

Resumen

El TSJ estima rec. contenc.-adm. interpuesto contra Resolución de TEAR que acuerda inadmitir reclam. econ.- adm. deducida frente acuerdo de AEAT, Administración de Cornellá de Llobregat por el concepto de IVA ejercicio 1998. El tribunal señala que el RD1163/1990 en su disp. adic. 2ª regula los "Procedimientos de revisión de oficio" que se manifiestan como cauce procedimental suficiente para acoger la pretensión de la entidad recurrente, estableciendo dicha disposición que " No obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los arts. 153, 154 y 171 LGT y en las leyes o disposiciones especiales." En éste sentido, el límite a la deducción impuesto por la LIVA representó para el Tesoro público un ingreso adicional que infringió manifiestamente la ley y que pertenecía al contribuyente, de ahí que la recurrente tenga derecho, a tenor del artículo 155 LGT a la devolución de esas cantidades indebidamente ingresadas en concepto de IVA en el ejercicio 1998, con los intereses de demora correspondientes.

NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria art.219.1

Dir. 7/1995 de 10 abril 1995. Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido -ámbito de aplicación de determina

Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA art.102 , art.104.2.2

RD 1163/1990 de 21 septiembre 1990. Procedimiento de Devolución de Ingresos Indevidos de naturaleza Tributaria dad.2 , dad.3

RD 2244/1979 de 7 septiembre 1979. Recurso de Reposición en la Jurisdicción Económico-Administrativa art.4

Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria art.64.d , art.153 , art.154 , art.171

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	3
FUNDAMENTOS DE DERECHO	3
FALLO	8

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

COMUNIDAD EUROPEA

FISCALIDAD

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

DEVOLUCIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS

CUESTIONES GENERALES

DEVOLUCIÓN

En general

Procedencia

Procedimiento

Supuestos diversos

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

CUESTIONES GENERALES

RÉGIMEN JURÍDICO

Problemas de derecho transitorio

DEVOLUCIONES

GESTIÓN

FICHA TÉCNICA

Favorable a: Asociación; Desfavorable a: Hacienda estatal

Procedimiento: Recurso contencioso-administrativo

Legislación

Aplica art.219.1 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Aplica Dir. 7/1995 de 10 abril 1995. Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido -ámbito de aplicación de determina

Aplica art.102, art.104.2.2 de Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Aplica dad.2, dad.3 de RD 1163/1990 de 21 septiembre 1990. Procedimiento de Devolución de Ingresos Indevidos de naturaleza Tributaria

Aplica art.4 de RD 2244/1979 de 7 septiembre 1979. Recurso de Reposición en la Jurisdicción Económico-Administrativa

Aplica art.64.d, art.153, art.154, art.171 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Cita art.70.2, art.139 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Cita Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Cita RD 1163/1990 de 21 septiembre 1990. Procedimiento de Devolución de Ingresos Indevidos de naturaleza Tributaria

Cita art.103, art.106 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española

Cita art.64.d, art.155, art.219.1 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Jurisprudencia

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STS Sala 3ª de 24 enero 2011 (J2011/4063)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 2ª de 3 septiembre 2009 (J2009/183761)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Gran Sala de 19 septiembre 2006 (J2006/253079)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 1ª de 16 marzo 2006 (J2006/15764)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 3ª de 6 octubre 2005 (J2005/144618)

Cita en el mismo sentido sobre DEVOLUCIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEVIDOS - CUESTIONES GENERALES STS Sala 3ª de 18 enero 2005 (J2005/7009)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 1ª de 10 marzo 2005 (J2005/6874)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Gran Sala de 13 enero 2004 (J2004/27)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Gran Sala de 30 septiembre 2003 (J2003/206202)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 5ª de 2 octubre 2003 (J2003/89715)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 6ª de 27 febrero 2003 (J2003/3082)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 4ª de 12 septiembre 2002 (J2002/115140)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 6ª de 24 septiembre 2002 (J2002/43021)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 4ª de 20 junio 2002 (J2002/20366)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 6ª de 19 marzo 2002 (J2002/5801)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 5ª de 8 noviembre 2001 (J2001/49447)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Gran Sala de 15 septiembre 1998 (J1998/12886)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 2ª de 15 enero 1998 (J1998/1967)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Gran Sala de 13 febrero 1996 (J1996/12186)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Gran Sala de 14 diciembre 1995 (J1995/12086)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Sala 6ª de 6 julio 1995 (J1995/11971)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE Gran Sala de 19 noviembre 1991 (J1991/12584)

Cita en el mismo sentido sobre IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) - CUESTIONES GENERALES STJCE de 11 julio 1991 (J1991/7721)

Bibliografía

Comentada en "Nulidad de un acto firme revisado judicialmente. Foro abierto"

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Procurador D. IVO RANERA CAHIS, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

SEGUNDO.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

CUARTO.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de 30 de marzo de 2007 que acuerda inadmitir la reclamación económico administrativa interpuesta contra acuerdo de la AEAT, Administración de Cornellá de Llobregat por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 1998.

