienes de ocasión, si el régimen tributario del margen de beneficio se aplica al presente asunto, en el que el interesado, que, en virtud de la ley sobre el IVA, tiene derecho a deducir la cuota abonada en el momento de la importación, no corre el riesgo de soportar una doble imposición; (iii) si suponiendo que el régimen de imposición del margen de beneficio fuera aplicable en el procedimiento principal, si una disposición legislativa que traslade el nacimiento del derecho del interesado a la deducción de la cuota pagada del IVA en el momento de la importación al período en el que los bienes de ocasión importados son objeto de entregas posteriores sujetas a impuesto es compatible con los requisitos estrictos de aplicación de tal traslado, que se desprenden de los art. 319 y 320, ap. 1, párr. 1º, y 2, de la Directiva 2006/112; y (iv) si suponiendo que tal retraso no se refiere a la importación de bienes de ocasión por el propio revendedor, el tribunal remitente se pregunta si los arts. 314, letras a) a d), y 320, ap. 1, párr. 1º, y 2, de la Directiva

2006/112 tienen efecto directo, que permite invocarlos para dejar inaplicadas las disposiciones nacionales contrarias.

En este contexto, el Varhoven administrativen sad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, como cuestión prejudicial --entre otras- si los arts. 314, letras a) a d), y 320, ap. 1, párr. 1º, y 2, de la Directiva 2006/112 tienen efecto directo y si el juez nacional puede invocarlos directamente en un asunto como el presente.

El Tribunal de Justicia, Sala Tercera, dictó sentencia el 3/03/2011, pronunciándose en el sentido de que:

(i) Siempre que las disposiciones de una directiva resulten ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, los particulares podrán invocarlas frente al Estado, en particular cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro del plazo señalado o cuando haya procedido a una adaptación incorrecta (Asuntos C-226/07, C-138/07 y C-243/09).

(ii) En lo que refiere al art. 314 de la Directiva 2006/112, la delimitación de los casos incluidos en el ámbito de aplicación del régimen del margen de beneficio se realiza en términos inequívocos y no está supeditada a la adopción de ningún otro acto que emane de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros, y atañe al art. 320, ap. 1, párr. 1º, de dicha Directiva. Dicha disposición identifica de manera clara e incondicional, los objetos importados cuya entrega posterior al amparo del régimen normal del IVA confiere al sujeto pasivo revendedor el derecho a deducir la cuota del IVA adeudada o abonada en el momento de la importación. El art. 320, ap. 2, de esa Directiva circunscribe de la misma manera el ámbito de aplicación de la norma que pospone el nacimiento del derecho a deducción.

(iii) Toda vez que las disposiciones de los art. 314 y 320, ap. 1, párr. 1º y 2, de la Directiva 2006/112 resultan ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, el efecto directo que implica esta

constatación autoriza a los particulares a invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales en un litigio, como el del procedimiento principal, en el que se enfrenta a las autoridades tributarias nacionales, para que se deje de aplicar una normativa nacional que, en principio, es incompatible con las referidas disposiciones”.

En virtud de todo lo expuesto, el TJUE concluye que: (i) el art. 314 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28/11/2006, relativa al sistema común del IVA debe interpretarse en el sentido de que el régimen del margen de beneficio no se aplica a las entregas de bienes, como piezas usadas para vehículos automóviles, importados en la Unión por el propio sujeto pasivo revendedor en régimen normal del impuesto sobre el valor añadido; (ii) el art. 320, ap. 1, párr. 1º y 2 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que pospone hasta la entrega posterior sometida al régimen normal del impuesto sobre el valor añadido el derecho del sujeto pasivo revendedor a deducir la cuota del impuesto sobre el valor añadido pagada por él, en aplicación de dicho régimen, en el momento de importación de bienes que no sean objetos de arte, de colección o antigüedades; y (iii) los arts. 314 y 320, ap. 1, párr. 1º y 2 de la Directiva 2006/112 tienen efecto directo, lo que autoriza a los particulares a invocarlos ante los órganos jurisdiccionales nacionales para que se deje de aplicar una normativa nacional que es incompatible con las referidas disposiciones.

h) Asunto C-18/08: Esta causa se originó en una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al art. 234 CE, por el tribunal d’instance de Bordeaux (Francia).

La petición de decisión prejudicial tuvo por objeto la interpretación del art. 6, ap. 2, letra b) de la Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17/06/1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras y de la Decisión 2005/449/CE de la Comisión, del 20/06/2005, relativa a una solicitud de exención del impuesto sobre los vehículos de motor presentada por Francia de conformidad con el art. 6, ap. 2, letra b), de la Directiva 1999/62. Dicha petición se

formuló en el marco de un recurso interpuesto por Foselev Sud Ouest SARL ("Foselev") con el fin de que se condenara a la Administration des douanes et droits indirects a abonarle la cantidad de 1.973,74 euros, que dicha sociedad pretende haber pagado indebidamente entre el 20/06/2005 y el 9/07/2007 en concepto de impuesto sobre los vehículos de motor de más de 12 toneladas no concebidos especialmente para el transporte de personas, más los correspondientes intereses, gastos de procedimiento y costas.

Los hechos que dieron origen al litigio y la cuestión prejudicial son los que se describen a continuación.

Según la resolución de remisión, Foselev ejerce su actividad en los sectores de carga, mantenimiento, transportes, mantenimiento industrial, tuberías industriales, limpieza industrial y construcciones compuestas. Dicha sociedad considera que no estaba obligada a pagar el impuesto sobre los vehículos de motor desde el 20/06/, fecha en que se adoptó la Decisión 2005/449, por lo que atañe a los vehículos contemplados en la misma.

En cambio, l'Administration des douanes et droits indirects entiende que la exención a la que pretende acogerse Foselev no entró en vigor hasta la fecha en que se publicó en el Journal officiel de la République française el Decreto nº 2006-818, es decir, el 9/07/2006.

Al considerar que el litigio que se le había sometido planteaba la cuestión de si la Decisión 2005/449, que faculta a la República Francesa para eximir a determinados vehículos del impuesto sobre los vehículos de motor, establece una obligación para el citado Estado miembro de aplicar la exención aprobada y, por lo tanto, produce un efecto directo en las relaciones entre las autoridades tributarias francesas y Foselev, el tribunal d'instance de Bordeaux decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, como cuestión prejudicial, si el art. 6, ap. 2, letra b) de la Directiva 1999/62/CE que prevé la posibilidad de que un Estado miembro aplique exenciones de los impuestos a los que se aplica a determinadas categorías de

vehículos, es directamente aplicable a los particulares la autorización conferida a la República Francesa por la Comisión, mediante la Decisión de 20/06/2005, de eximir del impuesto sobre vehículos de motor a determinadas categorías de vehículos o, por el contrario, requiere una medida nacional de adaptación del Derecho interno por tratarse de una Decisión de autorización dirigida a Francia.

El Tribunal de Justicia, Sala Segunda, dictó sentencia el 20/11/2008, sosteniendo que:

(i) El art. 249 CE, párr. 4º dispone que una Decisión es obligatoria en todos sus elementos para los destinatarios que en ella se designen. En el presente caso, la destinataria de la Decisión 2005/449 es la República Francesa.

(ii) Sería incompatible con el efecto obligatorio que el art. 189 del Tratado CEE (posteriormente artículo 189 del Tratado CE y actualmente artículo 249 CE) que reconoce a una decisión excluir, en principio, que la obligación prevista en la misma pueda ser invocada por las personas afectadas.

(iii) Una disposición contenida en una decisión dirigida a un Estado miembro puede ser invocada frente a dicho Estado miembro cuando dicha disposición impone a su destinatario una obligación incondicional y suficientemente clara y precisa (Asunto C-156/91).

(iv) La base jurídica de la citada Decisión es el art. 6, ap. 2, letra b) de la Directiva 1999/62 que prevé la posibilidad de que un Estado miembro exima de los impuestos sobre los vehículos de motor a determinados vehículos o los someta a un tipo de gravamen reducido. Además, conforme a dicha disposición la utilización de esta posibilidad por un Estado miembro está supeditada a la aprobación por la Comisión de un proyecto de aplicación.

