

Referencia: NFJ040628

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 17 de septiembre de 2010 Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 153/2007

SUMARIO:

Responsabilidad de la Administración. Plazo para reclamar la responsabilidad. Responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho Comunitario. No constituye obstáculo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial por daños causados a los particulares por violaciones del Derecho Comunitario el hecho de que el administrado no impugnara las liquidaciones tributarias, en este caso relativas al IVA, en las que se había aplicado la regla de prorrata posteriormente declarada contraria al Derecho Comunitario por STJCE, de 6 de octubre de 2005, asunto n.º C-204/03 (NFJ020809). El Tribunal se desmarca así de la doctrina que venía manteniendo en sentencias tales como SSTS, de 29 de enero de 2004, recurso n.º 52/2002 (NFJ036983), y de 24 de mayo de 2005, recurso n.º 73/2003 (NFJ036984), al verse vinculado por lo establecido en STJCE, de 26 de enero de 2010, asunto n.º C-118/08 (NFJ036742).

Supuestos que dan lugar a responsabilidad. Requisitos en supuestos de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho Comunitario. La jurisprudencia comunitaria ha reconocido un derecho a la indemnización ante el incumplimiento de un Estado miembro de la obligación que le incumbe de adoptar todas las medidas necesarias para conseguir el resultado prescrito por una Directiva siempre y cuando concurren 3 requisitos: que el resultado prescrito por la Directiva implique la atribución de derechos a favor de particulares; que la violación esté suficientemente caracterizada; y que exista una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las personas afectadas. Pues bien, en este caso, resulta patente la concurrencia de tales requisitos y, en concreto la del segundo, el más difícil de apreciar, pues los pronunciamientos del TJCE, en su sentencia de 6 de octubre de 2005, asunto n.º C-204/03 (NFJ020809), dejan pocas opciones para justificar la postura del Estado, al señalar que en este caso no existía incertidumbre en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión, que ponían de manifiesto que la regla de prorrata establecida en el art. 19 de la Sexta Directiva viene referida al art. 17.º 5 de la misma, es decir, a los sujetos pasivos mixtos y es a ellos a los que va referida la facultad de los Estados miembros para introducir en el denominador la cuantía de subvenciones no enunciadas en el art. 11.1.a). El margen de apreciación del Estado al efecto es muy reducido y no se justifica por error en la interpretación del precepto, acudiendo a la finalidad de la Sexta Directiva, que no permite alterar sus previsiones en perjuicio de los contribuyentes. Y menos justificación tiene la introducción de la regla especial del art. 104 Ley 37/1992 (Ley IVA), que introduce un criterio de deducción, también en perjuicio del contribuyente, sin apoyo alguno en la normativa comunitaria, que se ve alterada limitando el derecho a deducción establecido. Tal planteamiento del Estado, cuya voluntariedad e intencionalidad se refleja en sus propias alegaciones, que tratan de justificar la opción adoptada, no puede atribuirse, por lo tanto, a una incertidumbre objetiva e importante de la normativa comunitaria, como se señala en la sentencia, ni aparece provocada por la actitud de alguna institución comunitaria que haya podido contribuir a ello. Por lo demás, existían precedentes jurisprudenciales del propio Tribunal de Justicia sobre el alcance de las limitaciones del derecho de deducción en sentido radicalmente distinto al sostenido por el Gobierno español y que los poderes públicos nacionales tenían el deber de conocer. Pues bien, se dan en el presente caso todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJCE para que prospere la acción de responsabilidad patrimonial, por lo que procede declarar la responsabilidad patrimonial del Estado para que éste indemnice por los perjuicios ocasionados por la aplicación de la Ley 37/1992 (Ley IVA) en el sentido señalado, más los correspondientes intereses legales.

PRECEPTOS:

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

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 102 y 104.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 139.

Constitución Española, art. 9.º 3.