SEGUNDO.- Una adecuada respuesta a la controversia que suscita la Fundació Catalana de l'Esplai requiere el relato, breve pero riguroso, de algunos de los antecedentes que motivan su reacción jurídica.

La Fundació Catalana de l'Esplai, como sujeto pasivo del IVA, practicó las autoliquidaciones correspondientes al primero, segundo, tercero y cuarto trimestre del ejercicio 1998, arrojando un saldo positivo a su favor, lo que dio lugar a que solicitara su devolución ante la Administración de Cornellá por importe de 11.637.226 Ptas (69.941,14 Eur.).

No obstante, el Departamento de Gestión de la Administración de Cornellá procedió, en fecha 22 de octubre de 1999, a girar liquidación provisional por el IVA, ejercicio 1998, resultando una sustancial reducción de la cuota diferencial a devolver a la entidad recurrente, que se limitaba ahora a 2.432.352 Ptas (14.618,73Eur.).

La diferencia de criterio jurídico -que se tradujo en una diferencia cuantitativa en orden al importe de la devolución- se suscitó porque la Administración demandada limitó el derecho a deducir de la recurrente al considerar que debía quedar incluida en la regla de prorrata por haber recibido subvenciones de explotación y de capital, amparándose en los artículos 102 y 104 de la Ley 37/92 EDL 1992/17907, del IVA, que transpusieron al derecho español la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo (Sexta Directiva) en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (respecto a los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19).

Sin embargo, esa limitación del derecho a deducir constituyó, entre otros, uno de los motivos que justificó la condena del Reino de España por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de fecha 6 de octubre de 2005 dictada en el asunto C-204/03 EDJ 2005/144618, relativa, precisamente, a la compatibilidad con la Sexta Directiva, de ciertos preceptos de la Ley 37/1992 EDL 1992/17907 (en concreto, los artículos 102 y 104, apartado 2, número 2º, párrafo segundo, referentes a la aplicación de la regla de la prorrata).

Antes de que recayera esa Sentencia del Tribunal de Luxemburgo, la entidad recurrente, concedora del procedimiento de infracción abierto por la Comisión contra el Reino de España como consecuencia de la posible (en la época) incorrecta transposición de la Sexta Directiva, presentó en fecha 18 de abril de 2002 ante la Delegación de la Administración de Cornellá un escrito en el que se solicitaba, en esencia, la confirmación de las autoliquidaciones del IVA relativas al ejercicio 1998 y, por tanto, la devolución de 55.322,41 Eur. (la diferencia cuantitativa derivada de la reducción aplicada por la Administración como consecuencia de las disposiciones legales que posteriormente el Tribunal de Justicia consideró que contradecían el Derecho Comunitario) con los correspondientes intereses de demora.

Casi cuatro años más tarde (ya después de la Sentencia de 6 de octubre de 2005 EDJ 2005/144618), la Administración de Cornellá de Llobregat, mediante acto administrativo de 1 de marzo de 2006, entendió que el escrito presentado en fecha 18 de abril de 2002 constituía

un recurso de reposición procediendo a su "desestimación" por extemporaneidad, sin entrar a conocer los fundamentos alegados por el recurrente.

Contra el expresado acuerdo de 1 de marzo de 2006 se presentó por la Fundació Catalana de l'Esplai reclamación económica administrativa (que se tramitó bajo el número 08/09370/2006) dando lugar a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 30 de marzo de 2007 en la que, tras considerar que el recurso potestativo de reposición se presentó una vez que habían transcurrido ya los 15 días que al efecto concedía el artículo 4 del Real Decreto 2244/1979 de 7 de septiembre EDL 1979/3715 , acordó "inadmitir" la expresada reclamación económica administrativa, frente a lo que, como se ha expresado, se alza ahora la Fundació Catalana de l'Esplai a través del presente recurso jurisdiccional.

TERCERO.- Una vez glosados los antecedentes fácticos y jurídicos de este recurso conviene poner de manifiesto, de entrada, una premisa básica a los efectos de su ulterior desenlace.

Evidentemente, el escrito presentado por la Fundació Catalana de l'Esplai el 18 de abril de 2002 ante la Administración de Cornellá en modo alguno puede ser calificado como un recurso de reposición; yerra, por tanto, el acto administrativo de 1 de marzo de 2006 al considerar el expresado escrito como un recurso de reposición, error que arrastra asimismo al TEARC en la resolución de 30 de marzo de 2007.

