

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

Referencia: NFJ071013

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 961/2018, de 11 de junio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 427/2017

**SUMARIO:**

**Responsabilidad de la Administración. Plazo para reclamar la responsabilidad.** Dies a quo en supuestos de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho Comunitario que se pone de manifiesto en una STJUE que no analiza la norma española. **IS. Regímenes especiales. Régimen de consolidación fiscal. Ámbito objetivo. Imposibilidad de aplicar el régimen cuando la sociedad dominante no esté domiciliada en España.** Bien es verdad que el efecto directo del Derecho Comunitario y de las sentencias del Tribunal de Justicia no solo autoriza, sino que obliga, a tomar en consideración sus decisiones y, por tanto, si se declara que un determinado régimen de una institución es contrario al Derecho de la Unión - como es el caso de la STJUE, de 12 de junio de 2014, asuntos núms. C-39/13, C-40/13 y C-41/13 (acumulados) (NFJ054423)-, debe surtir sus efectos, entre los que se encuentran el de reparar el perjuicio ocasionado a los ciudadanos por dicho incumplimiento de la norma de la Unión.

Tal y como se sostiene en la demanda, la identidad entre la regulación de la consolidación fiscal en los Países Bajos y España era de todo punto similar al condicionar su aplicación a que los domicilios sociales de las sociedades vinculadas estuvieran sujetas, en todo caso, a sociedades principales con domicilio en España, en nuestro caso, lo cual reconoce incluso el propio legislador en la exposición de motivos de la norma que aprueba posteriormente, lo cual comporta que, en efecto, la regulación del régimen de consolidación fiscal del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) era contraria al Derecho de la Unión. No obstante, el plazo de prescripción debe situarse en los actos tributarios -liquidaciones tributarias- cuya vulneración del Derecho comunitario sirve de fundamento a la pretensión, sin que la sentencia de 2014 pueda reiniciar dicho plazo o suspenderlo; simplemente lo que se declara en la sentencia mencionada serviría para, al examinar la legalidad de aquellos actos tributarios, poder declarar esa vulneración del Derecho de la Unión, pero siempre que se hiciera por los cauces de impugnación establecido en el Derecho interno español.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 67.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 32.5.

**PONENTE:***Don Wenceslao Olea Godoy.*

Magistrados:

Don JOSE MANUEL SIEIRA MIGUEZ

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don OCTAVIO JUAN HERRERO PINA

Don JUAN CARLOS TRILLO ALONSO

Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY

Don JOSE JUAN SUAY RINÇON

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. 961/2018

Fecha de sentencia: 11/06/2018

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 427/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/05/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Pera Bajo

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 427/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Pera Bajo

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. 961/2018

Excmos. Sres.

D. Jose Manuel Sieira Miguez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D. Octavio Juan Herrero Pina

D. Juan Carlos Trillo Alonso

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Jose Juan Suay Rincon  
D. Cesar Tolosa Tribiño

En Madrid, a 11 de junio de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo que con el número 427/2017 ante la misma pende de resolución, interpuesto por la procuradora D.ª Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de la entidad "GDF SUEZ ENERGÍA ESPAÑA, S.L.U.", que a su vez actúa en representación de "GDF SUEZ COMERCIALIZADORA, S.A.", que ha sido defendida por la letrada D.ª María González Fornos, contra la resolución desestimatoria presunta, por silencio administrativo y posteriormente resolución expresa del Consejo de Ministros de 3 de febrero de 2017, relativa a responsabilidad patrimonial del Estado legislador en relación con el Impuesto de Sociedades. Ha sido parte demandada el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Wenceslao Francisco Olea Godoy.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por la representación procesal de la mercantil "GDF SUEZ ENERGÍA ESPAÑA, S.L.U.", se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución presunta, por silencio administrativo, y posteriormente expresa del Consejo de Ministros de 3 de febrero de 2017, relativa a responsabilidad del Estado Legislador, en la regulación del régimen de consolidación fiscal del grupo de sociedades establecido en el Texto Refundido de la Ley de Impuestos sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 17 de marzo, el cual fue admitido por la Sala, motivando la reclamación del expediente administrativo que, una vez recibido, se puso a disposición de la procuradora D.ª Inés Tascón Herrero, para que, en la representación que ostenta, formalizase la demanda dentro del plazo de veinte días, lo que verificó con el oportuno escrito en el que, después de exponer los hechos y alegar los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando a la Sala: << [...] previos los trámites procedimentales preceptivos, declare dicha responsabilidad y, en consecuencia, confirme la procedencia de indemnización en favor de la reclamante por la cifra total de DOS MILLONES CUARENTA Y OCHO MIL CIENTO CUATRO EUROS CON NOVENTA Y CUATRO CÉNTIMOS DE EURO (2.048.104,94 €). >>