PONENTE:

Don Carlos Lesmes Serrano.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Septiembre de dos mil diez.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Sexta por los Excmos. Srs. Magistrados arriba anotados, el recurso contencioso-administrativo número 002/153/07, interpuesto por la Procuradora DOÑA M... S... C... en nombre y representación de la mercantil TRANSPORTES URBANOS Y SERVICIOS GENERALES, S.A.L (TUSGSAL), contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 12.1.07, por el que se desestima la solicitud de indemnización de los pagos del IVA correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000, por haber recibido subvenciones para financiar bienes de inversión, no vinculadas a precio.

Se ha personado, como parte recurrida, LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil TRANSPORTES URBANOS Y SERVICIOS GENERALES, S.A.L., tiene por objeto el Acuerdo del Consejo de Ministros, de fecha 12 de enero de 2007, por el que se desestima la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formulada por el recurrente, en fecha 30 de marzo de 2006, como consecuencia de la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a las subvenciones percibidas en los ejercicios 1999 y 2000, y con fundamento en el incumplimiento por parte del Estado Español de las obligaciones que le incumben en esta materia en virtud del Derecho Comunitario y, en particular, de los arts. 17, apartados 2 y 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva en materia de IVA), según ha declarado en sentencia el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, dictada en el asunto C-204/03, en cuanto señala la incompatibilidad de determinados artículos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la Directiva 77/388/CEE.

Segundo.

Admitido a trámite el recurso y recabado el expediente administrativo, se dio traslado a la representación procesal de la entidad recurrente para que formulara escrito de demanda, en la que solicita que se declare no ajustado a Derecho el Acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 12 de enero de 2007 y se declare la existencia de responsabilidad del Estado.

En defensa de tales pretensiones alega que con motivo de la publicación el 6 de octubre de 2005 de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto C-204/03, tuvo conocimiento de la incompatibilidad de la Directiva 77/388/CEE con determinados artículos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que formuló, con fecha 30 de marzo de 2006, reclamación de responsabilidad patrimonial derivada de acto del legislador al Consejo de Ministros, por la incorrecta transposición de dicha Directiva, solicitando ser indemnizado a los efectos de resarcir los perjuicios económicos ocasionados como consecuencia de la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a las subvenciones percibidas por la sociedad en los ejercicios 1999 y 2000, al haber incumplido el Estado Español las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho Comunitario y, en particular, de los arts. 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 IVA.

Señala que se cumplen en su caso todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para que prospere la acción de responsabilidad. En primer lugar se le ha privado del disfrute del derecho a la deducción del IVA soportado que el Derecho Comunitario le otorga, con el consiguiente perjuicio económico que ello le ha irrogado debido a la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a las subvenciones percibidas por la sociedad en los

ejercicios 1999 y 2000. En segundo lugar la violación del Derecho Comunitario es suficientemente caracterizada como se deduce de la propia STJCEE de 6 de octubre de 2005 cuando para negar la limitación temporal de los efectos de su fallo, afirma taxativamente que no existe incertidumbre en las disposiciones de la norma infringida (Sexta Directiva), con lo que deja patente la claridad y precisión de la misma. En tercer y último lugar, existe una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que dicha relación causal desaparezca por el hecho de haberse aquietado con las liquidaciones practicadas pues en el momento de practicarlas a los ejercicios 1999 y 2000 del Impuesto sobre el Valor Añadido no tenía cabal conocimiento del efecto lesivo que las mismas le iban a ocasionar, conocimiento que obtuvo a partir de la STJCEE de 6 de octubre de 2005.

A lo anterior añade que una cosa es la exigencia de la responsabilidad y otra distinta la validez y eficacia del acto administrativo, porque cabe exigir la primera sin cuestionar la segunda o, lo que es lo mismo, que el reconocimiento de la responsabilidad no afecta ni modifica el acto administrativo cuya validez y eficacia no se cuestionan. Además, las SSTs de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, invocadas en el Acuerdo del Consejo de Ministros recurrido, vulneran el principio de equivalencia al no estar justificada la diferencia de trato entre los supuestos de infracción del Derecho Comunitario y los de inconstitucionalidad.

