

MEMENTO EXPERTO  
FRANCIS LEFEBVRE

IVA:  
Jurisprudencia  
comunitaria

ACTUALIZADO A 31 DE DICIEMBRE DE 2007

Esta obra ha sido realizada sobre la base  
de un estudio técnico  
cedido a la Editorial por su Autor

**D. FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO**  
(Licenciado en Ciencias Económicas)

**Nota del autor.**— Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales del autor sobre la normativa comunitaria aplicable al IVA cerrada a 31 de diciembre de 2007.

Los comentarios que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal del autor, derivada del estudio de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido; en consecuencia, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria.

Por tanto, el autor no aceptará responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.

Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)

Precio: 124,80 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-96535-81-7

Depósito legal: M-32743-2008

Impreso en España

por Printing'94

Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

## Plan general

|  | <b>Número<br/>marginal</b> |
|--|----------------------------|
| Introducción .....   | 10                         |
| Título I. Objeto y ámbito de aplicación .....  | 230                        |
| Título II. Ámbito de aplicación territorial .....  | 660                        |
| Título III. Sujetos pasivos .....  | 1320                       |
| Título IV. Hecho imponible .....   | 1980                       |
| Título V. Lugar de realización del hecho imponible .....   | 2640                       |
| Título VI. Devengo y exigibilidad del impuesto .....   | 3300                       |
| Título VII. Base imponible .....   | 3960                       |
| Título VIII. Tipos impositivos .....   | 4620                       |
| Título IX. Exenciones .....  | 5280                       |
| Título X. Deducciones .....  | 5940                       |
| Título XI. Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo ..... | 6600                       |
| Título XII. Regímenes especiales .....   | 7260                       |
| Título XIII. Excepciones .....   | 7920                       |
| Título XIV. Disposiciones diversas .....   | 8580                       |
| Título XV. Disposiciones finales .....   | 9500                       |
| Anexos .....   | 9600                       |
| Tabla alfabética   |                            |

## Principales abreviaturas

|                  |   |
|------------------|---|
| <b>AIB</b>       | Adquisición intracomunitaria de bienes                                    |
| <b>BOE</b>       | Boletín Oficial del Estado  |
| <b>CE</b>        | Comunidad Europea   |
| <b>DGT</b>       | Dirección General de Tributos   |
| <b>DOUE</b>      | Diario Oficial de la Unión Europea  |
| <b>ITP y AJD</b> | Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados |
| <b>LGT</b>       | Ley General Tributaria (L 58/2003)  |
| <b>LIVA</b>      | Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)                       |
| <b>RD</b>        | Real Decreto  |
| <b>RDL</b>       | Real Decreto Ley  |
| <b>RDLeg</b>     | Real Decreto Legislativo  |
| <b>RIVA</b>      | Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)             |
| <b>TC</b>        | Tribunal Constitucional   |
| <b>TJCE</b>      | Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas                          |
| <b>UE</b>        | Unión Europea   |

# Introducción

## SUMARIO

|      |   |     |
|------|---|-----|
| I.   | El IVA y las fuentes del derecho .....                    | 15  |
| II.  | El IVA y el Derecho Comunitario .....                     | 25  |
| III. | El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ..... | 200 |

10

## I. El sistema de fuentes y el IVA

Las fuentes del derecho en el IVA, como en cualquier otro ámbito del Derecho español, son las que regula el CC art.1, que establece que «las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho». En este sentido, la **LIVA** constituye la norma básica en la materia, complementada por el **RIVA**. Desde este punto de vista, no hay ninguna particularidad en este ámbito que obligue a diferenciarlo de otros.

15

Por su parte, en la **interpretación** de estas normas hay que acudir al CC art.3.1, que establece que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas». Tampoco a estos efectos hay elementos de juicio que permitan particularizar el IVA respecto a otros tributos.

Sin embargo, hay una cuestión en la cual el IVA sí que se diferencia de otros impuestos de nuestro sistema tributario. Así, el IVA es un impuesto armonizado en la UE, con unas **normas comunitarias** que lo regulan con un gran nivel de detalle. En aplicación de estas normas existe una copiosa jurisprudencia comunitaria que ha procedido a su interpretación. La existencia de estas fuentes de derecho, distintas de las que se han contemplado tradicionalmente, hace que la aplicación de este impuesto deba tener en cuenta elementos de juicio distintos de los que habría que considerar en caso de que las normas vigentes fueran únicamente las nacionales que se han citado con anterioridad.

