

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 1813/2024, de 13 de noviembre de 2024**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 2154/2023***SUMARIO:**

IVA. Tipo impositivo. Tipo reducido. Entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Aparatos y material sanitario. *Efectos ex tunc o ex nunc de las sentencias del TJUE.* El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar, a la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea -puesto de manifiesto en la STJUE de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11, así como de la prohibición del denominado efecto vertical inverso de las Directivas, si es de aplicación el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen *in vitro*, al entender que, objetivamente, sólo puede utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias de los seres humanos o de los animales. El objeto controvertido se ciñe a discernir si procede la aplicación del tipo reducido del IVA previsto en el art. 91.Uno.1.6º Ley IVA -en la redacción aplicable- atendiendo a la prohibición del denominado efecto vertical inverso de las Directivas o si, por el contrario, se debe descartar su aplicación, teniendo en cuenta la aplicación del principio de primacía del Derecho de la UE. La sentencia de la Audiencia Nacional, impugnada en casación, fundamenta su decisión en la primacía del Derecho de la Unión, mientras el recurrente denuncia que se ha aplicado el efecto vertical inverso, lo que estaría proscrito. La controversia se plantea a raíz de la STJUE de 17 de enero de 2013 que concluyó que nuestra Nación vulneró el art. 98, en relación con el Anexo III, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) al aplicar un tipo de gravamen reducido, entre otros productos y bienes, al material, equipos o el instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos y a raíz de esta sentencia se modificó el art. 91.Uno.1.6º Ley IVA. (art. 31 LGT), al resultar la liquidación inferior a lo ingresado. Este Tribunal considera, en línea con lo expuesto por la Sala de instancia, que pretendiéndose en el caso que se examina la aplicación a un supuesto concreto de una regla del art. 91.Uno.6º Ley IVA, que expresamente se ha declarado que es contraria al Derecho europeo, resulta de aplicación el principio de primacía del Derecho de la Unión. En virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión tendrá la obligación de garantizar la plena eficacia de las exigencias de ese Derecho en el litigio del que conoce, dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una norma de efecto directo del Derecho de la Unión, sin que deba solicitar o esperar la previa eliminación de dicha normativa o práctica nacional por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional. La Administración tributaria y los tribunales están obligados por el principio de primacía a no aplicar aquellas normas nacionales que son contrarias al Derecho de la Unión y, en el presente supuesto, de conformidad con lo decidido en la STJUE de 17 de enero de 2013, el tipo reducido aplicable al material sanitario era contrario al Derecho de la Unión, por lo que tanto la Administración como los tribunales estaban vinculados al contenido de dicha sentencia y debían inaplicar el art. 91.Uno.1.6º Ley IVA desde el momento del dictado de la anterior sentencia. No podemos hablar de incumplimiento del principio de interdicción de un efecto vertical inverso cuando la parte está solicitando el reconocimiento de un derecho a través de la aplicación de un tipo reducido que ni la normativa comunitaria ni el derecho nacional le reconoce expresamente de forma clara, concisa y precisa, sin que se pueda obviar que los tipos reducidos deben ser objeto de una interpretación restrictiva. No se puede olvidar que los efectos de las sentencias del TJUE, tal como hemos declarado, entre otras, en la STS de 26 de junio de 2024, recurso n.º 7664/2022- se producen *ex tunc* lo que obliga a interpretar la normativa del IVA en el momento de efectuar la liquidación de conformidad con lo manifestado previamente por el TJUE en su sentencia de 17 de enero de 2013. El hecho de haberse producido un cambio de criterio por

Síguenos en...

parte del TJUE legitima a los órganos judiciales y administrativos a modificar los pronunciamientos dictados por la materia, pues de lo contrario se estaría obviando el efecto *erga omnes* de las sentencias prejudiciales y la finalidad del procedimiento establecido en el art. 267 TFUE y por tanto a la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea no es de aplicación el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen *in vitro* por cuanto que la norma que establecía un tipo reducido en estos casos fue declarada contraria al Derecho de la Unión por el la STJUE de 17 de enero de 2013.

SENTENCIA

Magistrados/as

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.813/2024

Fecha de sentencia: 13/11/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2154/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/10/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 2154/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1813/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **2154/2023**, interpuesto por el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de **AQUISEL, S.L.**, contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1025/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 25 de enero de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1025/2020, interpuesto contra la

Síguenos en...



resolución de 22 de julio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»], relativo a la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido [«IVA»], periodo 4T/2008.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: **DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de **Aquisel, S.L.**, contra la resolución de 22 de julio de 2020, del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que desestimó el recurso de alzada deducido contra la resolución de 21 de diciembre de 2016, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEAR Cataluña), que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo de 23 de septiembre de 2013, de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Sant Feliú de Llobregat de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que desestimó el recurso de reposición contra el acuerdo de 12 de julio de 2013, de la misma Oficina, practicando liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodo 4T/2008.

Sin hacer expresa imposición de costas».

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.El procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de Aquisel, S.L., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE); 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea; y 9.3 y 24 de la Constitución española.

2.La Sala de instancia, por auto de 15 de marzo de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de Aquisel, S.L., como parte recurrente, y de otro, la Abogada del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 28 de noviembre de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar, a la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea -puesto de manifiesto en la STJUE de 17 de enero de 2013 (asunto C-360/11 , Comisión c. Reino de España); así como de la prohibición del denominado efecto vertical inverso de las Directivas, si es de aplicación el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen in vitro, al entender que, objetivamente, sólo puede utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias de los seres humanos o de los animales.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 91.uno.1.6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en relación con el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

2.El procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en la representación ya acreditada de Aquisel, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 19 de febrero de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas.

Aduce que "[...] la sentencia de instancia ha basado toda su decisión incorporando al debate jurídico *ex novola* Sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013 y, con su incorporación, la sentencia de instancia perpetra un efecto vertical inverso o descendente de la Directiva, o en el presente caso, del Derecho comunitario, *in peius*, cuestión que, como es ampliamente conocido, está absoluta y totalmente proscrito por el Derecho de la Unión Europea y que impide que un Estado (o un poder judicial de un Estado miembro), como consecuencia del incumplimiento en la trasposición de una Directiva, invoque la aplicación de la misma frente un particular, generando obligaciones para este".

Centra, pues, su argumentación en la formulación de un único motivo que se ciñe a la conculcación de la prohibición del denominado efecto vertical inverso de las Directivas,

Síguenos en...

contraviniendo los artículos 288 TFUE, 47 CDFUE y artículos 9.3 y 24 CE en relación con el artículo 91.Uno.1.6º LIVA.

Alega que la sentencia de instancia efectúa una interpretación y aplicación del derecho de la UE en contradicción con la consolidada jurisprudencia del TJUE por la que una Directiva no puede por sí sola crear obligaciones a cargo de un particular.

Considera que el recurrente actuó conforme a la normativa nacional aplicable en el momento de los hechos, con el efectivo convencimiento y confianza legítima que genera una norma publicada en el BOE y de obligado acatamiento. En base a lo anterior, denuncia que efectuó la pertinente liquidación del IVA, ejercicio 2008, 4T. Posteriormente, el 17 de enero de 2013, se dictó una sentencia por parte del TJUE como consecuencia de una denuncia promovida por la Comisión Europea por la que se concluye que el Reino de España había incurrido en una vulneración de la Directiva 2006/112, provocando la modificación legal posterior del artículo 91 de la LIVA con efectos desde el 1 de enero de 2015.

Afirma que "[...] cuando mi representada autoliquidó el periodo 4T del ejercicio 2008 por el concepto tributario IVA, en fecha 30 de enero de 2009, no solo actuaba al amparo de una norma plenamente vigente en España, sino que en ese momento ni siquiera se había dictado la Sentencia del TJUE que condenó a España (17 de enero de 2013) ni menos aún se había producido la modificación legislativa que entró en vigor el 1 de enero de 2015".