(v) Los Estados miembros disponen, no obstante la intervención de la Comisión, de una amplia facultad de apreciación en lo que respecta tanto a su decisión de recurrir a tal posibilidad como al contenido de la medida prevista, sin que pueda

derivarse de la aprobación de tal medida por la Comisión obligación alguna de hacer uso de la citada posibilidad.

(vi) El objeto y el efecto de la Decisión 2005/449 no son obligar a la República Francesa a conceder la exención prevista en el marco de su solicitud de autorización, sino facultarla para aplicar dicha exención si ésta es su intención; y el hecho de que la Decisión 2005/449 no fije la fecha de su entrada en vigor y se limite a fijar en el 31/12/2009 la fecha de vencimiento de la exención prevista no puede tener influencia alguna sobre el alcance ni sobre los efectos de tal Decisión.

(vii) A tenor del art. 254 CE, ap. 3, la Decisión 2005/449 surtió efecto a partir de la notificación a su destinatario, la República Francesa. No obstante, el efecto de dicha Decisión es hacer posible una exención, en el caso de autos aún no existente y que requiere, para su aplicación, un acto nacional, y no imponer dicha exención. En consecuencia, la Decisión 2005/449 no puede ser invocada por un particular frente a la República Francesa, destinataria de la citada Decisión, para poder disfrutar de la exención autorizada por ésta última desde el momento de su notificación o publicación.

En virtud de todo lo expuesto, el TJUE declaró que la Decisión 2005/449/CE de la Comisión, relativa a una solicitud de exención del impuesto sobre los vehículos de motor presentada por Francia, de conformidad con el art. 6, ap. 2, letra b), de la Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras del 17/06/1999, no puede ser invocada por un particular frente a la República Francesa, destinataria de la citada Decisión, para poder disfrutar de la exención autorizada por esta última desde el momento de su notificación o publicación.

i) Asunto C-226/07: Esta causa se originó en una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al art. 234 CE, por el Finanzgericht Düsseldorf (Alemania).

Esta petición de decisión prejudicial tuvo por objeto la interpretación del art. 14, ap. 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27/10/2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, y se presentó en el marco de un litigio entre Flughafen Köln/Bonn GmbH y el Hauptzollamt Köln en relación con la negativa de éste a devolver el impuesto pagado por la primera, relativo al año 2004, sobre el gasóleo utilizado para producir electricidad.

Los hechos que originan el litigio principal y la cuestión prejudicial son los que se describen a continuación.

La demandante en el procedimiento principal explota el aeropuerto de Colonia-Bonn (Alemania). Para suministrar electricidad a bordo de las aeronaves, utiliza grupos electrógenos terrestres. Para producir dicha electricidad, utilizó, durante el año natural de 2004, 585.642 l de gasóleo sujeto a tributación.

El 30/12/2005, la demandante en el litigio principal solicitó al Hauptzollamt Köln la devolución de dicho impuesto basándose en el art. 14, ap. 1, letra a), de la Directiva 2003/96. El 18/01/2006 se desestimó dicha solicitud por considerarse que la Ley del impuesto sobre los hidrocarburos no prevé devolución alguna del impuesto en caso de utilización de gasóleo gravado para producir electricidad, y que el artículo 14, ap. 1, letra a), de la Directiva 2003/96 carece de efecto directo.

Tras agotar la vía administrativa sin éxito, la demandante en el procedimiento principal promovió un recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf.

En su resolución de remisión, dicho órgano jurisdiccional señaló que el TJUE reconoció el efecto directo del art. 8, ap. 1, letra b), de la Directiva 92/81 y que el citado art. 8, ap. se correspondía con el del párr. introductorio del art. 14, ap. de la Directiva 2003/96. Además señaló que el art. 8, ap. 1, letra b), de la Directiva 92/81, a semejanza del art. 14, ap.1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, establece una obligación de exención clara y precisa.

No obstante, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si puede cuestionarse el carácter incondicional y preciso de dicho art. 14, ap. 1, letra a), por el hecho de que, según la segunda frase de dicha disposición, los Estados miembros pueden gravar los productos energéticos "por motivos de política medioambiental". A este respecto, el referido órgano jurisdiccional observa que las normas que modificaron posteriormente la Ley del impuesto sobre los hidrocarburos o en los trabajos preparatorios de tales normas nada indica que el legislador nacional hubiera querido mantener, por motivos de política medioambiental, la tributación del gasóleo utilizado para la producción de electricidad. Infiere que, por lo tanto, el legislador nacional simplemente no tomó ninguna acción al respecto ni adaptó, dentro del plazo señalado, el ordenamiento jurídico nacional a lo dispuesto en el art. 14, ap. 1, letra a), de la Directiva 2003/96, y que sólo tuvo lugar tal adaptación al adoptarse la Ley del impuesto sobre la energía, que entró en vigor el 1/08/2006.

En estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, como cuestión prejudicial, si el art. 14, ap. 1, letra a), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que una empresa que, para producir electricidad, ha utilizado gasóleo gravado incluido en la partida 2710 de la NC y ha solicitado la devolución de los impuestos, puede invocar directamente dicha disposición.

El Tribunal de Justicia, Sala Tercera, dictó sentencia el 17/07/2008, sosteniendo que:

(i) Según reiterada jurisprudencia de ese Tribunal, en todos los casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta (Asuntos C-6/90 y C-9/90, C-62/00, y C-397/01 a C-403/01).

(ii) Se encuentra acreditado que, en el momento de los hechos que originaron el procedimiento principal, es decir, con posterioridad a la expiración del plazo para la adaptación del ordenamiento jurídico interno a la Directiva 2003/96, establecido en su art. 28, ap. 1 (el 31(12/2003), la República Federal de Alemania no había adoptado ninguna medida nacional específica para adaptar el Derecho alemán a la referida Directiva. Sólo posteriormente se adoptaron tales medidas de adaptación, en la Ley del impuesto sobre la energía, que entró en vigor el 1/08/2006. Asimismo, en el momento de los hechos que originaron el procedimiento principal, la República Federal de Alemania no había hecho uso de la facultad prevista en el art. 14, ap. 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, que, no obstante el régimen de exención establecido por la primera frase de dicha disposición, le permite instaurar un régimen de tributación “por motivos de política medioambiental” en lo que atañe a los productos energéticos, como el gasóleo, utilizados para producir electricidad.

(iii) El art. 14, ap. 1, letra a), de la Directiva 2003/96, en la medida en que impone a los Estados miembros la obligación de no someter al impuesto establecido en dicha Directiva los productos energéticos utilizados para producir electricidad, es suficientemente preciso ya que determina con claridad los productos que son objeto de la exención.

(iv) La circunstancia de que una disposición de una directiva ofrezca a los Estados miembros la facultad de optar no excluye necesariamente que pueda determinarse con suficiente precisión, sobre la base únicamente de las disposiciones de la directiva, el contenido de los derechos así conferidos a los particulares (Asuntos C-253/96 a C-258/96).

(v) Así, de reiterada jurisprudencia se desprende que el margen de apreciación reservado a los Estados miembros mediante una fórmula introductoria, como la que figura en el art. 14, ap. 1, de la Directiva 2003/96, según la cual, dichos Estados otorgarán las exenciones «en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o

abuso», no puede cuestionar el carácter incondicional de una obligación de exención. Un Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que pueda demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención previstas en una directiva el hecho de que ese Estado no haya adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención (Asuntos C-141/00, C-45/01, C-453/02 y C-462/02).

(vi) Dicha conclusión no desvirtúa la posibilidad que tienen los Estados miembros, prevista en el art. 14, ap. 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, de gravar los productos de que se trata por motivos de política medioambiental. Esta limitación a la regla de la exención sólo tiene un carácter eventual y un Estado miembro que no haya ejercido dicha facultad no puede invocar su propia omisión para denegar a un contribuyente una exención a la que éste puede legítimamente aspirar en virtud de la Directiva 2003/96

(vii) La obligación, prevista en el art. 14, ap. 1, letra a), de la Directiva 2003/96, de eximir de la tributación prevista en dicha Directiva los productos energéticos utilizados para producir electricidad es suficientemente precisa e incondicional para conferir a los particulares el derecho a invocarla ante el juez nacional con el fin de oponerse a normas nacionales incompatibles con ella.