16

**PRECISIONES** Desde el punto de vista del ordenamiento interno, hay que hacer referencia a la Ley Orgánica 10/1985, de 2-8-1985 (BOE 8-8-1985), que fue la que autorizó la firma del acuerdo para la incorporación de España a la entonces Comunidad Económica Europea. El acuerdo era de 12-6-1985 y surtió efecto a partir del 1-1-1986. El Instrumento de ratificación del Acuerdo es de 20-9-1985 y fue publicado en el BOE de 1-1-1986. Con todo ello, se seguía lo dispuesto por la Const art.93. Se trata, por tanto, de obligaciones asumidas por España conforme a las normas internas que regulan la asunción de compromisos en el orden internacional.

17

Esta toma en consideración del Derecho comunitario pasa por el estudio de la relación entre el mismo y el derecho nacional, aspecto no siempre fácil, y al que se dedica este capítulo introductorio.

Igualmente, suele decirse que el IVA es un **tributo no jurídico, sino económico**. No se puede compartir semejante aberración. Desde el momento en que se trata de un impuesto, el IVA no admite otro calificativo que el de fenómeno jurídico, afecto por el principio de reserva de ley que establece la LGT art.8, que no hace sino acoger en su seno el mandato que establece la Const art.133. En consecuencia, el alcance de los conceptos necesarios para proceder a la interpretación y aplicación del tributo ha de realizarse de acuerdo con los elementos que se han citado con anterioridad, como ocurre con cualquier otro tributo.

La existencia de esta «**fuentes adicionales del derecho**» que es el Derecho comunitario hace que no se pueda realizar una interpretación de la norma nacional al margen de ella. Esto obliga a un estudio de la citada norma nacional en clave distinta, no sólo analizando el alcance o contenido de los conceptos que la componen conforme al derecho común interno, sin más, sino buscando el sentido que los mismos pueden tener desde el punto de vista de una regulación comunitaria.

18

Con lo anterior no se trata de despreciar la configuración que hacen las distintas ramas de nuestro Derecho de cualesquiera elementos que puedan ser relevantes a los efectos de la aplicación del impuesto, sino de, antes bien, proceder a su interpretación en función de las normas comunitarias. Así, se podría decir, a riesgo de simplificar en demasía, que lo procedente, para determinar el tratamiento en el IVA de cualquier operación, es actuar en dos **etapas**:

1ª. En primer lugar, y para cualquier operación o circunstancia en la cual la aplicación del IVA resulte controvertida, habrá que analizar el conjunto de **derechos y obligaciones** que se derivan de la transacción u operación de que se trate y proceder a su calificación. Este análisis o calificación ha de hacerse a partir de las normas nacionales o del derecho común que resulten aplicables.

**PRECISIONES** El hecho de que haya cada vez más ámbitos de nuestro Derecho en los que inciden las normas comunitarias hace que este primer estudio deba tener en cuenta también la existencia de **normas comunitarias relevantes**. En cualquier caso, no se trataría de normas propias del IVA, sino de normas sectoriales o de cualquier otra índole que pudieran resultar relevantes.

19

2ª. En la segunda fase se determinará el **tratamiento aplicable en el IVA**. En esta fase es donde habrá que tener en cuenta las normas comunitarias sobre IVA. Esta incidencia, a su vez, se puede estructurar, simplificando una vez más, a dos niveles o a partir de dos **principios**:

- En cuanto a la **interpretación** de la norma nacional a la luz de la comunitaria, pauta ésta de interpretación que resulta obligatoria, según ha señalado el propio TJCE. Así, es cada vez más habitual que en resoluciones administrativas y en sentencias judiciales se haga explícita esta pauta de interpretación. Así, por ejemplo, en la determinación de si una determinada operación es una entrega de bienes a los efectos del IVA o no lo es, habrá que tener en cuenta los derechos que se transmiten al destinatario de la misma y si este haz de derechos, conforme al concepto entrega de bienes que hay en las normas nacional y comunitaria, ha de conducir a la conclusión de que estamos ante una entrega de bienes.

- Desde el punto de vista de la **primacía de la norma comunitaria** sobre la nacional. Esta cuestión resulta un tanto más problemática y tiene diversos matices. En última instancia, esta primacía ha de conducir bien a la derogación de normas nacionales por parte del poder legislativo, bien a la inaplicación de dichas normas, a pesar de que mantengan su vigencia, por la judicatura o la administración. Ni que decir tiene que se trata de supuestos menos habituales que los anteriores, en los que simplemente se procede a la interpretación de las normas nacionales conforme al Derecho comunitario.

20

En toda esta incidencia de la norma comunitaria en el IVA son básicas dos **cuestiones**:

- a) La adecuada comprensión de las normas comunitarias reguladoras del IVA, y no sólo de las disposiciones normativas que puedan existir, sino también de la **jurisprudencia** dictada a partir de su interpretación.
- b) El estudio algo más detallado de la **relación** o interacción entre la norma comunitaria y la norma nacional.

## Conclusiones

En principio, el **sistema de fuentes** en el IVA es el mismo que en cualquier otro ámbito de nuestro Derecho y viene regulado por el Código Civil.