En cuanto al plazo para el ejercicio de la acción de responsabilidad señala que la jurisprudencia, a tenor del principio de la «actio nata», entiende que el plazo de un año no se inicia hasta que se tenga cabal conocimiento del daño y de los elementos de orden fáctico y jurídico necesarios para el ejercicio de la acción, de donde se desprende que el momento inicial del cómputo en este caso no puede ser sino el de la publicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, que al declarar la vulneración por la normativa interna española de las disposiciones de la Sexta Directiva en materia de IVA, permite por primera vez tener conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria y, por consiguiente, hacen posible el ejercicio de la acción.

Continúa afirmando que la acción de responsabilidad patrimonial que se ejercita es ajena a la firmeza de los actos administrativos, en tanto no incide en las liquidaciones practicadas y no enerva sus efectos, sino que persigue el resarcimiento de los daños y perjuicios producidos por el abono de unas cantidades que resultaron ser indebidas por estar fundado aquél en la directa aplicación de una disposición legal contraria a Derecho Comunitario, sin que sobre el elemento de antijuricidad en que consiste el título de imputación de la responsabilidad patrimonial exista duda alguna.

Concluye su demanda suplicando a la Sala que se dictara Sentencia «... por la que, admitiendo y estimando el recurso, declare:

1. No ajustado a Derecho el acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 12 de enero de 2007 que desestimó la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial contraria a Derecho y, en consecuencia, anule la resolución del Consejo de Ministros impugnado y en su virtud declare la indemnización por responsabilidad del Estado legislador formulada por esta parte.

2. La existencia de responsabilidad del Estado por la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a las subvenciones percibidas por la Sociedad Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L., en los ejercicios 1999 y 2000, al haber incumplido el Estado legislador 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 IVA, al establecer la obligación, en el supuesto de que se perciban subvenciones no vinculadas a precio, de aplicar la regla de prorata a la hora de calcular el Impuesto sobre el Valor Añadido deducible incluso en el supuesto que el sujeto realice únicamente operaciones sujetas y no exentas del Impuesto, y asimismo limita el derecho a la deducción total de las cuotas del IVA soportado por la adquisición de bienes de inversión que hayan sido financiados con subvenciones específicas de capital.

3. Reconozca el derecho de la recurrente al resarcimiento de los daños y perjuicios producidos por lo anterior, que se concretan en la cantidad de UN MILLÓN DOSCIENTOS VEINTIOCHO MIL TRESCIENTOS SESENTA Y SEIS CON TREINTA Y NUEVE EUROS (1.228.366,39 euros), más los intereses de demora que correspondan y costas.

4. Que también condene al Estado a hacer efectiva dicha indemnización a favor de la recurrente».

Por medio de Segundo Otrosí Digo, y de conformidad a lo dispuesto en el artículo 234 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCE), solicitó el planteamiento de una cuestión prejudicial a los efectos de que el TJCE se pronuncie sobre si el «principio de equivalencia» enunciado por éste, es compatible con la doctrina jurisprudencial en que se apoya el Consejo de Ministros, SSTs de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, basada en la diferencia de trato que se da a los supuestos de infracción del Derecho Comunitario y los de inconstitucionalidad a los solos efectos de negar la existencia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por violación del Derecho Comunitario, pronunciándose igualmente sobre el alcance que al indicado principio de equivalencia haya de darse, en relación con el caso

que nos ocupa.

Tercero.

Dado traslado a la Administración demandada, el Abogado del Estado plantea como alegación previa por no haberse aportado documento acreditativo de haberse adoptado el acuerdo de interponer el recurso, que fue desestimada por auto de 11 de abril de 2007, al haberse subsanado la deficiencia procesal, dando traslado a la Administración demandada para contestación a la demanda, solicitando en la misma la inadmisión o, subsidiariamente desestimación del recurso, a cuyo efecto alega, en primer lugar, la inadmisibilidad del recurso al amparo del art. 69.c) de la Ley de la Jurisdicción, por dirigirse contra actos no susceptibles de impugnación, dado que la parte no accionó contra las liquidaciones tributarias practicadas, incurriendo en un «venire contra factum proprium».

