

## BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057319

## TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 2 de febrero de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 46/2013

## SUMARIO:

**Responsabilidad de la Administración. Plazo para reclamar la responsabilidad.** No parece que pueda defenderse el conocimiento cabal y completo de todos los requisitos para ejercitar la acción por la sola publicación de una reforma -como fue la operada por la Ley 4/2008, que modificó la Ley 37/1992 (Ley IVA) para hacer depender el nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado en las importaciones del devengo de las mismas y no del pago del impuesto como hasta entonces- en la que el legislador no hace una sola referencia a la previa vulneración (justificadora de tal reforma) del Derecho de la Unión Europea. Por otro lado, la falta de publicación de los emplazamientos y comunicaciones efectuados por la Comisión Europea a costa de los eventuales incumplimientos del Derecho Comunitario de las normas internas de los Estados veda al sujeto pasivo la razón última de esa reforma -si es por vulneración del Derecho Comunitario o no-. Así, hay que entender que el cabal conocimiento de la antijuridicidad del perjuicio económico y de su carácter ilegítimo -por oponerse a una Directiva europea de necesario acatamiento- sólo tiene lugar, a partir de dos sentencias de esta Sala de 10 de mayo de 2010, porque en éstas la jurisprudencia sienta por primera vez la doctrina según la cual: a) Las determinaciones de la Sexta Directiva no ofrecen la menor duda interpretativa en cuanto que establecen que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, acontecimiento que tiene lugar con el devengo, coincidente en el caso con la importación; que los principios de efecto directo y primacía del Derecho Comunitario obligan a que las previsiones del art. 98.Dos Ley 37/1992 -en la redacción anterior al 1 de enero de 2008- deban ceder ante los designios del legislador de la Unión Europea; y que el importador, en el régimen legal anterior al 1 de enero de 2008, tiene derecho a deducirse el IVA que se autorrepercutió desde la fecha de la importación, momento en que se produjo el devengo y el tributo era exigible, por cuanto no cabe hablar de riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda, lo que determina -lógicamente- la improcedencia de girar intereses de demora por un daño que no se produjo. [Vid., STS, de 10 de mayo de 2010, recurso n.º 1432/2005 (NFJ039556)]. Por todo ello, la reclamación que la parte actora dirigió al Consejo de Ministros ha de entenderse formulada dentro del plazo del año marcado por el art. 142.5 Ley 30/1992 (LRJAP y PAC).

**Supuestos que dan lugar a responsabilidad. Requisitos en supuestos de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho Comunitario. Que la violación esté suficientemente caracterizada. IVA. Deduciones. Nacimiento del derecho a deducir.** Es conforme a Derecho la decisión del Consejo de Ministros impugnada por cuanto descarta que la infracción del ordenamiento comunitario sea suficientemente caracterizada, conclusión que no puede enervarse por la sola circunstancia de que en los pronunciamientos judiciales anteriores a las dos sentencias de este Tribunal de 10 de mayo de 2010 no se suscitara controversia alguna sobre la aplicación del Derecho de la Unión Europea. Por lo demás, tampoco puede apreciarse reiteración en el incumplimiento del Estado español tras conocer la existencia de la vulneración comunitaria, ni que las autoridades fiscales españolas hayan seguido aplicando el criterio infractor una vez declarada la disconformidad del Derecho español con el europeo. Y es que no sólo consta en autos que el legislador modificó la normativa interna tras las comunicaciones de la Comisión europea en la materia -sin que se planteara un recurso por incumplimiento-, sino que la Inspección de los Tributos y los órganos de revisión económico-administrativos han modificado su criterio en relación con los intereses de demora tras conocer las decisiones jurisprudenciales -del Tribunal Supremo y del TJUE- recaídas en relación con el momento en que debe considerarse que nace el derecho a la deducción de las cuotas en los supuestos del IVA a la importación.

[Vid., en el mismo sentido, STS, de 2 de febrero de 2015, recurso n.º 47/2013 (NFJ057316)].

## PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 98.Dos.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 142.5.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 86.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 10 y 17.

**PONENTE:**

*Don Jesús Cudero Blas.*

Magistrados:

Don JESUS CUDERO BLAS  
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ  
Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ  
Doña MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA  
Don SEGUNDO MENENDEZ PEREZ

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a dos de Febrero de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera (Sección Cuarta) del Tribunal Supremo el recurso contencioso administrativo núm. 46/2013 interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Federico Pinilla Romeo, en nombre y representación de INDUSTRIAL FERRO DISTRIBUIDORA, S.A. , contra el acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 30 de noviembre de 2012, por el que se desestima la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de la aplicación del artículo 98.Dos de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (en la redacción aplicable con anterioridad al 1 de enero de 2008), que vinculaba la deducibilidad de IVA a la importación al previo ingreso del tributo y que resultaba contrario a la normativa comunitaria; ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La representación procesal de la entidad INDUSTRIAL FERRO DISTRIBUIDORA, S.A. interpuso ante esta Sala, con fecha 15 de febrero de 2013, recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 30 de noviembre de 2012, por el que " se inadmite y, en todo caso, se desestima " la reclamación de responsabilidad patrimonial formulada por la indicada sociedad en la que se solicitaba una indemnización de 14.414,90 euros, más los intereses correspondientes, por el daño patrimonial producido en la aplicación de una norma (el artículo 98.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre ) contraria al Derecho Comunitario.

**Segundo.**

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 30 de abril de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto administrativo impugnado, y la condena a la Administración del Estado a que satisfaga a la recurrente, en concepto de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, la suma de 14.414,90 euros, más los correspondientes intereses legales devengados durante la sustanciación del procedimiento de reclamación de responsabilidad patrimonial.

**Tercero.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 16 de mayo de 2013 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso con imposición de las costas causadas en este proceso a la demandante por temeridad.

**Cuarto.**

Evacuado por las partes el trámite de conclusiones, por providencia de 1 de diciembre de 2014 se designó ponente al Excmo. Sr. Magistrado don Jesus Cudero Blas y se señaló para la votación y fallo del recurso

la audiencia del 20 de enero de 2015, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó el mismo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas, Magistrado de la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad INDUSTRIAL FERRO DISTRIBUIDORA, S.A. el acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 30 de noviembre de 2012, por el que " se inadmite y, en todo caso, se desestima " la reclamación de responsabilidad patrimonial formulada por la indicada sociedad en la que se solicitaba una indemnización de 14.414,90 euros, más los intereses correspondientes, por el daño patrimonial producido en la aplicación de una norma (el artículo 98.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre ) contraria al Derecho Comunitario.

