

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ064793

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 2446/2016, de 16 de noviembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1590/2015

**SUMARIO:****Prescripción. Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. Cómputo. Dies a quo (inicio).**

*Recurso de casación para la unificación de doctrina. Plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos, practicados en aplicación de una norma declarada por el Tribunal de Justicia contraria al ordenamiento jurídico de la Unión. A la vista de la jurisprudencia, en los supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una ley, proyectada en supuestos semejantes al que nos ocupa, el plazo de prescripción para el ejercicio del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos es de cuatro años desde el día siguiente en que se realizó el ingreso o finalice el plazo para presentar la autoliquidación si se realizó el ingreso dentro de dicho plazo, arts. 66 c) y 67.1 c) Ley 58/2003 (LGT), a lo que cabe añadir que la posibilidad del ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador para la reparación de los perjuicios causados por los actos aplicativos de la norma declarada inconstitucional. El juez nacional como juez europeo puede llegar incluso a inaplicar la norma nacional cuando esta sea contraria al Derecho europeo, pero el principio de efectividad que se esgrime para fijar el inicio de prescripción de la devolución de ingresos tributarios no autoriza a obviar los cauces procesales nacionales que se articulan para hacer posible dicha devolución, cuando a través de los mismos se procura adecuada y suficientemente la devolución del ingreso indebido. Asistimos a la interpretación de una norma que resulta absolutamente precisa en cuanto al inicio del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos; no estamos ante la mera interpretación posible de una norma, sino simple y llana inaplicación de los arts. 66.c) y 67.1 c) Ley 58/2003 (LGT), con grave incidencia sobre principios básicos como el de seguridad jurídica y categorías jurídicas como el acto firme, puesto que siguiendo la teoría de la sentencia de instancia la firmeza de los actos se haría depender de futuras declaraciones de constitucionalidad o conformidad con el ordenamiento europeo de la legislación que sirvió de soporte al acto. En el caso de autos se solicitó por parte del contribuyente la devolución de la cuota del IVA incluso antes de la sentencia del TJCE que declaró anticomunitaria la norma impugnada; cuando ya había transcurrido el plazo que se previene legalmente para hacer factible dicha solicitud; en puridad estábamos ante un acto firme. A partir de la publicación de la referida sentencia, podía el perjudicado solicitar la reparación de los perjuicios sufridos mediante la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en los términos diseñados jurisprudencialmente con el soporte legal referido, en el plazo de un año desde aquella. Voto particular.*

[Vid., en sentido contrario, SAN, de 25 de noviembre de 2014, recurso n.º 609/2013 (NFJ056665), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 17 y 19.  
Ley 37/1992 (Ley IVA), 102 y 104.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67 y 221.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 139.3.

Ley Orgánica 2/1979 (LOTC), arts. 28, 38 y 40.

Constitución Española, arts. 9.3, 163 y 164.

**PONENTE:**

*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO  
Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ  
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO  
Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

### SENTENCIA

En Madrid, a 16 de noviembre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 1590/2015, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia de fecha 25 de noviembre de 2014, dictada por Sección Sexta, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 609/2013, estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 19 de septiembre de 2013, por la que se desestima la reclamación interpuesta por la entidad actora respecto a la devolución de ingresos indebidos correspondiente a IVA ejercicio 1999. Ha sido parte recurrida La Asociación de Investigación para la Industria del Calzado y Conexas (INESCOP), representada por la procuradora D<sup>a</sup>. Patricia Martín López, bajo la dirección letrada de y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En el recurso contencioso-administrativo nº 609/2013, seguido ante la Sección Sexta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 25 de noviembre de 2014, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO.-Que estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Asociación de Investigación para la Industria del Calzado y Conexas (INESCOP), y en su nombre y representación la procuradora D<sup>a</sup>. Patricia Martín López, frente a La Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 19 de septiembre de 2013, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos, declarando el derecho de la recurrente a la devolución del IVA que no pudo deducirse por aplicación de la regla de prorrateo respecto del ejercicio 1999, sin imposición de costas».

#### Segundo.

Contra dicha sentencia, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, presentó con fecha 22 de enero de 2015, escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que la sentencia de instancia, respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, había llegado a pronunciamientos distintos a los de las sentencias que aporta de contraste ( Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 15 de enero de 2013 ; Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 22 de enero de 2014 ; Sentencias de la Audiencia Nacional, de fechas 18 de abril de 2012 , y 24 de abril de 2013 ), suplicando a la Sala

« tenga por interpuesto en tiempo y forma el recurso de casación para la unificación de doctrina, y previa su tramitación legal, con elevación de los autos al Tribunal Supremo, se dicte en su día sentencia estimatoria del mismo».

#### **Tercero.**

La procuradora D<sup>a</sup>. Patricia Martín López, en representación de La Asociación de Investigación para la Industria del Calzado y Conexas (INESCOP), mediante escrito presentado con fecha 13 de abril de 2015, formuló oposición al presente recurso, suplicando a la Sala «tenga por presentado escrito de oposición al recurso de casación para la unificación de doctrina, lo admita y previa su tramitación legal, se dicte sentencia desestimatoria del mismo».

#### **Cuarto.**

Recibidas las actuaciones, por Providencia de fecha 9 de mayo de 2016, se señaló para votación y fallo la audiencia del 27 de septiembre de 2016, si bien ante la complejidad del asunto la Sección ha seguido deliberando el mismo, hasta el día 25 de octubre de 2016 en que se ha procedido a la votación.

#### **Quinto.**

Con fecha 26 de septiembre de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina y cuestión en debate.*

Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 25 de noviembre de 2014 , estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 19 de septiembre de 2013, por la que se desestima la reclamación interpuesta por la entidad actora respecto a la devolución de ingresos indebidos correspondiente a IVA ejercicio 1999.

La cuestión que se dilucidó consistió en determinar el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción en la solicitud de devolución de ingresos indebidos, respecto de un ingreso realizado en autoliquidación IVA en aplicación de una norma declarada contraria al Derecho europeo por sentencia del TJUE; en concreto, como se recoge en la sentencia de instancia la cuestión se centra «en la prescripción del derecho del recurrente a solicitar la devolución de un ingreso que ha devenido indebido como consecuencia de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005 , c- 204-2003 que declaraba contrarios al Derecho europeo los artículos 102 y 104 de la Ley 37/1992 , en la redacción dada por Ley 66/1997». Las dos tesis enfrentadas fueron la defendida por la Administración, consistente en que tratándose de la autoliquidación del IVA correspondiente al ejercicio de 1999, el plazo de prescripción de cuatro años se iniciaba a partir del 31 de enero de 2000, por lo que a 18 de marzo de 2004, fecha de la solicitud el derecho estaba prescrito; la patrocinada por la demandante, consistente en que el plazo de prescripción se inicia desde la sentencia del TJUE -antiguo TJCE- de 6 de octubre de 2005 .

Aunque ningún efecto deriva la sentencia al respecto, parece necesario dejar constancia de que la parte demandante solicitó la devolución en 18 de marzo de 2004 , esto es una vez transcurrido cuatro años desde que pudo solicitar la devolución, y antes de la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 .

La sentencia de instancia recuerda los términos, en lo que interesa a la resolución de la controversia suscitada, con los que se pronunció el TJUE: «Declarar 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 prorata 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».

Los apartados 29 y 30 de la citada sentencia, determinan:

«29 Por lo que respecta a la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia que ha solicitado el Gobierno español, debe recordarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecerla.

30 Para ello, 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, C- 359/97 , Rec. p. I-6355, apartado 92). Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia».

Subrayando especialmente la Sala de instancia que «el recurrente obtuvo, por aplicación de los preceptos declarados contrarios a derecho europeo, una deducción menor de la que le hubiese correspondido por aplicación de la Sexta Directiva», y que «la sentencia del TJCE no estableció límite en el tiempo a sus efectos».