En cuanto al fondo alega que el recurso no cuenta con el respaldo de la doctrina, con referencia a la que señala que la declaración de inconstitucionalidad de una Ley no da derecho eo ipso al resarcimiento de los daños que tengan su origen en la aplicación de la Ley posteriormente invalidada. Razona sobre los requisitos exigidos para dar lugar a la responsabilidad por incumplimiento del Derecho Comunitario, según la doctrina del Tribunal de Justicia, y entiende que no concurre la exigencia de que la violación esté suficientemente caracterizada, al no apreciar inobservancia manifiesta y grave en la transposición de los arts. 17.2 y 5 y 19 de la Directiva 77/388/CEE, versión modificada por la Directiva 97/7/CE, invocando al efecto los razonamientos del Gobierno español ante el Tribunal y la denegación de planteamiento de cuestión prejudicial por el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en sentencia de 21 de febrero de 2005. Considera que tampoco existe relación de causalidad directa entre el incumplimiento del Estado y el daño causado a la recurrente, ya que esta consintió las liquidaciones practicadas. No obstante alega que el principal escollo con que tropieza el recurso lo constituyen las sentencias de esta Sala y Sección de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, relativas a la acción de responsabilidad del Estado legislador sustentada en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000, que declaró la incompatibilidad con el Derecho comunitario del art. 111 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, sentencias que reproduce.

Cuarto.

Por Auto de 29 de junio de 2007, la Sala acordó recibir el presente proceso a prueba, confiriendo a las partes el plazo de quince días para que pudieran proponer todos los medios de prueba de que intentaran valerse, habiéndose practicado toda la prueba propuesta por la parte actora, con el resultado que es de ver en los autos. Concluido el término probatorio, y habiendo solicitado la parte recurrente que los autos se fallaran sin necesidad de vista y conclusiones, por providencia de 7 de septiembre de 2007 la Sala declara concluidas las actuaciones, quedando pendientes de señalamiento para votación y fallo. Por providencia de 2 de noviembre de 2007, se fija como fecha para la votación y fallo del recurso el 30 de enero de 2008. En dicho acto, y habiéndose contemplado el resto de las formalidades legales del procedimiento, la Sala acordó plantear al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas cuestión prejudicial, con suspensión del procedimiento hasta la resolución del incidente, a fin de conocer si resultaba contrario al principio de equivalencia, el distinto trato que en las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 se daba a las pretensiones de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, cuando la reclamación se fundaba en los perjuicios derivados de un acto dictado en aplicación de norma declarada inconstitucional, de aquellos que como ocurre en el caso de autos, se dictaron en aplicación de una Ley en relación a la cual y respecto a los preceptos relevantes que determinaron las liquidaciones que constituyen la base de la reclamación, el propio TJCE declaró que España incumplió las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho Comunitario, lo que por otra parte, y al ser las liquidaciones que en su día se practicaron el resultado de la aplicación de una norma con rango de ley, respecto a la cual aún no se había pronunciado el TJCE determina que se plantee igualmente con carácter prejudicial, si exigir impugnación previa en vía administrativa y judicial para poder apreciar la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, resultaría contrario al principio de efectividad proclamado por la jurisprudencia del TJCE.

La concreta cuestión planteada mediante Auto de uno de febrero de 2008 fue la siguiente:

¿Resulta contrario a los principios de equivalencia y efectividad la aplicación de distinta doctrina hecha 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?

Respondiendo a esta pregunta, el Tribunal de Justicia (Gran Sala), en Sentencia de 26 de enero de 2010 declaró lo siguiente:

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 de las Comunidades Europeas 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 del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.

Quinto.

Alzada la suspensión se concedió a las partes el plazo de diez días para que formularan alegaciones.