#### Segundo.

Dado traslado del escrito de demanda a la parte contraria, el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, presentó escrito interesando que la Sala <<[...] dicte en su día sentencia por la que acuerde desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, confirmando el acuerdo del Consejo de Ministros por ser plenamente ajustado a Derecho, todo ello con imposición de las costas procesales a la parte recurrente.>>

#### Tercero.

Por Auto de 12 de enero de 2018 se acordó el recibimiento a prueba del presente recurso, y practicada la prueba admitida, se acordó sustanciar el pleito por conclusiones sucintas, concediéndose a las partes el término sucesivo de diez días, cumplimentándose dicho trámite por la representación procesal de la mercantil GDF SUEZ ENERGIA ESPAÑA, S.L.U. y por el Abogado del Estado con el resultado que puede verse en las actuaciones.

#### Cuarto.

Y declaradas concluidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo la audiencia del día 29 de mayo de 2018, en cuyo acto tuvo lugar su celebración, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero. Objeto del recurso y pretensiones.

Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo número 427/2017 por la entidad "GDF SUEZ ENERGÍA ESPAÑA, S.L.U", que a su vez actúa en representación de "GDF SUEZ COMERCIALIZADORA, S.A.", contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación de los daños y perjuicios ocasionados por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, en relación con la regulación legal del Impuesto sobre Sociedades; desestimación posteriormente confirmada de manera expresa por acuerdo del Consejo de Ministros de 3 de febrero de 2017.

A tenor de los fundamentos de la demanda y, ya antes, en la reclamación en vía administrativa, los presupuestos de la reclamación realizada por la recurrente se funda en los siguientes hechos:

1º. La recurrente, entidad empresarial dedicada al sector de la energía, se integra por un grupo de sociedades internacionales, principalmente por sociedades domiciliadas en el ámbito de la Unión Europea, constituyendo el grupo de consolidación número 0389/08, figurando como entidad dominante del grupo "GDF SUEZ ENERGY SERVICE, S.A.", en la actualidad disuelta y absorbida por "COFELY ESPAÑA, S.A."

2º. Durante los ejercicios económicos 2008 y 2009, la normativa española del Impuesto sobre Sociedades no permitía aplicar el régimen de consolidación fiscal a las sociedades del grupo internacional que no contaran con una sociedad dominante común domiciliada en España, circunstancia que no concurría en la recurrente que, por ello, se vio impedida de presentar su declaración del Impuesto sobre Sociedades bajo dicho régimen de consolidación fiscal, y, por tanto, sin posibilidad de realizar compensación de los resultados positivos y negativos generados en el desarrollo de la actividad por las distintas sociedades del grupo, debiendo hacerse la declaración individual para cada sociedad a excepción de aquellas en las que concurría aquella condición. En este sentido, el artículo 67 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, excluía dicha posibilidad, al establecer que las sociedades dominantes del grupo debían estar sujetas y no exentas al impuesto sobre Sociedades y si se trataba de establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español podrían ser consideradas como sociedades dominantes respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

3º. La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2014, dictada en los asuntos C-39/13 y C-41/13, referida al régimen legal de consolidación fiscal de los Países Bajos, similar al de España, ha declarado que es contrario a la normativa europea un régimen de consolidación fiscal que se excluya por el hecho de que la sociedad dominante no tenga el domicilio en el País donde se presenta la declaración, respecto de las sociedades en régimen de consolidación que si tengan la residencia en el mismo. Por ello se declara que la normativa holandesa era contraria al Derecho Comunitario.

4º. Considerando la recurrente que la normativa de España sobre el régimen de consolidación fiscal, similar a la de los Países Bajos, adolecía del mismo vicio de vulnerar el Derecho de la Unión, debía considerarse también contraria al mismo. De ahí que se concluya por la defensa de la recurrente que, como quiera que en las declaraciones de los años 2008 y 2009 no pudo realizar el grupo de sociedades las declaraciones del Impuesto por el régimen de consolidación, ni pudo realizar las compensaciones de bases negativas como bases imponibles de consolidación, se aduce que se le ha ocasionado un perjuicio por importe de 226.903,02 € en la declaración del ejercicio de 2008 y de 1.821.201,92 €, en el del ejercicio de 2009, por la imposibilidad de dicha compensación, cantidad que, incrementadas en los intereses de demora, se reclaman en concepto de responsabilidad del Estado Español por incumplimiento de la normativa comunitaria.