Recuerda la Sala el contenido de los arts. 66 y 67 de la Ley 58/2003 , que respecto del plazo de prescripción para el supuesto de devolución de ingresos indebidos establece que comenzará a contarse «desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo». Abandona expresamente pronunciamientos anteriores sobre la materia tomando como referencia el Derecho europeo y partiendo, en base a este Derecho, de unos presupuestos básicos, a saber, «la obligación por parte del Estado miembro, de devolver íntegramente el IVA cuya deducción se impidió con vulneración del Derecho europeo» y a tal fin la necesidad de realizar «la interpretación del Derecho interno desde la perspectiva de hacer posible esa devolución y garantizar la eficacia del pronunciamiento del TJUE»; señalando como líneas centrales: «a) el Estado está obligado a restituir el IVA soportado contraviniendo el Derecho europeo, b) las normas para la solicitud de devoluciones son las internas de cada Estado, c) las condiciones del ejercicio de las acciones han de respetar el principio de efectividad en la aplicación del Derecho europeo, d) la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el sujeto pasivo debe ser neutralizada en su totalidad, e) la denegación de la devolución es ajustada a Derecho cuando la restitución implicase enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo - sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2013 - ». Entiende que la tesis de la Administración, teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, es contraria al principio de efectividad del derecho a la devolución en los términos declarados por la citada sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 , «pues en ese momento inicial, dada la legislación española, no existía un derecho a la devolución, sino la posibilidad de impugnar unas autoliquidaciones con amparo en una vulneración del Derecho europeo. La legislación española no reconocía el derecho a la devolución de las cuotas que nos ocupan - tampoco a su deducción -, y por ello, solo a partir del momento en que dicha legislación es declarada contraria al Derecho europeo, surge la acción efectiva a solicitar la devolución, pues previamente a ese pronunciamiento, si bien existían medios impugnatorios, necesariamente habrían de encaminarse a atacar jurídicamente la legislación española como paso previo para remover los obstáculos opuestos a la obtención de la deducción o devolución. Por mas que las pretensiones, declarar la oposición de la legislación al Derecho europeo y la obtención del reconocimiento del derecho a deducir el IVA o a su devolución, se ejercitaran conjuntamente, lo cierto es que la primera es lógicamente anterior a la segunda», por lo que para no perjudicar el principio de efectividad en la aplicación del Derecho europeo «impide una interpretación que dificulte injustificadamente la obtención de lo indebidamente ingresado», por lo que «el momento del inicio del cómputo de la prescripción para solicitar la devolución ha de inspirarse en la doctrina de la actio nata », por lo que «el inicio del cómputo de prescripción para solicitar la devolución del IVA, comienza desde la fecha de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005 , momento en que desaparece la apariencia de legalidad que hacía ilegítima la solicitud de la devolución del IVA o del derecho a deducir. Tal es pues el momento en que la acción para solicitar la deducción puede ejercitarse de manera efectiva.

Y esta doctrina es aplicable tanto a la acción para solicitar la devolución del IVA, a la acción para solicitar la rectificación de autoliquidaciones, o para solicitar la devolución de ingresos indebidos, pues la razón de decidir es común a todas ellas.

Desde esta perspectiva la acción ejercitada por el recurrente el 18 de marzo de 2004, no estaba prescrita pues el cómputo de prescripción comenzó el 6 de octubre de 2005».

### **Segundo.** *Posición del Sr. Abogado del Estado.*

Considera el Sr. Abogado del Estrado que la tesis que mantiene la sentencia de instancia no es correcta, y que la doctrina correcta se contiene en las sentencias que ofrece de contraste de 18 de abril de 2012 y 24 de abril de 2013 de la Sección Sexta de la Audiencia Nacional , de 15 de enero de 2013 de la Sección Quinta del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y de 22 de enero de 2014 de la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Afirmando que en todas ellas se descubre, respecto de la de instancia, las identidades necesarias para realizar el análisis comparativo que incorpora funcionalmente este recurso de casación para unificación de doctrina, en concreto en todos los casos se trata de sociedades que solicitan la devolución de un ingreso indebido como consecuencia de la anulación por la sentencia del TJUE de los arts. 102 y 104 de la LIVA en redacción por Ley 66/1997, y que resultaron de aplicación en las autoliquidación de sus respectivos ejercicios, dándose la necesaria identidad también al aplicar los arts. 66 y 67 de la Ley 58/2003 y se considera como plazo de inicio de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos la sentencia referida del TJUE de 6 de octubre de 2005 , por último, en todos los casos, se pretende la devolución de ingresos indebidos.

Siendo suficiente que la identidad se dé respecto de una de las sentencias de contraste, aun cuando se aprecia la referida identidad en todas ellas, lo que no es cuestionado por la parte recurrida, no está de más recordar lo dicho en la sentencia referida del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en tanto que es a esa a la que presta mayor atención los argumentos que utiliza el Sr. Abogado del Estado al punto que transcribe su Fundamento Jurídico Tercero. El supuesto de hecho se recoge en la misma en los siguientes términos: «El 27 de enero de 2.006, la entidad aquí recurrente solicitó de la AEAT la rectificación de las autoliquidaciones del ejercicio 2000 manifestando que en el año 2000 cobró dos subvenciones de capital no vinculadas al precio de las operaciones por un importe en junto de 110.067,51 €, que según la Ley 37/2002 la percepción de las mismas limitaba directamente la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión en 17.610,80 € (16% de 110.067,51 €) y que tales cuotas soportadas no fueron consignadas como deducibles en las autoliquidaciones de IVA del ejercicio 2000. Adujó que la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, en el asunto C-2004/03 declara la improcedencia de la limitación directa del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión subvencionados, manifestando la sentencia de forma expresa que sus efectos no se pueden limitar en el tiempo, por lo que la no deducción de 17.610,80 € de cuotas soportadas supuso un ingreso indebido del IVA por el mismo importe, solicitando la devolución de dicha cantidad, con más su intereses de demora». Deniega la Sala juzgadora la pretensión actuada en base a lo siguiente: «El TJUE 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; y de 16 de mayo de 2000 , Preston y otros, proclama 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, de 16 de marzo de 2006, Kapferer , y de 3 de septiembre de 2009 , Fallimento Olimpclub).

Tal y como considera el acuerdo del TEARC en su fundamento de derecho séptimo, la declaración de incompatibilidad de la norma nacional con la norma comunitaria no supone que el derecho a la devolución de ingresos indebidos derivados de la aplicación de la norma nacional contraria al derecho comunitario no esté sujeto a limitación alguna, ni en particular al plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución, pues como establecen las sentencias del TJUE mencionadas y las que se citan en la resolución impugnada, no se opone al derecho comunitario que tal derecho se condicione a los requisitos materiales y formales fijados por las diferentes legislaciones nacionales, entre ellos la prescripción, siempre que éstos no sean superiores a los exigidos a las reclamaciones similares de naturaleza interna, ni se articulen de tal manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. 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 de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World (CRec. p. 11365)

En el fundamento de derecho primero de la demanda, el recurrente no discute que a su solicitud no le sea aplicable el plazo de prescripción, ni ofrece argumento alguno para considerar que el requisito temporal exigido es más desfavorable que los exigidos a las reclamaciones similares de naturaleza interna. La tesis principal de la actora es que el plazo de prescripción de cuatro años ha de computarse desde que se publica la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 , ya que con anterioridad no era posible pedir la devolución, esto es, que ha de computarse con arreglo a la teoría de la actio nata, lo que -aunque no se explicita en la demanda- apuntaría a la segunda de las circunstancias a que alude el fundamento de derecho 39 de la sentencia del caso Fantask, de 2 de diciembre de 1997 , que transcribe el acto impugnado.

Pues bien, tal y como recuerda, entre otras, la Sentencia de 14 de abril de 2011 de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (rec. cas. unificación de doctrina núm. 364/2007), con cita de otra de 25 de marzo de 2010, la sentencia de esa misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 (rec. cas. interés de ley núm. 26/2003), fijó la siguiente doctrina legal: «El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 ( Ley 230/1963, de 28 de diciembre) y el RD 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados», y esa misma sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 , considera errónea la doctrina de la " actio nata" aplicada a la determinación del "dies a quo" para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario", es decir, no considera correcto entender que «el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos ( artículo 28 LOTC ), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución de ingresos» (FD Segundo), por cuanto, si bien «es cierto que esta Sala ha reconocido la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador en supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal (..) la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito».

Si tal es la doctrina del Tribunal Supremo en materia del cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos derivada de la declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura del acto de aplicación de un tributo, teniendo en cuenta que la jurisprudencia del TJUE admite en supuestos análogos

al presente que la solicitud de devolución se condicione a los requisitos materiales y formales fijados por las diferentes legislaciones nacionales, hemos de convenir con el Abogado del Estado, que el mismo criterio ha de adoptarse en el supuesto que nos ocupa, sin que ello suponga establecer condiciones más desfavorables a los exigidas a las reclamaciones similares de naturaleza interna.

El artículo 67 de la Ley 58/2003 prescribe que el plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas, y en lo que interesa, para el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías establecido en la letra c) del precedente artículo 67, "desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado. En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente".