(viii) El artículo 14, ap. 1, letra a), de la Directiva 2003/96, en la medida en que establece la exención de los productos energéticos utilizados para producir electricidad de la tributación prevista en dicha Directiva, tiene efecto directo, en el sentido de que un particular puede invocarlo ante los órganos jurisdiccionales nacionales -con respecto a un período durante el cual el Estado miembro interesado no adaptó dentro del plazo señalado, su Derecho interno a dicha Directiva- en un litigio, como el del procedimiento principal, en el que se enfrenta a las autoridades aduaneras de ese Estado, para que se deje de aplicar una normativa nacional que, en principio, es incompatible con la referida disposición y, por lo tanto, obtener la devolución del impuesto contrario a ésta.

En virtud de todo lo expuesto, el TJUE declaró que el art. 14, ap. 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27/10/2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en la medida en que establece la exención de los productos energéticos utilizados para producir electricidad de la tributación prevista en dicha Directiva, tiene efecto directo en el sentido de que un particular puede invocarlo ante los órganos jurisdiccionales nacionales -con respecto a un período durante el cual el Estado miembro interesado no adaptó, dentro del plazo establecido, su Derecho interno a dicha Directiva- en un litigio como el del procedimiento principal, en el que se enfrenta a las autoridades aduaneras de dicho Estado, para que se deje de aplicar una normativa nacional que, en principio, es incompatible con la referida disposición y, por lo tanto, obtener la devolución de un impuesto contrario a ésta.

j) Asunto C-138/07: Esta causa se origina en una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al art. 234 CE, por el Hof van Beroep te Antwerpen (Bélgica).

La petición de decisión prejudicial tuvo por objeto la interpretación del art. 4, ap. 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, del 23/07/1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se presentó en el marco de un litigio entre el Estado belga y la sociedad Cobelfret NV ("Cobelfret") relativo a la determinación del resultado imponible de ésta última para el impuesto de sociedades de los ejercicios fiscales de 1992 a 1998.

Los hechos que dieron origen al litigio principal y la cuestión prejudicial son los que se informan a continuación.

En los ejercicios fiscales de 1992 a 1998, Cobelfret, sociedad domiciliada en Bélgica, percibió dividendos de sus participaciones en sociedades establecidas en el territorio comunitario, al tiempo que sufrió pérdidas en varios de dichos ejercicios.

En virtud de la normativa belga, Cobelfret no pudo beneficiarse de la deducción DBI en los ejercicios en los que sufrió pérdidas ni, cuando la deducción DBI a la que

Cobelfret podía aspirar a ser superior a sus beneficios imponibles, trasladar al ejercicio posterior la parte no utilizada de dicha deducción. Considerando, en consecuencia, que los dividendos percibidos no estaban exentos íntegramente de imposición, Cobelfret presentó reclamaciones contra las liquidaciones tributarias del impuesto sobre sociedades de los ejercicios fiscales de 1992 a 1998.

En vista de la desestimación de dichas reclamaciones, Cobelfret entabló una acción ante el Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes), el cual, mediante sentencia de 16 de diciembre de 2005, estimó, en particular, que el hecho de limitar la deducción DBI al importe de los beneficios realizados durante el período imponible que subsistían tras la aplicación del artículo 199 del WIB 1992, daba lugar a la imposición parcial de los beneficios distribuidos en sede de Cobelfret, lo cual es contrario al artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435.

El Estado belga recurrió dicha sentencia ante el Hof van Beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes). Ese tribunal consideró que, para determinar la situación de los resultados imponibles de Cobelfret en lo que respecta a los ejercicios litigiosos, es necesario pronunciarse sobre la cuestión del efecto directo de la Directiva 90/35, así como sobre la cuestión de una eventual incompatibilidad del artículo 205, apartado 2, del WIB 1992 con dicha Directiva.

En este contexto, el Hof van Beroep te Antwerpen decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE como cuestión prejudicial, entre otras- si la interpretación del art. 4, ap. 1, de la Directiva 90/435.

El Tribunal de Justicia, Sala Primera, dictó sentencia el 12/12/2009, sosteniendo que:

(ii) Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean suficientemente precisas, los

particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta (Asuntos C-6/90 y C-9/90, C-62/00, y C-397/01 à C-403/01).

(ii) Asimismo, resulta de reiterada jurisprudencia del TJUE que la facultad de los Estados miembros de elegir entre una multiplicidad de medios posibles para conseguir el resultado prescrito por una Directiva no excluye la posibilidad, para los particulares, de alegar ante los órganos jurisdiccionales nacionales los derechos cuyo contenido puede determinarse con suficiente precisión basándose únicamente en las disposiciones de la Directiva (Asunto C-226/07).

(iii) En el presente asunto no es preciso verificar si, a pesar de la facultad dejada a los Estados miembros por el art. 4, ap. 1 de la Directiva 90/435, es posible identificar los derechos mínimos concedidos a los particulares en virtud de dicha disposición. En la medida en que se desprende de los autos que el Reino de Bélgica optó por el sistema previsto en el art. 4, ap. 1, primer guión, de la Directiva 90/435, basta verificar si dicha disposición es incondicional y suficientemente precisa para poder ser invocada ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

(iv) La obligación de abstenerse de gravar los beneficios distribuidos por una filial a su sociedad matriz, prevista en dicho art. 4, ap. 1, primer guión está formulada en términos inequívocos y no está sujeta a condición alguna, ni subordina su ejecución o sus efectos a la intervención de ningún otro acto que emane de las instituciones comunitarias o de los Estados miembros. De ello se deriva que el art. 4, ap. 1, primer guión, de la Directiva 90/435 es incondicional y suficientemente preciso para que pueda invocarse ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

En virtud de todo lo expuesto, el TJUE declaró que (i) el art. 4, ap. 1, primer guión, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de fecha 23/07/, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un

Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que prevé que los dividendos percibidos por una sociedad matriz se incluyan en la base imponible de ésta para deducirlos a continuación hasta el 95 % en la medida en que, en el período imponible en cuestión, subsista un saldo positivo de beneficios tras la deducción de los demás beneficios exentos; y (ii) el art. 4, ap. 1, primer guión, de la Directiva 90/435 es incondicional y suficientemente preciso para que pueda invocarse ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

k) Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02: Esta causa tiene por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al art. 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania).

Las peticiones de decisión prejudicial tuvieron por objeto la interpretación del art. 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, del 17/05/1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (“Sexta Directiva”). Dichas peticiones se presentaron en el marco de sendos litigios entre, por una parte, el Finanzamt Gladbeck y la Sra. Linneweber, en su condición de heredera universal de su esposo, fallecido en 1999, y, por otra, el Finanzamt Herne-West y el Sr. Akritidis, en relación con el pago del IVA sobre los ingresos procedentes de la explotación de juegos de azar.

Los hechos que dieron origen a los litigios principales y las cuestiones prejudiciales son las que se describen a continuación.

La Sra. Linneweber es la heredera universal de su esposo, fallecido en 1999. Este último tenía una autorización administrativa para poner a disposición del público, a cambio del correspondiente pago, máquinas tragaperras y máquinas recreativas en los cafés, así como en los salones de juego que le pertenecían. La Sra. Linneweber y su esposo declararon los ingresos generados por la explotación de dichas máquinas correspondientes a los ejercicios de 1997 y 1998 como no sujetos al IVA, por

considerar que los ingresos derivados de la explotación de máquinas tragaperras por los casinos están exentos de este impuesto.

El Finanzamt Gladbeck consideró, en cambio, que los ingresos de que se trata no estaban exentos en virtud del art.º 4, ap. 9, letra b), de la UStG, dado que no estaban sujetos al impuesto sobre las apuestas, las carreras y las loterías ni procedían de la explotación de un casino público autorizado.

El Finanzgericht Münster, que conocía del recurso interpuesto por la Sra. Linneweber, lo estimó por considerar que, por analogía con lo declarado por el TJUE en su sentencia de 11/06/1998, (Asunto C-283/95), los ingresos procedentes de máquinas tragaperras deben estar exentos del IVA, con arreglo al art. 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva. Señaló que en el ap. 28 de dicha sentencia, el TJUE declaró que el principio de neutralidad fiscal se opone, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación entre transacciones lícitas e ilícitas.