5º. Se considera por la recurrente que la mencionada sentencia del TJUE es plenamente aplicable al Derecho Español y comporta la concurrencia de un régimen de consolidación fiscal contrario al Derecho de la Unión y, por tanto, que concurren los presupuestos de la responsabilidad reiteradamente declarada por la jurisprudencia del TJUE, de la que se deja cita concreta. En base a ello se suplica en la demanda que se declare la responsabilidad del Estado Español por vulneración del Derecho de la Unión Europea y se fije una indemnización a la recurrente, por los daños y perjuicios ocasionados, por importe de 2.048.104,94 €.

Ha comparecido en el proceso el Abogado del Estado que se opone a la admisión de la pretensión por considerar, en primer lugar, que la recurrente no ha acreditado que el complejo societario que integra el pretendido grupo reúnan las condiciones para la aplicación del régimen de consolidación fiscal; de otra parte y en relación con los presupuestos de hecho de la pretensión, que el cómputo que se hace del importe de los perjuicios ocasionados no pueden acogerse en cuanto desconoce que, si bien se ha excluido la posibilidad de compensar las bases positivas de algunas de las sociedades del grupo con las negativas de otras sociedades hermanas, es lo cierto que estas últimas pudieran haber compensado sus bases negativas en periodos posteriores, cuestión que no se ha acreditado no se realizara en el caso de las sociedades del grupo a que se refiere la demanda.

Se opone por la defensa de la Administración demandada en su contestación a la demanda, ya desde el punto de vista de la argumentación jurídica de la pretensión, que el derecho a la exigencia de responsabilidad habría prescrito, en cuanto la sentencia del TJUE que sirve como fundamento de la reclamación de responsabilidad no afecta a la normativa de España, sino de los Países Bajos, por lo que no podía tener eficacia en nuestro País, estimándose que nuestra legislación tributaria ofrecía medios directos a la recurrente para hacer valer su derecho en base a la pretendida vulneración de la normativa Española de las normas comunitarias, bien habiéndose acogido en sus autodeclaraciones al régimen de consolidación fiscal o incluso como medio menos "arriesgado", excluir dicho régimen, pero haber solicitado, después de presentadas las autoliquidaciones, la rectificación con fundamento en la normativa comunitaria. De ello se concluye que no puede estimarse que el plazo anual de prescripción deba computarse desde la publicación de la sentencia que se cita del TJUE, en cuanto dicha sentencia no afecta a nuestro Derecho, sino que desde que debió instarse la devolución de ingresos indebidos; posibilidad que habría prescrito.

Se aduce además, en relación con los presupuestos de la responsabilidad, que no concurren los presupuestos exigidos para dicha responsabilidad, en concreto, que no concurre declaración sobre la vulneración del Derecho de la Unión en cuanto la sentencia citada del Tribunal de Justicia no afecta al Derecho Español; de otra parte, que no puede considerarse, en todo caso, que concorra el requisito de la vulneración suficientemente caracterizada y, en fin, que no concurre el presupuesto de la relación de causalidad directa y exclusiva en la producción de los pretendidos daños, porque la recurrente no solicitó ni ejerció los medios que nuestro Derecho le habilita, para acogerse al régimen de consolidación fiscal. Así mismo se opone que los daños no han quedado acreditados, dada la posibilidad de que las bases negativas no compensadas con las positivas de las sociedades del grupo al amparo del régimen de consolidación, no impedía que pudieran haberse compensados, en las declaraciones de las mismas sociedades, con las bases positivas de ejercicios posteriores, conforme le habilitaba la normativa española. Por todo ello se suplica que se desestime la pretensión de la recurrente.

### **Segundo.** *Planteamiento general del debate suscitado en el proceso.*

No es fácil el examen de la pretensión accionada en la demanda a la vista de la fundamentación en que se sostiene, por lo procede comenzar por determinar, con carácter previo al examen de dichas cuestiones, las peculiaridades que ofrece esa fundamentación.