La dicción del precepto al establecer pormenorizadamente el dies a quo del cómputo del plazo de prescripción no permite la interpretación que sostiene el recurrente. Además, no puede compararse que el derecho a la devolución nazca con la sentencia del TJUE, que no es constitutiva, sino declarativa. El pretendido carácter indebido del ingreso lo era desde el momento en que se efectuó, y ya de inició la recurrente pudo formular sus autoliquidaciones de conformidad con la sexta directiva o solicitar la rectificación de las mismas. No existe la imposibilidad alegada, pues hubo contribuyentes que antes de que se dictara la sentencia de 6 de octubre de 2005 no aplicaron la limitación a la deducción contraria al derecho comunitario establecida en los arts. 102 y 104 LIVA e impugnaron las liquidaciones administrativas que improcedentemente aplicaban esas limitaciones, o aplicándolas en su autoliquidaciones, interesaron la rectificación de las mismas, repetimos, antes de la expresada sentencia de 5 de octubre de 2005, no solo porque como indica esa sentencia no existía una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión, sino porque antes de que recayera esa sentencia del Tribunal de Luxemburgo ya era de público conocimiento a principios del año 2002 el procedimiento de infracción abierto por la Comisión contra el Reino de España como consecuencia de la posible incorrecta transposición de la Sexta Directiva.

La aplicación al supuesto del plazo de prescripción del derecho a la devolución contemplado en la LGT, de cuatro años, aplicable a reclamaciones similares de carácter interno, a juicio de la Sala no supone una exigencia procedimental que haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que el ordenamiento jurídico comunitario concede a los sujetos pasivos, teniendo en cuenta lo anterior y, además que el reembolso puede realizarse mediante una demanda de responsabilidad patrimonial frente al Estado-legislador por los daños generados como consecuencia del incumplimiento del Derecho comunitario, según doctrina del Tribunal Supremo - así SSTs de 18 y 24 de enero de 2011 y recursos 516/2007 y 422/2007 -.

En consecuencia, siendo el dies a quo del cómputo del plazo de prescripción del periodo más reciente el 1 de febrero de 2001, no acreditando la recurrente interrupción alguno del correr de la prescripción, ha de decaer el motivo de recurso».

Pone de manifiesto el Sr. Abogado del Estado la contradicción en la que incurre la sentencia de instancia, con vulneración de los arts. 66 y 67 de la LGT, pues si efectivamente la solicitud de devolución de ingresos indebidos se realizó antes de dictarse la sentencia del TJUE, no puede ser más que por considerar que era posible ejercitar dicho derecho, pudiendo el interesado, como así hizo, instar la rectificación de la autoliquidación sin obstáculo alguno dentro del plazo de prescripción; el hecho de que tras la sentencia del TJUE se tuviera garantizada la devolución, en modo alguno conlleva que no venga sometida a los plazos de prescripción. Sin que proceda acoger la doctrina de la actio nata, pues se trata de supuestos en los que se demora el ejercicio de la acción hasta conocer los efectos lesivos en el patrimonio del reclamante. Señala que la doctrina aplicada por la Sala de instancia es contraria a los propios principios de efectividad y equivalencia sobre los que pretende basar la conclusión a la que llega; la doctrina jurisprudencial del TJUE, sobre la devolución de ingresos indebidos establece los límites del enriquecimiento injusto y de las normas procedimentales o procesales mediante el establecimiento de plazos de caducidad o prescripción, refiriéndose la sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2013 al primero de los límites; lo cierto es que el Derecho europeo admite que la legislación de los Estados miembros puedan establecer requisitos procesales o

procedimentales para el ejercicio del derecho de devolución, y en particular plazos de caducidad o prescripción, por lo que a falta de normas comunitarias corresponde a cada Estado facilitar la devolución de ingresos indebidos conforme a su derecho interno, siempre que los procedimientos al efecto no sean menos favorables que los aplica a la devolución de ingresos indebidos según su derecho interno y no hagan imposible el ejercicio del derecho a la devolución, siendo el plazo de prescripción y caducidad perfectamente compatible con los principios de equivalencia y efectividad, con cita de numerosas sentencias del TJUE sobre la cuestión.

**Tercero.** *La oposición de la parte recurrida: Motivos de forma y de fondo.*

La primera causa de oposición la titula la parte recurrida «Prescripción del plazo para presentar el recurso», denunciando que el presente recurso de casación se ha interpuesto fuera del plazo legal de 30 días.

Sobre las cuestiones de fondo alega la corrección de la doctrina de la actio nata aplicada por la Sala de instancia. Se remite a la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, para acentuar que la misma dispone que «no procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia». Señala que con la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, sobre responsabilidad patrimonial del Estado legislador, se ha producido un cambio de doctrina, pues se realiza una equiparación de los supuestos de responsabilidad patrimonial del Estado legislador fundados en infracción del Derecho Comunitario de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, sin que sea preciso agotar la vía de recursos para poder ejercitar la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Respecto de la Resolución de la Dirección General de Tributos 2/2005, de 14 de noviembre, no corresponde a dicho órgano interpretar una norma con rango constitucional. Señala un precedente idéntico al que nos ocupa en el que se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de marzo de 2009. Se remite a la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010, por la que se declara que la interesada podía, de no haber aplicado la prorrata en el ejercicio de 1999, haber solicitado la compensación del IVA soportado para futuros ejercicios. Se opone a las alegaciones de la recurrente en cuanto a la lectura que hace de la doctrina del enriquecimiento injusto, pues el recaudar el Estado más de lo debido produce, en todo caso, un enriquecimiento injusto a su favor. Por último, recuerda el carácter sustancial del principio de neutralidad en el IVA.

**Cuarto.** *Sobre la extemporaneidad en la interposición del presente recurso.*

La parte recurrida opone la extemporaneidad del recurso sin hacer esfuerzo alguno para, al menos, intentar justificar dicha afirmación. Desde luego es a la parte recurrida a la que corresponde asumir la carga procesal de argumentar y justificar la existencia del vicio denunciado, impeditivo de la viabilidad formal del presente recurso, lo que en modo alguno hace; sin perjuicio de ello, y dada la naturaleza y carácter del vicio denunciado, ha de dejarse constancia que conforme a los documentos obrantes, notificación a través del sistema Lexnet e interposición del recurso, resulta diáfano que desde el 3 de diciembre de 2014, fecha de notificación de la sentencia, a 22 de enero de 2015, fecha de interposición del recurso, descontados los días inhábiles, no había transcurrido el plazo de 30 días dispuesto en el art. 97.1 de la LJCA.

**Quinto.** *La reparación del daño causado por la aplicación de la norma posteriormente declarada nula: Evolución jurisprudencial.*

La cuestión que se suscita en el presente recurso cabe enmarcarla con carácter general dentro de la cuestión relativa a la reparación de los daños derivados de la declaración de nulidad de la norma aplicada, en concreto la devolución de los ingresos tributarios indebidos por la declaración de nulidad de la norma, en sus vertientes de declaración de inconstitucionalidad y en la de declaración de ser contrarias a la normativa de la Unión. Ciertamente cabría distinguir dos situaciones en los supuestos en los que la sentencia haya declarado la inconstitucionalidad o nulidad de la norma que sirve de cobertura a la actuación que haya dado lugar al ingreso indebido, una cuando los actos que dieron lugar al ingreso no hayan adquirido firmeza, y aquellos en los que los actos hayan alcanzado dicha firmeza, es esta segunda situación la que ahora nos interesa. Con carácter general, en caso de nulidad del acto, para la devolución de ingresos indebidos se previene los procedimientos especiales, art. 221.3 de la LGT.

Hemos asistido a una larga polémica jurídica en torno a las lesiones derivadas de la aplicación de actos legislativos cuando la ley que le sirve de cobertura es declarada nula, inconstitucional o contraria al Derecho de la

Unión. Fue fundamentalmente vía jurisprudencial como se fueron paliando los múltiples problemas que se derivaban de las deficiencias e insuficiencias legislativas sobre la materia, las que se pretenden salvar, al menos parcialmente, con la regulación contenida en las leyes 39/2015 y 40/2015. La base de la nueva regulación descansa en la construcción dogmática de la denominada responsabilidad del Estado-legislador, institución de la que surge la obligación de reparar los daños económicamente evaluables que resultan de la actividad legislativa, y que dio lugar a una profusa jurisprudencia, cuyo impulso determinante vino de la interpretación del art. 139.3 de la Ley 30/1992 .

Sobre la concreta cuestión que nos ocupa desde la perspectiva de la declaración de inconstitucionalidad de la norma, existen distintos pronunciamientos judiciales, que nos han de servir de referencia obligada para resolver la presente controversia.

Ha de recordarse que en un principio el Tribunal Constitucional reconoció que la inconstitucionalidad de la ley conllevaba su nulidad, debiéndose restablecer la situación jurídica anterior con la reparación o indemnización pertinente por los daños causados por la norma declarada inconstitucional. Postura que cambió a raíz de la conocida sentencia del Tribunal Constitucional 45/89, de 20 de febrero , que introduce la tesis prospectiva, al punto que cuando no se establece excepción, respecto de la devolución de ingresos realizados en aplicación de la norma declarada inconstitucional, sólo cabe en los supuestos de pendencia en vía administrativa o judicial, esto es cuando aún no hubiese alcanzado firmeza el acto del que derivó el ingreso indebido.