En apoyo de su recurso de casación, interpuesto ante el Bundesfinanzhof, el Finanzamt Gladbeck alegó que las apuestas y las posibilidades de ganancia son mucho más elevadas en los supuestos de las máquinas instaladas en los casinos que en el caso de las máquinas explotadas fuera de tales establecimientos. Sostuvo que, por lo tanto, contrariamente a lo admitido por el Finanzgericht Münster, no existe competencia alguna entre estos dos tipos de máquinas.

Por considerar que la solución del litigio del que conoce requiere la interpretación de la Sexta Directiva, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, como cuestión prejudicial, si el instalador de las máquinas puede invocar la exención prevista en el art. 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva.

Respecto del Asunto C-462/02, tal como se desprende de los autos enviados al TJUE por el órgano jurisdiccional remitente, el Sr. Akritidis explotó, entre 1987 y 1991, un salón de juegos en Herne-Eickel. En él organizaba juegos de ruleta, así como

juegos de cartas. De conformidad con la autorización de que disponía, estos juegos debían practicarse respetando reglas definidas según un certificado de no oposición («Unbedenklichkeitsbescheinigung») expedido por las autoridades competentes.

Entre 1989 y 1991, con respecto tanto al juego de ruleta como al juego de cartas, el Sr. Akritidis no cumplió las reglas prescritas por las autoridades competentes. Así, en particular, no utilizó el tablero de juego, no se atuvo al importe máximo de las apuestas y no llevó un registro del volumen de negocios generado por la explotación de los juegos de que se trata.

El Finanzamt Herne-West valoró el volumen de negocios respecto a dicho período tomando en consideración los ingresos ilícitos derivados de la organización de los juegos de ruleta y de cartas. A raíz de una reclamación del Sr. Akritidis y teniendo en cuenta la sentencia Fischer, antes citada, el Finanzamt Herne-West renunció a someter al IVA los ingresos derivados del juego de la ruleta. No obstante, decidió considerar gravable el juego de cartas organizado de manera ilícita y fijó a tanto alzado la parte del volumen de negocios relativa a la organización de este juego.

El Sr. Akritidis presentó un recurso contra dicha decisión ante el Finanzgericht Münster. Este órgano jurisdiccional consideró que, de conformidad con los principios establecidos por el TJUE en su sentencia Fischer, antes citada, el juego de cartas de que se trata debía eximirse del IVA, con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva. Además, estimó que el Sr. Akritidis podía invocar directamente dicha disposición ante los órganos jurisdiccionales nacionales. A su juicio, no existe razón alguna para limitar al juego de la ruleta la aplicación de los principios establecidos por el TJUE en dicha sentencia.

En apoyo de su recurso de casación interpuesto ante el Bundesfinanzhof, el Finanzamt Herne-West alegó que los principios a los que se refirió el Finanzgericht Münster no son aplicables al juego de cartas controvertido en el caso de autos. Señaló que en el supuesto considerado, a diferencia del juego de que se trataba en el asunto que dio lugar a la sentencia Fischer, antes citada, no existía competencia entre el

juego de cartas organizado por el Sr. Akritidis y los organizados por los casinos, ya que, a su juicio, tales juegos no son verdaderamente comparables. Por su parte, el Sr. Akritidis sostiene que el juego de cartas tal como se desarrollaba en sus establecimientos corresponde al «black jack» al que se juega en los casinos públicos autorizados.

Por considerar que la solución del litigio del que conoce requiere la interpretación de la Sexta Directiva, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, como cuestión prejudicial, si el organizador puede invocar la exención prevista en el art. 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva.

Mediante auto del Presidente del TJUE de fecha 6/02/2003, se acumularon los asuntos C-453/02 y C-462/02 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

El Tribunal de Justicia, Sala Segunda, dictó sentencia el 17 de febrero de 2005, sosteniendo que:

(i) En todos los casos en que las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la Directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado (Asuntos C-465/00, C-138/01 y C-139/01).

(ii) Si bien del art. 13, parte B, de la Sexta Directiva se desprende esta disposición reconoce indiscutiblemente un margen de apreciación a los Estados miembros para establecer las condiciones de aplicación de algunas de las exenciones que prevé, no es menos cierto que un Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que puede demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención enunciadas por la Sexta Directiva,

el hecho de que este Estado no haya adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención.

(iii) No obsta a esta interpretación el hecho de que el art. 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva reafirme la existencia de este margen de apreciación de los Estados miembros, al establecer que son competentes para determinar las condiciones y límites de la exención de que gozan los juegos de azar y de dinero. En efecto, dado que, en principio, dichos juegos están exentos del IVA, todo titular de éstos puede invocar directamente la referida exención siempre que el Estado miembro de que se trate haya renunciado a ejercer las competencias que le reconoce expresamente el art. 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva, o no las haya ejercido.

(iv) Lo que es pertinente para el caso de que un Estado miembro no haya ejercido las competencias que le reconoce el artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva debe serlo a fortiori para el caso de que, en el ejercicio de dichas competencias, un Estado miembro haya adoptado disposiciones nacionales incompatibles con esta Directiva.

(v) Cuando, como en los asuntos objeto de los procedimientos principales, las condiciones o límites a los que un Estado miembro supedita la exención del IVA para los juegos de azar o de dinero son contrarios al principio de neutralidad fiscal, este Estado miembro no puede basarse en tales condiciones o límites para negar a un titular de dichos juegos la exención que puede legítimamente exigir en virtud de la Sexta Directiva.

(vi) El art. 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva tiene efecto directo, en el sentido de que un titular de juegos o de máquinas de juegos de azar puede invocarlo ante los órganos jurisdiccionales nacionales para evitar que se apliquen las normas de Derecho interno incompatibles con la mencionada disposición.

En virtud de todo lo expuesto, el TJUE declaró que el art. 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva (i) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una

normativa nacional que establezca que la explotación de todos los juegos y máquinas de juegos de azar está exenta del IVA cuando se realice en casinos públicos autorizados, mientras que el ejercicio de esta misma actividad por operadores que no sean los titulares de tales casinos no goza de dicha exención; y (ii) tiene efecto directo, en el sentido de que un titular de juegos o de máquinas de juegos de azar puede invocarla ante los órganos jurisdiccionales nacionales para evitar que se apliquen las normas de Derecho interno incompatibles con dicha disposición.

l) Asunto C-45/01: Esta causa se originó en una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al art. 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania).

Mediante resolución de 14/12/2000 el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al art. 234 CE, cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del art. 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17/05/1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme ("Sexta Directiva").

Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie ("Dornier") y el Finanzamt Gießen ("Finanzamt), acerca de la sujeción de las prestaciones relativas a tratamientos psicoterapéuticos dispensados por Dornier durante el año 1990 a un tipo reducido del IVA, mientras que, según Dornier, tales prestaciones hubieran debido estar exentas del IVA.

Los hechos que dieron origen al litigio principal y las cuestiones prejudiciales son las que se informan a continuación.

Dornier es una fundación privada, declarada de utilidad pública, con domicilio social en Marburg (Alemania). Conforme a la resolución de remisión, su objeto social consiste en la promoción de la psicología clínica. Pretende contribuir a mejorar los métodos de tratamiento mediante la investigación fundamental y aplicada en materia de psicología clínica. Con este fin, dispone de un ambulatorio en el que psicólogos titulados, contratados por esta fundación, dispensan tratamiento psicoterapéutico.

Los psicólogos titulados empleados por Dornier en 1990 no eran médicos. Sin embargo, poseían una habilitación para ejercer concedida con arreglo a la Heilpraktikergesetz (Ley relativa a los fisioterapeutas) y habían recibido formación como psicoterapeutas.

En 1990, más del 40 % de las prestaciones efectuadas por Dornier tuvieron como destinatarios a asegurados del seguro social obligatorio, perceptores de asistencia social o beneficiarios de una pensión de jubilación. Por otra parte, las funciones de dirección y de los directivos las llevaban a cabo psicoterapeutas autorizados a ejercer como fisioterapeutas (Heilpraktiker).

El Finanzamt aplicó el tipo impositivo reducido previsto en el art. 12, ap. 2, N° 8, de la UStG para determinar el IVA correspondiente a las prestaciones realizadas por Dornier en 1990. Estimó, a diferencia de Dornier, que dichas prestaciones no estaban exentas del pago de dicho impuesto con arreglo al art. 4, N° 16, letra c), de la UStG.