Resultan antecedentes necesarios para resolver el presente recurso, a la vista de los documentos que constan en autos y de las alegaciones de las partes, los siguientes:

1) Con fecha 9 de mayo de 2011 INDUSTRIAL FERRO DISTRIBUIDORA, S.A., que fue objeto de actuaciones de comprobación e inspección por el órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que culminaron con la incoación de un acta de conformidad que regularizaba el IVA a la importación del ejercicio 2001, presentó ante el Consejo de Ministros reclamación de responsabilidad patrimonial -en la que interesaba una indemnización de 14.414,90 euros- por el daño patrimonial generado al aplicarle, en aquella regularización inspectora, un precepto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que vulneraba el Derecho Comunitario, al condicionar el derecho a la deducción del IVA al pago efectivo de las cuotas deducibles.

2) Amparaba aquella petición, resumidamente, en los siguientes presupuestos fácticos y jurídicos: a) El procedimiento inspector correspondiente al ejercicio 2001 concluyó exigiendo al contribuyente una cuota en concepto de IVA a la importación sobre la que se giraron intereses de demora por el retraso en el ingreso de las cuotas; b) La exigencia de tales intereses trae causa de lo dispuesto en el artículo 98.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , que, en la redacción aplicable al ejercicio regularizado, condicionaba la deducción de las cuotas de IVA devengadas en la importación al efectivo pago de las mismas; c) Dicho precepto, en aquella redacción, era incompatible con la normativa comunitaria básica del IVA, constituida por la Directiva 338/77/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, a tenor de la cual bastaba la realización del hecho imponible y el devengo del IVA para que naciese el derecho a deducir las cuotas soportadas; d) La incompatibilidad descrita ha sido declarada expresamente por dos sentencias de esta Sala (Sección Segunda) de 10 de mayo de 2010 , a partir de las cuales el interesado tuvo cabal conocimiento de todos los elementos fácticos y jurídicos que permiten el ejercicio de la acción (el daño y la comprobación de su ilegitimidad); e) La violación del Derecho Comunitario ha de reputarse "suficientemente caracterizada", pues el propio Tribunal Supremo hace referencia en aquellas sentencias a la "claridad de las determinaciones" de la Directiva, a la "inexistencia de dudas interpretativas" sobre su alcance y a la necesidad de que las previsiones del artículo 98.Dos de la ley del impuesto "deban ceder ante los designios del legislador de la Unión Europea"; f) Concorre el nexo causal entre la infracción del legislador español y el daño sufrido, pues la lesión (concretada en la exigencia de intereses de demora por las cuotas no ingresadas por el IVA a la importación) deriva de la aplicación por la Inspección de los Tributos de un precepto contrario a la normativa europea; g) La firmeza de la situación jurídica derivada del acuerdo de liquidación del impuesto no impide el reconocimiento de la responsabilidad, al no legitimar tal firmeza el daño causado conforme ha tenido ocasión de precisar la más reciente jurisprudencia; h) El perjuicio concreto y efectivo está constituido por la exigencia de unos intereses de demora que nunca debían haberse liquidado al sustentarse en una norma contraria al Derecho europeo.

3) El acuerdo del Consejo de Ministros que constituye el objeto del presente recurso inadmite por extemporánea " y, en todo caso, desestima " (sic) la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial en atención, sustancialmente, a cuatro argumentos: a) Aunque la petición es " formalmente admisible " según declara la propia resolución, ha sido deducida transcurrido el plazo de prescripción de un año, pues, a tenor de la teoría de la actio nata , el dies a quo de dicho plazo no puede situarse en la fecha de dos sentencias del Tribunal Supremo " que carecen de efectos erga omnes", sino en un momento anterior: el 25 de diciembre de 2008, fecha de publicación de la ley que ajusta el precepto contenido en el artículo 98.Dos de la ley del impuesto a las estipulaciones del Derecho Comunitario, ya que a partir de dicha fecha el interesado " tuvo conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria, haciendo posible su ejercicio "; b) " Con carácter absolutamente dialéctico ", la pretensión debe también desestimarse en cuanto el legislador no ha transgredido de forma grave y manifiesta los límites de sus poderes discrecionales para adaptar su normativa a las prescripciones del Derecho de la Unión Europea, toda vez que el propio Tribunal Supremo mantuvo en pronunciamientos

cercanos en el tiempo a las dos sentencias de 10 de mayo de 2010 y en supuestos sustancialmente análogos el criterio contrario, refrendando la aplicación -sin objeción alguna a su compatibilidad con la Directiva europea- de la normativa española que vinculaba la deducción de las cuotas de IVA a la importación a su efectivo pago; c) Además, " con ese mismo carácter dialéctico ", la lesión patrimonial no puede calificarse como antijurídica, pues los ingresos realizados como consecuencia de las liquidaciones practicadas constituyen " situaciones consolidadas ", dada la firmeza de aquellos actos de comprobación, contra los que no reaccionó en su momento el afectado por los mismos; d) Por último, nuevamente " por las mismas razones dialécticas ", no concurre la antijuridicidad del daño por cuanto, a tenor de la jurisprudencia que se cita, en los supuestos de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho Comunitario -y a diferencia de los supuestos en que tal responsabilidad se imputa al Estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las leyes-, la doctrina del acto firme y consentido, unida al principio de seguridad jurídica, " hace inviable revisar situaciones firmes producidas con anterioridad al pronunciamiento que declara el incumplimiento del Derecho europeo ".

## **Segundo.**

Antes de analizar la legalidad del acuerdo del Consejo de Ministros impugnado debe abordarse la alegación del Abogado del Estado contenida en el apartado de "hechos" de su escrito de contestación a la demanda, a tenor de la cual el representante de la Administración " rechaza por no ser cierto " el presupuesto fáctico de la pretensión indemnizatoria ejercitada por la demandante.

Aunque no se diga expresamente, parece que con tal alegación se cuestiona la admisibilidad de la reclamación por ampararse en un presupuesto de hecho no concurrente: el de que el daño irrogado (el obligado abono de los intereses de demora que se giran sobre la cuota del IVA a la importación) derive efectivamente de la aplicación a la situación tributaria del contribuyente del artículo 98.Dos de la Ley del IVA , pues, según se afirma, tales intereses surgen exclusivamente del artículo 191 del Reglamento de Gestión e Inspección y Procedimientos Comunes y del artículo 26 de la Ley General Tributaria .

No está de más recordar que con tal argumento el Abogado del Estado introduce en el debate procesal una cuestión no solo no analizada en la resolución recurrida, sino que ni siquiera fue objeto de controversia en la vía administrativa. Y es que, como se sigue de la resolución impugnada, el Consejo de Ministros no solo declara expresamente la " admisibilidad formal " de la reclamación indemnizatoria (fundamento jurídico tercero del acto recurrido), sino que -dando claramente por supuesto que los intereses de demora se exigieron como consecuencia de la aplicación al caso del artículo 98.Dos de la Ley del IVA - inadmite sin embargo la pretensión por extemporaneidad y, dialécticamente, la rechaza por no ser la infracción suficientemente caracterizada y por ausencia de antijuridicidad del daño.