En principio, el planteamiento de la pretensión es simple y no exento de cierta coherencia. En efecto, se sostiene que el Tribunal de Justicia de la Unión ha declarado contraria al Derecho europeo la normativa de los Países Bajos sobre el régimen de consolidación fiscal, por excluir la posibilidad de someterse a ese régimen a las sociedades vinculadas que no tuviera su principal domiciliada en el País donde tributan las restantes, sino en otro País de la Unión. Pues bien, se argumenta, que, como quiera que la regulación del régimen de consolidación fiscal en España a las fechas a que se refiere la reclamación era similar a la holandesa, por esos mismos argumentos, la normativa española era contraria al Derecho europeo y, por tanto, generaba la responsabilidad reclamada, referida a la diferencia del régimen tributario del Impuesto sobre Sociedades de las mercantiles integradas en el grupo recurrente, cantidad que, como se dijo, es la que se reclama en la demanda y, ya ante, en vía administrativa.

Ahora bien, una primera cuestión que surge de manera inminente es que formalmente no existe pronunciamiento alguno ni del Tribunal de Justicia ni de ningún otro Tribunal que de manera expresa haya declarado que existe la mencionada vulneración del Derecho de la Unión por la normativa española.

La complejidad que ofrece la reclamación está precisamente centrada en esa última consideración, es decir, que formalmente no existe declaración de vulneración de la normativa europea en la regulación establecida en nuestro Derecho, a la fecha de autos, de la tributación por régimen de consolidación fiscal.

Ello obliga a despejar una primera duda, a saber, determinar si ciertamente es aplicable a nuestro Derecho los fundamentos y decisión, adoptadas por el TJUE respecto de los Países Bajos. Pero ello comporta examinar con

carácter previo si es este proceso, a la vista de la pretensión y fundamentación que se accionan, el oportuno para hacer ese análisis. Y ello viene propiciado porque lo que se estaría pretendiendo por la recurrente es que, con carácter preliminar, determinemos que la normativa española, a la fecha de referencia, adolecía de esa vulneración de la legislación europea y, solo con carácter subsidiario y ante una respuesta afirmativa, reconocer el derecho de resarcimiento que se acciona. Y ciertamente que no habría, en principio, impedimento alguno para hacerlo, sino todo lo contrario.

Ese debate ha de abordarse partiendo de la propia regulación de la responsabilidad por incumplimiento de la normativa europea, ahora recogido en el artículo 32.5º de la actual Ley de Régimen Jurídico del Sector Público de 2015, pero que al momento de autos estaba acogida por la jurisprudencia de este Tribunal, recepcionando la propia jurisprudencia del TJUE. Y es importante destacar que, conforme a esta jurisprudencia, los requisitos materiales de dicha responsabilidad quedan reservados a los mismos principios establecidos por el Tribunal europeo, en tanto que las cuestiones de procedimiento quedan a la propia normativa nacional, con las limitaciones que comportan los dos principios exigidos por la jurisprudencia del Tribunal europeo, los principios de equivalencia y efectividad; es decir, que los requisitos establecidos por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que los que se aplican a reclamaciones semejantes de naturaleza interna y no pueden articularse de manera que hagan imposible o excesivamente difícil obtener una indemnización (en este sentido, las sentencias de 30 de septiembre de 2003, Köbler, C-224/01, apartado 58, de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, apartado 123, y de 20 de octubre de 2011, Danfoss, C-94/2010, apartado 33).

Pues bien, a la vista de lo anterior debemos partir de que, como se opone por la defensa de la Administración en su contestación a la demanda, la exigencia de responsabilidad por incumplimiento del Derecho Comunitario está sometida al plazo de prescripción de un año, conforme a lo previsto con carácter general para todos los supuestos de responsabilidad de esta naturaleza y, para el supuesto de autos, en el artículo 142.5º de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Lo que relega el debate de autos a determinar el día a quo del mencionado plazo anual.

A juicio de la defensa de la sociedad recurrente el mencionado plazo ha de iniciarse con la publicación en el Diario de la Comunidad en que se publicó la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de junio de 2014 (Asuntos C-39/13 a C-41/13. ECLI: EU:C:2014:1758). El arranque del mencionado plazo de prescripción desde dicha sentencia se justifica en que en la misma el Tribunal declara contraria al Derecho de la Unión la normativa de los Países Bajos sobre el régimen de consolidación fiscal; estimando que la legislación holandesa era similar a la española, de donde se concluye que por los mismos fundamentos de la sentencia debía considerarse que la norma española era contraria al Derecho de europeo y procedía la declaración de responsabilidad.