Dornier recurrió ante el Hessisches Finanzgericht Kassel (Alemania) la liquidación correspondiente al ejercicio de 1990 alegando que, de acuerdo con una interpretación conforme a la Constitución alemana y a las directivas comunitarias, la exención de que se trata no sólo incluye las "prestaciones efectuadas bajo supervisión médica", sino también las efectuadas por los centros de tratamiento psicoterapéutico no dirigidos por médicos sino por psicólogos titulados con una formación paramédica adicional en psicoterapia y habilitados para ejercer como fisioterapeutas (Heilpraktiker). A su juicio, la denegación de la exención da lugar a una desigualdad de trato no justificada objetivamente respecto a prestaciones comparables realizadas bajo la supervisión de un médico.

El Hessisches Finanzgericht consideró que ni el art. 13, parte A, ap. 1, letra b), de la Sexta Directiva ni consideraciones propias del Derecho constitucional exigían una aplicación del art. 4, N° 16, letra c), de la UStG que fuera más allá del tenor de esta disposición. Por tanto, desestimó el recurso interpuesto ante él debido a que Dornier

no había efectuado las prestaciones a que se refiere esta disposición bajo la supervisión de un médico.

En estas circunstancias, Dornier interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, como cuestión prejudicial, si la demandante puede invocar la exención de las operaciones correspondientes a tratamientos psicoterapéuticos con arreglo al art. 13, parte A, ap. 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388/CEE.

El Tribunal de Justicia, Sala Quinta, dictó sentencia el 6/11/2003, declarando que:

(i) Los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de una fundación privada por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico no constituyen “prestaciones [...] relacionadas directamente” con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria a efectos del art. 13, parte A, ap. 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17/05/1977, salvo si estos tratamientos son efectivamente dispensados como prestaciones accesorias a la hospitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por estos últimos y dicha hospitalización o asistencia constituyen la prestación principal. Sin embargo, la expresión “asistencia sanitaria” empleada en esta disposición debe ser interpretada en el sentido de que comprende el conjunto de prestaciones de asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c) del mismo apartado, en particular las prestaciones efectuadas por personas que no poseen la condición de médico pero que realizan prestaciones paramédicas como los tratamientos de psicoterapia dispensados por psicólogos titulados.

(ii) El reconocimiento de un establecimiento a efectos del art. 13, parte A, ap. 1, letra b), de la Sexta Directiva no presupone un procedimiento formal de reconocimiento y este último no debe resultar necesariamente de disposiciones nacionales de carácter fiscal. En la medida en que las normas nacionales relativas al reconocimiento incluyan restricciones que rebasen los límites de la

facultad de apreciación que esta disposición otorga a los Estados miembros, el órgano jurisdiccional nacional debe determinar, a la vista del conjunto de elementos pertinentes, si un sujeto pasivo debe ser considerado, no obstante, «otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido» a efectos de dicha disposición.

(iii) Dado que la exención prevista en el art. 13, parte A, ap. 1, letra c), de la Sexta Directiva no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición, los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por una fundación privada que emplea a psicoterapeutas pueden acogerse a dicha exención.

(iv) En circunstancias como las del asunto principal, el art. 13, parte A, ap. 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva puede ser invocado por un sujeto pasivo ante un órgano jurisdiccional nacional para oponerse a la aplicación de una normativa de Derecho interno incompatible con esta disposición.

II) Asunto C-141/00: Esta causa se originó en una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al art. 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania).

Mediante resolución de fecha 3/02/2000 el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al art. 234 CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del art. 13, parte A, ap. 1, letras c) y g), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17/05/1977 ("Sexta Directiva"). Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH ("Kügler") y el Finanzamt für Körperschaften I in Berlin ("Finanzamt"), en relación con la sujeción al IVA a un tipo reducido de la asistencia ambulatoria prestada por Kügler durante los años 1988 a 1990, siendo así que, a juicio de esta última, tales servicios deben estar exentos del IVA.

Los hechos que dieron origen al litigio principal son que se informan a continuación.

Kügler era una sociedad alemana de responsabilidad limitada que entre 1988 y 1990 prestaba servicios de asistencia ambulatoria. Con arreglo a sus estatutos, perseguía única y directamente fines caritativos, asistiendo a personas que no eran autosuficientes debido a sus condiciones físicas o que se encontraban en una situación de dependencia económica, en el sentido del art. 53, ap. 1, N° de la Abgabenordnung 1977 (Código Tributario).

Kügler preveía cumplir su objeto social, en particular, mediante la prestación de asistencia médica, de asistencia personal básica y de asistencia a domicilio.

Mediante el dictamen de fecha 23/08/1988, cuya validez expiró el 31/12/1989, el Finanzamt certificó que Kügler perseguía objetivos caritativos. Mediante varias decisiones el Finanzamt fijó la cuota del impuesto sobre el volumen de negocios aldeudado por Kügler respecto a los años comprendidos entre 1988 y 1990 a un tipo reducido, sobre la base de declaraciones a tanto alzado.

Kügler formuló una reclamación alegando que las operaciones que había realizado debían estar exentas del pago de dicho impuesto, con arreglo al art. 4, N° 14 y 16, de la UStG. Dado que se desestimó su reclamación, interpuso un recurso ante el Finanzgericht Berlin (Alemania) que no prosperó.

El Finanzgericht Berlin consideró que Kügler no ejercía ninguna de las profesiones que se mencionan en el art. 4, N° 14, frase primera, de la UStG, debido a que, por su condición de persona jurídica, no reunía los requisitos para el ejercicio de una profesión liberal. También consideró que no efectuaba operaciones exentas en virtud del art. 4, N° 16, de la UStG, dado que no regentaba ningún centro de asistencia médica, en el sentido del art. 4, N° 16, letra g) de la UStG, y que la exención fiscal para las operaciones realizadas por centros que dispensan asistencia ambulatoria a personas enfermas o necesitadas de asistencia, prevista en el art. 4, N° 16, letra e), de la UStG, en su versión modificada, no se había establecido sino hasta 1992.

Además, el Finanzgericht Berlin consideró que, por cuanto el Derecho nacional se había adaptado de manera conforme con la Sexta Directiva en lo relativo a las exenciones previstas en su art. 13, parte A, ap. 1, letras c) y g), Kügler no podía invocar estas disposiciones. Así, dicho órgano jurisdiccional estimó, por una parte, que únicamente las personas físicas en las que concurren los requisitos para el ejercicio de profesiones médicas o sanitarias reúnen los requisitos del art. 13, parte A, ap. 1, letra c), de la Sexta Directiva. Por otra parte, afirmó que Kügler no es un organismo al que se haya reconocido un carácter social, a efectos del art. 13, parte A, ap. 1, letra g), de la Sexta Directiva, en la medida en que los prestadores de asistencia privados no figuran en la lista de establecimientos mencionados en el art. 4, N° 16, de la UStG.

En estas circunstancias, Kügler interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, el cual decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al TJUE-como cuestión prejudicial, entre otras- si los servicios mencionados en el ámbito de aplicación del art. 13, parte A, ap. 1, letra g), de la Directiva 77/388/CEE están comprendidos, y si dicha disposición puede ser invocada por un particular.

El Tribunal de Justicia, Sala Sexta, dictó sentencia el 10/09/2002, concluyendo que:

(i) La exención prevista en el art. 13, parte A, ap. 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, del 17/05/1977, no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición.

(ii) La exención prevista en dicho precepto se aplica a la asistencia de carácter terapéutico dispensada por una sociedad de capital que gestiona un servicio de asistencia ambulatoria, incluida la asistencia a domicilio, prestado por enfermeros titulados, con exclusión de la asistencia personal básica y la asistencia en las tareas domésticas.

(iii) Los servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente constituyen prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social, a efectos del art. 13 comentado.

(iv) Un sujeto pasivo puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención prevista en el art. 13, parte A, ap. 1, letra g), de la Sexta Directiva 77/388 con el fin de oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional, atendidos todos los elementos pertinentes, determinar si el sujeto pasivo es un organismo al que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición.