Dicho de otro modo, la existencia del daño, su concreción en la obligación de abonar intereses de demora y, sobre todo, su conexión con la norma que regula el momento en que son deducibles las cuotas del IVA a la importación son indubitadamente aceptadas -al menos de manera tácita- en el acuerdo del Consejo de Ministros que nos ocupa, que rechazó la reclamación por motivos completamente ajenos a los que ahora se incorporan al proceso por el representante de la Administración demandada.

En cualquier caso, tampoco puede acogerse la objeción que se contiene en el escrito de contestación a la demanda. Es obvio que el artículo 98.Dos de la Ley del IVA no se refiere a los intereses de demora exigibles por retraso en el ingreso de las cuotas del impuesto. Es claro, por tanto, que la liquidación que fija los intereses por tal concepto no puede ampararse en dicho precepto, sino en aquellos otros que regulan los efectos de dicho retraso (y que, por cierto, no pueden ser los que menciona el Abogado del Estado, pues ni siquiera estaban vigentes cuando tiene lugar la regularización inspectora).

Ahora bien, la circunstancia de que el artículo 98.Dos de la Ley del IVA no se refiera a los intereses de demora no significa que tales intereses no se exijan en el caso que nos ocupa cabalmente como consecuencia de lo que dicho precepto establece.

Debe recordarse, en los términos que después analizaremos con mayor extensión, que las cuotas del IVA a la importación no fueron en su día ingresadas por el sujeto pasivo y que fue esa falta de ingreso la que llevó a la Inspección Tributaria a entender improcedente su deducción por aplicación, precisamente, del repetido artículo 98.Dos, que hacía depender el nacimiento de tal derecho del efectivo pago del impuesto. La obligación de pagar intereses a la Administración deriva, por tanto, de la necesidad de resarcir el daño sufrido por la Hacienda Pública como consecuencia de aquella falta de ingreso de la deuda tributaria pues, a juicio de la Administración y por aplicación de aquel precepto, el obligado tributario, a pesar de tener derecho a deducir el tributo en su integridad, solo puede hacerlo desde que lo ingresa.

Es evidente que si la Inspección hubiera entendido que el derecho a deducir nace en el momento en que se devenga el tributo (coincidente en el caso con la importación) no hubiera identificado daño alguno para la Hacienda Pública, pues si el contribuyente tenía derecho a deducir exacta e inmediatamente la misma cuota tributaria, nada adeudaba al Tesoro Público. Quiere ello decir, por tanto, que la exigencia de intereses de demora en el caso que nos ocupa estaba íntegramente vinculada a la aplicación del artículo 98.Dos de la Ley del IVA , por

cuanto, insistimos, de haberse seguido el criterio contrario (según el cual, el derecho a la deducción y el devengo se producen en el mismo momento) ningún retraso en el pago podría identificarse.

Por último, tampoco son atendibles los argumentos que, " gráficamente ", incluye el Abogado del Estado en el mismo apartado de "hechos" de su escrito de contestación a la demanda. En contra de lo manifestado en dicho escrito, no está en cuestión en el presente proceso la cuota determinada en el procedimiento inspector, sino exclusivamente si el derecho a la deducción de esa misma cuota debe hacerse coincidir con su efectivo ingreso, como entendió la Administración, lo que dará lugar a los intereses de demora si falta el oportuno pago, o, por el contrario, si tal derecho nace en el momento mismo de la importación, en cuyo caso no cabría girar intereses.

Éste, y no otro, es el verdadero fondo de la cuestión controvertida, habida cuenta que la actual jurisprudencia (española y comunitaria) entiende con claridad que el derecho a la deducción en las importaciones no está vinculado -ni lo ha estado nunca-, en el Derecho de la Unión Europea, al efectivo pago de la cuota, lo que exige determinar si la aplicación al recurrente del régimen legal español anterior al 1 de enero de 2008, por infringir el Derecho Comunitario en este punto, constituye un supuesto de responsabilidad patrimonial que haga indemnizable el daño irrogado como consecuencia del pago de unos intereses de demora conectados, en aquella regulación legal, a la improcedencia de la deducción cuando no se ingresa la cuota.

### **Tercero.**

El acuerdo del Consejo de Ministros impugnado declara inadmisile la reclamación por considerarla extemporánea ya que, según se razona en sus fundamentos de derecho cuarto a sexto, el dies a quo del plazo de prescripción de un año establecido en el artículo 142.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, ha de situarse en el momento en el que, como tal precepto dispone, se manifestó el efecto lesivo del acto que motiva la indemnización, siendo así que -en el caso analizado- dicho efecto lesivo es muy anterior al que se defiende en la reclamación.

Como se sigue del expediente administrativo, la hoy demandante presentó la reclamación el 9 de mayo de 2011, justificando el cumplimiento del requisito temporal en atención a la teoría de la actio nata pues, a su juicio, el momento en que se completan los elementos fácticos y jurídicos que permiten el ejercicio de la acción no es otro que el coincidente con la fecha en que se dictan dos sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, el 10 de mayo de 2010, en las que se declara expresa y nítidamente la incompatibilidad de la normativa española (el artículo 98.Dos de la Ley del IVA, en la redacción aplicable al caso) con la Sexta Directiva comunitaria. De este modo, señalaba la actora que " el momento en el que se han concretado todos los elementos que acreditan la existencia del daño no puede ser, en ningún caso, anterior a la fecha en que se dictaron tales sentencias ".

La resolución recurrida considera, sin embargo, que la acción ya había prescrito en la fecha en la que se ejerció por cuanto: a) Las sentencias del Tribunal Supremo invocadas (aunque, efectivamente, declaran la incompatibilidad entre la norma española y la Directiva europea) carecen de efecto alguno para el reclamante, como se sigue del artículo 86 de la Ley de esta Jurisdicción, y solo podrían fundamentar una pretensión resarcitoria, en su caso, si ésta fuera ejercitada por quienes fueron parte en los procedimientos en que fueron dictadas; b) El cabal conocimiento del daño irrogado al solicitante tuvo lugar con la publicación en el BOE de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que dio nueva redacción a los artículos 97 y 99 de la Ley del IVA con la finalidad de hacer efectiva la derogación del artículo 98.Dos y que se produjera la plena adaptación de la legislación española a las estipulaciones del Derecho de la Unión Europea; c) La fecha de arranque del plazo prescriptorio ha de situarse, por tanto, en el 25 de diciembre de 2008, fecha en la que tuvo lugar dicha publicación.