Sin perjuicio de que, a los efectos meramente dialécticos, en opinión de la Sala, los dos actos administrativos citados muestran un incorrecto manejo de las categorías jurídicas, por cuanto la Administración de Cornellá debería -de haber estado en presencia de un verdadero recurso de reposición- "inadmitir" el recurso de reposición en lugar de desestimar y, por su parte, el TEARC "desestimar" la reclamación económica administrativa en lugar de inadmitirla, decimos, sin perjuicio de dichos matices jurídicos, es claro que la Fundació Catalana de l'Esplai a través de su escrito de 18 de abril de 2002 articuló, en realidad, su derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

Esta conclusión se obtiene de la simple lectura del encabezamiento de dicho documento que dispone: "que por medio del presente escrito y de conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre EDL 1990/14555 , por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones ingresos indebidos de naturaleza tributaria, se solicita la confirmación de las autoliquidaciones correspondientes a los cuatro periodos trimestrales del ejercicio 1998, de las que resultó una cuota diferencial a devolver al sujeto pasivo de 11.637.226 Ptas (69.941,14 Eur.) y ello en base a las siguientes alegaciones..."

Puesto en contexto dicho párrafo con la parte dispositiva del escrito, resulta evidente que lo que se pretendía era que se estimaran correctas las autoliquidaciones presentadas en su día en detrimento de la rectificación introducida por la Administración, lo que se traduciría, precisamente, en la devolución de la diferencia, esto es, 55.322,41 Eur. (9.204.874 Ptas).

La conclusión que se acaba de extraer es suficiente para declarar la nulidad del acto impugnado más, habida cuenta de que la recurrente ejerce una pretensión en la que se solicita el restablecimiento de la situación jurídica individualizada consistente en que se proceda a la devolución del importe indebidamente ingresado, debe abordarse, a continuación, el análisis de las consecuencias que, en orden a una eventual devolución de ingresos indebidos por IVA, proyecta la Sentencia del Tribunal de Justicia (ya de la Unión Europea, tras el Tratado de Lisboa) de 6 de octubre 2005 EDJ 2005/144618 .

CUARTO.- Como hemos referido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre 2005 EDJ 2005/144618 declaró que "el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7 / CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones"

De entrada, conviene recordar que jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (Sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (CRec. p. Iapartado 16 EDJ 1998/1967 ; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (CRec. p. Iapartado 18 EDJ 1995/11971 ; de 11 de julio de 1991, Lennartz (C97/90, Rec. p. Iapartado 27 EDJ 1991/7721 , y de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartado 17) había ya sentado que, a falta de cualquier otra disposición que permitiera a los Estados miembros limitar el derecho a deducción conferido a los sujetos pasivos, ese derecho había de ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las correspondientes operaciones, de lo que se infiere que sólo se permiten excepciones a la deducción en los casos previstos expresamente por la Directiva. No obstante, en el contexto de la Ley española del IVA, la aplicación de la prorrata a todos los sujetos pasivos que recibían subvenciones implicaba una consecuencia contraria: la limitación del derecho a la deducción en casos distintos de los previstos por la Directiva.

Esta doctrina subyace en la Sentencia de 6 de octubre de 2005 EDJ 2005/144618 , cuyo dispositivo si ya es lo suficientemente expresivo de la ratio decidendi en que se fundamenta la condena de España, sus fundamentos jurídicos precipitan con una extraordinaria claridad la contradicción entre la normativa española y la Sexta Directiva.

Por un lado, porque el artículo 102 de la Ley del IVA EDL 1992/17907 entrañaba una limitación del derecho a la deducción de cualquier sujeto pasivo que recibiera subvenciones destinadas a financiar sus actividades empresariales o profesionales, consistente en la aplicación de una prorrata cuyo denominador incluía dichas subvenciones. En suma, esas subvenciones reducían, de forma general, el derecho a deducción de los sujetos pasivos afectando tanto a los que utilizaban los bienes y servicios previamente adquiridos para realizar de manera indistinta operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho (que la sentencia

denomina «sujetos pasivos mixtos»), como a los que empleaban dichos bienes y servicios para efectuar únicamente operaciones gravadas con derecho a deducción (denominados por la sentencia como «sujetos pasivos totales»).

Según la Sentencia citada, semejantes limitaciones resultaban contrarias al Derecho de la Unión porque el artículo 19, apartado 1, leído bajo el prisma del artículo 17 segundo de la Directiva, al no tratarse de una excepción aplicable a los sujetos pasivos mixtos y totales, únicamente permite limitar el derecho a deducción, mediante la toma en consideración de las subvenciones antes definidas, en el caso de los sujetos pasivos mixtos.