Ha de reconocerse que, si bien el argumento no deja de tener una cierta coherencia, no puede ser acogido. En efecto, bien es verdad, como punto de partida, que el efecto directo del Derecho Comunitario y de las sentencias del Tribunal de Justicia no solo autoriza, sino que obliga, a tomar en consideración sus decisiones y, por tanto, si se declara que un determinado régimen de una institución, la consolidación fiscal en nuestro caso, es contrario al Derecho de la Unión, debe surtir sus efectos, entre los que se encuentran el de reparar el perjuicio ocasionado a los ciudadanos por dicho incumplimiento de la norma de la Unión.

Pero hay un primer reparo a ese argumento primario, cual es el hecho de que la mencionada sentencia no declara expresamente que el régimen del Derecho español sobre la consolidación fiscal vulnerase la normativa comunitaria; no lo declara esa sentencia ni ninguna otra sentencia de Tribunales nacionales, lo que obliga a una doble labor, de una parte, determinar si las consideraciones que se hacen en la sentencia de referencia son predicables para el Derecho de España sobre dicha institución, de otra, los efectos de esa asimilación.

Respecto de la primera cuestión es cierto que aun cuando no existiera una identidad sino una mera similitud entre el régimen español de la consolidación fiscal, a la fecha a que se refieren las declaraciones de las que se deriva la responsabilidad exigida, y el de los Países Bajos a que se refiere la sentencia, los fundamentos y las declaraciones que se hacen por el Tribunal obligaría ya a este Tribunal Supremo a plantear la cuestión prejudicial, con el fin de que el Tribunal de la Unión, en su función unificadora en la aplicación del Derecho europeo pudiera pronunciarse sobre dicha vulneración. Ahora bien, si se concluye la similitud entre la normativa de los Países Bajos con la de España sobre la materia por aplicación de la doctrina del acto aclarado en cuanto se considere que << ya exista jurisprudencia en la materia ... (y) la manera correcta de interpretar la norma jurídica de que se trate sea de todo punto evidente ...>> (apartados 12 y 13 de las Recomendaciones a los Organismos Jurisdiccionales, Relativas al Planteamiento de Cuestiones Prejudiciales. 2012/C 338/01).

En efecto, hemos de partir de que en la fecha a que se refiere la reclamación --ejercicios tributarios de 2008 y 2009-- se encontraba en vigor el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que regulaba el régimen de tributación especial de consolidación fiscal en el Capítulo VII del Título VII, tomando como presupuesto de aplicación del mismo a los "grupos fiscales" (artículo 64) y estableciendo su definición en el artículo 67 conforme al cual --párrafo primero-- <<Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo, residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de ésta.>> En los párrafos siguientes del precepto se delimita el concepto de sociedad dominante y dependiente.

Lo que interesa destacar del mencionado precepto es que ese régimen de tributación se configuraba en función del domicilio social de las sociedades. No nos interesa hacer un examen de esa normativa más allá de lo que trasciende al debate de autos, que no es sino constatar la asimilación entre la normativa española y la holandesa o, si se quiere, si la normativa española entra dentro de los presupuestos a que se refiere la sentencia del TJUE de referencia que, aunque referida a la normativa específica de los Países Bajos, establece las condiciones para que una normativa sobre tributación de sociedades bajo el sistema de consolidación fiscal sea compatible con la normativa europea de referencia, en especial, no solo acorde a los derechos de libertad de establecimiento y de libertad para que las sociedades constituidas puedan desarrollar su actividades por medio de filiales sucursales y agencias (actual artículo 49 de la versión actual del Tratado Fundacional); además de examinar si los límites que se imponían en la normativa española podía encontrar justificación --haciendo compatible las limitaciones con el Derecho de la Unión-- por tratarse de situaciones que fueran objetivamente comparables o por razones imperiosas de interés general, con el alcance que a dichos conceptos jurídicos determina la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

La respuesta a la cuestión planteada ha de ser la de que, en efecto y como se sostiene en la demanda, la identidad entre la regulación de la consolidación fiscal en los Países Bajos y España era de todo punto similar al condicionar su aplicación a que los domicilios sociales de las sociedades vinculadas estuvieran sujetas, en todo caso, a sociedades principales con domicilio en España, en nuestro caso.