El argumento del Consejo de Ministros se completa con las consecuencias que, a criterio de la resolución recurrida, se derivan de la carta de emplazamiento remitida por la Comisión Europea al Reino de España con fecha 12 de octubre de 2006 (al objeto de que se modificaran los requisitos exigidos para la deducción de la cuota devengada en las importaciones de bienes) y del posterior Dictamen motivado emitido por aquella Comisión el 5 de junio de 2008 (en el que se señalaba que la modificación introducida en el artículo 98 de la Ley del IVA por la reforma operada en la Ley 51/2007 era insuficiente e inútil -a efectos del necesario ajuste con la Directiva- si no iba acompañada de la reforma de los artículos 97 y 99 del mismo texto legal ).

De este modo, siempre según el acto impugnado, el reclamante habría tenido cabal conocimiento del daño y de los elementos de orden fáctico y jurídico necesarios para el ejercicio de la acción resarcitoria con ocasión de la adaptación plena al Derecho Comunitario de nuestra legislación en materia de IVA a la importación, lo que tuvo lugar de manera completa con la repetida Ley 4/2008, de 23 de diciembre, a partir de cuya publicación pudo el interesado " cuantificar el posible perjuicio económico y hacer posible el ejercicio de la acción indemnizatoria ".

Varias razones obligan a la Sala a rechazar la argumentación contenida en la decisión impugnada.

En primer lugar, para situar la fecha de arranque del plazo prescriptorio en la publicación de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, habría sido necesario, cuando menos, que dicho texto legal contuviera una referencia -aunque fuera mínima- a la vinculación de la reforma de los artículos 97 y 99 de la Ley del IVA con la necesidad de adaptar nuestra regulación en materia de importaciones a las exigencias del Derecho europeo. Sin embargo, la extensa

Exposición de Motivos de dicha norma legal dedica apenas cuatro líneas a la justificación de la modificación, limitándose a afirmar que se da nueva redacción a los artículos 97.Uno y 99.Cuatro para ajustarlos " al momento en que nace el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las importaciones (...), que vincula este momento a la realización de la operación y no ya al pago de las cuotas ", de manera que " se adecúa su redacción a la derogación del artículo 98.Dos de la Ley ".

La ausencia de toda referencia en este punto a la necesidad de adaptar nuestra legislación a la normativa y jurisprudencia europeas adquiere especial relevancia en el caso analizado por cuanto la propia Exposición de Motivos sí justifica la reforma de otros preceptos de la Ley del IVA en el obligado respeto al Derecho Comunitario. Concretamente, se motiva la presunción de que las sociedades mercantiles ostentan la condición de empresarios o profesionales " en la jurisprudencia comunitaria sobre la materia " y se razona la modificación del artículo 35 de la Ley del IVA en la adecuación del mismo " al contenido de la Directiva 2007/74/CE, de 20 de diciembre, relativa a la franquicia del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países ".

No parece entonces que pueda defenderse el conocimiento cabal y completo de todos los requisitos para ejercitar la acción por la sola publicación de una reforma en la que el legislador no hace una sola referencia a la previa vulneración (justificadora de tal reforma) del Derecho de la Unión Europea.

En segundo lugar, es sabido que los emplazamientos y comunicaciones que efectúa la Comisión Europea a los países miembros no solo no se publican en el Diario Oficial de la Unión Europea o, en el caso de España, en el Boletín Oficial del Estado, sino que ni siquiera son determinantes, pues, conforme a la normativa comunitaria, aunque es a la Comisión a la que corresponde decidir si procede o no iniciar un procedimiento por incumplimiento, la declaración de que tal incumplimiento se ha producido compete al Tribunal de Justicia.

Acoger la tesis sostenida en el acto impugnado exigiría al interesado conocer el contenido (no publicado) de las comunicaciones que la Comisión Europea dirigió al Reino de España, le obligaría a dar por hecho cierto que esas mismas comunicaciones condujeron al legislador a modificar el régimen del IVA a las importaciones y le llevaría a concluir con absoluta claridad que esa misma reforma ponía de manifiesto -indudable y notoriamente- que la liquidación de intereses girada en su momento constituía un daño antijurídico que le habilitaba para ejercitar una acción de resarcimiento.

Pero es que, en tercer lugar, el razonamiento del Consejo de Ministros sobre la determinación del día a quo del plazo prescriptorio resulta abiertamente contradictorio con la propia fundamentación jurídica de la resolución que se recurre. Se dice en dicha resolución (fundamento de derecho séptimo) que la pretensión debe desestimarse porque la violación del Derecho Comunitario " no está suficientemente caracterizada " y se justifica tal aseveración en la circunstancia de que pronunciamientos del Tribunal Supremo cercanos en el tiempo (al de las sentencias de 10 de mayo de 2010 ) y recaídos en litigios sustancialmente análogos al que ahora se aborda habrían refrendado el criterio mantenido en su día por la Administración Tributaria en relación con el nacimiento del derecho a la deducción sin plantearse siquiera la posible contradicción entre el precepto aplicable (el artículo 98.Dos, en la redacción anterior al 1 de enero de 2008) y la normativa europea.

Si ello es así, no parece que pueda defenderse con éxito que la publicación de la Ley 4/2008 proporcionaba al recurrente el conocimiento pleno sobre el daño irrogado y su ilegitimidad cuando, como el propio acuerdo impugnado señala, la jurisprudencia anterior a la establecida en las dos sentencias de mayo de 2010 era contradictoria con la doctrina que éstas recogen, hasta el punto de que solo a partir de esas dos sentencias -como se reconoce en el acuerdo recurrido- el criterio jurisprudencial es el que señala con rotundidad la contravención de la regulación de la ley española con el Derecho europeo.

En definitiva, entendemos que el cabal conocimiento de la antijuridicidad del perjuicio económico y de su carácter ilegítimo (por oponerse a una Directiva europea de necesario acatamiento) solo tiene lugar, como pronto, a partir de las dos sentencias de esta Sala de 10 de mayo de 2010 , porque en éstas la jurisprudencia sienta por primera vez la doctrina según la cual: a) Las determinaciones de la Sexta Directiva no ofrecen la menor duda interpretativa en cuanto que establecen que " el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, acontecimiento que tiene lugar con el devengo, coincidente en el caso con la importación "; b) Los principios de efecto directo y primacía del Derecho comunitario obligan a que " las previsiones del artículo 98.Dos de la Ley 37/1992 (en la redacción anterior al 1 de enero de 2008) deban ceder ante los designios del legislador de la Unión Europea "; c) El importador, en el régimen legal anterior al 1 de enero de 2008, " tiene derecho a deducirse el impuesto sobre el valor añadido que se autorepercutió desde la fecha de la importación, momento en que se produjo el devengo y el tributo era exigible, por lo que (...) no cabe hablar de riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda ", lo que determina - lógicamente- la improcedencia de girar intereses de demora por un daño que no se produjo.