III. La primacía del Derecho de la Unión.

En su célebre sentencia de 1970, el TJUE llegó a afirmar que “el derecho nacido del Tratado, surgido de una fuente autónoma, no puede, en razón de su naturaleza, dejarse oponer judicialmente normas de Derecho nacional, cualquiera que éstas sean, sin perder su carácter comunitario y sin que sea cuestionado el propio fundamento jurídico de la Comunidad”, añadiendo que, en consecuencia, “la alegación de violaciones bien de los derechos fundamentales, tal y como son formulados por la Constitución de un Estado miembro, bien de los principios de una estructura constitucionales nacional, no puede afectar a la validez de un acto de la Comunidad o a su efecto en el territorio de dicho Estado.”¹⁵

Uno de los principios fundamentales de la Unión Europea es el de primacía del Derecho de la Unión. Se trata de un principio que no está consagrado en los Tratados constitutivos, sino que ha sido desarrollado por el TJUE a lo largo de su jurisprudencia.

El Tribunal introdujo este principio en el fallo “M. Flaminio Costa contra ENEL”¹¹ del 15/07/1964, y fundamenta la supremacía del Derecho de la Unión en base a una

¹⁵ STJCE del 17/12/1970, as. 11/70 (párrafo 3).

de las características propias de la Unión, a saber: la limitación del ejercicio de la soberanía Estatal como consecuencia de la atribución voluntaria de competencias a la hoy denominada Unión Europea.

La primacía de aplicación del Derecho Europeo constituye un elemento transferido por un tratado internacional y, por lo tanto, un elemento de carácter derivado, el Tratado de la Unión Europea y el TFUE no son simples tratados internacionales.

El TJUE tiene atribuidas jurisdicciones que trascienden las de un Tribunal internacional y que en algunos casos son propias de un tribunal constitucional. Entre sus funciones se encuentra el control en monopolio de la validez de los actos legislativos de la Unión Europea¹⁶.

El Derecho de la Unión se instituye así como un sistema jurídico autónomo en relación a los ordenamientos internos de los Estados miembros y en tanto ordenamiento diferenciado va a estar dotado de instituciones propias con facultades para aprobar normas jurídicas y valerse de ellas. Sin embargo, el ordenamiento europeo se va a relacionar con el derecho estatal bajo el criterio de la integración ya que, como hemos visto, en virtud de su efecto directo, puede ser invocado ante los órganos jurisdiccionales nacionales debiendo ser aplicado por estos.

Como consecuencia de la coexistencia de estos ordenamientos surge la necesidad de determinar la prevalencia de ellos ante la posible existencia de un conflicto normativo entre el ordenamiento interno y el comunitario. El TJUE da solución a esto, reconociendo la supremacía del Derecho de la Unión.

En efecto, el Tribunal reconoce la existencia del principio de primacía del Derecho de la Unión, al admitir la obligatoriedad de los reglamentos y su aplicación directa, estableciendo que se perdería el sentido y alcance de la norma de permitirse que cualquier legislación interna deje sin efecto normas comunitarias.

¹⁶ Por vía del Recurso de Anulación o de la Cuestión Prejudicial de Validez.

De esta manera, le otorga carácter obligatorio a las disposiciones de derecho derivado y se consagra la imposibilidad de que los Estados miembros mediante actos unilaterales llevados adelante dentro de su ordenamiento interno obstaculicen el desarrollo de los objetivos comunitarios, atento a que ellos han delegado parte del ejercicio de su soberanía en favor de tal orden comunitario¹⁷.

Siendo ello así, se deduce que ante la existencia de una incompatibilidad entre una norma interna y una norma de Derecho de la Unión -tal sería el caso de una directiva-, el juez nacional, que es quien tiene competencia para aplicar este último, debe asegurar el pleno efecto de las normas comunitarias. Consecuentemente, el juez nacional tiene la obligación de dejar sin aplicación toda disposición contraria del ordenamiento interno, sea esta sancionada en forma anterior o posterior a la norma comunitaria.

La supremacía del Derecho de la Unión por sobre los ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros es completa, y el encargado de controlar la aplicación de este principio es el TJUE, a través de una serie de recursos previstos por los Tratados constitutivos que constituyen herramientas para el ejercicio de ese control.

De esta manera, y siguiendo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de supremacía va a regir las relaciones entre los Estados miembros y las instituciones comunitarias y se va a extender a los órganos jurisdiccionales nacionales sobre quienes recae la obligación de dejar de aplicar aquella normativa nacional que sea contradictoria al Derecho de la Unión.

Cabe destacar que el principio de primacía fue ampliándose cada vez más a lo largo de los años, a través de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. A este respecto, cabría remitir a lo sostenido por el citado tribunal en el fallo "Association nationale d'assistance aux frontières pour les étrangers (ANAFE) y Ministre de

¹⁷ TJCE, *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA*, sentencia de 9 de marzo de 1978, asunto 106/77.

l'Intérieur, de l'Outre-mer, des Collectivités territoriales et de l'Immigration"¹⁸ del 14/06/2012. En este caso, el Tribunal volvió a hacer hincapié en el deber que tienen los órganos jurisdiccionales nacionales de garantizar la eficacia del derecho de la Unión y de dejar de aplicar una disposición del derecho interno para cumplir con el mencionado objetivo. Asimismo, sostuvo que a dicho principio van a estar sujetos todos los actos nacionales, con independencia de su naturaleza, siendo irrelevante que estos textos procedan del poder ejecutivo o del poder legislativo del Estado miembro.

Considerando todo lo expuesto, se puede concluir que el Derecho de la Unión, en virtud del principio de primacía, va a prevalecer por sobre las disposiciones nacionales sean estas dictadas con anterioridad o posterioridad a dicho Derecho y con total independencia de su naturaleza y rango.

Asimismo, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión las normas de la Unión deben ser aplicadas por el juez nacional, sin importar la existencia de cualquier legislación interna contraria. La inaplicación de la norma nacional contraria va a ser la solución que adopta el juez nacional cuando tiene lugar un problema de contradicción entre normativas nacionales y comunitarias. Y esto lo va a llevar adelante no obstante la norma estatal sea anterior o posterior a la entrada en vigor de la norma europea a la que se opone.

La jurisprudencia del TJUE en esta materia es sumamente relevante, en razón de que reconoce a los tribunales nacionales jurisdicción general sobre los asuntos de Derecho de la Unión. Esto ha tenido un enorme impacto en el orden constitucional de los Estados miembros. Al respecto, Fernández Segado manifiesta que se produce una "modificación de los sistemas constitucionales nacionales que vendría dada por el cambio de rol de los tribunales que de órganos de aplicación de derecho creado por el

¹⁸ TJUE, Association nationale d'assistance aux frontières pour les étrangers (ANAFE) y Ministre de l'Intérieur, de l'Outre-mer, des Collectivités territoriales et de l'Immigration, sentencia de 14 de junio de 2012, asunto 606/10.

Parlamento se convierten en órganos de revisión y fiscalización del mismo”¹⁹. Es lo que se denomina como “control de comunitariedad”.²⁰

El juez interno es a la vez juez comunitario de derecho común, de manera que cualquier ciudadano puede dirigirse a él con el objetivo de que deje sin aplicación normas del mismo Estado del que recibe su propia potestad jurisdiccional. Esto sólo puede lograrse a través de la concesión a los jueces nacionales de este rol de aplicadores del ordenamiento comunitario, propio del espíritu integrador que el Derecho de la Unión presenta.

Consecuentemente, las jurisdicciones nacionales conservan su potestad en la aplicación del Derecho de la Unión en cuanto a que se trata de un derecho incorporado al ordenamiento jurídico interno. Mientras que los órganos jurisdiccionales comunitarios sólo conocen por vía prejudicial de la interpretación de ese derecho.

De esta forma, los jueces nacionales tienen a su cargo la aplicación del ordenamiento, mientras que el TJUE efectúa la interpretación del mismo. Dicha interpretación va a estar condicionada por ciertos límites impuestos por el hecho de que esta debe estar ceñida a la cuestión que le formula el juez nacional, así como también al carácter objetivo que debe tener dicha interpretación de modo tal que esta no quede excesivamente circunscripta a las instancias determinadas de cada caso.

Se otorga al juez nacional una herramienta para sortear los conflictos que puedan surgir como consecuencia de cumplir con la exigencia de dar al Derecho de la Unión pleno efecto en el marco de los respectivos sistema jurisdiccionales de los Estados miembros. Asimismo, a través de la cuestión prejudicial se reconoce una protección efectiva de los derechos consagrados por el ordenamiento comunitario.