TRANSPORTES URBANOS Y SERVICIOS GENERALES, S.A.L. manifestó que la respuesta del Tribunal de Justicia era de extraordinaria relevancia e importancia para la solución del presente litigio puesto que el Acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 12 de enero de 2007, que desestimó la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial se apoyó para rechazar la reclamación formulada en la doctrina jurisprudencial sentada por esta Sala en sus sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, que establecieron un tratamiento distinto y menos favorable para el administrado a los efectos de apreciación de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el caso de que nos encontremos ante una ley declarada contraria al Derecho Comunitario, que en aquellos supuestos en los que la misma norma incurriera en vicio de inconstitucionalidad, cuando en virtud de la doctrina patrocinada por el TJCE el tratamiento debería ser el mismo en base al principio de equivalencia. A la vista de ello entiende que esta Sala debería modificar su doctrina jurisprudencial en materia de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión, a tenor de lo declarado por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Gran Sala), de 26 de enero de 2010, en virtud del principio de primacía del Derecho Comunitario, continuamente afirmado por el TJCE y reconocido en nuestro ordenamiento.

Por su parte, el Abogado del Estado distingue entre lo que dice la STJCE de 26 de enero de 2010 y lo que no dice. Así, señala que el único pronunciamiento del Tribunal viene referido al requisito de agotamiento previo de todas las vías de recurso interno dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de la Ley que hubiera incurrido en infracción del Derecho comunitario, no refiriéndose a los requisitos sustantivos exigibles para poder exigir responsabilidad patrimonial del Estado por vulneración del Derecho comunitario, concretamente no se refiere a que la norma comunitaria vulnerada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, a que se haya producido lo que el TJCE denomina una «violación suficientemente caracterizada» del Derecho comunitario, ni a que exista una relación de causalidad entre la infracción del Derecho comunitario imputable al Estado miembro y el daño ocasionado. Como tampoco se refiere a que la lesión sea evaluable económicamente e individualizada.

También sostiene que no es la Ley interna la que impone el trato distinto de las acciones de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador ante infracciones de la Constitución y del Derecho Comunitario, sino únicamente una determinada línea jurisprudencial mantenida durante los últimos años por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y bastaría con que este último pusiera en cuestión dicha línea jurisprudencial para que desapareciera la única infracción de Derecho Comunitario apreciada por el Tribunal de Justicia. Por lo demás mantiene sus motivos de oposición.

Sexto.

Presentadas las anteriores alegaciones, para la votación y fallo de este recurso se señaló el día 15 de septiembre de 2010, fecha en la que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Carlos Lesmes Serrano, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo tiene por objeto el Acuerdo del Consejo de Ministros, de fecha 12 de enero de 2007, por el que se desestima la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formulada por TRANSPORTES URBANOS Y SERVICIOS GENERALES, S.A.L. en fecha 30 de marzo de 2006, como consecuencia de la limitación del derecho a la deducción del

IVA soportado correspondiente a las subvenciones percibidas en los ejercicios 1999 y 2000, y con fundamento en el incumplimiento por parte del Estado Español de las obligaciones que le incumben en esta materia en virtud del Derecho Comunitario y, en particular, de los arts. 17, apartados 2 y 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva en materia de IVA).

En el suplico de la demanda se concreta la pretensión solicitando la declaración de ser contrario a Derecho el Acuerdo impugnado por no reconocer la existencia de responsabilidad patrimonial del Estado por la limitación indebida del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a las subvenciones percibidas por la entidad actora en los ejercicios 1999 y 2000 y se pide el reconocimiento de su derecho al resarcimiento de los daños y perjuicios producidos por la situación anterior, daños y perjuicios que se concretan en la cantidad de 1.228.366,39 euros más los intereses de demora que correspondan, así como al abono de las costas.

Segundo.

El Abogado del Estado propone como causa de inadmisibilidad, al amparo del art. 69.c) de la Ley Jurisdiccional, el haberse dirigido el recurso contra actos no susceptibles de impugnación y ello porque las liquidaciones tributarias practicadas no fueron recurridas en tiempo y forma por lo que han devenido en actos consentidos y firmes frente a los que no cabe ahora recurso alguno.