La reclamación que la parte actora dirigió al Consejo de Ministros con fecha 9 de mayo de 2011 ha de entenderse, por tanto, formulada dentro del plazo del año al que se refiere el artículo 142.5 de la Ley 30/1992 .

**Cuarto.**

Antes de abordar la cuestión relativa a la concurrencia o no de la "violación suficientemente caracterizada del Derecho europeo" (defendida por el actor y rechazada por el acto recurrido y que -anticipamos- constituye el verdadero nudo gordiano del litigio), procede analizar los argumentos contenidos en los fundamentos de derecho octavo y noveno del acuerdo recurrido, en los que se rechaza - " con carácter dialéctico - la procedencia de la acción ejercitada por dos razones claramente vinculadas entre sí: la primera, porque, a juicio del Consejo de Ministros, la liquidación de los intereses de demora (cuyo ingreso constituye el perjuicio que se aduce) no es susceptible de ser revisada al constituir una " situación consolidada "; la segunda, porque, siempre según dicha resolución, la reiterada doctrina de esta Sala, según la cual la invariabilidad de las situaciones firmes no supone un obstáculo a la procedencia de la responsabilidad patrimonial en los casos de declaración de inconstitucionalidad de las leyes, no es aplicable a los supuestos de vulneración por las leyes españolas del Derecho europeo, como ha señalado el propio Tribunal Supremo en sus sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 .

En sentido similar se pronuncia el Abogado del Estado, aunque sin hacer referencia explícita a aquellos razonamientos, cuando afirma que " el presunto daño no se habría consolidado en razón a la pasividad del hoy recurrente, que dio plena conformidad a los intereses desde un principio, dejando de lado todos los medios que ofrece el ordenamiento para enmendar el daño ".

La tesis sostenida en la resolución impugnada no puede acogerse por cuanto supone desconocer la actual y reiterada doctrina jurisprudencial que arranca de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2010 ( Transportes Urbanos , asunto c-118/08 ), dictada con ocasión de una cuestión prejudicial planteada por esta misma Sala en relación con el tratamiento que ha de dispensarse a las reclamaciones de responsabilidad patrimonial basadas en la infracción por el legislador del Derecho de la Unión.

Pese al esfuerzo del Consejo de Ministros por intentar demostrar que de la sentencia del Tribunal de Justicia no se deduce que pueda alterarse la situación consolidada por los actos tributarios consentidos por el afectado, es evidente que la conclusión obtenida en dicha sentencia no permite sostener que la firmeza de una liquidación tributaria impida al contribuyente reclamar una responsabilidad patrimonial del Estado amparada en la infracción, por el precepto legal aplicado en aquella liquidación, de una norma del Derecho europeo.

Y es que, partiendo del alcance de los principios de equivalencia y efectividad, el Tribunal de Justicia concluye con meridiana claridad en la citada sentencia que " el Derecho de la Unión Europea se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente ".

Por más que el supuesto planteado ante el Tribunal de Justicia no sea absolutamente idéntico al que aquí se discute (pues en nuestro asunto la vulneración del Derecho europeo -en el momento en que se formula la reclamación- no había sido declarada por el citado órgano judicial de la Unión Europea, sino por el Tribunal Supremo), la doctrina contenida en la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010 resulta de plena aplicación al caso dada su identidad de razón con la cuestión que ahora se ventila: las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado por inconstitucionalidad de la ley y por infracción del Derecho Europeo deben ser tratadas de manera equivalente para garantizar su efectividad. Y precisamente para que se respeten esos principios de equivalencia y efectividad, añadimos nosotros, carece de relevancia que el órgano que declare la contravención con la normativa comunitaria sea el Tribunal de Justicia de la Unión Europea o el Tribunal Supremo de España.

No consideramos que ambos supuestos deban tener el tratamiento dispar que parece defenderse en la resolución recurrida. Si los jueces nacionales están obligados -por los principios de efecto directo y primacía- a aplicar el Derecho europeo con preferencia a su legislación nacional y si esos mismos jueces pueden desplazar la norma interna cuando contravenga con claridad las determinaciones del Derecho Comunitario (v. sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1963 - Van Gend and Loos- , 15 de julio de 1964 - Costa/ENEL - ó 9 de marzo de 1978 - Simmenthal) , es claro que, a los efectos que ahora nos ocupan, la decisión del juez nacional (actuando como juez comunitario) declarando la vulneración por la ley interna del Derecho de la Unión ha de tener idéntica eficacia que la declaración efectuada en el mismo sentido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

A mayor abundamiento, no está de más recordar que el propio TJUE ha declarado (en la sentencia de 29 de marzo de 2012, Veleclair , asunto c-414/10 ) que " el artículo 17, apartado 2, letra b) de la Directiva 77/388/CEE (...) debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro supeditar el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido a la importación al pago efectivo previo de dicho impuesto por el deudor cuando éste es también el titular del derecho a la deducción ". Y lo ha hecho (en relación con un precepto del Código General Tributario francés idéntico al artículo 98.Dos de la ley española, en la redacción controvertida) utilizando los mismos argumentos que las dos sentencias de esta Sala de 10 de mayo de 2010, en las que el

Tribunal Supremo -dada la claridad de los preceptos de la Sexta Directiva- consideró innecesario el planteamiento de una cuestión prejudicial.

En conclusión: a) La doctrina reiterada de este Tribunal (desde la sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 2 de junio de 2010, recurso núm. 588/2008 ) tiene declarado que aunque los actos generadores del daño (liquidaciones tributarias, en el caso) sean firmes, ello no impide ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial del Estado por actos del legislador declarados inconstitucionales si tales actos fundamentaron la decisión administrativa productora del perjuicio; b) Tal doctrina debe aplicarse también (por exigencias de los principios de equivalencia y efectividad) a los supuestos en los que se plantea una reclamación de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la Unión Europea, de manera que la firmeza de los actos administrativos a los que se imputa el daño no resulta obstáculo para el ejercicio de la acción; c) Y ese mismo criterio debe ser en tenido en cuenta aun cuando la vulneración del Derecho Comunitario no haya sido declarada por el TJUE en la fecha en que se ejercita la reclamación si, como ocurre en el caso analizado, la incompatibilidad de la norma española con la europea es declarada por un Tribunal nacional aplicando directamente -sin necesidad de plantear cuestión prejudicial- el Derecho Comunitario a tenor de los principios de efecto directo y primacía y a la vista de la claridad de las determinaciones de la normativa europea que resulta de aplicación.