Señala que la sentencia de la AN le ha negado la posibilidad de recuperar una cuota de IVA que le ha sido liquidada de forma improcedente por la oficina gestora, dado que según su parecer *"no puede analizarse si en dicha disposición tienen cabida los productos fabricados por la actora sin vulnerar el principio de primacía del Derecho comunitario"*. Considera que esta interpretación que incluye la sentencia es contraria a la jurisprudencia del TJUE y enuncia especialmente las sentencias de 21 de septiembre de 2017, asunto C-326/15 y la sentencia 19 de enero de 1982, asunto C8/81.

Asimismo, pone de relieve que no se ha producido ningún perjuicio al erario público, en el eventual error que hubiese podido existir en el tipo de IVA repercutido, puesto que la mercantil solo vendió a una única empresa distribuidora/comercializadora (JP Selecta SA). De haber repercutido correctamente, según la AEAT, ese 16% de IVA, la entidad receptora (JP Selecta, SA), se lo habría deducido como cuota soportada de IVA. Por tanto, si bien es cierto que la recurrente no tendría derecho a la devolución solicitada, no lo es menos que esa misma cantidad hubiese constituido devolución efectiva para la entidad JP Selecta, S.A (entidad vinculada a AQUISEL).

Entiende que sostener lo contrario significa que la actuación de la AEAT ha supuesto un enriquecimiento injusto para la AEAT con quiebra de los principios de neutralidad fiscal, íntegra regularización, equivalencia y efectividad.

Pone de relieve que la Administración no regularizó al mismo tiempo la situación de ambas sociedades, pues el efecto habría sido entonces nulo en términos de recaudación para la AEAT, lo que denota su intención recaudatoria.

Termina suplicando a la Sala que:

"[...] previo los tramites procesales procedentes, se proceda a dictar en su día, sentencia por la que casando y anulando la sentencia recurrida, se estime plenamente el recurso en los términos expuestos en el presente escrito" (sic).

Por último, por medio de Otrosí, expone que "[...] para el eventual caso que esa Ilma. Sala a la que nos dirigimos lo estimase oportuno y se albergasen dudas acerca de las infracciones denunciadas por esta representación, se solicite la intervención del TJUE a título prejudicial mediante la elevación de la oportuna CUESTIÓN PREJUDICIAL ante el TJUE, de acuerdo con lo previsto en el artículo 267 del TFUE, siendo necesario su intervención para dilucidar si la interpretación que sostiene esta representación es correcta o, si por el contrario, el tribunal de instancia, puede evitar un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión efectuando una aplicación retroactiva de una sentencia del propio TJUE, que conlleva *de factola* vulneración de la interdicción del denominado efecto directo vertical inverso *in peius* de la Directiva 2006/112/CE, así como de la jurisprudencia de ese TJUE traída de contraste. Asimismo, que se considere la necesaria justificación del juicio de relevancia lo expuesto en el presente escrito".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 10 de abril de 2024.

Tras hacer algunas precisiones a los antecedentes de hecho del presente procedimiento, señala que deben analizarse dos cuestiones: en primer lugar, si estamos ante un supuesto de efecto vertical inverso de una Directiva o ante un supuesto de primacía del Derecho de la UE y, en segundo lugar, si la sentencia recurrida ha producido indefensión al recurrente.

Comienza su escrito destacando las diferencias entre el efecto vertical inverso de una Directiva y el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea. A tal fin, señala que cuando un Estado miembro no transpone en plazo una Directiva y ésta contiene una obligación para dicho Estado clara, precisa e incondicional, el particular puede invocar directamente dicha Directiva ante los tribunales nacionales. Es lo que se denomina el efecto directo de la Directiva. Este efecto directo, sin embargo, no opera en sentido inverso, de tal modo que el Estado, que tenía obligación de transponer la Directiva en plazo, pasado dicho plazo de transposición, no puede invocar directamente la Directiva frente a un particular.

Señala que en el supuesto que nos ocupa, España había transpuesto en plazo la Sexta Directiva sobre el impuesto sobre el valor añadido y, al igual que Alemania, no consideró necesaria la transposición de la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA), que refunde y deroga la Sexta Directiva (IVA) para aclarar la legislación actual de la Unión Europea (UE) en materia de IVA. Por tanto, no podemos hablar de que el Estado hubiera incumplido su obligación de transposición.

Sin embargo, posteriormente, la Comisión Europea abrió un procedimiento de infracción contra España por incorrecta transposición de la Directiva, procedimiento que culminó con una demanda contra España ante el TJUE por incumplimiento de dicha Directiva (asunto C-360/11). El TJUE declaró en su sentencia de 17 de enero de 2013 el incumplimiento del Derecho de la UE. Por ello, en este caso debemos examinar qué efectos produce la sentencia del recurso de incumplimiento sobre la legislación declarada contraria al Derecho de la UE.

Afirma que aquí entra en juego el principio de primacía por virtud del cual el Derecho de la UE prima sobre el Derecho nacional y las autoridades nacionales están obligadas a inaplicar las normas nacionales declaradas contrarias al Derecho del UE desde el momento mismo en que se pronuncia la sentencia del TJUE, sin necesidad de esperar a su posterior derogación o modificación. Así, lo ha vuelto a recordar el TJUE en Sentencia de 14 de septiembre de 2023, asunto C-113/22, disponiendo que, constatado que la norma nacional es contraria al Derecho de la Unión, todos los órganos del Estado deben dejar de aplicar dicha norma. Y esto es precisamente lo que hace la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida que, en aplicación del principio de primacía del Derecho de la UE, considera que no puede aplicar una norma (el artículo 91.Uno.1.6ª LIVA en la redacción vigente en el momento de devengo del impuesto) que ha sido declarada contraria al Derecho de la UE.

En relación con la segunda cuestión, sobre la pretendida indefensión, considera que el tribunal *a quo* no se inhiere de su función juzgadora, ya que resuelve el recurso desestimándolo y, por tanto, no le produce indefensión a la recurrente.

Sobre el planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE, entiende que "[...] estamos una cuestión suficientemente aclarada por la jurisprudencia del TJUE, tal y como hemos tenido ocasión de exponer y que, por tanto, no procede el planteamiento de dicha cuestión prejudicial".

Respecto de la pretensión deducida por la recurrente y el pronunciamiento que solicita, considera que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

"[...] A la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea no es de aplicación el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen *in vitro*, por cuanto que la norma que establecía un tipo reducido en estos casos fue declarada contraria al Derecho de la UE por el TJUE.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 11 de abril de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de junio de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 29 de octubre de 2024, si bien fue en fecha 5 de noviembre cuando tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Síguenos en...



PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar, a la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea -puesto de manifiesto en la STJUE de 17 de enero de 2013 (asunto C-360/11, Comisión c. Reino de España)-, así como de la prohibición del denominado efecto vertical inverso de las Directivas, si es de aplicación el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen *in vitro*, al entender que, objetivamente, sólo puede utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias de los seres humanos o de los animales.

En suma, el objeto controvertido se ciñe a discernir si procede la aplicación del tipo reducido del IVA previsto en el artículo 91.Uno.1.6º de la LIVA -en la redacción aplicable- atendiendo a la prohibición del denominado efecto vertical inverso de las Directivas o si, por el contrario, se debe descartar su aplicación, teniendo en cuenta la aplicación del principio de primacía del Derecho de la UE.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge la sentencia objeto de impugnación y los escritos de las partes, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1.Aquisel S.L es una empresa que se dedica a la fabricación de material sanitario de plástico destinado al uso en laboratorios de análisis clínicos, principalmente pipetas, tubos y recipientes con válvula de extracción de muestras antigoteo.

2.2.En fecha 15 de enero de 2013, la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Sant Feliu de Llobregat inició un procedimiento de comprobación limitada a la entidad Aquisel, SL, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008.

2.3.Paralelamente y en el marco de un recurso de incumplimiento contra España en otro asunto, el TJUE dictó en fecha 17 de enero de 2013 sentencia en el asunto C-360/11 (Comisión/España) en la que declaró, entre otras cuestiones, lo siguiente:

«Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98, en relación con el anexo III, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al aplicar un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido a:

- las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en la obtención de medicamentos;

- los productos sanitarios, el material, los equipos o el instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos (...)»

2.4.El procedimiento de comprobación limitada iniciado a la mercantil finalizó, en fecha 12 de julio de 2013, con el dictado de un acuerdo de liquidación provisional, del que resultaba una deuda tributaria a ingresar por importe de 196.810,5 euros, en tanto que se inaplica el tipo reducido del 7% a los productos fabricados por la entidad, optando por el tipo general del 16%.