¹⁹ TJUE, *Association nationale d’assistance aux frontières pour les étrangers (ANAFE) y Ministre de l’Intérieur, de l’Outre-mer, des Collectivités territoriales et de l’Immigration*, sentencia de 14 de junio de 2012, asunto 606/10, p. 64.

²⁰ TJUE, *Association nationale d’assistance aux frontières pour les étrangers (ANAFE) y Ministre de l’Intérieur, de l’Outre-mer, des Collectivités territoriales et de l’Immigration*, sentencia de 14 de junio de 2012, asunto 606/10, p. 65.

Sin embargo, dentro de las diferentes alternativas de contradicción normativa que pueden tener lugar el TJUE siempre ha resuelto a favor de la primacía del Derecho de la Unión sobre todas las demás normas. Esta solución se ha impuesto aun cuando “la contradicción se verifica con normas constitucionales”.

Consecuentemente, cuando media contradicción entre una normativa comunitaria y una nacional cualquiera sea el rango de esta última, incluidas aquellas de carácter constitucional, el juez debe, en principio, y de ser posible, recurrir al principio de interpretación conforme, caso contrario dejar de aplicar la normativa nacional en favor de la comunitaria. En otras palabras, los jueces nacionales tienen la obligación de dejar sin aplicación aquella normativa nacional que resulta incompatible con el Derecho de la Unión, ya sea esta posterior o anterior a la norma de la Unión y cualquiera sea su rango. Esta obligación es inherente al principio de primacía del Derecho de la Unión.

Asimismo, ante dudas respecto a la interpretación o efectos de una normativa de la Unión el juez nacional puede recurrir al TJUE mediante el instituto de la cuestión prejudicial.

Ahora bien, cuando el conflicto tiene lugar entre la normativa nacional y los derechos garantizados por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión, el juez nacional está obligado a garantizar la plena eficacia de dichas normas por lo que debe dejar de aplicar de oficio cualquier disposición interna contraria.

IV. Consideraciones finales.

En virtud de todo lo expuesto, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

- El efecto directo es junto con la primacía del ordenamiento jurídico comunitario sobre los nacionales uno de los pilares del Derecho de la Unión. El Tratado CEE no menciona el efecto directo. Es el TJUE quien se ha ocupado de precisar el

alcance, contenido y efectos de la noción aplicabilidad directa, y ha elaborado el concepto del efecto directo.

- El efecto directo puede incidir en dos tipos de relaciones jurídicas: entre los particulares y las autoridades nacionales, es lo que la doctrina denomina el efecto directo vertical y entre los particulares entre sí, el efecto directo horizontal.
- El reconocimiento del efecto directo de las directivas permite disociar al destinatario de la norma (el Estado miembro) y al sujeto de derecho y obligaciones que pueden alegarla en justicia (los particulares). Cuando un Estado miembro no adopta dentro de plazo las medidas de ejecución de una directiva, no puede oponer a un particular su propio incumplimiento. En este caso, el particular podrá recurrir a los tribunales nacionales que le harán justicia si la disposición de la directiva goza de efecto directo.
- Cuando una directiva obligue a un Estado miembro a adoptar un comportamiento determinado, el Estado miembro goza de una cierta discrecionalidad en cuanto a la forma. Si bien las últimas tendencias en la jurisprudencia del TJUE vienen a limitar también esa discrecionalidad, los particulares podrán invocar las disposiciones de la directiva ante la jurisdicción nacional para que ésta verifique si las autoridades nacionales competentes en el ejercicio de la facultad que les está reservada en cuanto a la forma y los medios para la aplicación de la directiva, han permanecido dentro de los límites de apreciación marcados por la directiva.
- La protección de los derechos que las disposiciones de Derecho de la Unión con efecto directo confieren a los particulares se realiza, sin perjuicio de las vías de derecho abiertas por el Tratado, a través de las jurisdicciones nacionales, y que serán los ordenamientos jurídicos nacionales los que determinan la jurisdicción competente para asegurar dicha protección y decidir, a esos efectos, cómo se debe calificar la posición individual así protegida.

- La aplicabilidad directa se refiere a la manera en que las disposiciones de Derecho de la Unión se convierten en derecho vigente en los Estados miembros, y disposiciones directamente aplicables serán las que se integren automáticamente en el ordenamiento de los Estados miembros, sin necesitar medida nacional alguna de introducción para su validez, mientras que no serán disposiciones directamente aplicables las que necesiten ser traducidas a derecho nacional para integrarse en cuanto tales en dichos ordenamientos.

- El efecto directo, en cambio, se refiere a la propia naturaleza de la disposición comunitaria, que al ser completa, jurídicamente perfecta y no dejar margen discrecional a los Estados miembros, y en el caso de que confiera derechos a los particulares, podrá ser alegada por éstos ante los tribunales nacionales para hacer valer dichos derechos y para evitar, por lo general, la aplicación de la legislación nacional contraria a las disposiciones de Derecho de la Unión con ese efecto.

- La aplicabilidad directa se diferencia del efecto directo, en cuanto a que (i) No todas las disposiciones directamente aplicables tienen que producir necesariamente efecto directo, como es el caso del reglamento; (ii) los actos directamente aplicables, como el reglamento, pueden ser alegados por los particulares ante los tribunales nacionales desde el momento en que el reglamento entra en vigor; (iii) un acto no directamente aplicable -tal es el caso de la directiva como regla general-, surte efectos desde su notificación, el momento no es el mismo. El Estado miembro cuenta con un plazo para la transposición; plazo dentro del cual el particular no puede alegar las disposiciones con efecto directo de la directiva, sino que deberá esperar hasta ver si el Estado miembro la cumple y la traduce en derecho interno; (iv) el acto directamente aplicable produce la plenitud de sus efectos en el sistema jurídico de los Estados miembros desde la fecha de su entrada en vigor, mientras que el acto no directamente aplicable puede producir esos efectos si es correctamente aplicado, pero si no lo es, lo que a tener es un efecto de bloqueo frente a la legislación nacional contraria al mismo.

- El TJUE ha vinculado el efecto directo y la aplicabilidad directa con el principio de la primacía del Derecho de la Unión sobre el nacional. Esta relación se concreta en que el Estado no le podrá aplicar al particular la legislación nacional contraria a las disposiciones de Derecho de la Unión directamente aplicables o con efecto directo, y si lo hace, el particular podrá recurrir judicialmente contra ello y el juez nacional deberá aplicar la disposición comunitaria y no la nacional. Los particulares podrán alegar ante la justicia las disposiciones con efecto directo y las directamente aplicables, para controlar el margen de apreciación de que gozan los Estados miembros al adoptar medidas de aplicación.

- La directiva es un acto obligatorio que no posee alcance general y constituye una herramienta que se utiliza con la finalidad de lograr la armonización de las legislaciones nacionales.

- La directiva -no directamente aplicable por definición- únicamente puede producir esos efectos si (i) ha sido incorrectamente aplicada (si no ha sido incorporada al Derecho nacional o lo ha sido de manera incorrecta o incompleta) y una vez transcurrido el plazo para su aplicación; y (ii) sus disposiciones son claras, precisas y no dejarán margen de apreciación a los Estados miembros.

- Cuando se aplica correctamente una directiva sus efectos alcanzan a los particulares por medio de las medidas de aplicación adoptadas por el Estado miembro al que haya ido dirigida. En ese caso, el particular debe hacer valer su derecho alegando la disposición nacional de aplicación de la directiva.

- La producción de efectos directos por parte de una directiva es una situación excepcional, la que sólo entra en juego en caso de incumplimiento de la misma para proteger los derechos de los particulares.

- El TJUE ha negado la posibilidad de que las directivas produzcan efectos directos horizontales. El no reconocimiento del efecto directo horizontal a las directivas por el TJUE ha dado lugar a ambigüedades, anomalías, discriminaciones. Estos efectos

originaron los intentos del TJUE para paliar el negativo impacto de su jurisprudencia anterior, como es el reconocimiento de la obligación, para el juez nacional, de interpretar el Derecho Nacional, conforme a las directivas comunitarias, y la cuestión de reconocer la responsabilidad del Estado que incumple frente a sus propios nacionales.