Al ser el IVA un **impuesto armonizado** en la UE, junto a las fuentes internas del derecho hay que tener en cuenta las que proceden de dicha armonización.

El **análisis** a los efectos del IVA **de cualquier operación** controvertida pasa por su estudio jurídico, en función de los derechos y obligaciones que genera, y la aplicación a los mismos de los conceptos propios del IVA, teniendo en cuenta en este punto el conjunto de su sistema de fuentes.

21

## II. El IVA y el Derecho comunitario

### SUMARIO

|    |   |     |
|----|---|-----|
| A. | La normativa sobre IVA en la Unión Europea.....                                 | 26  |
| B. | La primacía del Derecho comunitario.....  | 33  |
| C. | La autonomía del Derecho comunitario .....                                      | 52  |
| D. | El efecto directo del Derecho comunitario .....                                 | 80  |
| E. | La obligación de indemnización por incumplimiento del Derecho comunitario ..... | 187 |

25

### A. La normativa sobre IVA en la Unión Europea

La norma principal de regulación del IVA en la UE es la **Directiva 2006/112/CE**, de 28 de noviembre, de refundición de la Sexta Directiva del Consejo en materia del IVA.

26

**PRECISIONES** El nombre con el que esta Directiva apareció publicada en el DOCE, serie L, de 11-12-2006, L 347/1, es «Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido». El art.411 de la Directiva establece la derogación de las Directivas 67/227/CEE, Primera Directiva del IVA, que permanecía en vigor, y 77/388/CEE, Sexta Directiva, a la que se refiere la refundición. Por tanto, y si hacemos referencia directa a la forma en que fue publicada la Directiva, habría que denominarla «Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido». No obstante, teniendo en cuenta tanto el origen de la norma como la conveniencia de darle un nombre más operativo, parece conveniente denominarla, bien como Directiva 2006/112/CE, bien como Directiva de refundición de la Sexta Directiva.

Dada su condición de refundición de las Primera y Sexta Directivas sobre el IVA, la **jurisprudencia** dictada por el **TJCE** en relación con ellas es plenamente aplicable en la interpretación de la Directiva 2006/112/CE. Es más, incluso la jurisprudencia correspondiente a la Segunda Directiva (Directiva 67/228/CEE), que fue derogada cuando se aprobó la Sexta, resulta igualmente aplicable, teniendo en cuenta la finalidad legislativa común inherente a todas ellas (se sigue en este punto lo dispuesto por el TJCE en sus sentencias de 8-3-1988, Asunto 102/86, Apple and Pear Development Council y de 23-11-1988, Asunto 230/87, Naturally Yours Cosmetic).

27

Además de las anteriores, existen **otras directivas comunitarias** reguladoras del tributo que contemplan aspectos parciales del mismo. Estas directivas son:

- **Directiva 69/169/CEE** del Consejo, de 28-5-1969, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros.
- **Octava Directiva 79/1072/CEE** del Consejo, de 6-12-1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios—Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

- **Directiva 83/181/CEE** del Consejo, de 28-3-1983, que delimita el ámbito de aplicación de la letra d) del apartado 1 del artículo 14 de la Directiva 77/388/CEE en lo referente a la exención del IVA de algunas importaciones definitivas de bienes.
- **Decimotercera Directiva 86/560/CEE** del Consejo de 17-11-1986 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios—Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.
- **Directiva 2006/79/CE** del Consejo, de 5-10-2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de países terceros.

28

Las directivas que se han referido se completan con diversas **decisiones adoptadas por el Consejo de Ministros de la UE**. En el ámbito del IVA se suele tratar de decisiones por las que se autoriza a determinados Estados miembros la introducción de excepciones a la Directiva 2006/112/CE, aunque no siempre ha sido así. Algunas de las decisiones adoptadas, por ejemplo, al amparo del art.395 de la Directiva, se exponen en el capítulo correspondiente.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta los **reglamentos comunitarios** que se refieren a este tributo, que son los siguientes:

- **Reglamento 1798/2003/CE**, de 7-10-2003, sobre cooperación administrativa en el ámbito del IVA.
- **Reglamento 1777/2005/CE**, de 17-10-2005, sobre medidas de ejecución de la Directiva 77/388/CEE.

**PRECISIONES** Recordemos que en el Derecho comunitario no existe la prelación de normas existentes en el derecho nacional, por lo que el **reglamento** comunitario se sitúa al mismo nivel que la **directiva**. La diferencia entre uno y otra se encuentra en que el reglamento es directamente aplicable, sin necesidad de transposición, mientras que la directiva no es aplicable directamente en los Estados miembros más que en situaciones específicas, que se analizarán después, ya que generalmente lo que se aplica es la norma de transposición.