### **Quinto.**

Descartada, pues, la prescripción de la acción y la objeción formulada por la resolución recurrida derivada de la firmeza de la liquidación tributaria productora del daño, resta por determinar si la vulneración del Derecho de la Unión Europea por el precepto legal aplicado al interesado en aquella liquidación ha de calificarse como "suficientemente caracterizada".

Recordemos brevemente los antecedentes que sustentan la reclamación.

En el supuesto de las importaciones se produce el fenómeno conocido como "inversión del sujeto pasivo del IVA" pues, a diferencia de lo que sucede en el régimen ordinario, el transmitente del bien (o el acreedor del servicio) no repercute ni ingresa el impuesto en la Hacienda Pública, sino que es el adquirente (del bien o del servicio) el que debe "auto-repercutirse" el tributo.

La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (en adelante, Sexta Directiva) determinó en su artículo 17.1 que el derecho a la deducción del impuesto en estos casos " nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible" , criterio que ha de completarse con los artículos 10.1 y 10.3 de la propia Directiva, que entienden por devengo " el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones precisas para la exigibilidad del impuesto ", lo que tiene lugar, en lo que hace al caso, "en el momento en que se efectúa la importación del bien ".

En la redacción original de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, el artículo 98 , bajo la rúbrica " nacimiento del derecho a deducir " , estableció la regla general según la cual " el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles " , salvo en los tres supuestos de inversión del sujeto pasivo que regula (entre los cuales se encuentran las importaciones de bienes), en los que " el derecho a la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúe el pago de las cuotas deducibles ".

Tal precepto fue modificado por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, permitiendo que la deducción se situara en el momento del devengo en los casos de inversión del sujeto pasivo, salvo en lo relativo a las importaciones de bienes, en las que se mantuvo la exigencia del previo ingreso de las cuotas para que nazca el derecho a su deducción.

Solo a partir del 1 de enero de 2008 (con ocasión de la entrada en vigor de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre) se suprime en el artículo 98 de la Ley del IVA el requisito del ingreso de las cuotas para que surja el derecho a deducir en las importaciones de bienes, a las que ya les resulta legalmente aplicable el régimen general del devengo.

La liquidación tributaria practicada al hoy demandante se refería a un ejercicio en el que era aplicable el régimen establecido en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de manera que -por aplicación del artículo 98.Dos de la Ley del IVA entonces vigente- se giraron al contribuyente intereses de demora por las cuotas regularizadas, ya que la Inspección entendió, como aquel precepto señalaba, que tales cuotas no eran automáticamente deducibles con ocasión de su devengo (la importación misma), sino que lo eran solo desde que se produce su ingreso, que no fue efectuado en su momento por el interesado.

En dos sentencias de esta misma Sala (Sección Segunda) de 10 de mayo de 2010 (recursos de casación núms. 1432/2005 y 1454/2005 ) se sienta la doctrina, reiterada en numerosos pronunciamientos posteriores, según la cual la previsión contenida en el artículo 98.Dos de la Ley del IVA en la redacción anterior al 1 de enero de 2008, era claramente contraria a la Sexta Directiva pues -según las determinaciones de ésta- " el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, acontecimiento que tiene lugar con el devengo, coincidente en el caso con la importación ", de manera que, aplicando directamente las previsiones de aquella Directiva, el importador, en el régimen legal anterior al 1 de enero de 2008, " tiene derecho a deducirse el impuesto sobre el valor añadido que se auto-repercutió desde la fecha de la importación, momento en que se

produjo el devengo y el tributo era exigible, por lo que (...) no cabe hablar de riesgo de pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda ", lo que determina -correlativamente- la improcedencia de girar intereses de demora por un daño que no se produjo.

Y a esa misma conclusión, en cuanto al nacimiento del derecho a deducir, llega la posterior sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de marzo de 2012 (asunto Veleclair , c-414/10 ) en una decisión prejudicial planteada por el Consejo de Estado francés en relación con un precepto similar del Código General Tributario de Francia: el artículo 17.2.b ) de la Directiva, dice el TJUE, " no permite a un Estado miembro supeditar el derecho a la deducción del IVA a la importación al pago efectivo previo de dicho impuesto por el deudor cuando éste es también el titular del derecho a la deducción ".

#### **Sexto.**

Es sabido que la jurisprudencia comunitaria, en los términos que se exponen con extraordinaria claridad desde la sentencia de 5 de marzo de 1996 ( Brasserie du Pêcheur , c-46/93 ), posteriormente reiterados en numerosos pronunciamientos, tiene declarado que "el Derecho comunitario reconoce un derecho a indemnización cuando se cumplen tres requisitos, a saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada, y, por último, que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas " .

En cuanto a esos tres requisitos, el segundo es, ciertamente, el que más dificultades plantea a efectos de su concreción, de suerte que ha sido el propio TJUE el que ha sentado los criterios decisivos que deben seguir los jueces nacionales para considerar que, efectivamente, una violación del Derecho comunitario reúne la condición de "suficientemente caracterizada", señalando que el esencial es el de " la inobservancia manifiesta y grave, por parte tanto de un Estado miembro como de una Institución comunitaria, de los límites impuestos a su facultad de apreciación ", para lo cual habrá de considerarse " el grado de claridad de la norma vulnerada, la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades, el carácter intencional o involuntario de la infracción o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la adopción o el mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho Comunitario " .

Se ha dicho también por ese mismo Tribunal de Justicia que " una violación del Derecho Comunitario es manifiestamente caracterizada cuando ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido", que " la obligación de reparar los daños causados a los particulares no puede supeditarse a un requisito, basado en el concepto de culpa, que vaya más allá de la violación suficientemente caracterizada del Derecho comunitario" y que " una mera infracción del Derecho comunitario por parte de un Estado miembro puede constituir una violación suficientemente caracterizada, pero no la constituye necesariamente " .

Por último, no está de más recordar que, según la repetida jurisprudencia del Tribunal de Justicia, "la obligación, a cargo de los Estados miembros, de reparar los daños causados a los particulares por las violaciones de Derecho comunitario que les son imputables no puede limitarse únicamente a los daños sufridos con posterioridad a que se haya dictado una sentencia del Tribunal de Justicia en la que se declare el incumplimiento reprochado".