- La interpretación del contenido de las directivas comunitarias constituye el núcleo esencial de las cuestiones planteadas ante el TJUE por los jueces nacionales, y cada vez en ámbitos más variados, tales como el fiscal o tributario.
- La directiva no nace para ser directamente aplicada sino para ser desarrollada, por lo que existe una obligación que incumbe al Estado de actuar e incorporar el resultado deseado por la directiva, y esta circunstancia debe ser llevada adelante en el plazo señalado.
- La directiva no tiene efecto directo, sin embargo éste no es un principio absoluto. En algunos casos el TJUE ha reconocido la posibilidad de que la directiva pueda ser aplicada directamente. En aquellos supuestos en los que la directiva determine un resultado preciso e incondicional, de forma tal que sea posible delimitar el contenido de un derecho, si el Estado no ha asegurado ese resultado, este último no puede escudarse en su propia omisión para privar a un particular del derecho que habría derivado de una adecuada transposición de la directiva. Así lo ha entendido el Tribunal Comunitario en varias sentencias, incluso en sentencias que han versado sobre cuestiones fiscales en el ámbito de la Unión Europea.
- Cuando no ha existido transposición de la directiva por parte del Estado miembro y siempre que ésta sea lo suficientemente precisa e incondicional, se le reconoce un efecto directo vertical con el objeto de proteger los derechos de los particulares.
- En el supuesto en que el Estado miembro efectúe la transposición de la directiva a su legislación nacional dentro del plazo señalado, pero que la norma de

transposición se haya redactado con idéntico tenor que la directiva sin ser lo adaptada y desarrollada por tal Estado, se puede sostener que, en virtud del principio de interpretación conforme exigirá a los órganos jurisdiccionales nacionales que, teniendo en cuenta la integridad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste hagan todo lo que tengan a su alcance dentro de sus competencias con el objeto de garantizar la plena efectividad de la directiva comunitaria en cuestión.

- La primacía del Derecho de la Unión también es uno de los principios fundamentales de la Unión Europea. Se trata de un principio que no está consagrado en los Tratados constitutivos, sino que ha sido desarrollado por el TJUE a lo largo de su jurisprudencia.
- El Derecho de la Unión se instituye como un sistema jurídico autónomo en relación a los ordenamientos internos de los Estados miembros y en tanto ordenamiento diferenciado va a estar dotado de instituciones propias con facultades para aprobar normas jurídicas y valerse de ellas. Sin embargo, el ordenamiento europeo se va a relacionar con el derecho estatal bajo el criterio de la integración ya que, en virtud de su efecto directo, puede ser invocado ante los órganos jurisdiccionales nacionales debiendo ser aplicado por estos.
- Como consecuencia de la coexistencia de estos ordenamientos surge la necesidad de determinar la prevalencia de ellos ante la posible existencia de un conflicto normativo entre el ordenamiento interno y el comunitario. El TJUE reconoce la existencia del principio de primacía del Derecho de la Unión, al admitir la obligatoriedad de los reglamentos y su aplicación directa, estableciendo que se perdería el sentido y alcance de la norma de permitirse que cualquier legislación interna deje sin efecto normas comunitarias.
- Siendo ello así, ante la existencia de una incompatibilidad entre una norma interna y una norma de Derecho de la Unión -tal sería el caso de una directiva-, el juez nacional, que es quien tiene competencia para aplicar este último, debe asegurar

el pleno efecto de las normas comunitarias. El juez nacional tiene la obligación de dejar sin aplicación toda disposición contraria del ordenamiento interno, sea esta sancionada en forma anterior o posterior a la norma comunitaria.

- La supremacía del Derecho de la Unión por sobre los ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros es completa, y el encargado de controlar la aplicación de este principio es el TJUE, a través de una serie de recursos previstos por los Tratados constitutivos que constituyen herramientas para el ejercicio de ese control.

- Las jurisdicciones nacionales conservan su potestad en la aplicación del Derecho de la Unión en cuanto a que se trata de un derecho incorporado al ordenamiento jurídico interno. Mientras que los órganos jurisdiccionales comunitarios sólo conocen por vía prejudicial de la interpretación de ese derecho.

- Los jueces nacionales tienen a su cargo la aplicación del ordenamiento, mientras que el TJUE efectúa la interpretación del mismo. Dicha interpretación va a estar condicionada por ciertos límites impuestos por el hecho de que esta debe estar ceñida a la cuestión que le formula el juez nacional, así como también al carácter objetivo que debe tener dicha interpretación de modo tal que esta no quede excesivamente circunscripta a las instancias determinadas de cada caso.

- Cuando medie contradicción entre una normativa comunitaria y una nacional cualquiera sea el rango de esta última, incluidas aquellas de carácter constitucional, el juez debe, en principio, y de ser posible, recurrir al principio de interpretación conforme, caso contrario dejar de aplicar la normativa nacional en favor de la comunitaria.

- Asimismo, ante dudas respecto a la interpretación o efectos de una normativa de la Unión el juez nacional puede recurrir al TJUE mediante el instituto de la cuestión prejudicial.

- Cuando el conflicto tiene lugar entre la normativa nacional y los derechos garantizados por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión, el juez nacional está obligado a garantizar la plena eficacia de dichas normas por lo que debe dejar de aplicar de oficio cualquier disposición interna contraria.

- En varias sentencias dictadas por el TJUE sobre cuestiones de índole fiscal, dicho tribunal se ha pronunciado sobre el efecto directo de algunas directivas relativas al IVA, señalando que (i) En todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva resulten, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de ésta; (ii) Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros; y (iii) dicha disposición puede ser invocada por los sujetos pasivos ante los órganos jurisdiccionales nacionales en contra del Estado para obtener los tratamientos impositivos o beneficios fiscales que allí se prevén.

- Asimismo, dicho tribunal ha declarado que (i) Aunque una disposición reconozca a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar determinadas medidas de índole fiscal, esta circunstancia no afecta, sin embargo, al carácter preciso e incondicional de la obligación de que se trate; por ende, la directiva cumpliría los requisitos para producir efecto directo; (ii) El Estado miembro que no ha adoptado a su debido tiempo las medidas de ejecución impuestas por una directiva no puede oponer a los particulares su propio incumplimiento de las obligaciones que ésta impone; y (iii) Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, dentro del margen de apreciación que le conceda su Derecho nacional, interpretar y aplicar una disposición de Derecho interno en un sentido conforme con las exigencias del Derecho de la Unión

y, si dicha interpretación conforme no es posible, abstenerse de aplicar cualquier disposición de Derecho interno contraria a estas exigencias.

- Adicionalmente, el TJUE en las sentencias analizadas ha declarado que (i) La circunstancia de que una disposición de una directiva ofrezca a los Estados miembros la facultad de optar no excluye necesariamente que pueda determinarse con suficiente precisión, sobre la base únicamente de las disposiciones de la directiva, el contenido de los derechos así conferidos a los particulares; y (ii) La facultad de los Estados miembros de elegir entre una multiplicidad de medios posibles para conseguir el resultado prescrito por una Directiva no excluye la posibilidad, para los particulares, de alegar ante los órganos jurisdiccionales nacionales los derechos cuyo contenido puede determinarse con suficiente precisión, basándose únicamente en las disposiciones de la Directiva.

Bibliografía

DIEZ-HOCHLEITNER, JAVIER. "El derecho a la última palabra. ¿Tribunales constitucionales o Tribunales de Justicia de la Unión?". En *Papeles de Derecho Europeo e Integración Regional*. WP IDEIR N° 17 (2013). ISSN 2172-8542

MILLAN MORO, LUCÍA. "La eficacia directa de las directivas. Evolución reciente", pág. 845 y sgtes.

MILLAN MORO, LUCÍA. "Aplicabilidad Directa y Efecto Directo en Derecho de la Unión según la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia", pág. 445 y sgtes.

KERZ, INGRID. "Sobre el efecto directo de la directiva, el principio de primacía del Derecho de la Unión y el juez nacional como juez comunitario". En, *Revista Electrónica Cátedra Jean Monnet*. Año II N° 2/2014. ISSN 2346-9196. Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires.

PIZZOLO, Calogero, *Derecho e Integración Regional*, EDIAR, Buenos Aires, 2010.