29

La aprobación de todas estas normas se justifica por la configuración del IVA como uno de los recursos propios de las instituciones comunitarias. Así, la **base imponible** de este tributo se utiliza para el cálculo de uno de los citados recursos propios, lo cual obliga a que dicha base sea una magnitud armonizada entre los Estados miembros. Por esta razón, decidido que ésta fuera una de las bases de financiación de las instituciones cuando se eliminó el sistema de aportaciones de los Estados miembros, hubo de elaborarse una Directiva por la que se armonizase esta magnitud entre los Estados, evitando diferencias significativas entre ellos que pudieran incidir en el citado recurso financiero. Esta fue la Sexta Directiva.

**PRECISIONES** De hecho, el propio nombre de la Sexta Directiva ya hacía referencia a la base imponible uniforme. Esta referencia ha desaparecido de la denominación de la Directiva 2006/112/CE.

30

La existencia del **mercado interior**, y la libertad de movimientos que ello implica, también inciden en esta armonización, pero únicamente en ciertos elementos del tributo, no en todos, ya que hay aspectos del mismo que no trascienden las fronteras de los países que integran la UE.

Finalmente, es importante señalar que todo este Derecho comunitario constituye una **normativa de armonización**, pero no una única normativa que tal cual resulte aplicable en toda la Comunidad (excepción hecha de los dos reglamentos que se han citado). Así, en las directivas comunitarias sobre IVA:

- a) Hay multitud de **facultades u opciones** que se conceden a los Estados miembros. En la medida en que dichos Estados miembros hagan uso de ellas de diversa manera, la regulación resultante puede no ser coincidente entre ellos. Un ejemplo claro de lo anterior sería el relativo a los tipos impositivos, con diferencias notorias entre Estados miembros tanto en cuanto al tipo general como en cuanto a los tipos reducidos.
- b) Existen aspectos que no están suficientemente regulados y que los Estados miembros completan como consideran oportuno conforme al principio de **subsidiariedad**, que permite, entre otras cosas, que el Derecho comunitario se complete de este modo. Tal sería el caso, por ejemplo, de la aplicación de los procedimientos de control.

31

- c) Hay multitud de cuestiones en las que, sin renunciar a una armonización superior en el futuro, las normas comunitarias admiten que los Estados miembros mantengan sus normas nacionales. Así se ha constado, por ejemplo, en la **sentencia Idéal tourisme** (TJCE 13-7-2000, Asunto C-36/99) (ver nº 7950), en la cual el TJCE habla de «**armonización parcial**». En el mismo sentido, la sentencia de 5-12-1989, Asunto C-165/88, ORO (ver nº 6135).

En todo caso, y a pesar de tratarse de normas de armonización, el TJCE ha señalado el carácter vinculante de las mismas a través de su **efecto directo**, descartando su posible consideración como normas meramente programáticas (sentencia Becker, de 19-1-1982, recaída en el Asunto 8/81).



Como consecuencia de todas estas circunstancias, aún tratándose de normas similares en cuanto a su estructura, hay diferencias sustanciales en la regulación del IVA en los Estados miembros. A quien parta de la hipótesis de que las normas españolas son simétricas a las existentes fuera nuestras fronteras, esto le puede suponer alguna que otra sorpresa.

## Conclusiones

|   |
|---|
| La <b>normativa básica reguladora</b> del IVA en la UE es la Directiva 2006/112/CE, de 28-11-2006.  |
| Junto con la anterior directiva hay otras que regulan <b>aspectos parciales</b> del tributo, así como reglamentos y decisiones comunitarias.  |
| La anterior normativa da lugar a la existencia de un impuesto armonizado, <b>no de un único impuesto</b> que se aplique en toda la Comunidad. En consecuencia, hay diferencias significativas en numerosos aspectos entre los regímenes de IVA existentes en los diferentes Estados europeos. |

32

## B. La primacía del Derecho comunitario

Expuesta la normativa comunitaria que regula el IVA y conocida cuáles son las normas españolas que disciplinan el funcionamiento de este tributo, pasaremos al estudio de la interacción entre estas dos fuentes del derecho.

La relación entre el Derecho nacional y el Derecho comunitario es una relación que se basa en la **supremacía** de este último, según ha señalado el TJCE de manera reiterada.

33

**Sentencia Van Gend & Loos** (TJCE 5-2-63, Asunto 26/62) Esta sentencia establece con claridad este principio de primacía (otras sentencias en las que se afirma este principio son las recaídas en los Asuntos 11/70 ó C-473/93). Van Gend & Loos analizó un caso en el que las autoridades de los Países Bajos exigieron un arancel con ocasión de unas importaciones procedentes de Alemania, arancel que el reclamante consideró incompatible con el Tratado, por lo que recurrió su liquidación.