A partir de dicho momento los problemas jurídicos se multiplican ante las muy diversas situaciones que se plantean y las dificultades insuperables de darle a todos los casos un tratamiento unitario, así, entre otros supuestos, quienes habían recurrido los actos de liquidación tributaria y obtenido una sentencia desestimatoria de su pretensión antes de la declaración de inconstitucionalidad de la norma que servía de cobertura al ingreso, aquellos que ninguna impugnación habían cursado considerando la corrección de la norma declarada inconstitucional reaccionando en dicho momento a través de diversas vías, desde la revisión de oficio de los actos nulos, devolución de ingresos indebidamente ingresados, responsabilidad patrimonial del Estado legislador..., dando lugar a numerosas y no siempre uniformes respuestas judiciales, en no pocas ocasiones favorables a las pretensiones de los interesados y en las que se descubre un presupuesto común que dota de contenido a la evolución jurisprudencial, lograr la justicia material reparando el perjuicio sufrido indebidamente.

Es en este contexto, y en lo que hace a la concreta cuestión que nos ocupa, ingresos indebidamente tributarios por la declaración de inconstitucionalidad de la norma que dotaba de legalidad a la declaración-autoliquidación o liquidación tributaria, nos interesa acotar la evolución jurisprudencial sobre la materia. Las alternativas, considerando necesario hallar la fórmula para la reparación de los perjuicios, se reducían a obtener previamente la declaración de nulidad de pleno derecho del acto firme por no tener norma de cobertura y obtener la devolución de lo indebidamente ingresado, o considerar que el plazo de prescripción para instar la devolución de lo indebidamente ingresado se inicia con la publicación de la declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura -cuestión que es la suscitada en el presente aunque referida al Derecho de la Unión Europea-, u obtener la reparación instando la acción de responsabilidad del Estado legislador, cuyo plazo de prescripción se inicia a partir de la citada publicación.

Respecto del concreto problema que nos ocupa, esto es prescripción del derecho para solicitar la devolución de ingresos indebidamente ingresados, en la perspectiva que tratamos, esto es la declaración de inconstitucionalidad de la norma, al margen de la declaración de ser contraria al Derecho de la Unión, sobre la que más tarde volveremos, este Tribunal se pronunció expresamente en su sentencia de 18 de enero de 2005 , dictada en recurso de casación en interés de la ley 26/2003. La sentencia recurrida había declarado que «no obstante lo expresamente establecido en el artículo 65 LGT , que para el cómputo de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidamente ingresados fija el día del ingreso, en supuestos como el examinado ese momento, de acuerdo con la teoría de la actio nata , el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos ( artículo 28 LOTC ), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución de ingresos». La Sala se pronunció en los siguientes términos: «En segundo término, la referida doctrina es errónea. No lo es en cuanto a sus tres premisas, pues es cierto que esta Sala ha reconocido la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador en supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal, cabe ejercitar la acción de nulidad y el procedimiento administrativo se rige por el principio antiformalista. Pero sí es errónea en cuanto a la aplicación que de tales premisas hace confundiendo categorías jurídicas con una indudable trascendencia práctica.

En efecto, la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidamente ingresados ya prescrito. La exigencia de dicha responsabilidad tiene un régimen jurídico propio y diferente, con una solicitud que ha de dirigirse a la Administración responsable y al órgano

competente, en ningún caso a la oficina gestora que no podría pronunciarse ni reconocer la existencia de tal responsabilidad, un procedimiento específico y sujeta a un plazo concreto, el de un año, éste sí computable desde la "actio nata", esto es desde la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma legal. Pero no asimilable, por tanto, al plazo de prescripción, entonces de cinco años que correspondía a la devolución de ingresos indebidos. Y la misma especificidad ha de predicarse de una acción de nulidad que tiene sus propias exigencias y está sujeta a requisitos propios, cuya asimilación a la solicitud de una devolución de ingresos indebidos, establecida para determinados supuestos que la norma concreta, no puede basarse en una genérica apelación al principio antiformalista del procedimiento administrativo.

La sentencia de instancia confunde procedimientos o no da importancia a las diferencias de instituciones distintas (devolución de ingresos indebidos, responsabilidad del Estado legislador como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de normas legales y acción de nulidad) estableciendo así una doctrina errónea.

Por último, el referido criterio puede considerarse también gravemente dañoso tanto cualitativamente, por el riesgo que comporta en sí no atender a las diferencias apreciables entre conceptos jurídicos e instituciones distintas, como cuantitativamente por la eventualidad de su reiteración en ulteriores supuestos en que solicitándose la devolución de ingresos indebidos se resuelva, sin embargo, con base en la responsabilidad patrimonial de la Administración». Declarando como doctrina legal que: «El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 ( Ley 230/1963, de 28 de diciembre) y el RD 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados».

Aún la distinta legislación aplicable y que no estamos ante una declaración de inconstitucionalidad, la doctrina que emana de dicha sentencia se adapta sin tensión a la nueva legislación aplicable al presente caso por razones temporales.

El propio Tribunal Constitucional recoge la tesis vertida en la transcrita sentencia. En su sentencia de 4 de mayo de 2009, 105/2009, desestima recurso de amparo contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que confirmó prescrito el derecho de rectificación de una autoliquidación y la instada devolución de ingresos tributarios indebidos. Se trataba de la devolución del gravamen complementario sobre la tasa fiscal del juego, declarada inconstitucional, considerando que las autoliquidaciones devinieron nulas de pleno derecho resultando por ende imprescriptible la acción para su revisión y pertinente devolución. Recuerda el Tribunal Constitucional la evolución de la jurisprudencia ordinaria, la cual resulta muy ilustrativa en la evolución que comentamos, «La doctrina reiterada del Tribunal Supremo en que se apoya la demandante son las Sentencias de 29 de febrero, 13 de junio, 15 de julio y 30 de septiembre de 2000 que, estimando sendas acciones de responsabilidad patrimonial derivada del acto inconstitucional del legislador, reconocen a los demandantes, que habían satisfecho el gravamen complementario declarado inconstitucional, una indemnización compensatoria. Cita, además, in extenso la última de las Sentencias mencionadas, la cual, entre otras cosas, dice que "[e]n nuestro sistema legal, quienes han tenido que satisfacer el gravamen complementario, impuesto por el precepto declarado inconstitucional, después de haber impugnado en vía administrativa y sede jurisdiccional dicho gravamen obteniendo sentencia firme que lo declara conforme a derecho, no tienen otra alternativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, que ejercitar, como en este caso ha hecho la entidad demandante, una acción por responsabilidad patrimonial, derivada del acto del legislador, dentro del plazo fijado por la ley. Si no hubieran impugnado jurisdiccionalmente las liquidaciones de dicho gravamen complementario, los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión de tal acto nulo de pleno derecho, como prevé el mencionado artículo 102 de la Ley de administraciones públicas y procedimiento administrativo común, y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, están legitimados para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, pero también pueden utilizar directamente esta acción, ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes" (FJ 5)». Termina desestimando el recurso de amparo sobre la base de lo dicho por el Tribunal Supremo, por

no haberse conculcado el derecho a la igualdad por el cambio de criterio de la Sala sentenciadora, «Pues bien, si según admite la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la remoción de los efectos de una liquidación tributaria basada en una ley declarada inconstitucional, con la limitación de las confirmadas en procesos fenecidos por sentencia con fuerza de cosa juzgada ( artículo 40 LOTC ), puede llevarse a efecto a través de los cauces ordinarios legalmente establecidos, entre los cuales se encuentra el de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, como ocurría con la posible exigencia de responsabilidad patrimonial del legislador, la iniciación de aquellos cauces sólo podía tener lugar a partir de la declaración de inconstitucionalidad de la Ley (o mejor dicho de su publicación), por lo que, no obstante lo expresamente establecido por el artículo 65 LGT , que para el cómputo de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos fija el día del ingreso, en supuestos como el examinado ese momento, de acuerdo con las exigencias de la teoría de la actio nata, el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos ( artículo 28 LOTC ), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución del ingreso.

En cualquier caso, como también reconoce insistentemente el Tribunal Supremo en aquellas sentencias, frente a liquidaciones tributarias basadas en preceptos legales declarados inconstitucionales sería siempre posible suscitar la acción de nulidad con fundamento en la aplicación de los artículos 53 LGT [sic ] y 62 de la Ley 30/1992 ".