Y que ello es así lo pone de manifiesto, ya en primer lugar y con carácter decisivo, el mismo Legislador nacional cuando, con ocasión de la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades realizada por Ley 27/2014, de 27 de noviembre, declara en su Exposición de Motivos lo siguiente, en relación con esta materia : <<Adicionalmente a la ya comentada necesaria revisión global de la norma aplicable al Impuesto sobre Sociedades, deben añadirse otros objetivos claros que han inspirado esta reforma, destacándose como principales los siguientes:...

d) Adaptación de la norma al derecho comunitario. El entorno comunitario constituye, hoy en día, un elemento indispensable a tener en cuenta en cualquier reforma del sistema tributario español. En este sentido, dentro de las medidas que buscan esta adaptación, requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que había sido cuestionado por la Comisión Europea, de manera que esta Ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales. Igualmente, las modificaciones realizadas en los regímenes especiales de consolidación fiscal y reestructuraciones pretenden, entre otros objetivos, favorecer el cumplimiento de la indispensable compatibilidad con el ordenamiento comunitario. En definitiva, esta Ley procura ser especialmente rigurosa desde la perspectiva de su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.>>

Acorde a esa finalidad y a la vista, sin duda, de lo declarado en la sentencia del TJUE, las nuevas definiciones de "entidad dominante" y "entidad dependiente" se vinculan sólo a que los domicilios no estuvieran "en un país o territorio calificados como paraíso fiscal".

Y en ese sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central declaró de manera taxativa en su resolución de 8 de marzo de 2015, que << la prohibición de la aplicación del régimen de consolidación fiscal a grupos horizontales, que establecía la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente con anterioridad a 1 de enero de 2015 era antijurídica y debe ser inaplicable [...] >>, haciendo referencia a la citada sentencia del TJUE. Esa declaración se hizo por el Tribunal Tributario en el seno de procedimientos económicos-administrativos en los que se impugnaban resoluciones de la Administración Tributaria denegando la devolución de ingresos indebidos resultante de liquidaciones en las que no se aplicó el sistema de consolidación fiscal, por grupos societarios que no reunían las condiciones que imponía la legislación española, considerándose que, con cita de la sentencia del TJUE a que nos venimos refiriendo, <<la normativa española, al coincidir en este punto con la normativa holandesa declarada contraria a la Libertad de Establecimiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, debe ser inaplicable por

efecto de los principios de primacía y efecto directo del Derecho de la Unión Europea sobre el nacional [...]», estimándose en dicha vía las reclamaciones pendientes en dicho Tribunal Administrativo a partir de la mencionada sentencia. En ese mismo sentido, resolución de 8 de marzo de 2018 (reclamación 3888/2016), con cita de la anterior.

Ha de concluirse de lo expuesto, de un lado, que la legislación de España a la época de referencia era en lo sustancial idéntica a la que regía en los Países Bajos a que se refiere la sentencia del TJUE mencionada y, en segundo lugar y precisamente por lo declarado en la sentencia, la mencionada normativa era contraria al Derecho de la Unión.

Y aun cuando la sentencia no afectaba directamente a nuestra normativa, no puede desconocerse que las declaraciones que se hacen por el Tribunal son extrapolables a la normativa de España, lo cual comporta que, en efecto, la regulación del régimen de consolidación fiscal de la Ley de 2004 era contraria al Derecho de la Unión. Y esa declaración podría hacer --debería hacerse-- por este Tribunal, conforme a la doctrina del acto claro que se ha establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es decir, << que la correcta aplicación del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna>> , apreciación que se hace, como se ha justificado, en << función de las características propias del Derecho de la Unión, de las dificultades particulares que presenta su interpretación y del riesgo de divergencias de jurisprudencia dentro de la Unión>> ; conforme a lo señalado en la sentencia de 9 de septiembre de 2015 (Asuntos C72/14 y C-197/14 . ECLI:EU:C:2015:564); de acuerdo con lo establecido en el artículo 104 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia .

Ahora bien, lo antes concluido no comporta, sin más, el éxito de la pretensión. Como ya se dijo antes, la sentencia no afecta directamente a nuestro Derecho, lo cual tiene relevancia a los efectos de la argumentación de la demanda, porque si ello es así, deberá justificarse la razón por la cual el plazo de prescripción debe arrancar desde la publicación de esa sentencia, la cual serviría para hacer esa declaración de que el régimen del Derecho español sobre la materia es contrario al Derecho de la Unión y, desde esa declaración, se iniciaría el plazo prescriptivo. Es decir, estaríamos obligados a hacer esa declaración si conforme a la propia normativa española, estuviéramos obligados a pronunciarnos sobre la legalidad de alguna actuación administrativa --tributaria-- que hubiera sido impugnada por los mecanismos procedimentales que establece nuestro Derecho. Lo que no es admisible es que, acogiendo una jurisprudencia del Tribunal que pudiera ser aplicable a nuestro Derecho, podamos hacer esa declaración ad hoc, porque con ello se está alterando el mecanismo procedimental de Derecho interno establecido al efecto.