33.1

La **parte dispositiva** de esta sentencia establece:

34

|  |
|--|
| «(...)The court, (...) hereby rules:<br><b>1.</b> Article 12 of the Treaty establishing the European Economic Community produces direct effects and creates individual rights which national courts must protect.<br><b>2.</b> In order to ascertain whether customs duties or charges having equivalent effect have been increased contrary to the prohibition contained in article 12 of the treaty, regard must be had to the duties and charges actually applied by the member state in question at the date of the entry into force of the treaty. Such an increase can arise both from a re-arrangement of the tariff resulting in the classification of the product under a more highly taxed heading and from an increase in the rate of customs duty applied.(...)» |
|--|

|  |
|--|
| «El Tribunal (...) establece:<br><b>1.</b> El artículo 12 del Tratado de creación de la Comunidad Económica Europea produce efectos directos y crea derechos que los tribunales nacionales deben proteger.<br><b>2.</b> Para comprobar si los derechos o cargas aduaneras de efecto equivalente se han incrementado en contra de la prohibición establecida en el artículo 12 del Tratado, se deben tener en cuenta los derechos y cargas efectivamente aplicados por el Estado miembro en cuestión en la fecha de entrada en vigor del Tratado. Semejante incremento puede ocasionarse tanto por una reasignación de la tarifa resultante de la clasificación del producto que resulte en una mayor tributación como por un incremento en el tipo impositivo aplicado. (...)» |
|--|

34.1

Interesa destacar que el TJCE estableció este principio sin referencia alguna a los problemas que los **jueces nacionales** podían tener en su aplicación, y ello a pesar de que el Abogado General ya había puesto de manifiesto dichos problemas desde un punto de vista constitucional, especialmente en aquellos países cuyas constituciones no dan primacía a los Tratados internacionales sobre sus legislaciones internas.

35

El TJCE argumentó que, a través del Tratado, los Estados miembros habían creado un nuevo sistema u orden de cosas de naturaleza distinta al orden legal existente hasta la fecha. Este nuevo orden de cosas se derivaba de una cierta «autolimitación» en su soberanía que aceptaban los Estados miembros al crear instituciones a las que se atribuían funciones como las que ostenta el TJCE.

36

El TJCE no hizo referencia explícita a la relación entre las leyes nacionales y las normas comunitarias ni a la supremacía de estas últimas, pero dejó claro que con el Tratado se crea un nuevo orden jurídico que pasa a formar parte del propio ordenamiento de los Estados miembros. Entendió el TJCE que los objetivos de este nuevo orden jurídico únicamente podían ser alcanzados si los Estados miembros eran diligentes en su cumplimiento, de manera que hubiese certeza de que la ejecución de las normas comunitarias es uniforme en toda la Comunidad. Para ello son necesarias dos circunstancias que se transforman en **principios** generales:

1º. La preferencia o **primacía** del Derecho comunitario sobre el Derecho nacional, de manera que, en caso de conflicto, prevalezca aquél sobre éste.

2º. El **efecto directo** del Derecho comunitario, que se analiza en el epígrafe siguiente.

Hay que matizar en que esta especial naturaleza del derecho comunitario no aparece como tal en los Tratados, sino que ha sido deducida por el TJCE a partir de una interpretación teleológica de los mismos, que configura como constitutivos de un sistema en el cual las normas comunitarias suponen un cuerpo de derecho distinto a otros tratados internacionales.

37

**Sentencia Simmenthal** (TJCE 9-3-1978, Asunto 106/77) En esta **doctrina**, la **sentencia** referenciada resulta de crucial importancia. Los apartados 17 a 24 de la misma resuelven la cuestión como sigue:

38

«17. Furthermore, in accordance with the principle of the precedence of Community law, the relationship between provisions of the Treaty and directly applicable measures of the Institutions on the one hand and the national law of the Member States on the other is such that those provisions and measures not only by their entry into force render automatically inapplicable any conflicting provision of current national law but—in so far as they are an integral part of, and take precedence in, the legal order applicable in the territory of each of the Member States—also preclude the valid adoption of new national legislative measures to the extent to which they would be incompatible with community provisions.

18. Indeed any recognition that national legislative measures which encroach upon the field within which the Community exercises its legislative power or which are otherwise incompatible with the provisions of Community law had any legal effect would amount to a corresponding denial of the effectiveness of obligations undertaken unconditionally and irrevocably by Member States pursuant to the Treaty and would thus imperil the very foundations of the Community.

19. The same conclusion emerges from the structure of article 177 of the Treaty which provides that any court or tribunal of a Member State is entitled to make a reference to the Court whenever it considers that a preliminary ruling on a question of interpretation or validity relating to Community law is necessary to enable it to give judgment.

20. The effectiveness of that provision would be impaired if the national court were prevented from forthwith applying community law in accordance with the decision or the case-law of the court.