2.5.Frente al acuerdo anterior, se interpuso recurso de reposición que fue resuelto por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Sant Feliu de Llobregat, en fecha 23 de septiembre de 2013, en sentido desestimatorio. Señala la resolución administrativa lo siguiente:

«A la vista de las alegaciones formuladas y la documentación adjunta, esta Oficina Gestora siguiendo el criterio que se expuso a lo largo del procedimiento de comprobación limitada acuerda desestimar la pretensión del interesado. Entendemos que no es posible determinar que los elementos fabricados por Aquisel se destinen únicamente al uso sanitario, sin que éstos no puedan utilizarse para la investigación ni para la experimentación, entre otras finalidades. Esto es, dichos elementos no persiguen, por sí mismos, diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud, siendo esto lo previsto en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido como fines para los que se concibe la aplicación de los tipos impositivos reducidos».

2.6.Contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición, la interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Cataluña, que dicta resolución, en fecha 21 de diciembre de 2016, por la que se acuerda estimar en parte la reclamación, anulando parcialmente el acuerdo dictado, confirmando la cuota tributaria y anulando el cómputo de los intereses de demora.

La resolución el TEAR, pese a hacer referencia a la STJUE de 17 de enero de 2013 (asunto C-360/11, Comisión Europea contra España) que declara que el Reino de España había incumplido la Directiva 2006/112/CE al aplicar un tipo de gravamen reducido a una serie de productos no

previstos en ella, sentencia que dio lugar a la modificación introducida en el artículo 91.uno.1. 6º LIVA por la Ley 28/2014, vigente desde el 1 de enero de 2015, sin embargo, considera que:

"No obstante, las operaciones controvertidas se produjeron con anterioridad a la publicación de aquella jurisprudencia. Por tanto, en virtud del criterio reiterado por el TEAC que prohíbe el efecto directo vertical descendente en perjuicio de los particulares, como resultaría de aplicar la norma europea, con sujeción de aquellas operaciones al tipo general del Impuesto y no al tipo reducido, se concluye que de acuerdo con su aplicación las operaciones estarían sujetas al tipo reducido del Impuesto".

Como consecuencia de ello, entra a examinar si los productos sanitarios controvertidos, objetivamente considerados, sólo pueden ser utilizados para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, lo que fue cuestionado por el órgano de aplicación de los tributos, y concluye en los siguientes términos:

"[...] Pues bien, del examen de los medios de prueba que obran en el expediente, se llega a la conclusión de que, por sus características objetivas, los contenedores para recogida de muestras de sangre, contenedores para recogida de muestras de orina y pipetas para la determinación de la velocidad de sedimentación globular de la sangre podían ser utilizados para fines distintos a los que contemplaba el art. 96. Uno.1. 6ª en su redacción original. Las características objetivas de estos bienes los hacen útiles para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre. No obstante, esas mismas características objetivas también permiten su utilización en fines ajenos al estricto ámbito de las dolencias o enfermedades del ser humano o de los animales, como pueden ser las citadas por el órgano de aplicación de los tributos u otras relacionadas con la toma de aquellas muestras y su procesado. Todo ello conduce a la confirmación del acuerdo impugnado."

2.7. Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central [«TEAC»], dicta resolución desestimatoria en fecha 22 de julio de 2020, confirmando el acuerdo de liquidación al considerar que resultaba de aplicación el tipo general del 16%.

En efecto, recuerda el TEAC en su resolución que, en el momento del devengo del impuesto, la LIVA señalaba que tributaban a un tipo reducido *"los productos sanitarios, material equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales"*. Entiende que la nota que determina la aplicación del tipo reducido es que se trate de productos sanitarios y que estos productos, objetivamente considerados, solamente se puedan utilizar para fines sanitarios, requisitos que entendió no concurren en este caso por cuanto que no puede descartarse que estos productos vendidos por Aquisel puedan ser utilizados para fines distintos, como la investigación o experimentación en general.

2.8. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sección Quinta de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, registrado con el núm. 1025/2020, dicta sentencia en fecha 25 de enero de 2023, desestimando el recurso interpuesto.

El fundamento segundo de la sentencia contiene la argumentación en la que se basa la desestimación, cuando dispone lo siguiente:

«SEGUNDO.-A la luz de lo que antecede resulta claro que se está planteando ante esta Sala la interpretación y la aplicación a un supuesto concreto de una regla de la LIVA, el artículo 91.Uno.6ª, párrafo segundo, que expresamente se ha declarado que es contraria al Derecho europeo, lo que impide el análisis que se pretende en este proceso, pues ello supondría contravenir el principio de primacía del ordenamiento jurídico comunitario -no el principio de efecto directo al que se refiere la resolución del TEAR Cataluña-.

En efecto, el principio de primacía, de carácter fundamental y tempranamente proclamado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 15 de julio de 1964, Costa/E.n.e.I., C-6/74 (EU:C:1964:66), supone, entre otras cosas, que los Estados miembros no pueden adoptar una legislación nacional que contradiga el Derecho de la Unión sin que se ponga en tela de juicio la base jurídica de la propia Unión, de manera que, si no obstante, lo hacen, aquel Derecho debe prevalecer sobre el Derecho nacional, cualquiera que sea el rango de la norma interna incompatible, que ha de quedar inaplicada sin necesidad de esperar a su derogación previa, como se expuso por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, C-106/77 (EU:C:1978:49), cualquier que sea el órgano del Estado encargado de aplicarla, incluidos, por supuesto, los de la Administración tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos.

Este principio es consecuencia del efecto directo: si el efecto directo se justifica por la necesidad de que las normas de Derecho de la Unión sean aplicables de manera general, uniforme e incondicional en todos los Estados miembros, no pueden quedar sometidas a preceptos de

Derecho interno que las contradigan; si esto se produce, la norma interna ha de quedar desplazada.

Por tanto, si la regla sobre la aplicabilidad del tipo reducido contenida en el artículo 91.Uno.6º, párrafo segundo, LIVA contradice la Directiva 2006/112/CE, no puede analizarse si en dicha disposición tienen cabida los productos fabricados por la actora sin vulnerar el principio de primacía del Derecho comunitario, que no autoriza el supuesto legal de reducción previsto en la norma nacional.

Nótese que la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013 es "obligatoria desde el día de su pronunciamiento" (artículo 91.1 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de 25 de septiembre de 2012) y la liquidación provisional que se encuentra en la base de las actuaciones se practicó por acuerdo de 12 de julio de 2013.

Todo ello conduce a la desestimación del recurso contencioso-administrativo, sin que a esta conclusión obsten las alegaciones de la entidad demandante, habida cuenta, por un lado, de lo que está en discusión es una específica liquidación provisional girada a dicha entidad, de la que discrepa en cuanto al tipo impositivo aplicable; por otro lado, de que el principio de neutralidad fiscal del IVA y los demás que invoca, como los de equivalencia y de efectividad, así como el de regularización íntegra o el de buena Administración carece de toda relevancia ante el principio de primacía del Derecho comunitario, en los términos en los que ha quedado expuesto, que, se insiste, sería vulnerado si se ignorara que la norma española en cuestión contradice una Directiva europea.»

SEGUNDO. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, las normas que, en principio, han de ser objeto de interpretación son: el artículo 91.uno.1.6º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»], en relación con el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [«TFUE»].

1.El artículo 91.uno.1.6º de la LIVA, en la redacción aplicable por razones temporales, dispone: "*Artículo 91. Tipos impositivos reducidos.*

Uno. Se aplicará el tipo del 7 por 100 a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

6.º Los aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas que, por sus características objetivas, sean susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas del hombre o de los animales, incluidas las limitativas de su movilidad y comunicación.

Los productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales.

No se incluyen en este número los cosméticos ni los productos de higiene personal, a excepción de compresas, tampones y protegeslips".

A su vez, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, recoge en el Anexo III:

"Anexo III

LISTA DE ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS QUE PODRÁN ESTAR SUJETAS A LOS TIPOS REDUCIDOS DEL IVA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 98

(..)