Asimismo, ya con relación al artículo 104 Ley del IVA EDL 1992/17907, el apartado 27 de la sentencia señalaba que instaura un criterio de limitación del derecho a deducción que no está previsto en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva ni en ninguna otra disposición de ésta: en consecuencia, tal criterio no está autorizado por la citada Directiva.

Pues bien, llegados este punto, interesa destacar dos aspectos básicos de la expresada Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005 EDJ 2005/144618: por un lado, que produce efectos *ex tunc* y, por otro lado, que el incumplimiento que declara por parte del Reino de España entraña una infracción manifiesta de la norma comunitaria.

En lo que se refiere al primero de los aspectos, el de los efectos temporales de una sentencia de incumplimiento, las conclusiones del abogado general Ruiz-Jarabo de fecha 18 de abril de 2002, presentadas en el asunto Comisión/Luxemburgo, C-299/01 EDJ 2002/20366, constituyen un magnífico punto de partida para su indagación. Después de apuntar que entre las consecuencias que acarrea una declaración de incumplimiento ha de destacarse la obligación del Estado miembro de adoptar las medidas necesarias para ejecutar la sentencia del Tribunal de Justicia, el abogado general, apoyándose en pronunciamientos históricos de la jurisprudencia de Luxemburgo (la sentencia de 16 de diciembre de 1960, Humblet/Estado belga (6/60, Rec. p. 1125), y la sentencia de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros (C-6/90, C-9/90, Rec. p. I-5357) EDJ 1991/12584, recordó que esas medidas a adoptar por el Estado miembro no se limitan a eliminar los efectos de la legislación nacional para el futuro, dado que, al producir la sentencia efectos *ex tunc*, se extienden también a la supresión de las consecuencias perjudiciales ocasionadas desde el momento en que nació la incompatibilidad con la normativa comunitaria, lo que constituye una consecuencia del principio de cooperación leal (recogido hoy en el artículo 4.3 TUE).

El Tribunal de Justicia ha enfatizado que la limitación de los efectos en el tiempo de una sentencia debe ser totalmente excepcional (véanse al respecto, las sentencias de 15 de septiembre de 1998 Edis, CRec. p. I EDJ 1998/12886 de 13 de febrero de 1996, *Bautiaa y Société française maritime*, Cy CRec. p. I EDJ 1996/12186; de 19 de marzo de 2002, Comisión/Grecia, CRec. p. I EDJ 2002/5801; y de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, CRec. p. I EDJ 2002/115140).

Pues bien, siguiendo las conclusiones del abogado general Poiares Maduro de 10 de marzo 2005, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005 EDJ 2005/144618 rechazó limitar sus efectos: "(...) como ha señalado el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, CRec. p. I6355, apartado 92 EDJ 2002/115140). Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia" (apartado 30).

El segundo de los aspectos que anteriormente se ha enunciado es el de la manifiesta ilegalidad que, *ad casum*, entraña la declaración de incumplimiento del Reino de España proclamado en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 octubre 2005 EDJ 2005/144618.

A este respecto, no está de más traer a colación una reflexión contenida en las conclusiones de la abogada general Sharpston presentadas en fecha 22 de abril de 2010 en el asunto Comisión/Lituania, C-350/08, relativa a que los recursos por incumplimiento no dejan mucho margen de maniobra, en la medida que reclaman una respuesta de condena o de absolución, a diferencia de lo que ocurre en las cuestiones prejudiciales, en las que el margen de maniobra se amplía.

De lo anterior, podríamos advertir que, o hay incumplimiento o no lo hay o, lo que es lo mismo que -aunque moralmente resulte posible-, jurídicamente resultaría difícil discriminar entre diferentes grados de incumplimiento. En cualquier caso, interesa fijar con certeza, ya en este momento, al advenirse ello crucial para resolver con posterioridad el litigio, que el incumplimiento del Reino de España en la trasposición de la Sexta Directiva, por lo que a la regla de la prorrata se refiere, debe ser calificado de manifiestamente contrario a la norma comunitaria.