21. It follows from the foregoing that every national court must, in a case within its jurisdiction, apply Community law in its entirety and protect rights which the latter confers on individuals and must accordingly set aside any provision of national law which may conflict with it, whether prior or subsequent to the community rule.

22. Accordingly any provision of a national legal system and any legislative, administrative or judicial practice which might impair the effectiveness of Community law by withholding from the national court having jurisdiction to apply such law the power to do everything necessary at the moment of its application to set aside national legislative provisions which might prevent Community rules from having full force and effect are incompatible with those requirements which are the very essence of Community law.

23. This would be the case in the event of a conflict between a provision of Community law and a subsequent national law if the solution of the conflict were to be reserved for an authority with a discretion of its own, other than the court called upon to apply community law, even if such an impediment to the full effectiveness of community law were only temporary.

24. The first question should therefore be answered to the effect that a national court which is called upon, within the limits of its jurisdiction, to apply provisions of Community law is under a duty to give full effect to those provisions, if necessary refusing of its own motion to apply any conflicting provision of national legislation, even if adopted subsequently, and it is not necessary for the court to request or await the prior setting aside of such provision by legislative or other constitutional means.»

40

«17. Además, de acuerdo con el **principio de primacía del Derecho comunitario**, la relación entre las disposiciones del Tratado y las medidas directamente aplicables por una parte y la Ley nacional de los Estados miembros por otra es tal que dichas disposiciones y medidas no solamente por su entrada en vigor se convierten en directamente aplicables frente a cualquier norma nacional vigente que se encuentre en conflicto con ellas sino que –en la medida en que forman parte, y con preferencia, del ordenamiento jurídico de los Estados miembros– también impiden la adopción válida de nuevas medidas legislativas en cuanto sean incompatibles con las disposiciones comunitarias.

18. De hecho, cualquier reconocimiento de que **medidas legislativas nacionales** tengan por objeto ámbitos en los que los que la Comunidad ejerce su poder legislativo o que son de cualquier otro modo incompatibles con el efecto legal que pudieran tener las disposiciones del Derecho comunitario supondría la correspondiente negación de la efectividad de las obligaciones asumidas incondicional e irrevocablemente por los Estados miembros de acuerdo con el Tratado y, por tanto, pondrían en peligro los fundamentos de la Comunidad.

19. La misma conclusión se desprende de la estructura del artículo 177 del Tratado que establece que cualquier tribunal de un Estado miembro tiene derecho a referirse al Tribunal de Justicia cuando considere que un pronunciamiento previo sobre la **interpretación o validez** relativa al derecho comunitario son necesarios para permitirle su juicio.

20. La efectividad de esta disposición quedaría debilitada si se impidiera a los tribunales nacionales la **aplicación inmediata** del derecho comunitario de acuerdo con la decisión o la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

21. Se deduce de lo anterior que cada **Tribunal nacional** debe, en un caso que esté sometido a su juicio, aplicar por completo el Derecho comunitario y proteger los derechos que éste confiere a los ciudadanos y debe, en consecuencia, dejar de lado cualquier disposición nacional que entre en conflicto con él, tanto si es previa como si es posterior a la norma comunitaria.

22. En consecuencia, cualquier disposición de un sistema legal nacional, así como cualquier **práctica legal, judicial o administrativa** que pudiera debilitar la efectividad del Derecho comunitario impidiendo a un tribunal nacional competente para su aplicación la capacidad para hacer todo lo necesario en el momento de su aplicación para dejar de lado las disposiciones legislativas nacionales que pudieran impedir que las normas comunitarias tuvieran plena vigencia y efecto son incompatibles con dichos requerimientos que constituyen la auténtica esencia del derecho comunitario.

23. Así ocurriría en el caso de un **conflicto** entre una disposición de una norma comunitaria y una norma nacional subsiguiente si la solución al conflicto estuviera reservada a una autoridad que tuviera por sí misma un poder discrecional, diferente al tribunal llamado a aplicar el Derecho comunitario, incluso si dicho impedimento a la plena efectividad del derecho comunitario fuera únicamente temporal.

24. La primera cuestión debería por tanto ser respondida en el sentido de que un Tribunal nacional que es llamado, dentro de los límites de su propia jurisdicción, a aplicar las disposiciones del Derecho comunitario tiene la obligación de dar plena efectividad a dichas disposiciones, rechazando motu proprio, en caso de que sea necesario, la aplicación de cualquier disposición nacional que entre en conflicto con las anteriores, incluso si se hubiera adoptado con posterioridad, y no es necesario para dicho Tribunal solicitar o esperar la derogación de dicha disposición por medios legislativos o por otros medios constitucionales.»