3) Los productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina;

4) Los equipos médicos, los aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y la entrega de asientos infantiles para acoplar en automóviles;

5) Transporte de personas y de sus equipajes (...)"

2.Asimismo, el artículo 288 del TFUE (antiguo artículo 249 TCE) dispone:

"Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes.

El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Síguenos en...

La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

La decisión será obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos.

Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes".

TERCERO. Principio de primacía del Derecho de la Unión Europea. Interdicción del denominado efecto vertical inverso.

1. Ya se ha expuesto que el objeto controvertido en las presentes actuaciones se ciñe a discernir si procede la aplicación del tipo reducido del IVA (artículo 91.Uno.1.6º de la LIVA) al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen *in vitro*, al entender que objetivamente sólo puede utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias de los seres humanos o de los animales.

A su vez, la aplicación del tipo reducido del IVA exige dilucidar, con carácter previo, si resulta procedente la aplicación del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea, tal como ha hecho la Sala de instancia, o, por el contrario, debemos tener en cuenta la interdicción del denominado efecto vertical inverso, como pretende la recurrente.

Su adecuada solución aconseja diferenciar el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea, del denominado efecto vertical inverso.

2. Es doctrina jurisprudencial reiterada la que declara que, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión tendrá la obligación de garantizar la plena eficacia de las exigencias de ese Derecho en el litigio del que conoce, dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una norma de efecto directo del Derecho de la Unión, sin que deba solicitar o esperar la previa eliminación de dicha normativa o práctica nacional por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (STJUE 24 de julio de 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, apartado 95 o ATJUE de 9 de enero de 2024, C.A.A, C-131/23). En el mismo sentido, la STJUE de 6 de octubre de 2020, Asunto C-511/18, C-512/18 y C-520/18, ha señalado que:

«El principio de primacía del Derecho de la Unión consagra la preeminencia del Derecho de la Unión sobre el Derecho de los Estados miembros. Por consiguiente, este principio impone la obligación de garantizar la plena eficacia de las distintas normas de la Unión a todos los órganos e instituciones de los Estados miembros, sin que el Derecho de los Estados miembros pueda afectar a la eficacia reconocida a esas distintas normas en el territorio de dichos Estados [sentencias de 15 de julio de 1964, Costa, 6/64, EU:C:1964:66, pp. 1159 y 1160, y de 19 de noviembre de 2019, A. K. y otros (Independencia de la Sala Disciplinaria del Tribunal Supremo), C-585/18, C-624/18 y C-625/18, EU:C:2019:982, apartados 157 y 158 y jurisprudencia citada].

215 En virtud del principio de primacía, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión tendrá la obligación de garantizar la plena eficacia de tales disposiciones, dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, aun posterior, sin que deba solicitar o esperar su previa eliminación por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional [sentencias de 22 de junio de 2010, Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10, EU:C:2010:363, apartado 43 y jurisprudencia citada; de 24 de junio de 2019, Pop³awski, C-573/17, EU:C:2019:530, apartado 58, y de 19 de noviembre de 2019, A. K. y otros (Independencia de la Sala Disciplinaria del Tribunal Supremo), C-585/18, C-624/18 y C-625/18, EU:C:2019:982, apartado 160].

216 Solo el Tribunal de Justicia puede, con carácter excepcional y en atención a consideraciones imperiosas de seguridad jurídica, suspender provisionalmente el efecto de exclusión que ejerce una norma de la Unión sobre el Derecho nacional contrario a ella. Dicha limitación temporal de los efectos de la interpretación de este Derecho dada por el Tribunal de Justicia solo puede admitirse en la propia sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada [véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de octubre de 2012, Nelson y otros, C-581/10 y C-629/10, EU:C:2012:657, apartados 89 y 91; de 23 de abril de 2020, Herst, C-

401/18, EU:C:2020:295, apartados 56 y 57, y de 25 de junio de 2020, A y otros (Éoliennes à Aalter y à Nevele), C-24/19, EU:C:2020:503, apartado 84 y jurisprudencia citada].

217 Se estaría actuando en menoscabo de la primacía y de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión si los órganos jurisdiccionales nacionales estuvieran facultados para otorgar primacía a las normas nacionales contrarias a este último ordenamiento, aunque fuera con carácter provisional (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2019, Inter-Environnement Wallonie y Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen, C-411/17, EU:C:2019:622, apartado 177 y jurisprudencia citada).»

3.A propósito del principio de primacía, hemos afirmado en la STS 1424/2022, de 2 de noviembre 2022, rec. 5539/2020, lo siguiente:

«6.En este sentido, esta Sala en sus recientes sentencias dictadas el 4 y 6 de julio de 2022 (R(RCA10/2019 y 6202/2019, respectivamente) y 12 de julio de 2022 (RCA 4881/2020), en las que se examina la normativa reguladora del modelo 720, ha realizado las siguientes consideraciones sobre la obligación de inaplicar la norma nacional como efecto de la primacía del Derecho de la Unión Europea:

"Es preciso partir de la base estructural del carácter vinculante del Derecho de la Unión Europea, que obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, como es el caso de la que es de aplicación, a inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión (STJCE 9-3-78 asunto Simmenthal, 106/77; STJUE 22-6-10, asunto Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10; y de 5-10-10 asunto Elchinov, C-173/09).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse acerca del principio de primacía, en la sentencia 215/2014, de 18 de diciembre y, en la sentencia 232/2015, de 5 de noviembre. También en la sentencia 145/2012, de 2 de julio, se refería a la primacía del Derecho de la Unión Europea como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad, reconociendo esa primacía de las normas del ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en las sentencias Van Gend & Loos, de 5-2-63 y Costa ENEL de 15-7-64.

Así, cabe recordar, con la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 232/2015, de 5 de noviembre y 145/2015, de 2 de julio) sobre el alcance del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea, que la naturaleza declarativa de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva (derivada directamente del art. 244 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, hoy art. 280 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, donde se establece expresamente que "las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva"), ni obstaculiza sus efectos *ex tunc*.

Además de la naturaleza ejecutiva de las sentencias dictadas en un procedimiento por incumplimiento, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado el efecto *ex tunc* de dichas resoluciones, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de limitar temporalmente los efectos de sus Sentencias ex art. 231 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoy art. 264 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea). Los derechos que corresponden a los particulares no derivan de la sentencia que declara el incumplimiento sino de las disposiciones mismas del Derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno (Sentencias de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 95)".

Ello comporta que los actos de aplicación en el derecho interno que incumplen las disposiciones del Derecho Comunitario son nulos con efectos *ex tunc* por ello cabe la reacción contra aquellos con fundamento en el efecto directo y la primacía de dichas disposiciones del Derecho Comunitario, lo que, a su vez, significa que tanto si se trata de un acto de aplicación de los tributos, como de una resolución de un Tribunal Económico Administrativo o de una sentencia judicial que haya devenido firme, el interesado puede reaccionar contra las mismas.»

4.Por el contrario, en relación con el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea, podemos citar la doctrina fijada en la STS núm. 835/2021, de 10 junio de 2021, rec. cas. 1045/2020, en la que se efectúa un resumen que procede traer a colación:

"Como recuerda el Abogado del Estado, la construcción de la doctrina del efecto directo se inicia con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (con anterioridad al Tratado de

Lisboa, de las Comunidades Europeas), de fecha 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, en la que se señaló que:

«...la Comunidad constituye un nuevo orden jurídico de Derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado sus derechos soberanos..., un orden jurídico en el que no sólo los Estados, sino también las personas individuales son sujetos de Derecho. El Derecho comunitario, independientemente de la legislación de los Estados miembros, de la misma manera que le impone a los particulares deberes, también le otorga derechos. Tales derechos se constituyen no sólo cuando el Tratado lo prevé expresamente sino sobre la base de obligaciones claras que el Tratado establece en los individuos, en los Estados y en los órganos de la Comunidad.... Que el Tratado otorgue a la Comisión y a los Estados miembros el derecho de acudir al Tribunal en el caso de que un Estado no cumpla con sus obligaciones, no significa que sea imposible para el particular apelar en el caso concreto a tales obligaciones ante los tribunales internos... Tampoco excluye la posibilidad de que las personas privadas aleguen en el procedimiento ante los tribunales internos el incumplimiento de tales obligaciones...».