Esta causa de inadmisibilidad debe rechazarse pues el acto impugnado es el Acuerdo del Consejo de Ministros de 12 de enero de 2007 por el que se desestima la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en razón de la vulneración del Derecho Comunitario por la Ley 37/1992, y no las liquidaciones tributarias practicadas en su día al amparo de tal Ley.

Tercero.

Las deducciones constituyen un elemento esencial en la mecánica del Impuesto sobre el Valor Añadido y vienen obligadas por la neutralidad de este impuesto para los empresarios y profesionales que intervienen en las distintas fases de los procesos productivos, permitiéndoseles deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios.

En el Derecho Comunitario esta materia viene regulada en la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977, Directiva 77/388/CEE, que tiene por objeto la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, dedicando su Título XI, arts. 17 a 20, a las deducciones.

El art. 17.2 de la Directiva autoriza la deducción de las cuotas impositivas soportadas en la adquisición de bienes y servicios en la medida en que estos bienes y servicios se utilicen por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. En aquellos casos en que los bienes y servicios se utilizan indistintamente por el sujeto pasivo para efectuar operaciones con derecho a deducción junto con otras operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá, según el art. 17.5 de la Directiva, la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones deducibles. En estos casos -art. 19- se calcula una prorrata de deducción que será la resultante de una fracción en la que figuren en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17 y en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.

Nos referiremos posteriormente con mayor detalle a esta normativa.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regula en sus artículos 92 a 114 el régimen de deducciones de este impuesto, expresando en el artículo 102.1 que la regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho, fijando en el artículo 104 el sistema de determinación del porcentaje de deducción en los casos de aplicación de la regla de prorrata.

La Ley 66/1997 introdujo diversas modificaciones en la Ley 37/1992, entre ellas la adición de un párrafo segundo al inciso primero del art. 102, que decía así:

«Asimismo, se aplicará la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3, de esta ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.»

También añadió esta Ley un párrafo al artículo 104 de la Ley 37/1992, con el siguiente contenido:

«No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes y servicios, adquiridas en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.»

Con la primera de estas adiciones (la establecida en el art. 102 en relación con la primera frase de las disposiciones del art. 104) la normativa española contempló la aplicación de la regla de prorrata de deducción a todos los sujetos pasivos que recibieran subvenciones destinadas a financiar sus actividades empresariales o profesionales, salvo cuando éstas integrasen la base imponible del IVA, subvenciones que debían incluirse en el denominador de la fracción de la que resulta la prorrata, por lo que reducían, de forma general, el derecho a deducción que se reconoce a los sujetos pasivos. Por otra parte, la adición realizada al artículo 104 también determinaba que las subvenciones destinadas de forma específica a financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del IVA, minoran exclusivamente el importe de la deducción del IVA soportado o satisfecho por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.

La Comisión Europea entendió que este supuesto de aplicación de la regla de prorrata a los sujetos pasivos totales del Impuesto no estaba contemplado en el art. 17.5 de la Sexta Directiva, que limita dicha regla a los sujetos pasivos mixtos del Impuesto (los que efectúan indistintamente operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones exentas que no conlleven tal derecho), por lo que interpuso en 2003 un recurso contra España ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas por considerar que una parte de la normativa española relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido era contraria a la Sexta Directiva.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005 (Asunto C-204/03) decidió lo siguiente:

«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.»

Según los fundamentos de esta Sentencia el art. 19, apartado 1, segundo guión de la Sexta Directiva sólo permite limitar el derecho a deducción, mediante la toma en consideración de las subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado y que no formen parte de la base imponible del IVA, a los sujetos pasivos que utilizan los bienes y servicios previamente adquiridos para realizar de manera indistinta operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho (los denominados sujetos pasivos mixtos), por lo que la norma general contenida en la Ley 37/1992, que amplía la limitación del derecho a deducción mediante su aplicación a los sujetos pasivos totales, introduce una restricción mayor que la prevista expresamente en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva e incumple las disposiciones de dicha Directiva. También declara esta Sentencia que es contraria al Derecho comunitario la norma especial establecida por la Ley española sobre el Valor Añadido, establecida en el art. 104, apartado 2, n.º 2, párrafo segundo, ya que se trata de un criterio de limitación del derecho a la deducción que no está previsto en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva ni en ninguna otra disposición de ésta. En consecuencia tal criterio no está autorizado por la citada Directiva.