En esta sentencia se pusieron de manifiesto las implicaciones prácticas de los principios de **supremacía** y de **efecto directo**. Los jueces nacionales han de hacer cumplir directamente cualquier disposición comunitaria clara e incondicional, incluso en los casos en que existe una norma nacional con la que entre en conflicto, y ello con independencia del rango de esta última. Aunque estos principios ya se habían establecido con anterioridad, la sentencia Simmenthal puso de manifiesto un nuevo problema: Esta obligación incumbía no sólo a los Tribunales nacionales legitimados para la valoración de las normas, como serían en el caso español el Constitucional o el Supremo, sino que también abarcaba a niveles inferiores de la judicatura. Como se verá después, incluso la administración, y en lo que al IVA toca, se trataría de la tributaria, obviamente, está vinculada por esta obligación.

43

Huelga decir que al TJCE le resulta irrelevante la forma que adopte el derecho nacional que pueda entrar en conflicto con normas comunitarias, tal y como quedó de manifiesto en el Asunto C-224/97, Ciola, de 29-4-1999, que señala de modo expreso tanto que la obligación de inaplicación de la norma nacional corresponde, en su caso, a órganos jurisdiccionales y administrativos como que el incumplimiento del Derecho comunitario puede venir dado por disposiciones legales o administrativas, incluyendo, en este último caso, **actos administrativos concretos** e individuales. Recordemos que el apdo. 22 de la sentencia Simmenthal ya se refería a las prácticas judiciales o administrativas como posibles fuentes de conflicto con la norma comunitarias.

44

**Sentencia Comisión contra Italia** (TJCE 21-6-1988, Asunto 257/86) En este sentido, y por referencia al IVA, es aclaradora esta sentencia, que tenía por objeto la exención de las **importaciones de muestras gratuitas de escaso valor**. La condena a Italia se produjo en este caso como consecuencia de la existencia de prácticas administrativas contrarias a la Directiva, aún cuando el derecho positivo italiano sí que cumplía las prescripciones del Derecho comunitario.

45

**45.1 Sentencia Metropol Treuhand** (TJCE 8-1-2002, Asunto C-409/99) Otro ejemplo es esta sentencia (ver nº 6340), relativa a las restricciones en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la **adquisición o arrendamiento de vehículos**. En ella, el TJCE señala que estos principios de primacía y efecto directo no afectan sólo a las leyes adoptadas como tales por los Estados miembros, sino a cualesquiera disposiciones de rango inferior o incluso a las prácticas de las administraciones tributarias. Literalmente, la sentencia establece:

**46**

«**48.** A este respecto, por un lado, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, contiene una cláusula de congelación (o de «standstill») que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva (sentencia Ampafrance y Sanofi, antes citada, apartado 5). El objetivo de dicha disposición es permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA.  
**49.** Habida cuenta de este objetivo propio, el concepto de «legislación nacional», en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no se refiere únicamente a los actos legislativos propiamente dichos, sino también a los actos administrativos así como a la práctica administrativa de las autoridades públicas del Estado miembro en cuestión.»

**47 Otras sentencias** En el mismo sentido, y por referencia al **procedimiento de devolución a los empresarios o profesionales** de otros Estados miembros, que se regula por la Directiva 79/1072/CEE, la sentencia de 14-12-1995, recaída en el Asunto C-16/95, Comisión contra España, condenó a España por incumplir el plazo de seis meses que se establece en ella para la devolución.

Las sentencias de 3-6-1992, Asunto C-287/91, Comisión contra Italia, y de 16-1-2006, Asunto C-90/05, Comisión contra Luxemburgo, condenan a dichos Estados miembros por exceder el plazo de 6 meses que se establece en la Directiva 79/1072/CEE para la devolución de las cuotas soportadas por los empresarios o profesionales de otros Estados miembros, aún cuando los incumplimientos venían dados por las prácticas administrativas o la incapacidad para ordenar las devoluciones en plazo.

**48 Sentencia Gervais Larsy vs. INASTI** (TJCE 28-6-2001, Asunto C-118/00) La obligación de aplicación preferente del Derecho comunitario sobre las normas nacionales no sólo incumbe a los órganos judiciales. Esta obligación ha llegado incluso a los **órganos administrativos nacionales**, como se ha señalado en la sentencia reseñada.

Cuanto se acaba de señalar resulta de una crucial importancia, más allá de su relevancia teórica, en cuanto a las obligaciones que impone a jueces y funcionarios encargados de la aplicación del IVA. Concretamente, les constituye en dos tareas u **obligaciones**:

1ª. En primer lugar, han de **conocer las normas comunitarias** reguladoras del impuesto, tarea no siempre sencilla.

2ª. En segundo lugar, han de proceder a la **inaplicación de una norma nacional** válidamente aprobada por quien proceda, ante la constatación de que es contraria al Derecho comunitario, lo cual tampoco es poca cosa.