De acuerdo con ello el principio del efecto directo es aquél que permite a los particulares invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea.

La aplicación directa del derecho comunitario aparece reconocida en el artículo 249 del Tratado de la Comunidad Europea como característica de los Reglamentos. No obstante el mismo es extensible al resto de las normas comunitarias.

Con relación al efecto directo de las Directivas, el TJUE lo abordó por primera vez en Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Asunto Van Duyn, C-41/74, y posteriormente en las Sentencias de 5 de abril de 1979, Asunto Ratti, y de 19 de enero de 1982, Asunto Becker, C-8/81 entre otras, en las cuales estableció que si:

«Las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, -que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado- si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25; de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 51, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Rec. p. I-4989, apartado 98)».

En el Asunto Ratti, el TJUE estableció que una directiva puede ser eficaz al margen de la norma o acto de transposición de modo que si de su contenido se deducen derechos o deberes subjetivos, tendrá efecto directo sobre los ciudadanos, que no tienen por qué soportar los efectos desfavorables de una norma interna contraria a la Directiva. Así lo afirma el Tribunal cuando en dicha sentencia señala que:

«...una jurisdicción nacional ante la que un justiciable que se ha ajustado a las disposiciones de una Directiva presenta un recurso dirigido a la aplicación de una disposición incompatible con esa directiva no introducida en el orden jurídico interno..., debe acceder a la demanda, si la obligación es incondicional y suficientemente precisa».

La doctrina del efecto directo puede adoptar dos manifestaciones distintas. El efecto directo horizontal y vertical.

El efecto directo horizontal se produce cuando la invocación del derecho comunitario por los particulares tiene por finalidad la reivindicación de derechos y obligaciones ante o frente a otros particulares, es decir, entre ciudadanos que se sitúan en un mismo plano, de ahí su denominación.

Por su parte, el efecto directo vertical tiene lugar cuando la invocación del derecho comunitario por el particular lo es frente al Estado que no ha transpuesto una directiva en plazo o la ha transpuesto indebidamente. Como se observa, es el particular el sujeto activo que pretende la defensa de sus derechos frente a un incumplimiento del Estado. Es por ello que a este principio se le califica de efecto directo vertical ascendente en contraposición al efecto directo vertical descendente o inverso, es decir aquél en que es el Estado es quien hace valer el derecho comunitario frente a los particulares.

Ahora bien, tal como recuerda el mismo TEAC en su resolución de 20 de septiembre de 2012 dictada en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (RG 2147/2012), el efecto directo vertical descendente está proscrito en el ámbito comunitario:

«...es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso el descendente o inverso. En otras palabras, sólo el particular puede invocar la aplicación

directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa».

El Derecho Comunitario y la doctrina del Tribunal de Justicia proscriben el efecto vertical inverso o descendente, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta. Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada. El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva. En este sentido es de recordar la Sentencia de fecha 26 de febrero de 1986, Asunto Marshall 154/84, en la que el Tribunal expone que:

«46 Es necesario recordar que, según constante doctrina del Tribunal de Justicia (en particular, su sentencia de 19 de enero de 1982 Asunto 8/81, Becker Finanzamt Münster-Innenstadt (1982), p. 53), cuando las disposiciones de una directiva se presenten, en cuanto a su objeto, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones puedan ser invocadas por un particular contra el Estado cuando éste no cumpla la trasposición de una Directiva al ordenamiento nacional dentro del plazo establecido o cuando trasponga incorrectamente dicha Directiva.(...)

48 En cuanto al argumento de que una Directiva no puede invocarse en contra de un individuo, debe señalarse que según el artículo 189 del Tratado CEE, el carácter obligatorio de una directiva, que constituye la base para invocarla frente a un Tribunal Nacional, sólo existe en relación con "cada Estado miembro al que se dirige". De ello se deduce que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a un particular y que una disposición de una directiva no puede ser invocada como tal contra dicha persona».

En el mismo sentido la Sentencia de fecha 11 de junio de 1987, Asunto Pretore di Saló, C-14/86, la cual señaló que:

«18 El órgano jurisdiccional nacional pretende pues, fundamentalmente, saber si la Directiva 78/659 puede tener, por sí misma y con independencia de la ley interna de un Estado, el efecto de determinar o de agravar la responsabilidad penal de quienes infringen sus disposiciones.

19 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha decidido en su sentencia de 26 de febrero de 1986 (Marshall, 152/84, Rec. 1986, pp. 723 y ss., especialmente p. 737) "que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a cargo de un particular, y que lo dispuesto en una directiva no puede pues ser invocado como tal contra dicha persona". De una directiva no incorporada al ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro no pueden derivarse pues obligaciones para los particulares frente a otros particulares ni, con mayor razón, frente al propio Estado.

20 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que la Directiva 78/659 del Consejo, de 18 de julio de 1978, no puede producir el efecto, por sí misma y con independencia de una ley interna de un Estado miembro adoptada para su aplicación, de determinar o agravar la responsabilidad penal de los que infringen sus disposiciones.»

En este sentido, en la sentencia de 9 de diciembre de 2003 (Asunto C-129/00 Comisión contra República Italiana), dictada también con ocasión de un recurso por incumplimiento, el TJUE no se limitó a declarar incorrecta la interpretación realizada por los órganos jurisdiccionales nacionales de un Estado miembro, sino que además formuló expresamente las siguientes consideraciones:

«Apartado 29

"El fracaso de un Estado Miembro de su obligación se establecerá con arreglo al artículo 226 CE, cualquiera que sea el organismo de dicho Estado cuya acción u omisión es la causa del incumplimiento de sus obligaciones, incluso en el caso de una institución constitucionalmente independiente (sentencia 77/69 Comisión v Bélgica [1970] ECR 237, apartado 15)".

Apartado 33

"Cuando la legislación nacional ha sido objeto de diferentes interpretaciones jurisprudenciales pertinentes, algunas que conducen a la aplicación de dicha legislación compatible con el Derecho comunitario, otras que conduzcan a la aplicación contraria, procede considerar que, al menos, dicha legislación no es suficientemente clara para garantizar una aplicación compatible con el Derecho comunitario [5]".

Apartado 41

"A la luz de las consideraciones anteriores, procede declarar que, al no modificar (2) El artículo 29 de la Ley n.º 428/1990, que es interpretado y aplicado por las autoridades administrativas y una proporción sustancial de los tribunales, incluida la Corte suprema di cassazione, de tal manera que el ejercicio del derecho a la devolución de los tributos percibidos en contra de las

normas comunitarias se hace excesivamente difícil para el contribuyente, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE[6]"».

Finalmente sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

«A la luz del principio de primacía del derecho de la Unión Europea y de una adecuada delimitación entre el principio de interpretación conforme y el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea, los artículos 4 y 5 LIVA , en su redacción primigenia, deben interpretarse en el sentido de que toda sociedad mercantil por el solo hecho de tal condición, es sujeto pasivo del IVA».

5. Se trata, pues, de dos conceptos que no son equivalentes. En el caso del efecto vertical inverso de las Directivas, sabemos que cuando un Estado miembro no transpone en plazo una Directiva y ésta contiene una obligación para dicho Estado clara, precisa e incondicional, el particular puede invocar directamente dicha Directiva ante los tribunales nacionales. Es lo que se denomina el efecto directo de la Directiva.

Este efecto directo, sin embargo, no opera en sentido inverso, de tal modo que el Estado, que tenía obligación de transponer la Directiva en plazo, una vez transcurrido el mismo, no puede invocar directamente la Directiva frente a un particular.

Frente al efecto vertical inverso, la primacía del Derecho de la Unión hace referencia a la vinculación de las autoridades nacionales a aplicar el Derecho de la Unión.

6. La sentencia de la Audiencia Nacional, impugnada en casación, fundamenta su decisión en la primacía del Derecho de la Unión, mientras el recurrente denuncia que se ha aplicado el efecto vertical inverso, lo que estaría proscrito.

La controversia se plantea a raíz de la sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, C-360/11, (Comisión/España) dictada después del inicio del procedimiento de comprobación y antes de la liquidación.