Así lo ha entendido recientemente el Tribunal Supremo español, al haber tenido la oportunidad de pronunciarse (por todas, sentencia de 24 de enero de 2011 EDJ 2011/4063) sobre los efectos que la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005 EDJ 2005/144618 proyecta en los supuestos de responsabilidad patrimonial que quienes vieron limitados sus derechos como consecuencia de la normativa española contraria al Derecho Comunitario hicieron valer ante la Administración española. Conviene recordar que la responsabilidad del Estado miembro por los perjuicios derivados del incumplimiento del Derecho de la Unión no encuentra una proclamación expresa en el acervo del ordenamiento jurídico primario e, incluso, en la construcción jurisdiccional o pretoriana del principio hubo de esperarse hasta la década de los noventa y, específicamente, a la sentencia Francovich y Bonifac (Sentencia de 19 de noviembre de 1991, C-6/90 y C9/90 EDJ 1991/12584) para lograr ese expreso reconocimiento de tal principio reparador: La doctrina Francovich enseña, por un lado, que la plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada y la protección de los derechos que reconocen se debilitaría si los particulares no tuvieron la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del Derecho Comunitario imputable a un Estado miembro y, por otro lado, que la obligación de los Estados miembros de reparar dichos daños se basa también en que los Estados miembros deben adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones que les incumbe en virtud del Derecho comunitario, encontrándose entre éstas obligaciones la de eliminar las consecuencias ilícitas de una violación del Derecho comunitario.

La materialización de esta clase responsabilidad se materializa a través de los Tribunales internos y de acuerdo con la legislación del Estado miembro correspondiente, debiendo reconocerse el derecho a la indemnización cuando concurren tres requisitos, a saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al autor del acto y el daño sufrido por las víctimas.

Pues bien, como hiciera el abogado general Poiares Maduro en sus conclusiones presentadas en el asunto Comisión/España el 10 de marzo de 2005 EDJ 2005/6874 - que llegó literalmente a expresar en el punto 10 que "esta ampliación del ámbito de aplicación de la regla de prorrata es claramente contraria a la Sexta Directiva"- el Tribunal Supremo en aquella reciente jurisprudencia ha considerado que, como consecuencia de la limitación de la deducción, se había producido una infracción suficientemente caracterizada de la norma jurídica comunitaria infringida, dando lugar a la declaración de responsabilidad del Estado español por infracción de la Sexta Directiva, doctrina del Tribunal Supremo de la que debemos destacar lo que sigue:

"(...) La valoración del alcance de la infracción, atendiendo a la definición de la situación por las normas comunitarias y la justificación por el Estado de la opción legislativa adoptada, en los términos que para mayor claridad se han reproducido, conducen a estimar concurrente este requisito de vulneración suficientemente caracterizada, pues los pronunciamientos del Tribunal dejan pocas opciones para justificar la postura del Estado, al señalar que en este caso no existía incertidumbre en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión, afirmación que por lo demás resulta del examen de las mismas que se efectúa en la sentencia y que pone de manifiesto que la regla de prorrata de la deducción establecida en el art. 19 de la Directiva viene referida al art. 17.5 de la misma, es decir, a los sujetos pasivos mixtos y es a ellos a los que va referida la facultad de los Estados miembros para introducir en el denominador la cuantía de subvenciones no enunciadas en el art. 11.1.a). El margen de apreciación del Estado al efecto es muy reducido y no se justifica por error en la interpretación del precepto, acudiendo a la finalidad de la Sexta Directiva, que no permite alterar sus previsiones en perjuicio de los contribuyentes. Menos justificación tiene la introducción de la regla especial del art. 104 de la Ley 37/1992 EDL 1992/17907 EDL1992/17907, que introduce un criterio de deducción, también en perjuicio del contribuyente, sin apoyo alguno en la normativa comunitaria, que se ve alterada limitando el derecho a deducción establecido. Tal planteamiento del Estado, cuya voluntariedad e intencionalidad se refleja en sus propias alegaciones que tratan de justificar la opción adoptada, no puede atribuirse, por lo tanto, a una incertidumbre objetiva e importante de la normativa comunitaria, como se señala en la sentencia, ni aparece provocada por la actitud de alguna Institución comunitaria que haya podido contribuir a ello.

Por lo demás, existían precedentes jurisprudenciales del propio Tribunal de Justicia sobre el alcance de las limitaciones del derecho de deducción en sentido radicalmente distinto al sostenido por el Gobierno español y que los poderes públicos nacionales tenían el deber de conocer. Así, en la STJCE de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, se había sostenido que las limitaciones del derecho de deducción sólo se permiten en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva y que toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, por lo que sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva y en la STJCE de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos (C-338/98, Rec. p. I-8265), apartados 55 y 56 EDJ 2001/49447, expresa y taxativamente se dijo que, aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella.

No existía, por tanto, ninguna incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión. (...)"

QUINTO.- Del fundamento jurídico anterior resulta, primero, que la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005 EDJ 2005/144618 al declarar el incumplimiento de España por una inadecuada transposición de la Sexta Directiva constata una infracción manifiesta de esa norma comunitaria, y segundo, que las consecuencias de ese incumplimiento no han sido limitadas en el tiempo, tal y como expresamente rechazó la referida Sentencia.