Y no se quiebra con ello el principio de efectividad, porque el mencionado principio comporta que << una disposición procesal nacional (no) hace imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que confiere a los particulares el Derecho de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupan las normas de que se trata dentro del conjunto del procedimiento, del desarrollo de éste y de las peculiaridades de dichas normas, ante las diversas instancias nacionales (véase, en este sentido, la sentencia Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08 , EU:C:2009:615 , apartado 39 y jurisprudencia citada). Desde esta perspectiva, han de tenerse en cuenta, en su caso, los principios básicos del sistema judicial nacional de que se trate, como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento (véanse, en particular, las sentencias Fallimento Olimpiclub, C-2/08 , EU:C:2009:506 , apartado 27, y Agrokonsulting-04, C-93/12 , EU:C:2013:432 , apartado 48 y jurisprudencia citada).>> (sentencia de 6 de octubre de 2015. ECLI:EU:C:2015:662 )

Y es precisamente el principio de seguridad jurídica el que excluye aplicar esa solución pretendida en la demanda para el presente supuesto, porque de aceptarse que en un supuesto como el presente, en que no existe pronunciamiento concreto sobre el Derecho nacional, pudiera aplicarse una jurisprudencia del TJUE referida a la normativa de otro País, pero aplicable a la nacional, el plazo de reclamación quedaría indefinido, lo cual no es baladí habida cuenta de la amplitud de la extensión de la responsabilidad por incumplimiento que, sabido es, no se excluye tan siquiera por la cosa juzgada. No habría impedimento en aplicarlo si esa declaración se hace de manera expresa respecto de nuestra legislación, supuesto en el cual si se iniciaría desde la mencionada fecha, y aun para situaciones que hubiesen causado estado, la posibilidad de la indemnización por la acción de responsabilidad por incumplimiento.

En el razonamiento implícito que se hace en la demanda el argumento es claro, como la vulneración del Derecho de la Unión debe hacerse por los Tribunales en cualquier momento, lo que se nos pide, y se solicitó antes de la Administración, es que se haga a un tiempo la declaración de vulneración del Derecho de la Unión y, de manera implícita y al mismo tiempo, se haga la declaración de responsabilidad con el resarcimiento de los daños y perjuicios reclamados. Ahora bien, en puridad de principios lo que se está pretendiendo es que se constituya a un tiempo el

acto generador de la responsabilidad y los efectos de la misma, que declaremos la vulneración del derecho europeo en unas actuaciones tributarias que, conforme al Derecho interno español, nunca se han cuestionado. Bien es verdad que la firmeza de los actos o incluso de las sentencias, no excluye la responsabilidad por incumplimiento, como tiene declarado reiteradamente la jurisprudencia del TJUE y de este mismo Tribunal Supremo, ahora bien, desprovista de una declaración expresa de dicha vulneración, los plazos de prescripción se ven afectados porque en realidad lo que hace la recurrente es fijar el inicio del plazo prescriptivo desde la mencionada sentencia que no puede ser acogido (en ese sentido, entre otras, la sentencia antes citada de 2015).

En ese planteamiento el plazo de prescripción debe situarse en los actos tributarios cuya vulneración del Derecho comunitario sirven de fundamento a la pretensión, aquellas liquidaciones tributarias de los mencionados ejercicios, sin que la sentencia de 2014 pueda reiniciar dicho plazo o suspenderlo. Lo que se declara en la sentencia mencionada serviría para, al examinar la legalidad de aquellos actos tributarios, poder declarar esa vulneración del Derecho de la Unión, pero siempre que se hiciera por los cauces de impugnación establecido en el Derecho interno español. Y a ese esquema responden las cuestiones que se suscitaron en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Es más, incluso en la propia argumentación de la demanda cabría concluir que la pretensión estaría prescrita. En efecto, si se considera que como la normativa española es similar a la de los Países Bajos y que lo declarado por el TJUE es aplicable directamente al Derecho Español, se deja sin explicar por qué no tiene ese mismo efecto la sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2008 (asunto C-418/2007, ECLI: EU:C:2008:659, asunto "Papillón") que hace las mismas declaraciones que en la de 2014, como se descubre de su permanente referencia a la misma, en relación con el Derecho francés sobre la misma materia.