Dicha sentencia resuelve un recurso de incumplimiento que interpuso la Comisión Europea frente al Reino de España al entender que había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 98, en relación con el anexo III, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al aplicar un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido, entre otros, a los productos sanitarios, el material, los equipos o el instrumental que, objetivamente considerados, solamente pueden utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales, pero que no son utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, ni puede equiparse al concepto de productos farmacéuticos.

A propósito del incumplimiento en relación con el material sanitario, según ha sido regulado en el artículo 91.Uno.1.6º, párrafo segundo, de la LIVA, la sentencia señala lo siguiente:

«60. De este modo, para la apreciación del fundamento del segundo motivo formulado por la Comisión, debe analizarse si los bienes contemplados en el artículo 91, apartado 1, punto 1, número 6, párrafo segundo, de la Ley del IVA pueden considerarse «productos farmacéuticos» a efectos del punto 3 del referido anexo III.

61 A este respecto, procede recordar que, como se ha declarado en el apartado 43 de la presente sentencia, el concepto de «producto farmacéutico» en el sentido de dicha disposición, si bien engloba el concepto de «medicamento» a efectos de la Directiva 2001/83, debe interpretarse con un alcance más amplio que el que corresponde a este último.

62 Dicho esto, la alegación del Reino de España de que el concepto de «producto farmacéutico» puede englobar todo producto, material, equipo o instrumental médico de uso general no puede ser acogida.

63 En efecto, no sólo es necesario, conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 18 de la presente sentencia, que las categorías contempladas en el anexo III de la Directiva 2006/112 sean objeto de una interpretación estricta, por tener la disposición de Derecho de la Unión de que se trata carácter de excepción, sino que los conceptos utilizados en dicho anexo deben interpretarse de acuerdo con el sentido habitual de sus términos. Debe señalarse que, a la luz del sentido habitual que recibe en el lenguaje corriente el concepto de «producto farmacéutico», no todo producto, material, equipo o instrumental de uso médico o veterinario puede considerarse comprendido en este concepto.

64 Esta interpretación se ve corroborada por el sistema general del anexo III de la Directiva 2006/112 y, en particular, por la circunstancia de que en el punto 4 de este anexo se contemplan concretamente productos sanitarios de uso específico. Como ha observado la Comisión, se privaría de sentido a dicha disposición si se interpretara que el punto 3 del mencionado anexo

permite la aplicación de un tipo reducido de IVA a cualquier producto o instrumental médico con independencia del uso al que se destine.

65 Por otro lado, debe recordarse que, como se subraya en el apartado 48 de la presente sentencia, la finalidad de la aplicación de los tipos reducidos de IVA es, en particular, disminuir el coste para el consumidor final de determinados bienes esenciales. Ahora bien, el coste de los productos, instrumental y material y de los equipos médicos y veterinarios rara vez será soportado directamente por el consumidor final, dado que estos artículos son principalmente utilizados por profesionales de la sanidad para la prestación de servicios que, por su parte, pueden quedar exentos del IVA en virtud del artículo 132 de la Directiva 2006/112.

66 Esta interpretación tampoco es incompatible con el artículo 168 TFUE. Basta con recordar a este respecto que, si bien es cierto que este artículo se refiere, en su apartado 4, letra c), a los medicamentos y productos sanitarios, el objetivo que se propone esta disposición -el establecimiento de normas elevadas de calidad y seguridad- difiere sustancialmente del perseguido por el anexo III de la Directiva 2006/112, anteriormente indicado.

67 De las anteriores consideraciones se desprende que ni el punto 4 ni el punto 3 del anexo mencionado permiten la aplicación de un tipo reducido de IVA a los «productos sanitarios, material, equipos o instrumental que, objetivamente considerados, solamente puedan utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias del hombre o de los animales».

La STJUE de 17 de enero de 2013, en el asunto C-360/11, motivó la reforma de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido llevada a cabo por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, vigente desde el 1 de enero de 2015, en cuyo Preámbulo se exponía:

"[...] Como se ha indicado, el Impuesto sobre el Valor Añadido se modifica, en primer lugar, teniendo en cuenta, por una parte, la necesidad de adaptar el texto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, la Directiva de IVA [...].

De otra parte, la necesidad de ajuste a la Directiva de IVA viene dada por la obligación de ejecutar diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que inciden de forma directa en nuestra normativa interna [...].

En segundo lugar, dentro del principio de ajuste a la Directiva de IVA, se incorporan una serie de modificaciones derivadas de la necesidad de adaptar la normativa interna a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

- La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013, en el asunto C-360/11, conocida comúnmente como la sentencia de «productos sanitarios», determina que se deba modificar la Ley del Impuesto en lo que se refiere a los tipos aplicables a los productos sanitarios".

7. En el presente caso, hay que partir de que, a diferencia de lo que esgrime la recurrente, no se trata de pretender la aplicación retroactiva de una modificación de la LIVA, sino que lo que se suscita es si resulta procedente la aplicación del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea, tal y como ha hecho la Sala de instancia, o, por el contrario, debemos tener en cuenta la interdicción del denominado efecto vertical inverso, como pretende la recurrente, que, a su juicio, implicaría la aplicación de la jurisprudencia del TJUE que declara que no es conforme al Derecho de la Unión la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91. Uno. 1. 6º. de la LIVA, en la redacción vigente. Consecuentemente, y con independencia de la tesis que supuso para la LIVA la aplicación de la doctrina fijada por la STJUE de 17 de enero de 2013, hasta el punto que obligó a su modificación posterior, no podemos obviar que en las presentes actuaciones no se trata de pretender la aplicación retroactiva de una modificación de la LIVA, sino lo que se pone en cuestión es el efecto inverso vertical que implicaría, a juicio de la recurrente, la aplicación de la jurisprudencia del TJUE que declara que no es conforme al Derecho de la Unión la aplicación del tipo reducido a los productos sanitarios.

8. Recuerda el auto de admisión, de 28 de enero de 2023, que la STS de 10 de junio de 2021 (rec. casación 1045/2020, ES:TS:2021:2570), cit., a la que se remite la STS de 14 de junio de 2021 (rec. casación 1093/2020, ES:TS:2021:2571), señala que no es admisible la invocación por parte del Estado del efecto directo vertical inverso de las directivas de la Unión Europea, siendo así que una directiva no puede crear, por sí sola, obligaciones a cargo de un particular y, por tanto, no puede invocarse como tal contra dicho particular ante un órgano jurisdiccional nacional [SSTJUE de 8 de octubre de 1987 (asunto C-80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*, EU:C:1987:431) y de 10 de octubre de 2017, (asunto C-413/15, *Farrel*, EU:C:2017:745)].

Tal como hemos expuesto, en esta sentencia se aborda el conflicto entre el principio de primacía del derecho de la Unión Europea, el principio de interpretación conforme y el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea. El debate suscitado se circunscribía a determinar si la transmitente de la finca rústica tenía o no la condición de empresario atendiendo a lo dispuesto en el artículo 5 de la LIVA, con anterioridad a la reforma introducida en la LIVA por la Ley 4/2008. Dicho precepto entendía que las sociedades mercantiles eran en todo caso empresarios, pero esta normativa no se conciliaba con la jurisprudencia del TJUE, por lo que sería modificada por la ley mencionada posteriormente. El interés casacional objetivo de aquel asunto quedó fijado en los siguientes términos:

«Determinar si, a la luz del principio de primacía del derecho de la Unión Europea y de una adecuada delimitación entre el principio de interpretación conforme y el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea, los artículos 4 y 5 LIVA, en su redacción primigenia, deben interpretarse en el sentido de que toda sociedad mercantil por el solo hecho de tal condición- es sujeto pasivo del IVA o, si de acuerdo a lo expresado en las directivas de IVA (artículo 4 de la Sexta Directiva y artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE, según la interpretación que de las mismas ha hecho la jurisprudencia del Tribunal de Justicia), debe exigirse, en todo caso, que esa sociedad sea empresario o profesional, condiciones introducidas posteriormente por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, como manifestación de la realización de alguna actividad económica.»