Trasladando estas consideraciones al supuesto analizado, puede afirmarse con seguridad que el legislador español (en el artículo 98.Dos de la Ley del IVA , en la redacción aplicable al caso) vulneró el Derecho comunitario en cuanto exigía un requisito para la deducción del tributo auto-repercutido, el del previo ingreso de las cuotas del impuesto a la importación, no previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva. Tal infracción, sobre cuya existencia no se suscita controversia entre las partes, fue nítidamente señalada en las dos sentencias de la Sección Segunda de esta Sala de 10 de mayo de 2010 (cuyos criterios constituyen ya jurisprudencia consolidada) y ha sido declarada, con idénticos argumentos jurídicos que los tenidos en cuenta por este Tribunal, en la sentencia del TJUE de 29 de marzo de 2012 ( Veleclair , c-414/2010 ).

La aplicación de tal precepto de la ley española produjo al recurrente, como se ha razonado, un daño económico perfectamente cuantificado en la suma a la que ascienden los intereses de demora que se le exigieron por falta de ingreso de las cuotas deducibles.

Dicha infracción, como se ha dicho más arriba al reproducir la jurisprudencia comunitaria, no constituye necesariamente una violación suficientemente caracterizada del Derecho europeo que justifique, per se , el derecho a la reparación del daño irrogado, sino que es necesario, además, que deba reputarse como " manifiesta y grave ", para lo cual hemos de analizar si concurren en la violación los parámetros que justificarían tal calificación (la claridad de la norma europea conculcada, el margen de apreciación que la Sexta Directiva dejaba al legislador en este punto, la naturaleza del error cometido por las autoridades españolas o la actitud de esas mismas autoridades una vez identificada la infracción).

Desde esta perspectiva, hemos de anticipar que la Sala no considera que la violación normativa en que se basa la pretensión indemnizatoria pueda calificarse de suficientemente caracterizada .

En primer lugar, tanto el ejercicio en que se regulariza el IVA a la importación del recurrente (2001) como la fecha del acta de conformidad de la que surge la liquidación de los intereses de demora (abril de 2004) son claramente anteriores a las sentencias de esta Sala de 10 de mayo de 2010, cuyos pronunciamientos son los que, por primera vez, declaran la contravención, en la regulación del IVA a la importación, de las determinaciones de la Sexta Directiva.

Pero es que, en segundo lugar, la jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre la cuestión, recaída en fechas cercanas a la de esas dos sentencias, no había considerado en modo alguno que la normativa española contraviniera el Derecho europeo, hasta el punto de aceptar, sin plantearse siquiera aquella posible vulneración, que la deducción de las cuotas de IVA a la importación estaba condicionada a su previo ingreso. En efecto:

1. En la sentencia esta Sala (Sección Segunda) de 10 de julio de 2007 (recurso de casación núm. 306/2002) no se opuso tacha alguna a la aplicación del artículo 98.Dos de la Ley del IVA en la redacción aquí aplicable. El acto recurrido en la instancia (liquidación por IVA de los ejercicios 1990 a 1995) se impugnaba por un sujeto pasivo inverso que no había ingresado el IVA autorepercutido y que pretendía que los intereses de demora se extendieran solo durante el plazo de un mes porque (afirmaba) en la autoliquidación siguiente podía haberse deducido las cuotas no ingresadas. La Sala de instancia rechazó el argumento por entender que "no existe un derecho de deducción automática del IVA", criterio confirmado por el Tribunal Supremo, que señaló que "cuando no se repercute, o se repercute insuficientemente se produce un perjuicio para la Hacienda que no cesa al mes siguiente, y del que la ley hace responsable al sujeto pasivo", razón por la cual -según se afirma expresamente- "la ley supedita el derecho a la deducción del impuesto a la previa repercusión del mismo", añadiendo que "este requisito de naturaleza jurídica, y no económica, tiene plena justificación desde una perspectiva estructural y completa del impuesto, que exige abandonar los criterios de interpretación estrictamente económicos".

2. En la sentencia de 14 de noviembre de 2007 (recurso de casación núm. 5688/2002, también seguido ante la Sección Segunda de esta Sala) se discutía también la extensión de los intereses de demora en los casos en los que el sujeto pasivo inverso no había ingresado el IVA auto-repercutido. El fundamento de la citada sentencia del Tribunal Supremo es contundente en este caso al afirmar que "el artículo 98.2 de la Ley 37/92, en la redacción dada por la Ley 42/94, de modo taxativo supedita el nacimiento del derecho a la deducción al pago de las cuotas deducibles por lo que el incumplimiento de este requisito comporta la desestimación del recurso".

3. En la sentencia de 26 de septiembre de 2008 (recurso de casación núm. 547/2004) se aborda la impugnación de un pronunciamiento de la Sala de la Audiencia Nacional en el que se declara que el perjuicio económico que sufrió la Hacienda como consecuencia de la falta de autorepercusión de determinadas cuotas se extiende desde la fecha en que aquellas hubieran debido ser ingresadas hasta aquella en que se practica la regularización tributaria, a pesar de que concurrían en la recurrente los requisitos precisos para proceder a la inmediata deducción en el siguiente período de liquidación. El Tribunal Supremo confirma la tesis de la sentencia de instancia, señalando, también con enorme claridad en punto a la aplicación del criterio del ingreso (y no del devengo de las cuotas de IVA), que "si la empresa tenía la obligación de ingresar en el Tesoro la cuota correspondiente en el momento en que nació la obligación tributaria, su incumplimiento determinaba el pago de intereses de demora (...) porque en estos casos no existía un derecho automático a la deducción de las cuotas, sino que ese derecho nacía en el momento en que el sujeto pasivo efectuaba el pago de las cuotas deducibles, y consecuentemente el incumplimiento de esta obligación determina el nacimiento de intereses de demora al no haber dispuesto la Administración del ingreso en el momento establecido".

4. En la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala de 12 de febrero de 2009 (recurso de casación núm. 11040/2004) se impugnaba una sentencia de la Audiencia Nacional que había declarado que procedía girar intereses de demora en los casos de IVA a la importación por falta de ingreso de las cuotas, ya que "el mecanismo de la deducción del IVA no opera automáticamente". La sentencia de esta Sala, con cita de otros pronunciamientos anteriores, tras referirse a que la Administración no tuvo a su disposición las cuotas no ingresadas, señala que "no cabe olvidar que en el caso del IVA a la importación el derecho a la deducción no sigue la regla general sino que nace en el momento del pago de las cuotas del impuesto y no en el del devengo de las cuotas deducibles, según establece el art. 98 de la Ley 37/92", por lo que "existe en este caso una obligación de pago previa que no se da con el resto de cuotas soportadas del IVA en las que el derecho a la deducción nace en el momento mismo del devengo y, en consecuencia, el incumplimiento de esta obligación determina el nacimiento de los intereses en la forma que señala la sentencia". Y concluye así: "es doctrina reiterada de esta Sala y Sección que el dies ad quem del plazo de liquidación (de los intereses) se produce en el día en que se practica la correspondiente liquidación por la Administración".