**PRECISIONES** Interesa destacar que esta pauta de comportamiento procede únicamente cuando hay un conflicto entre la norma nacional y la comunitaria. Como ya se dijo, hay otras situaciones en las cuales no existe tal conflicto, sino la necesidad de interpretar las normas nacionales a la luz de las comunitarias, pero sin proceder a la inaplicación de las primeras (ver nº 146 en cuanto al principio de interpretación).

**49 Sentencia IN.CO.GE.'90** (TJCE 22-10-1998, Asuntos acumulados C-10/97 a C-22/97) Para concluir, hay que hacer referencia a esta sentencia, en la que se plantea si, una vez constatada la incompatibilidad de una norma nacional con el Derecho comunitario, es suficiente con proceder a su **inaplicación** o es preciso considerarla **nula**, inexistente desde el mismo momento de su aprobación. La sentencia señala lo siguiente:

**49.1**

«**21.** Por consiguiente, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, de la sentencia Simmenthal, antes citada, no puede deducirse que la incompatibilidad con el derecho comunitario de una norma de derecho nacional posterior produzca el efecto de determinar la inexistencia de ésta. Ante semejante situación, el juez nacional está obligado, en cambio, a descartar la aplicación de esa norma, en la inteligencia de que esta obligación no limita la facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales competentes para aplicar, entre los distintos procedimientos del ordenamiento jurídico interno, aquellos que sean apropiados para salvaguardar los derechos individuales reconocidos por el derecho comunitario (véase la sentencia de 4 de abril de 1968, Lück, 34/67, rec. p. 359).»

Esta cuestión se relaciona con los posibles **límites**, sobre todo de orden temporal, que tiene la constatación de que una disposición de un Estado miembro es incompatible con el Derecho comunitario, especialmente cuando hay una sentencia del TJCE que así lo dispone, cuestión que se analiza después.

Sentado el principio de primacía o preferencia del Derecho comunitario sobre las normas propias de los Estados miembros, de poco serviría en caso de que se tratase de un principio puramente teórico o carente de mecanismos que asegurasen su aplicación. No es así. Tal y como se analiza con posterioridad, existen mecanismos que aseguran la efectividad de esta supremacía de las normas comunitarias o la posibilidad de proceder a su invocación en los casos en que resulte procedente.

### Conclusiones

|  |
|--|
| El <b>Derecho comunitario prevalece</b> sobre el derecho de los Estados miembros.  |
| Esta relación de prevalencia o primacía lo es tanto respecto a las <b>leyes</b> propias de los Estados miembros como a los <b>actos que deriven de su aplicación</b> .                               |
| La primacía del Derecho comunitario ha de ser respetada por el <b>conjunto de los poderes públicos</b> , tanto el judicial como el administrativo, y con independencia de su competencia geográfica. |

## C. La autonomía del Derecho comunitario

### SUMARIO

|   |    |
|---|----|
| 1. El derecho comunitario como cuerpo de derecho autónomo .....   | 53 |
| 2. La interpretación teleológica del Derecho comunitario .....    | 66 |
| 3. Las divergencias lingüísticas en las normas comunitarias ..... | 71 |

#### 1. El derecho comunitario como cuerpo de derecho autónomo

Partiendo de la consideración del Derecho comunitario como un cuerpo de derecho que prevalece sobre las normas y prácticas de los Estados miembros, aunque forma parte igualmente de su ordenamiento, una de las consecuencias que se derivan es el **carácter autónomo** de las normas que lo integran. No tendría sentido de otro modo. Si las normas comunitarias han de prevalecer sobre las normas de los Estados miembros y han de ser únicas para todos ellos, carece de lógica que su interpretación se realice conforme a las normas internas de dichos Estados miembros. A la par, si una de las razones que justifican esta primacía es la voluntad de que las referidas normas comunitarias den lugar a un resultado idéntico para toda la Comunidad, va de suyo que en la interpretación de sus conceptos la normativa nacional de los Estados miembros no puede jugar ningún papel.

**Sentencia Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA** (TJCE 5-2-1981, Asunto 154/80) La usualmente conocida como la sentencia de las patatas holandesas, trata de la definición de la **base imponible**.

La entidad demandante, una **cooperativa**, explotaba una cámara frigorífica para la conservación de la cosecha de patatas de los socios cooperativistas. Cada uno de ellos tenía derecho a depositar en dicha cámara 1.000 kgs. de patatas por campaña a cambio del pago de una cantidad fijada por la cooperativa y pagadera a la finalización de la campaña. Por cuestiones financieras, la cooperativa no exigió ni percibió cantidad alguna por los servicios correspondientes a los ejercicios 1975 y 1976. La administración tributaria holandesa consideró que los servicios prestados durante estos años se encontraban sujetos al impuesto, lo cual dio lugar a la controversia (ver nº 2171).