La doctrina que se fijó en la STS de 10 de junio de 2021, rec. 1045/2020, cit., fue la siguiente, tras la exposición de la doctrina del TJUE en relación con el principio de primacía y el efecto directo:

«A la luz del principio de primacía del derecho de la Unión Europea y de una adecuada delimitación entre el principio de interpretación conforme y el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea, los artículos 4 y 5 LIVA, en su redacción primigenia, deben interpretarse en el sentido de que toda sociedad mercantil por el solo hecho de tal condición, es sujeto pasivo del IVA».

Esta doctrina jurisprudencial fue reiterada, como se ha indicado, en la STS de 14 de junio de 2021 (rec. cas. 1093/2020), en un supuesto idéntico.

9. En último término, debe hacerse constar que el objeto controvertido se asemeja al valorado en la STS de 12 de marzo de 2015, rec. 280/2013, aun cuando allí no se hizo referencia expresa ni al principio de primacía, ni al efecto vertical inverso. En efecto, en aquel recurso el debate suscitado se circunscribía, en los mismos términos al planteado en la sentencia de 10 de junio de 2021, rec. 1045/2020, a determinar si la transmitente de la finca rústica tenía o no la condición de empresario atendiendo a lo dispuesto en el artículo 5 de la LIVA, con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 4/2008, y en la que se entendía que las sociedades mercantiles eran en todo caso empresarios. Normativa que, como antes se ha expuesto, no se conciliaba con la jurisprudencia del TJUE por lo que sería modificada posteriormente.

La sentencia concluye que no se puede estimar el motivo *«ya que nuestra normativa interna tiene que interpretarse, incluso antes de la modificación operada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, que considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario.»*

CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Este Tribunal considera, en línea con lo expuesto por la Sala de instancia, que pretendiéndose en el caso que se examina la aplicación a un supuesto concreto de una regla de la LIVA, el artículo 91.Uno.6º, párrafo segundo, que expresamente se ha declarado que es contraria al Derecho europeo, resulta de aplicación el principio de primacía del Derecho de la Unión.

Tal como se ha señalado, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión tendrá la obligación de garantizar la plena eficacia de las exigencias de ese Derecho en el litigio del que conoce, dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una norma de efecto directo del Derecho de la Unión, sin que deba solicitar o esperar la previa eliminación de dicha normativa o práctica nacional por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (STJUE 24 de julio de 2023, Lin, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, apartado 95 o ATJUE de 9 de enero de 20024, C.A.A, C-131/23).

La Administración tributaria y los tribunales están obligados por el principio de primacía a no aplicar aquellas normas nacionales que son contrarias al Derecho de la Unión y, en el presente

Síguenos en...



supuesto, de conformidad con lo decidido en la STJUE de 17 de enero de 2013, cit., el tipo reducido aplicable al material sanitario era contrario al Derecho de la Unión, por lo que tanto la Administración como los tribunales estaban vinculados al contenido de dicha sentencia y debían inaplicar el artículo 91.Uno.1.6º desde el momento del dictado de la anterior sentencia.

No podemos hablar de incumplimiento del principio de interdicción de un efecto vertical inverso cuando la parte está solicitando el reconocimiento de un derecho a través de la aplicación de un tipo reducido que ni la normativa comunitaria ni el derecho nacional le reconoce expresamente de forma clara, concisa y precisa, sin que se pueda obviar que los tipos reducidos deben ser objeto de una interpretación restrictiva. En efecto, la recurrente está solicitando para el material que ha proveído a otra empresa vinculada y que ella califica como "*material sanitario*", la aplicación de un tipo reducido previsto en la Directiva comunitaria como "*producto farmacéutico*", siendo, además, que la ley del IVA lo incluye impropiaemente como "*material sanitario*", según sentencia del TJUE dictada antes de emitirse la liquidación.

El hecho de que nos encontremos con una transposición incorrecta por parte del Estado tampoco justifica la aplicación de dicho tipo reducido en base al efecto inverso vertical, pues no avala que se pueda ignorar el contenido de la sentencia del TJUE. Tal como expone la Abogada del Estado, España había transpuesto en plazo la Sexta Directiva sobre el impuesto sobre el valor añadido y, al igual que Alemania, no consideró necesaria la transposición de la Directiva 2006/112/CE - Directiva IVA- que refunde y deroga la Sexta Directiva (IVA) para aclarar la legislación actual de la UE en materia de IVA, por lo que no podemos hablar de que el Estado hubiera incumplido su obligación de transposición. Sin embargo, la Comisión Europea abrió un procedimiento de infracción contra España por incorrecta transposición de la Directiva, procedimiento que culminó con una demanda contra España ante el TJUE por incumplimiento, que finalizó con la STJUE de 17 de enero de 2013, cit.

Distinto será examinar qué efectos produce la sentencia del recurso de incumplimiento sobre la legislación declarada contraria al Derecho de la UE y es aquí donde entra en juego el principio de primacía, por virtud del cual el Derecho de la UE prima sobre el Derecho nacional y las autoridades nacionales están obligadas a inaplicar las normas nacionales declaradas contrarias al Derecho de la UE desde el momento mismo en que se pronuncia la STJUE, sin necesidad de esperar a su posterior derogación o modificación. Así, lo ha vuelto a recordar el TJUE en la sentencia de 14 de septiembre de 2023, asunto C-113/22, pronunciándose en los siguientes términos:

"41 Esta premisa resulta conforme con la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia según la cual, una vez que se ha constatado la existencia de una discriminación contraria al Derecho de la Unión y mientras no se adopten medidas que restablezcan la igualdad de trato, el respeto del principio de igualdad solo puede garantizarse concediendo a las personas de la categoría desfavorecida las mismas ventajas de las que disfrutaban las personas de la categoría privilegiada. En ese supuesto, el órgano jurisdiccional nacional debe dejar sin aplicar toda disposición nacional discriminatoria, sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador, y debe aplicar a los miembros del grupo desfavorecido el mismo régimen del que disfrutaban las personas incluidas en la otra categoría (sentencias de 21 de junio de 2007, Jonkman y otros, C-231/06 a C-233/06, EU:C:2007:373, apartado 39, y de 9 de marzo de 2017, Milkova, C-406/15, EU:C:2017:198, apartados 66 y 67 y jurisprudencia citada).

42 Semejante obligación incumbe, por lo demás, no solo a los órganos jurisdiccionales nacionales, sino también a todos los órganos del Estado, incluidas las autoridades administrativas nacionales encargadas de aplicar ese régimen (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2022, Grossmania, C-177/20, EU:C:2022:175, apartado 46 y jurisprudencia citada)".

No resulta, pues, de aplicación el efecto inverso vertical, pues no es la situación que se ha generado en las presentes actuaciones, sino el principio de primacía que ha aplicado correctamente la Sala de instancia.

A lo expuesto se añade que, como hemos visto, el principio de primacía no sólo vincula a los jueces y tribunales que aplican el derecho comunitario sino también a la Administración Tributaria, lo que implica que la Administración debió tener en cuenta el contenido de dicha sentencia al efectuar la liquidación tributaria. Es cierto que la Agencia Tributaria llegó al mismo resultado por la vía probatoria, en cuanto concluyó que no se había acreditado la finalidad exclusivamente sanitaria, si bien ignoró la jurisprudencia del TJUE que resultaba plenamente aplicable a las actuaciones por sus efectos *ex tunc*.

2.No se puede olvidar que los efectos de las sentencias del TJUE, tal como hemos declarado, entre otras, en la STS de 26 de junio de 2024 -rec. 7664/2022- se producen *ex tunc*, lo que obliga

a interpretar la normativa del IVA en el momento de efectuar la liquidación de conformidad con lo manifestado previamente por el TJUE en su sentencia de 17 de enero de 2013, cit.

En efecto, en la sentencia de 26 de junio de 2024, el recurrente cuestionaba que se pudiera aplicar una sentencia del TJUE que se había dictado tras la presentación de la oportuna autoliquidación en materia de IVA y, por tanto, defendía que su actuación había sido conforme a derecho, no siéndole objeto de aplicación los avatares que luego se pueden deducir de los resultados de la jurisprudencia posterior. En ese supuesto la aplicación de la sentencia del TJUE supuso descartar la aplicación de la exención interesada por el recurrente.