Con estos mimbres resulta ya sencillo acometer el trenzado de la solución que reclama este recurso; sin embargo, ante la circunstancia de que en el presente caso la Fundació Catalana de l'Esplai dejara firme (en otras palabras, consintiera, por no haberla impugnado) la liquidación provisional girada por la Administración tributaria, conviene, sin perder el rumbo que marca el Derecho de la Unión, recordar sobre la base de su primacía los límites del principio de autonomía institucional de los Estados miembros.

El Tribunal de Justicia proclamó el principio de primacía en su sentencia de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL (6/64, Rec. p. 585) fundándose en una interpretación global del sistema comunitario, de lo que deriva, entre otras consecuencias la de que toda disposición de Derecho nacional de carácter sustantivo o procesal debe, en principio, ceder ante las disposiciones de Derecho comunitario y que, por tanto, las autoridades nacionales no han de aplicar sus normas domésticas incompatibles con el acervo comunitario (sentencia de 13 de julio de 1972, Comisión/Italia, 48/71 y de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77).

Por otro lado, jurisprudencia reiterada (por todas, Sentencias del Tribunal de Justicia de 16 de marzo de 2006, Kapferer, CRec. p. I2585 EDJ 2006/15764; y de 16 de mayo de 2000, Preston y otros, CRec. p. Iproclama que los Estados miembros, al establecer, con arreglo a lo que se ha denominado su autonomía procesal, la regulación procesal de los recursos judiciales que hayan de procurar la salvaguarda de los derechos que el Derecho comunitario genera en favor de los justiciables, deben actuar de modo que dicha regulación no pueda ser menos favorable que la correspondiente a reclamaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y no debe estar articulada de tal manera que haga excesivamente difícil o imposible en la práctica ejercer los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad)

Al fin y al cabo, los justiciables tienen derecho a obtener una tutela jurisdiccional efectiva de forma tal que las exigencias procedimentales nacionales no deben hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que el ordenamiento jurídico comunitario les concede (sentencias de 9 de noviembre 1983, San Giorgio, 199/82 y de 15 de mayo de 1986, Johnston, 222/84.)

Ahora bien, no se desconoce por el Tribunal de Luxemburgo que razones de seguridad jurídica imponen límites a la impugnación de aquellas resoluciones que hayan adquirido firmeza tras haberse agotado las vías de recurso disponibles o tras expirar los plazos previstos para el ejercicio de dichos recursos (sentencias de 30 de septiembre de 2003, Köbler, C224/01, Rec. p. I apartado 38 EDJ 2003/206202 ; de 16 de marzo de 2006, Kapferer, CRec. p. I apartado 20 EDJ 2006/15764 , y de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub, C, apartado 22 EDJ 2009/183761).

No obstante, como se infiere de la Sentencia de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz EDJ 2004/27 (CRec. p. I y de la de 19 de septiembre de 2006, iGermany y Arcor (Cy CRec. p. I) EDJ 2006/253079 , en ocasiones, el Tribunal de Justicia ha habilitado al Juez nacional para que, con arreglo a las herramientas que le confiere su ordenamiento jurídico interno, proceda -llegado el caso-, a revocar actuaciones administrativas firmes que impliquen una manifiesta ilegalidad desde el punto de vista del Derecho de la Unión.

Sin perjuicio de estos límites, los designios de la primacía han experimentado una revitalización tras el 1 de diciembre de 2009, fecha de entrada en vigor del Tratado de Lisboa, que suministró una nueva redacción al actual artículo 19 TUE, en cuyo virtud, se exhorta a los Estados miembros para que establezcan las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión, tarea en la que, sin duda, resulta implicado el juez nacional como juez comunitario que es, a la hora de excluir aquellas hermenéuticas que impidan el efecto útil de la norma comunitaria lo que, en definitiva, supone la positivización de las consignas del Tribunal de Justicia que alertaban sobre la necesidad de apreciar, incluso de oficio, la norma de la Unión en detrimento (dejándolas inaplicadas) de aquellas disposiciones nacionales procesales que contravengan el Derecho comunitario y que sean susceptibles de comprometer su aplicación (consecuencias que se extraen de la pausada lectura de, entre otras, las sentencias de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck (CRec. p. I y CRec. p. I EDJ 1995/12086 y de 27 de febrero de 2003, Santex EDJ 2003/3082 (CRec. p. I