Este era también el criterio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que había venido afirmando con absoluta reiteración que procedía girar en estos casos intereses de demora por cuanto el derecho a la deducción (en el régimen anterior al 1 de enero de 2008) "nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles". Así se ha afirmado expresamente en sentencias de la Sección Sexta de dicha Sala de 30 de octubre de 2009 (recurso núm. 386/2008), 6 de noviembre de 2008 (recurso núm. 5181/2008) y 22 de febrero de 2007 (recurso núm. 355/2005).

A ello debe añadirse que en los distintos recursos en los que se abordaba esta cuestión, ni siquiera se suscitaba por los contribuyentes que la deducción del IVA autorepercutido debía ser automática o que el artículo 98.Dos de la ley del impuesto era contrario a la Sexta Directiva: se pretendía, por el contrario, que se girasen intereses de demora exclusivamente por el plazo de un mes (hasta la correspondiente declaración mensual), período en el que el Tesoro sufrió el perjuicio económico derivado del retraso.

Y tampoco, por último, se había suscitado controversia alguna sobre la cuestión, antes de que se dictasen las dos sentencias de esta Sala de 10 de mayo de 2010, ante los órganos jurisdiccionales de la Unión Europea. La única sentencia del TJUE relativamente conectada a nuestro objeto litigioso es la de 8 de mayo de 2008 (Ecotrade, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07), pero las cuestiones prejudiciales suscitadas por el Tribunal de Génova (Italia) se referían exclusivamente a la posibilidad de someter el ejercicio del derecho a deducir a un plazo de caducidad o a condicionarlo a ciertas obligaciones formales o contables, cuestiones claramente distintas a las ahora analizadas.

Por lo demás, tampoco puede apreciarse contumacia o reiteración en el incumplimiento del Estado español tras conocer la existencia de la vulneración comunitaria, ni que las autoridades fiscales españolas hayan seguido aplicando el criterio infractor una vez declarada la disconformidad del Derecho español con el europeo.

Y es que no solo consta en autos que el legislador modificó la normativa interna tras las comunicaciones de la Comisión europea en la materia (sin que se planteara un recurso por incumplimiento), sino que la Inspección de los Tributos y los órganos de revisión económico-administrativos (especialmente, el TEAC) han modificado su criterio en relación con los intereses de demora tras conocer las decisiones jurisprudenciales (del Tribunal Supremo y del TJUE) recaídas en relación con el momento en que debe considerarse que nace el derecho a la deducción de las cuotas en los supuestos del IVA a la importación.

Además, y en los términos vistos más arriba, las autoridades fiscales españolas aplicaron la legislación vigente -el artículo 98.Dos de la Ley del IVA en la redacción anterior al 1 de enero de 2008- en los términos que los órganos judiciales internos habían establecido pues, insistimos, el estado de la jurisprudencia anterior a las repetidas sentencias de esta Sala de 10 de mayo de 2010 era concluyente: no existía, en el régimen del artículo 98.Dos de la Ley del IVA, en la redacción aplicable *ratione temporis*, un derecho automático a la deducción de las cuotas, sino que ese derecho nacía en el momento en que el sujeto pasivo efectuaba el pago de las cuotas deducibles.

No puede entonces afirmarse que en la liquidación que está en el origen de la acción de resarcimiento ejercitada fuera evidente la vulneración del Derecho de la Unión Europea, pues tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la doctrina de los Tribunales inferiores abonaban claramente la aplicación del precepto tenido en cuenta por la Administración Tributaria. Ni siquiera puede decirse, en los términos vistos, que estuviera en cuestión -en aquel momento- la conformidad del precepto de la Ley del IVA con la Sexta Directiva, extremo sobre el que no consta que existiera debate jurídico alguno.

Debemos, pues, rechazar el recurso por cuanto es conforme a Derecho la decisión del Consejo de Ministros que descarta que la infracción del ordenamiento comunitario sea suficientemente caracterizada, conclusión que no puede enervarse por la sola circunstancia -en la que hace especial hincapié el demandante- de que en los pronunciamientos judiciales anteriores a las dos sentencias de este Tribunal de 10 de mayo de 2010 no se suscitara controversia alguna sobre la aplicación del Derecho de la Unión Europea.

Ciertamente no se planteó la cuestión en aquellas decisiones jurisdiccionales. Pero ello no contribuye en modo alguno a abonar la tesis de la evidencia y claridad de la infracción del Derecho comunitario. Es más: ni siquiera las partes en aquellos procesos plantearon la aplicación de la Sexta Directiva y el consiguiente desplazamiento del precepto español, pues se limitaron a solicitar una reducción de los intereses de demora sobre la base del perjuicio inexistente para la Hacienda Pública durante todo el período liquidado o a invocar la doctrina del enriquecimiento injusto. Y tampoco el Tribunal Supremo (que, obvio es decirlo, conocía las determinaciones de la Sexta Directiva y sus potestades para actuar, en su caso, como juez comunitario o para plantear una cuestión prejudicial) identificó, en aquellos pronunciamientos, un desajuste entre nuestro Derecho interno y el de la Unión Europea, pues en todos ellos entendió aplicable a la cuestión controvertida las prescripciones del artículo 98.Dos de la Ley del IVA y concluyó que el derecho a la deducción de las cuotas surgía con el ingreso de éstas y no con la importación misma, sin que se planteara que tal conclusión supusiera contradicción alguna con la Directiva de obligado acatamiento.

### **Séptimo.**

Procede, en atención a las razones expuestas, desestimar el recurso contencioso administrativo, con imposición a la parte actora de las costas procesales por imperativo de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley de esta Jurisdicción. Y haciendo uso de la facultad contemplada en el apartado tercero de dicho precepto legal, quedan las costas fijadas en 4.000 euros por todos los conceptos.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

### **FALLAMOS**

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de INDUSTRIAL FERRO DISTRIBUIDORA, S.A., contra el acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 30 de noviembre de 2012, por el que se desestima la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de la aplicación del artículo 98.Dos de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (en la redacción aplicable con anterioridad al 1 de enero de 2008), que vinculaba la deducibilidad de IVA a la importación al previo ingreso del tributo y que resultaba contrario a la normativa comunitaria, debemos declarar y declaramos la mencionada resolución del Consejo de Ministros ajustada a Derecho, con imposición a la parte recurrente de las costas procesales en los términos que se siguen del último fundamento de esta sentencia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos . D. Segundo Menendez Perez D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez D.<sup>a</sup> Maria del Pilar Teso Gamella D. Jose Luis Requero Ibañez D. Jesus Cudero Blas PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.