En dicha sentencia, se efectúan las siguientes afirmaciones a propósito de la aplicación de la sentencia del TJUE que resolvía una cuestión prejudicial, si bien su contenido se extiende también a los recursos de incumplimiento:

«Asimismo, y al igual que ocurre con las sentencias por incumplimiento, una sentencia dictada por el TJUE con carácter prejudicial está dirigida a surtir efectos sobre las relaciones jurídicas originadas antes de que hayan sido dictadas.

Es importante señalar que la jurisprudencia del TJUE ha venido pronunciándose reiteradamente con respecto a los efectos *ex tunc* de sus sentencias, declarando «la interpretación que hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario se limita a aclarar y precisar el significado y el alcance de ésta, tal como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, las sentencias de 15 de marzo de 2005, Bidar, C-209/03 p.66, 27 de marzo de 1980, Denkvit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 16, y de 2 de febrero de 1988, Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, apartado 27)»

De aquí, que podamos además añadir que el órgano administrativo en el marco de sus competencias debe aplicar la norma del Derecho de la Unión conforme ha sido interpretada en virtud de una cuestión prejudicial y puede por tanto incluso tenerlo en cuenta en aquellas relaciones jurídicas originadas antes de que se dictase dicha sentencia, pues, como hemos manifestado anteriormente, cuando el TJUE interpreta la norma, precisa el significado y alcance de la misma tal y como debió de entenderse y aplicarse desde su entrada en vigor.

Hemos dicho que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea reconoce, con carácter general, la eficacia retroactiva de sus sentencias y sólo de forma excepcional ha limitado los efectos atendiendo al riesgo de repercusiones económicas graves y la buena fe de los Estados e interesados en general.

La limitación de los efectos en el tiempo de una sentencia prejudicial del TJUE significa que la norma en cuestión sólo deberá aplicarse de acuerdo con la interpretación que haya hecho de ésta el Tribunal desde el momento de la publicación de la sentencia.

Esto constituye una excepción a la regla general de que la norma debe de interpretarse de acuerdo con el criterio del TJUE desde el momento de su entrada en vigor.

El hecho de haberse producido un cambio de criterio por parte del TJUE legitima a los órganos judiciales y administrativos a modificar los pronunciamientos dictados por la materia, pues de lo contrario se estaría obviando el efecto *erga omnes* de las sentencias prejudiciales y la finalidad del procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE, cuyo objetivo es garantizar una interpretación uniforme del Derecho de la Unión. La sentencia del TJUE 5 de octubre de 2004, Pfeiffer y otros, C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, declara en tres de sus apartados lo siguiente:

«114 La exigencia de una interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado en la medida en que permite al órgano jurisdiccional nacional garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho comunitario cuando resuelve el litigio de que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de mayo de 2003, Mau, C-160/01, Rec. p. I-4791, apartado 34).

115 Si bien el principio de interpretación conforme del Derecho nacional, impuesto de este modo por el Derecho comunitario, se refiere, en primer lugar, a las normas internas establecidas para adaptar el Derecho nacional a la directiva de que se trate, no se limita, sin embargo, a la exégesis de dichas normas, sino que requiere que el órgano jurisdiccional nacional tome en consideración todo el Derecho nacional para apreciar en qué medida puede éste ser objeto de una aplicación que no lleve a un resultado contrario al perseguido por la directiva (véase, en este sentido, la sentencia Carbonari y otros, antes citada, apartados 49 y 50).

116 A este respecto, si el Derecho nacional, mediante la aplicación de los métodos de interpretación reconocidos por éste, permite, en determinadas circunstancias, interpretar una disposición del ordenamiento jurídico interno de tal manera que se evite un conflicto con otra norma de Derecho interno o reducir con este fin el alcance de dicha disposición aplicándola sólo en la medida en que resulta compatible con la referida norma, el órgano jurisdiccional tiene la obligación de utilizar los mismos métodos con objeto de alcanzar el resultado perseguido por la directiva».

En suma, no cabe duda de que el cambio jurisprudencial que vincula a órganos judiciales y administrativos debe aplicarse, como es el caso ahora enjuiciado, a relaciones jurídicas no firmes ni afectadas por la cosa juzgada anteriores al cambio.

Carece de sentido otorgar a las sentencias primigenias del TJUE un valor y eficacia *erga omnes* el primer pronunciamiento y negárselo en los siguientes, pues la función que se encomienda al TJUE debe predicarse del conjunto de las sentencias que dicta sobre una materia concreta. Lo contrario conllevaría una petrificación del sistema jurídico que ignoraría el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia y atentaría contra la labor interpretativa asignada al propio Tribunal.

Los principios de seguridad jurídica se garantizan mediante la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad, pero no impidiendo la aplicación de un cambio de criterio efectuado por parte del Tribunal. Del mismo modo, tampoco se vulnera el principio de la confianza legítima (...). En el presente caso, no nos encontramos con una norma sino una sentencia del TJUE que tal como hemos manifestado anteriormente se encarga de fijar la interpretación de la norma y ello debe hacerse desde su origen o publicación. Desde luego, las situaciones de aprobación de una nueva norma por parte del legislador y la interpretación que efectúa el TJUE respecto de una norma que ya se encuentra en vigor se refieren a situaciones de origen tan diferentes que en ningún caso pueden resultaba equiparables y mucho menos extrapolables".

3. En definitiva, la vinculación de los tribunales a la jurisprudencia del TJUE, conforme al principio de primacía del Derecho de la Unión, ha sido expresamente declarada, entre otras, por la STJUE de 12 de septiembre de 2024. Dicha sentencia, que reformula la cuestión prejudicial inicialmente planteada, en el sentido de que el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, «[...] *si el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE , apartado 3, y el principio de primacía del Derecho de la Unión obligan al juez nacional a dejar inaplicadas unas disposiciones nacionales consideradas incompatibles con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 , interpretado conjuntamente con el principio de neutralidad fiscal, sin que tenga incidencia a este respecto la existencia de una sentencia del órgano jurisdiccional constitucional nacional que declara el mantenimiento de los efectos de las referidas disposiciones nacionales*», sin plantearse que resulte afectado el efecto inverso vertical, y tras recordar que «[...] *en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión tendrá la obligación de garantizar la plena eficacia de las exigencias de ese Derecho en el litigio del que conoce, dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una norma de efecto directo del Derecho de la Unión, sin que deba solicitar o esperar la previa eliminación de dicha normativa o práctica nacional por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional*», declara de forma contundente que «[...] *Se estaría actuando en menoscabo de la primacía y de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión si los órganos jurisdiccionales nacionales estuvieran facultados para otorgar primacía a las normas nacionales contrarias a este último ordenamiento, aunque fuera con carácter provisional (sentencia de 5 de octubre de 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22 , EU:C:2023:737 , apartado 31 y jurisprudencia citada)*», concluyendo lo que sigue:

«[...] 64 *Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE , apartado 3, y el principio de primacía del Derecho de la Unión obligan al juez nacional a dejar inaplicadas unas disposiciones nacionales consideradas incompatibles con el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 , interpretado conjuntamente con el principio de neutralidad fiscal, sin que tenga incidencia a este respecto la existencia de una sentencia del órgano jurisdiccional constitucional nacional que declara el mantenimiento de los efectos de las referidas disposiciones nacionales*».

4. En último término, no procede el planteamiento de cuestión prejudicial, como solicita la recurrente por medio de Otrosí en su escrito de interposición, toda vez que, como se ha expuesto,

no resulta de aplicación el efecto inverso vertical dado que no es la situación que se ha generado en las presentes actuaciones, sino el principio de primacía del Derecho de la Unión, que ha aplicado correctamente la Sala de instancia.

QUINTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que a la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea no es de aplicación el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen *in vitro*, por cuanto que la norma que establecía un tipo reducido en estos casos fue declarada contraria al Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Sentencia de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (Comisión/España).

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la representación procesal de Aquisel, S.L., ha de ser desestimado, pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es acorde con la interpretación que aquí hemos reputado correcta, por lo que debe confirmarse la sentencia impugnada.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el por el procurador don Luis de Villanueva Ferrer, en representación de **AQUISEL, S.L.**, contra la sentencia de 25 de enero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1025/2020.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).