SEXTO.- Centrándonos en la circunstancia de que la petición que suscitó el presente recurso jurisdiccional vino determinada (tras solicitar que se confirmaran las autoliquidaciones) por una devolución de ingresos indebidos, debe significarse que, en ausencia de disposiciones de la Unión relativas a la devolución de ingresos indebidos, corresponde al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro designar las jurisdicciones competentes y regular las modalidades procesales aplicables a dichas reclamaciones, tal y como enseñan, entre otras, las Sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de mayo de 1976, Roquette frères/Comisión (26/74, Rec. p. 677); de 16 de diciembre de 1976, Rewe-Zentralfinanz y Rewe-Zentral (33/76, Rec. p. 1989; la ya citada Peterbroeck (CRec. p. I de 24 de septiembre de 2002, Grundig Italiana (CRec. p. I y EDJ 2002/43021 de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World (CRec. p. 11365) EDJ 2003/89715 .

En definitiva, el propio Tribunal de Justicia, al ubicar el procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos en el ámbito de la autonomía procedimental de los Estados miembros, está, en realidad, invitando a considerar dentro de este específico campo los parámetros generales anteriormente descritos.

Y, precisamente, a los efectos de acometer esta operación ha de partirse de dos premisas esenciales:

La primera, que la liquidación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria minorando la cantidad a devolver como consecuencia de aplicar la norma nacional contraria al Derecho comunitario devino firme, en la medida que la Fundació Catalana de l'Esplai no la impugnó

La segunda, que la Fundació Catalana de l'Esplai instó la devolución de todo lo que le correspondía - derecho que, como se ha apuntado, amparaba directamente la Sexta Directiva- antes de que transcurriera el plazo de prescripción, pues, las autoliquidaciones que presentó correspondían al ejercicio 1998, la liquidación provisional se giró el 22 de octubre de 1999 y, finalmente, el escrito solicitando la devolución se presentó en fecha 18 de abril de 2002.

Pues bien, a la vista de lo expresado anteriormente, esta Sala considera que mantener los efectos de una situación que, en realidad, se ha debido a la perpetración de una infracción manifiesta de la norma comunitaria resulta absolutamente insoportable a los ojos de la vinculación que debe proyectar sobre las autoridades nacionales la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, con mayor motivo, sobre las del Estado al que se refiere la condena por incumplimiento.

Hemos visto que el ordenamiento de la Unión y, específicamente, el Tribunal de Justicia reclaman correcciones específicas de aquellas situaciones administrativas firmes que impliquen una vulneración, insistimos, manifiesta y grave de la norma comunitaria. Pues bien, como ya hemos anunciado con anterioridad, el Tribunal Supremo ha apreciado que, a los efectos de responsabilidad patrimonial, el incumplimiento de España, declarado por la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre 2005 EDJ 2005/144618 , implica una manifiesta infracción de la normativa comunitaria.

No se trata que transpolar aspectos de una institución (responsabilidad patrimonial) a otra distinta (devolución de ingresos indebidos), sino simplemente de constatar que, tanto a los efectos de una como de otra, el incumplimiento del Reino de España por una inadecuada transposición de la Sexta Directiva es único y, por tanto, ha de ser valorado de igual manera por todos los órganos jurisdiccionales, máxime atendida la posición institucional del Tribunal Supremo.

Por tanto, cabe ahora preguntarnos si el ordenamiento jurídico nacional, vigente a fecha 18 de abril de 2002, esto es, en la fecha en que se presentó la solicitud de devolución de ingresos indebidos, permitía superar esta situación de manifiesta ilegalidad y, en definitiva, la satisfacción de los intereses del justiciable garantizados directamente por el Derecho de la Unión.

Obviamente, la respuesta es positiva.

De entrada, hay que subrayar que cuando se presentó el escrito de 18 de abril de 2002, el derecho a la devolución de ingresos indebidos no había prescrito, por lo que no nos encontramos en la órbita de, entre otras, nuestra Sentencia 310/2009, de 20 de marzo, en la que invocábamos la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 EDJ 2005/7009 a los efectos de argumentar que la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito.

En efecto, nos ubicamos ahora en un escenario distinto. Es obvio que a estas alturas no puede negarse que contribuyentes que, como la entidad recurrente, ingresaron al fisco más de lo que les correspondía como consecuencia de una inadecuada transposición del Derecho Comunitario tienen, sin lugar a dudas, el derecho a recobrar lo indebidamente ingresado frente a la Administración.

Y, ciertamente, como en este punto reconoce la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 30 de diciembre de 2010 -que vino a resolver, si bien bajo la égida de la LGT de 2003, un asunto similar al que ahora nos ocupa-, ese reembolso puede realizarse por dos vías diferentes: por un lado, a través de una petición de devolución de ingresos indebidos o, por otro lado, mediante una demanda de responsabilidad patrimonial frente al Estado por los daños generados como consecuencia del incumplimiento del Derecho comunitario.