Cabría pensar si, en el razonamiento que hemos expuesto, no existe ciertamente una contradicción en nuestro planteamiento porque, aplicando la doctrina del acto claro excluimos esa posibilidad. Es decir, si este Tribunal no aplica a la mencionada doctrina y nos viéramos obligados a suscitar la cuestión prejudicial, de dictarse, como es más que previsible --existiendo las dos sentencias antes mencionadas sobre ese mismo debate respecto de dos legislaciones nacionales diferentes con el mismo pronunciamiento-- que declarase contrario al Derecho de la Unión nuestra normativa aplicada al caso de autos, la recurrente podría desde dicha sentencia hacer su reclamación. Ahora bien, ese argumento resulta contrario a nuestro propio sistema de impugnación de los actos administrativos --tributarios-- porque para que el recurrente pudiera habernos obligado a realizar ese planteamiento habría sido necesario que se hiciera en un procedimiento de los establecidos en nuestra normativa para ello, no por una mera petición de reclamación de indemnización que la da por presupuesta. No nos es dable, en nuestro sistema de impugnación de actos administrativos --tributarios-- hacer una a modo de declaración de oficio de vulneración del Derecho de la Unión, ni del derecho nacional, incluida la Constitución, sino que para hacer esa declaración debe ser en el seno de un procedimiento tramitado conforme a nuestra propia normativa, lo que no es el caso de autos en que se adelanta la consecuencia --exigencia de responsabilidad-- al acto generador --declaración de confrontación con el Derecho de la Unión--, por lo que la pretensión debe rechazarse, y ello sin perjuicio de que, como ya se ha dicho, en la misma argumentación de la demanda, la pretensión estaría prescrita porque su fundamentación es contradictoria al partir de una sentencia, la de 2014, que no hace sino reiterar lo que ya para Francia se había declarado por el Tribunal en el año 2008.

Señalemos finalmente que no se vulnera con la solución expuesta el antes mencionado principio de efectividad al que está condicionada la regulación interna de reclamación de indemnización. Nuestro Derecho ofrece fórmulas plenamente garantistas para el resarcimiento en el ámbito tributario, como es la institución de la devolución de ingresos indebidos, al que pudo y debió acogerse la recurrente --las resoluciones económico-administrativa antes mencionadas dejan claro ejemplo de esa efectividad-- y no pretender accionar su pretensión de manera indefinida aprovechando una declaración realizada para otra normativa diferente que, además, ya se había declarado en relación con otra normativa nacional en plazos anteriores, como es el caso de autos.

La conclusión de lo expuesto es que debe considerarse que la responsabilidad exigida se encontraba prescrita y debe ser desestimada la pretensión.

### **Tercero.** *Costas procesales.*

La desestimación íntegra del presente recurso contencioso administrativo determina, en aplicación del artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, la imposición de las costas del mismo a la recurrente, si bien la Sala haciendo

uso de las facultades reconocidas en el párrafo tercero del mencionado precepto y atendidas las circunstancias del caso, señala en cuatro mil euros (4.000 €), más IVA, la cantidad máxima a repercutir por todos los conceptos.

### FALLO

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

Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo número 427/2017, promovido por la representación procesal de "GDF SUEZ ENERGÍA ESPAÑA, S.L.U", que a su vez actúa en representación de "GDF SUEZ COMERCIALIZADORA, S.A", contra la resolución desestimatoria presunta, por silencio administrativo, y posteriormente resolución expresa del Consejo de Ministros de 3 de febrero de 2017, relativa a responsabilidad patrimonial del Estado legislador en relación con el Impuesto de Sociedades; resolución que se confirma por estar ajustada al ordenamiento jurídico, con expresa imposición de las costas del proceso a la recurrente, hasta el límite señalado en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

Jose Manuel Sieira Miguez Rafael Fernandez Valverde  
Octavio Juan Herrero Pina Juan Carlos Trillo Alonso  
Wenceslao Francisco Olea Godoy Jose Juan Suay Rincon  
Cesar Tolosa Tribiño

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Wenceslao Francisco Olea Godoy , estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que, como Letrado/a 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.