Por su parte, la Sentencia impugnada en su fundamento jurídico tercero, después de recordar las fechas en que la actora ingresó las cantidades relativas al gravamen complementario de que estamos tratando, afirmó que "a tenor de lo dispuesto por el art. 64 d) de la Ley 230/1963 , General Tributaria, en su redacción originaria, en cuya virtud prescribirán a los cinco años, entre otros derechos y acciones, 'el derecho a la devolución de ingresos indebidos', ya habría prescrito el derecho de la actora a instar de la Administración la devolución respecto de todas las actuaciones, con excepción de la correspondiente al pago de la liquidación IDO 96/91, de 20 de mayo de 1993, por un importe de 149.536 pesetas. Sin embargo, respecto de esta última, debe señalarse que, si bien es cierto que no habría transcurrido el plazo de prescripción de 5 años, no lo es menos que no constando en el expediente administrativo que la actora hubiese procedido a su impugnación, la misma devino firme y consentida, razón por la cual tampoco puede ser objeto de devolución".

Resulta evidente, a la luz de lo que acaba de transcribirse, que la Sentencia impugnada se separa del criterio en que se funda la de contraste. Mientras aquélla sí lo hace, ésta no equipara, desde el punto de vista del efecto que producen las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma, las resoluciones administrativas firmes a las sentencias con fuerza de cosa juzgada y, por ello, sostiene que "la remoción de los efectos de una liquidación tributaria [aun cuando haya ganado firmeza], basada en una ley declarada inconstitucional, con la limitación de las confirmadas en procesos fenecidos por sentencia con fuerza de cosa juzgada ( artículo 40 LOTC ), puede llevarse a efecto a través de los cauces ordinarios legalmente establecidos, entre los cuales se encuentra el de la solicitud de devolución de ingresos indebidos ... [y] no obstante lo expresamente establecido por el artículo 65 LGT , que para el cómputo de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos fija el día del ingreso, en supuestos como el examinado ese momento, de acuerdo con las exigencias de la teoría de la actio nata, el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos ( art. 28 LOTC )". Además, la Sentencia impugnada funda su pronunciamiento desestimatorio en que la acción de nulidad no puede ejercerse más allá del plazo prescriptivo del derecho a la devolución de ingresos indebidos cuando la de contraste sostenía expresamente que "[e]n cualquier caso, ... frente a liquidaciones tributarias basadas en preceptos legales declarados inconstitucionales sería siempre posible suscitar la acción de nulidad con fundamento en la aplicación de los artículos 53 LGT [sic ] y 62 de la Ley 30/1992 "».

Con anterioridad a esta sentencia transcrita ya se había iniciado una línea jurisprudencial con el propósito de hacer posible la restitución de los ingresos tributarios indebidos, representada por las sentencias, entre otras, de 29 de febrero , 13 de junio , 15 de julio , 30 de septiembre y 19 de diciembre de 2000 . La sentencia de este Tribunal de 25 de marzo de 2010, recaída en el recurso de casación para unificación de doctrina 135/2008 , recoge la doctrina a aplicar, dando lugar a una largísima serie de pronunciamientos que abordan la cuestión que venimos comentando, señalando categóricamente el inicio del plazo para la devolución de ingresos indebidos ante la declaración de inconstitucional del art. 38.Dos.2 de la Ley 5/1990 . Recordemos sus términos, «La resolución de la controversia viene determinada por los efectos jurídicos que se anuden a la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego.

El fallo de la Sentencia 173/1996, de 31 de octubre, el Tribunal Constitucional se limita a «[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 38.Dos, 2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio », sin realizar ninguna aclaración sobre los efectos jurídicos de esta declaración, a diferencia de lo hecho en otras declaraciones de inconstitucionalidad como, por ejemplo, en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero , pudiéndose destacar de esta última, en lo que aquí importa, lo siguiente: «En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal ( art. 39.1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado » ( art. 38.1 LOTC ) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados ( STC 19/1987 , fundamento jurídico 6.º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad. Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento ».

La ausencia de restricción de efectos por el propio Tribunal Constitucional, en su declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, determina la nulidad de pleno derecho del precepto que regulaba este gravamen, y, si bien es efectiva desde la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre , en el Boletín Oficial del Estado, comporta la expulsión del precepto del ordenamiento jurídico desde la misma fecha en que se produjo su entrada en vigor. Porque, como dice la Sentencia de esta misma Sala del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 8036/1997 ): «[C]uando se determina que una ley debe ser declarada inconstitucional como resultado de un juicio de inconstitucionalidad se comprueba la existencia de un vicio "ab origine" en la formación de la misma que constituye, sin duda, un fenómeno jurídico patológico para el sistema de fuentes. Una ley inconstitucional no se ha formado válidamente y por ello, aunque haya pasado a integrar el sistema de fuentes del Derecho, lo ha hecho en forma claudicante, hasta que el Tribunal Constitucional comprueba su invalidez y depura el sistema al declarar su inconstitucionalidad con fuerza irresistible y eficacia "erga omnes". La sentencia constitucional pone fin, así, a una situación anterior de incertidumbre que es la que, por ejemplo, venía a justificar la obligación de plantear cuestiones de inconstitucionalidad respecto de esa misma Ley, cuando se intuyese su inadecuación a la Constitución ( artículo 163 CE ).

El artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC ) desarrolla el artículo 164.1 CE -única norma que se nos invoca para fundamentar la eficacia "ex nunc" en el motivo- cuando declara que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad vinculan a todos los Poderes públicos y producen efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. La publicación es constitutiva, ya que determina la eliminación del sistema de fuentes de la Ley inconstitucional con una eficacia irresistible y fuerza "erga omnes", pero no hay que olvidar que la causa de tal eliminación es una declaración fehaciente de la existencia de un vicio en el momento mismo de la formación de la Ley inconstitucional.

Por todo ello la publicación de las sentencias tiene, indudablemente, efectos para el futuro en el sentido de que todos los Poderes Públicos y, en especial, los jueces y Tribunales quedan vinculados, desde la fecha de publicación de la sentencia, a resolver cualquier proceso futuro sin aplicar o ejecutar una Ley que se ha declarado inconstitucional. Pero la causa que provoca la declaración de nulidad determina que exista también lo que se denomina eficacia "ex tunc" de la sentencia. Mediante este término se trata de explicar, con variadas construcciones dogmáticas, la obligación ineludible que, también, y a partir de la fecha de publicación de la sentencia, recae sobre los Jueces y Tribunales en el sentido de resolver todos los juicios pendientes en los que puedan tener conocimiento de la Ley inconstitucional considerando que la misma ha carecido de eficacia jurídica en forma originaria, desde el mismo momento de su formación o entrada en vigor hasta la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional o, dicho en otros términos, juzgando "tamquam non esset"; es decir, como si la Ley no hubiese existido nunca, con el matiz obligado de aquellos casos en los que las normas procesales que sean de aplicación impidan discutir una aplicación de la Ley inconstitucional que ya no pueda ser revisada. La decisión de inconstitucionalidad tiene, por ello, indudables efectos retrospectivos o para el pasado, en cuanto invalida la Ley anulada desde su mismo origen. La sentencia de inconstitucionalidad debe recibir aplicación incluso para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en los que los que se discuta sobre ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen dichos procesos, con los límites que explicita el artículo 40.1 de la LOTC . Y todo ello porque un acto administrativo

dictado al amparo de una Ley inconstitucional no habría tenido cobertura en ningún momento, porque la que presuntamente le proporcionaba la Ley anulada era una cobertura aparente, y no una cobertura real. En tal sentido, el Tribunal Constitucional ha precisado recientemente como efecto "pro futuro" y "ex nunc" de una declaración de nulidad únicamente el de la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas ( artículo 9.3 CE ), entendiendo por tales las decididas con fuerza de cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes ( STC 54/2002, de 27 de febrero , fdto jco. 9), en el sentido que acabamos de indicar» (FD Cuarto).

La eficacia "ex tunc" de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego implica que la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre , no tiene efectos constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, sino meramente declarativos, por lo que el derecho a la devolución de lo ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional se tiene desde la fecha en que se produjo su ingreso, tal y como se desprende de la Sentencia de esta misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 (rec. cas. interés de ley núm. 26/2003), cuyo fallo fija la siguiente doctrina legal: «El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 ( Ley 230/1963, de 28 de diciembre) y el RD 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso , aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario , sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados».