La citada sentencia del TSJ de Murcia se decantó por la primera de las vías analizadas, siguiendo la siguiente argumentación:

" (...) La vía de la remisión al procedimiento de declaración de responsabilidad patrimonial del Estado se atiene formalmente a los procedimientos previstos en derecho interno y se corresponde con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las consecuencias de las sentencias declarativas de incumplimiento (Brasserie de Pecheur y Factortame)

Nosotros, sin embargo, aunque consideremos que esta postura es formalmente correcta, estimamos que las circunstancias del caso, en que existe una declaración formal de ilegalidad de la normativa aplicada, imponen profundizar en la reflexión en torno a otros principios del derecho comunitario que el Tribunal de Justicia ha ido acuñando en su jurisprudencia. Entre estos principios se encuentra precisamente el de responsabilidad patrimonial del Estado. Pero ha de tenerse en cuenta que este principio se configura como mecanismo de cierre en la defensa del derecho comunitario. Esto es, se trata del último remedio. Por esta razón estimamos que se debe ahondar en el estudio de otros principios puesto que si fuese posible la aplicación del instituto de la revocación se trataría de un medio mucho más expeditivo y respetuoso con el derecho del contribuyente y, por tanto, más proporcionado a la consecución de la reparación del perjuicio, fin último perseguido en todo caso."

Comparte esta Sala las reflexiones de la de Murcia, pues, entre otras razones, es éste el procedimiento (el de la devolución de los ingresos indebidos) el que debe de aplicarse en el caso que nos ocupa por cuanto, es el que instó, efectivamente, la entidad recurrente sin que, además, se hubiera producido la prescripción de su derecho a solicitar la devolución, al no transcurrir el plazo de cuatro años que, a estos efectos, establecía el artículo 64. d) LGT EDL 1963/94 de 1963.

Razones temporales impiden vertebrar en este caso la devolución de los ingresos indebidos sobre la base del procedimiento de revocación previsto en el artículo 219.1 LGT EDL 1963/94 de 2003, no obstante lo cual, el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre EDL 1990/14555, por el cual se regula el Procedimiento para la realización de Devoluciones de Ingresos Indebidos de naturaleza tributaria en su Disposición Adicional Segunda "Procedimientos de revisión de oficio" suministra un cauce procedimental suficiente para acoger la pretensión de la entidad recurrente:

"No serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza. No obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los arts. 153, 154 y 171 LGT EDL 1963/94 y en las leyes o disposiciones especiales."

Es obvio que, conforme a cuanto se acaba de analizar, el límite a la deducción impuesto por la Ley del IVA EDL 1992/17907 representó para el Tesoro público un ingreso adicional que infringió manifiestamente la ley (la ley comunitaria) y que pertenecía al contribuyente, ad casum, a la Fundació Catalana de l'Esplai, de ahí que la recurrente tenga derecho, a tenor del artículo 155 LGT EDL 1963/94 a la devolución de esas cantidades indebidamente ingresadas en concepto de IVA en el ejercicio 1998, con los intereses de demora que habrán de devengarse desde que, presentadas las autoliquidaciones, surgió la obligación de la Administración de devolverlas.

Consecuentemente, la salvaguarda del Derecho de la Unión reclama, en un caso como el presente, un pronunciamiento de fondo, por cuanto, por un lado, la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1163/1990 EDL 1990/14555 permitía materializar la pretensión de la recurrente y, por otro lado, ya desde la perspectiva sustancial, el principio de legalidad la avala totalmente, por lo que, de conformidad con los artículos 103 y 106 de la Constitución EDL 1978/3879 con relación al artículo 70.2 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa EDL 1998/44323 procederá, con anulación de la resolución impugnada, la estimación del presente recurso jurisdiccional

SEPTIMO.- De acuerdo con el art. 139 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa EDL 1998/44323 no procede hacer especial pronunciamiento sobre costas procesales, al no apreciarse los requisitos legales necesarios para ello.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad el Rey,

FALLO

Estimar el presente recurso jurisdiccional interpuesto por la Fundació Catalana de l'Esplai contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 30 de marzo de 2007, que se anula por no ser conforme a derecho, declarando, asimismo, el derecho de la recurrente a la devolución del importe de 55.322,41 Eur. con los correspondientes intereses de demora computados

desde el momento en el que, tras la presentación de las autoliquidaciones correspondientes al IVA, ejercicio 1998, la Administración debió proceder a su devolución. Sin costas

Publicación. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 08019330012011100475