Esta misma Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 , considera errónea la doctrina de la "actio nata" aplicada a la determinación del "dies a quo" para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario", es decir, no considera correcto entender que «el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos ( artículo 28 LOTC ), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución de ingresos» (FD Segundo), por cuanto, si bien « es cierto que esta Sala ha reconocido la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador en supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal (...) la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo , para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito. La exigencia de dicha responsabilidad tiene un régimen jurídico propio y diferente , con una solicitud que ha de dirigirse a la Administración responsable y al órgano competente, en ningún caso a la oficina gestora que no podría pronunciarse ni reconocer la existencia de tal responsabilidad, un procedimiento específico y sujeta a un plazo concreto, el de un año, éste sí computable desde la "actio nata", esto es desde la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma legal. Pero no asimilable, por tanto, al plazo de prescripción, entonces de cinco años que correspondía a la devolución de ingresos indebidos. Y la misma especificidad ha de predicarse de una acción de nulidad que tiene sus propias exigencias y está sujeta a requisitos propios, cuya asimilación a la solicitud de una devolución de ingresos indebidos, establecida para determinados supuestos que la norma concreta, no puede basarse en una genérica apelación al principio antiformalista del procedimiento administrativo» (FD Tercero).

Esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo consideró, en la antedicha sentencia, que el ingreso por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional era indebido, desde que se produjo, porque entendió que los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc" , que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca.

Por consiguiente, el importe de las devoluciones obtenidas por el "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen, puesto que la aplicación del art. 19.3 de la LIS 1995 , conforme al cual, «los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados» , exige,

en este caso, y por mor de lo establecido en el propio art. 19.1 de la LIS 1995 , la imputación fiscal al ejercicio 1990, que es el ejercicio en el que deben entenderse devengados fiscalmente los ingresos obtenidos por la devolución del "gravamen complementario" declarado inconstitucional, con independencia de la contabilización que se haya realizado de los mismos. En efecto, el art. 19.1 de la LIS 1995 señala que «[l]os ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen (...) con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros» , de donde se desprende que los elementos a tener en cuenta a la hora de fijar el criterio fiscal de imputación temporal son tres: el devengo, el momento de la efectiva corriente monetaria y la correlación entre ingresos y gastos. Y, en este caso, las cantidades objeto de discusión son ingresos indebidos devengados fiscalmente en el momento en el que se produjeron, con independencia del ejercicio en que se realice la devolución efectiva de los mismos, respetando así su correlación con los gastos.

Los intereses satisfechos por la Administración tributaria, como consecuencia de la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, cuyo cómputo se hará, como es lógico y ratificando la conclusión alcanzada, desde que se produjo el ingreso indebido del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, deberán imputarse fiscalmente respetando asimismo los precitados arts. 19.1 y 19.3 de la LIS 1995 , es decir, al ejercicio en que se devengaron, con independencia del ejercicio en que se contabilizaron. De ahí que los intereses devengados en ejercicios prescritos también habrán de ser devueltos por la Administración tributaria, si fueron considerados como ingresos fiscales del ejercicio en que se percibieron, tal y como sucede en el caso de autos, en el que fueron considerados ingresos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997».

Resulta también interesante traer la doctrina emanada de este Tribunal sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma respecto del instituto de la cosa juzgada, sentencia del Pleno del Tribunal Supremo, Sala III, 2 de junio de 2010 .

En definitiva a la vista de la jurisprudencia, en los supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una ley, proyectada en supuestos semejantes al que nos ocupa, el plazo de prescripción para el ejercicio del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos es de cuatro años desde el día siguiente en que se realizó el ingreso o finalice el plazo para presentar la autoliquidación si se realizó el ingreso dentro de dicho plazo, arts. 66.c ) y 67.1.c) de la LGT . A lo que cabe añadir que ya la jurisprudencia reconoció la posibilidad del ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador para la reparación de los perjuicios causados por los actos aplicativos de la norma declarada inconstitucional.

**Sexto.** *Inicio del cómputo del plazo de prescripción para la solicitud de ingresos tributarios indebidos al declararse contrario al Derecho de la Unión la norma que sirvió de cobertura para efectuar el ingreso.*

La cuestión se traslada a la infracción de la normativa europea reconocida y declarada por el TJUE.

Ya se ha dejado constancia de los hechos de los que parte la sentencia de instancia y las referencias jurisprudenciales que toma de hilo conductor para, en definitiva, considerar que la doctrina emanada del TJUE obliga a que el Estado miembro devuelva íntegramente el IVA cuya deducción se impidió con vulneración del Derecho europeo, lo que implica la interpretación del Derecho interno desde la perspectiva de hacer posible la devolución y garantizar la eficacia del pronunciamiento del TJUE, lo que llevado a las condiciones del ejercicio de las acciones para posibilitar la efectividad del Derecho europeo excluye una interpretación como la realizada por el TEAC por la que se inicia el plazo de prescripción para la devolución de ingresos indebidos a partir de la autoliquidación de las cuotas de IVA, al quedar suprimida o muy limitada la devolución a la que tiene derecho la interesada; por el contrario considera, en base al expresado principio de efectividad, que procede una interpretación que fije el día de inicio del cómputo del plazo de prescripción a partir de la publicación de la sentencia del TJUE, dado que sólo cuando es declarada contraria a Derecho europeo la legislación nacional surge la acción para hacer posible la devolución, siguiendo al respecto lo dicho en la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2011, rec. cas. 2721/2009 , que acoge la teoría de la actio nata , por lo que el nacimiento a la devolución del IVA y la legitimidad jurídica de la deducción o devolución sólo es posible a partir de la publicación de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005 .

No es posible aceptar la tesis que se sostiene en la sentencia de instancia, en tanto que se da un salto argumental sin sustento jurídico adecuado. No repara la Sala de instancia que la sentencia que le sirve de amparo para recalcar en la teoría de la actio nata , la del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2011 , se refiere a un supuesto

de responsabilidad patrimonial, sin que sea posible confundir y fundir bajo unos mismos presupuestos acciones de distinta naturaleza derivadas de distintos títulos, una la de responsabilidad patrimonial y otra, que es la ejercitada en este, la de la devolución de ingresos indebidos, ya anteriormente hemos transcrito las diferencias que se ponen de manifiesto entre ambas en la jurisprudencia antes referida, pero lo cierto es que no se está actuando la acción de responsabilidad patrimonial en la que cabría traer la referida doctrina, sino la de devolución de ingresos indebidos. Ha de señalarse en este caso además, que el ejercicio de la acción de devolución de ingresos indebidos se ejercitó por el contribuyente en 18 de marzo de 2004, esto es, antes incluso que se dictara la sentencia de 6 de octubre de 2005, que, siguiendo el hilo conductor que marca la sentencia impugnada, antes de haber nacido el propio derecho y la legitimidad jurídica para lograr la devolución de lo indebidamente ingresado; en puridad a la fecha de la solicitud de devolución de ingresos indebidos había transcurrido el plazo de prescripción y nos encontraríamos ante la imposibilidad de la rectificación de la autoliquidación, lo que nos abocaría en todo caso al art. 221.3 de la LGT, incurriendo la sentencia en incongruencia difícilmente conciliable con la tesis que mantiene, pues revive una actuación que había adquirido firmeza, la de aplicación del IVA, mediante un mecanismo ajeno completamente al sistema legalmente previsto para expulsar de la realidad jurídica las actuaciones nulas de pleno derecho.

Parte la sentencia de instancia, desde luego de postulados absolutamente correctos, a los que no cabría oponer objeción alguna si la interesada hubiera ejercitado la acción de responsabilidad patrimonial, en cuyo caso, *actio nata*, dispondría del plazo de un año para la reparación de los perjuicios derivados del ingreso indebido, pero, ya se ha dicho, resulta diáfano que la parte solicitó la devolución de ingresos indebidos, en las circunstancias ya comentadas.

No es objeto de discusión que como recoge la sentencia de instancia «el Estado está obligado a restituir el IVA soportado contraviniendo el Derecho europeo», habiéndose consolidado al respecto una doctrina jurisprudencial procedente del TJUE favorable a la devolución, limitada a situaciones excepcionales, valga de ejemplo la sentencia de 6 de septiembre de 2011, «A este respecto, procede recordar que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión Europea es la consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos. Por lo tanto, en principio, el Estado, miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión». Y en la sentencia del TJUE podemos leer que «Al no existir normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad».

Sobre la cuestión de fondo que nos ocupa, devolución de ingresos indebidos a raíz de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005, se ha producido una copiosísima jurisprudencia, cuya directriz ha sido atenerse a los mandatos que fluyen de la jurisprudencia europea y que antes hemos resumidos. Se trata de asuntos que resuelven reclamaciones por responsabilidad del Estado legislador, en asuntos de devolución de los ingresos tributarios tras la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2006, iniciándose una línea jurisprudencial con la sentencia de 17 de septiembre de 2010, -línea jurisprudencial que continúa actualmente en la resolución del conocido como "céntimo sanitario", valga la sentencia de 18 de febrero de 2016, rec. cas. 194/2015, por todas-. Es importante poner de manifiesto que el desarrollo de la doctrina que se inicia tiene como precedente la doctrina del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución Española, con referencia al cambio de criterio habido, partiendo de un presupuesto que debe especialmente acentuarse, cual es la firmeza administrativa del acto. Recordemos que antes de pronunciarse el Tribunal Supremo planteó una cuestión prejudicial en los siguientes términos: «¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina por el Tribunal Supremo del Reino de España en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando se funden en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se funden en aplicaciones de una norma declarada contraria al Derecho Comunitario?».

El Tribunal de Justicia, en su Sentencia de 26 de enero de 2010 (Asunto C-118/08), bajo el principio de equivalencia, dio una respuesta inequívoca: «De lo anterior resulta que procede responder a la cuestión planteada que el Derecho de la Unión 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 sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo 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». Lo que llevó al Tribunal Supremo a la siguiente reflexión: «La respuesta prejudicial de la Sentencia de 26 de enero de 2010 del TJCE no ofrece duda: la doctrina de este Tribunal Supremo, resumida en el fundamento sexto, sobre la responsabilidad del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución debe aplicarse, por el principio de equivalencia, a los casos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario. Ello obliga, por el principio de vinculación a que antes nos hemos referido, a rectificar la doctrina sentada en las sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, que entendieron que la no impugnación, administrativa y judicial, del acto aplicativo de la norma contraria al Derecho Comunitario rompía el nexo causal exigido por la propia jurisprudencia comunitaria para la declaración de la responsabilidad patrimonial, ruptura que, como ya se expresó, no se admite en los casos de actos de aplicación de leyes inconstitucionales, casos en los que no es preciso el agotamiento de los recursos administrativos y jurisdiccionales para el ejercicio de la acción de responsabilidad».

De lo dicho ha de convenirse que la doctrina jurisprudencial aplicable a los supuestos de reparación de los perjuicios sufridos por los actos de aplicación de la legislación declarada inconstitucional, es extensible, con acatamiento a los principios efectividad y equivalencia, a los supuestos de devolución de ingresos tributarios en aplicación de una norma declarada contraria al derecho Europeo.

Recordemos que la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005 (Asunto C-204/03) se pronunció en los siguientes términos:

«Declarar 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 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».

En los recursos de incumplimiento la acción de la Comisión o de un Estado miembro es, en principio, meramente declarativa, arts. 226 y 227 del Tratado de la Comunidad Europea; pero no puede desconocerse que la sentencia del Tribunal de Justicia que proclama el incumplimiento obliga al Estado contraventor a poner fin a su conducta y restablecer el orden jurídico comunitario conculcado, art. 228.

El alcance de la sentencia, en cuanto al deber de devolución o reparación del Estado español, fue detalladamente delimitado por las sentencias del Tribunal Supremo que tiene su inicio con la de 17 de septiembre de 2010, con exhaustiva cita de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, pronunciándose en el sentido de que «El reconocimiento de principio de responsabilidad patrimonial del Estado constituye una cláusula de cierre del sistema que regula las relaciones entre el Derecho Comunitario y los ordenamientos nacionales al garantizar la plena eficacia del ordenamiento comunitario y la tutela judicial efectiva de los particulares, al ver reparados los perjuicios que les causa la infracción o incumplimiento del Derecho Comunitario por parte de las autoridades nacionales».

Ha de convenirse que el Derecho Europeo respeta la autonomía procesal de los Estados miembros, debiéndose sujetarse en todo caso a los principios de efectividad y equivalencia. En base al principio de equivalencia se requiere que las acciones basadas en la infracción del Derecho de la Unión similar a la violación de una norma de derecho nacional, deben de recibir un tratamiento igual al que recibiría si se hubiera vulnerado un derecho nacional. El articular el mecanismo referido para reparar el perjuicio ocasionados por los actos de aplicación de una norma nacional contraria al Derecho Europeo, resulta plenamente conteste al citado principio, en tanto que es semejante al mecanismo previsto para el supuesto de la declaración de inconstitucional de la norma que sirve de cobertura al acto del que emana el perjuicio, que en este caso se traduce en la devolución de ingresos indebidos.

El juez nacional como juez europeo puede llegar incluso a inaplicar la norma nacional cuando esta sea contraria al Derecho europeo, pero el principio de efectividad que se esgrime en la sentencia para la fijar el inicio de prescripción de la devolución de ingresos tributarios, no autoriza a obviar los cauces procesales nacionales que se articulan para hacer posible dicha devolución, cuando a través de los mismos, como se ha visto, se procura adecuada y suficientemente la devolución del ingreso indebido. Asistimos a la interpretación de una norma que resulta absolutamente precisa en cuanto al inicio del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de

ingresos indebidos, no estamos ante la mera interpretación posible de una norma, sino simple y llana inaplicación de los arts. 66.c ) y 67.1.c) de la LGT , con grave incidencia sobre principios básicos como el de seguridad jurídica y categorías jurídicas como el acto firme, puesto que siguiendo la teoría de la sentencia de instancia la firmeza de los actos se haría depender de futuras declaraciones de constitucionalidad o conformidad con el ordenamiento europeo de la legislación que sirvió de soporte al acto. Nuestro ordenamiento jurídico encauza procedimentalmente la devolución de ingresos tributarios indebidos en el art. 221, previendo expresamente el supuesto de que el acto hubiera adquirido firmeza, y como ya se dijo en los supuestos en los que la norma que ofrece cobertura al ingreso tributario es declarada inconstitucional, que en iguales condiciones podría aplicarse al supuesto de ser contraria al Derecho europeo, el plazo de prescripción se inicia en el momento del ingreso o de la finalización del plazo para la autoliquidación.

Como se ha puesto de manifiesto en el caso que nos ocupa se solicitó por parte del contribuyente la devolución de la cuto del IVA en 18 de marzo de 2004, incluso antes de la sentencia del TJCE de 5 de octubre de 2005 , cuando ya había transcurrido el plazo que se previene legalmente para hacer factible dicha solicitud, en puridad estábamos ante un acto firme. A partir de la publicación de la referida sentencia, podía el perjudicado solicitar la reparación de los perjuicios sufridos mediante la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en los términos diseñados jurisprudencialmente con el soporte legal referido, en el plazo de un año desde aquella.

Todo lo cual ha de llevarnos a estimar el presente recurso de casación para unificación de doctrina, considerando incorrecta la doctrina contenida en la sentencia impugnada y correcta la contenida en la de contraste que quedó transcrita parcialmente ut supra.

#### **Séptimo. Sobre las costas.**

Lo expuesto ha de conducirnos a estimar el recurso interpuesto, sin imposición de costas, art. 139.3 de la Ley de la Jurisdicción .

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Estimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 25 de noviembre de 2014, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional . 2.- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de septiembre de 2013, que debe confirmarse. 3.- No hacer imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la coleccion legislativa.

Así se acuerda y firma.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

#### **VOTO PARTICULAR**

*VOTO PARTICULAR Que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio ) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formula el MAGISTRADO DON JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO, al que se adhieren los MAGISTRADOS DON FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS y DON RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO, a la sentencia dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1590/2015, interpuesto por la Administración General del Estado contra la que la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 25 de noviembre 2014, en el recurso 609/2013.*

### **TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Primero.**

Una vez que la Sala concluye que en el caso concurren las identidades requeridas por el artículo 96.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio), pasando a enjuiciar en cuanto al fondo este recurso de casación para la unificación de doctrina, discrepo de la decisión mayoritaria consistente en resolverlo sin antes dirigirse a título prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión.

Esta precisa cuestión, a la que se limita mi disenso, ocupó el núcleo de la deliberación.

**Segundo.**

El debate de fondo consistió en determinar el día a quo del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos tributarios indebidos, practicados en aplicación de una norma declarada por el Tribunal de Justicia contraria al ordenamiento jurídico de la Unión. La sentencia impugnada concluyó que tal día era aquel en el que se pronunció la sentencia del Tribunal de Justicia, por lo que el derecho del contribuyente a obtener la devolución no estaba prescrito cuando la interesó. Por el contrario, la tesis de la Administración del Estado y de la sentencia que aportó como término de comparación (dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña) era que el inicio del fatal plazo ha de situarse en el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso que después resultó indebido, con lo que en el supuesto enjuiciado la acción para obtener el reintegro había prescrito (se trataba del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 1999).

La decisión mayoritaria, sin plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia, resuelve que la doctrina correcta es la sostenida por la Administración recurrente y contenida en la sentencia de contraste, por lo que, acogiendo el recurso de casación para unificación de doctrina, desestima el recurso contencioso-administrativo por haber prescrito el derecho de la entidad reclamante a obtener el reintegro de tales indebidos pagos.

**Tercero.**

La sentencia de la que disiento realiza un detenido y exhaustivo análisis de la jurisprudencia relativa a la cuestión debatida. Deja constancia de que, tratándose de la devolución de ingresos indebidos por tributos después declarados inconstitucionales, la jurisprudencia tiene sentado que el plazo de prescripción para obtener la devolución se inicia cuando se practicó el ingreso y no en la fecha en que es declarada inconstitucional la ley reguladora del tributo de que se trate. Afirma que la jurisprudencia nunca se ha pronunciado sobre tal precisa cuestión tratándose de ingresos realizados en las arcas públicas en aplicación de tributos después declarados contrarios al ordenamiento jurídico de la Unión Europea y decide seguir el criterio ya sentado para los pagos en virtud de tributos inconstitucionales, respetando así el principio de equivalencia (mismo régimen procesal, tanto para las acciones fundadas en el ordenamiento interno como para las amparadas en el Derecho de la Unión).

Al explicar la razón de ser de la jurisprudencia que aplica, la decisión mayoritaria enfatiza que la misma, para computar el plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos por pago de tributos contrarios a la Constitución Española (y ahora al ordenamiento jurídico de la Unión Europea) desde que el ingreso se practicó y no desde que deviene, sobrevenidamente, indebido por la declaración de inconstitucionalidad o de oposición al ordenamiento de la Unión, ha tenido muy presente que, para el caso de que, por tal forma de calcular, prescriba la acción para obtener la devolución (haciendo perder su derecho a los contribuyentes que de buena fe confiaron en la corrección constitucional o en el ajuste al Derecho de la Unión del tributo en cuestión), siempre queda el cauce de la responsabilidad patrimonial del Estado, que «constituye una cláusula de cierre del sistema».

Es más, la decisión mayoritaria, ante la invocación que la sentencia que revoca hace al principio de efectividad (las acciones para hacer valer los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, no sólo deben seguir el mismo cauce que el previsto para las domésticas, sino que este último ha de estar diseñado de manera que no haga imposible o excesivamente difícil en la práctica su ejercicio), dice literalmente que ese principio «no autoriza a obviar los cauces procesales nacionales que se articulan para hacer posible dicha

devolución, cuando a través de los mismos, como se ha visto, se procura adecuada y suficientemente la devolución del ingreso indebido».

Es en este punto concreto en el que no puedo compartir el razonamiento mayoritario. La ,cláusula de cierre del sistema,, que ,procura una adecuada y suficiente devolución del ingreso indebido,, se encuentra hoy regulada en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre), cuyo artículo 32, tras establecer el principio general de responsabilidad del Estado legislador por aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea [apartado 3 .b)], dispone que quien ha sufrido la lesión tendrá derecho a reparación si ha «obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada» (apartado 5).

En otras palabras, para que los contribuyentes afectados obtengan la devolución de ingresos indebidos deben realizar su solicitud, con fundamento en la oposición al Derecho de la Unión del tributo en virtud del que efectuaron el pago, antes de que transcurran cuatro años desde el ingreso, momento en el que, dado el tiempo que se consume normalmente en la tramitación de los procedimientos administrativos y judiciales a través de los que se solventa el contencioso tributario en nuestro sistema, todavía no se sabe si la carga fiscal en cuestión se opone a dicho ordenamiento jurídico transnacional, pues no habrá todavía pronunciamiento jurisdiccional alguno que así lo declare. Aun así, le queda la ,cláusula de cierre del sistema,. Pero para alcanzar la reparación por vía de la responsabilidad patrimonial tienen que haber obtenido una sentencia firme desestimatoria de las acciones que hayan ejercitado frente a la liquidación tributaria que les obligó al ingreso, con fundamento en la infracción del Derecho de la Unión Europea, forzándoles por tanto a impugnaciones ,prospectivas, y ,cautelares,, no vaya a ser que en el futuro la norma que obliga al pago sea declarada contraria al ordenamiento de la Unión Europea.

Me pregunto si un sistema tal «procura adecuada y suficientemente la devolución del ingreso indebido», como se afirma en la sentencia que no comparto.

En esta tesitura resultaba, no sólo pertinente, sino obligado (recuérdese que este Tribunal Supremo resuelve en última instancia y que la sentencia de la que me separo aplica por primera vez a la devolución de ingresos en aplicación de tributos contrarios al Derecho de la Unión Europea la doctrina que fija el dies a quo del cómputo del plazo de prescripción en la fecha en que se practicó el pago) dirigirse al Tribunal de Justicia para preguntarle si el principio de efectividad consiente un criterio jurisprudencial sobre la fijación del día inicial del cómputo del plazo de prescripción para obtener la devolución de ingresos tributarios contrarios al ordenamiento jurídico de la Unión Europea que se justifica en la existencia, como cláusula de cierre del sistema, de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador diseñada de modo que ofrece una adecuada y suficiente reparación, siendo así que ese diseño ha cambiado, dejando de dispensar esa ,adecuada y suficiente reparación,.

#### Cuarto.

El planteamiento de la cuestión resultaba pertinente y relevante para la decisión de este asunto, por las siguientes razones:

1ª) Si el establecimiento de la doctrina sobre el cómputo del plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos en virtud de tributos declarados contrarios al ordenamiento jurídico de la Unión se sustenta en la existencia de una ,cláusula de cierre del sistema, que procura una ,adecuada y suficiente devolución del ingreso indebido,, al cambiar la regulación de esa cláusula de cierre, con el alcance expresado, se hace obligado preguntar al último intérprete del Derecho de la Unión si, a la vista de esa nueva regulación, tal criterio jurisprudencial satisface el principio de efectividad.

2ª) La consecuencia real del éxito del recurso de casación para la unificación de doctrina instado por la Administración del Estado en el patrimonio jurídico de la entidad que reclamó la devolución es la desestimación de su demanda al estar prescrito su derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos por el impuesto sobre el valor añadido de 1999. Le queda, por lo tanto, la posibilidad de solicitar indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Deberá ejercitar tal acción en el plazo de un año desde la notificación de la sentencia de que discrepo, acción a la que se aplicará la normativa que rige en el momento de su ejercicio, que no es otra que la contenida en la Ley 40/2015, que ha entrado en vigor el 2 de octubre de 2016. Por consiguiente, su artículo 32 es una norma relevante para la decisión de la contienda, en la medida en que disciplina la ,cláusula de

cierre del sistema, cuya existencia justifica la doctrina sentada por primera vez en la sentencia que discuto, por procurar una ,adecuada y suficiente, devolución del ingreso indebido.

[Sólo cabría considerar no pertinente el reenvío prejudicial si se interpreta que la confirmación en la sentencia de que discrepo de la denegación de la devolución de ingresos indebidos constituye una «sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño» en el sentido del artículo 32.5 de la Ley 40/2015 , lo que habilitaría la vía de la responsabilidad patrimonial diseñada en dicho precepto, pero tal no es el sentido que se desprende de la literalidad de la nueva regulación y, lo que es más importante, no fue el que fluyó en el curso de las deliberaciones.]

## Quinto.

En fin, si a la mayoría le parecía ,prematureo, o ,aventurado, plantear la cuestión, antes de fijar un criterio jurisprudencial de cuya adecuación al principio de efectividad cabe al menos dudar, bien podría la sentencia haber declarado que no había lugar al recurso por no concurrir las identidades reclamadas en el artículo 96.1 de la Ley de esta jurisdicción , cuya aplicación estricta por la jurisprudencia de esta Sala ha dado lugar a pronunciamientos rechazando el examen de fondo en supuestos menos disímiles que los comparados en este caso.

Hago esta afirmación porque, en realidad, entre la sentencia de contraste y la aquí discutida no se da la necesaria identidad subjetiva. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña abordó un caso en el que la solicitud de devolución se presentó transcurridos cuatro años desde el ingreso pero después de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mientras que la entidad aquí recurrida no esperó a dicho pronunciamiento, si bien también dejó transcurrir más de cuatro años.

Ítem más, tal vez podría haber sido desestimada en la instancia la pretensión de la entidad recurrida con el argumento de que no puede pretender que el día inicial del cómputo del plazo de prescripción se sitúe en la fecha de la sentencia del Tribunal de Justicia quien no esperó a la misma (lo que evidencia las diferencias con los hechos del caso que se presenta como contraste).

Todo antes que fijar una doctrina que en el futuro puede provocar problemas de ajuste con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

Joaquin Huelin Martinez de Velasco  
Francisco Jose Navarro Sanchis Rafael Fernandez Montalvo

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. 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.