Junto a ello el Tribunal reitera la obligación que incumbe a los Estados miembros de aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable de suerte que aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella, en este caso mediante la introducción de limitaciones del derecho a deducción distintas de las previstas en los artículos 17 y 19 de la citada Directiva.

En segundo lugar, reitera también su jurisprudencia en relación con la posibilidad de limitar en el tiempo los efectos de las sentencias. Recuerda 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, declaración que resulta relevante para la decisión de este pleito como luego se verá.

En cuanto a los efectos de esta Sentencia, la Administración Española adoptó la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las

operaciones (Boletín Oficial del Estado de 22 de noviembre).

En el apartado VII de esta Resolución se estableció lo siguiente:

Finalmente, se plantea la cuestión del efecto temporal de la Sentencia. A este respecto, debe señalarse que la sentencia que se analiza, de forma expresa (apartado 31), manifiesta que no se aplica la posibilidad excepcional de limitar sus efectos en el tiempo.

Por tanto, hay que remitirse a los efectos generales de la jurisprudencia comunitaria en el tiempo para conocer el alcance de la sentencia en cuestión. El mismo Tribunal de Justicia viene afirmando, en aplicación del «efecto directo» y «primacía» del Derecho comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado miembro tiene efectos «ex tunc». Además, el Tribunal de Justicia ha señalado que la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen incompatible y, por otra, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario (sentencias de 22 de junio de 1989 Fratelli Constanzo 103/88 Rec. p. 1839, apartado 33 y de 19 de enero de 1993, Comisión/Italia, C-101/91, Rec. P-I-191, apartado 24).

Por otra parte, en cuanto a la cuestión de la devolución de los ingresos indebidamente pagados, el Tribunal de Justicia ya ha indicado en reiteradas ocasiones que ante la inexistencia de una normativa comunitaria corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario concede a los justiciables, siempre que, por una parte, dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni, por otra parte, haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad) (sentencias de 15 de septiembre de 1988, Edis, C-231/96, Rec. p. 1-4951, apartado 34 y de 17 de junio de 2004, Recheio-Casch & Carray, C-30/02, 6 aún sin publicar, apartado 17).

Ahora bien, el hecho de que la sentencia deba aplicarse con efectos «ex tunc» y conforme a los procedimientos internos de devolución de ingresos indebidos, no significa que dicha aplicación deba realizarse sin límite alguno. Es más, el propio Tribunal ha reconocido expresamente dichos límites y, en concreto, la posibilidad de denegar la revisión de lo actuado cuando haya transcurrido un plazo razonable de prescripción. Así, la sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. 1-7141, apartado 19, reconoce expresamente la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos preclusivos para reclamar en aras de la seguridad jurídica, reconociendo expresamente que un plazo nacional de preclusión de tres años a partir de la fecha del pago impugnado parece razonable. En semejante sentido se pronuncian las sentencias de 9 de febrero de 1999, Dillexport, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 26, o la de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartados 34 y siguientes. Es más, estas sentencias admitirían que la normativa nacional redujera los plazos en que puede reclamarse la devolución de las cantidades pagadas, infringiéndose el Derecho comunitario, si se reúnen determinadas circunstancias como es que dicha normativa no esté específicamente dirigida a limitar los efectos de la sentencia, que establezca un plazo suficiente para reclamar el ingreso indebido y que no tenga realmente un alcance retroactivo.

La aplicación de estos límites al presente caso en relación con las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones -a las que ha de aplicarse la normativa interna común a todos los casos y que, por tanto, no ha sido creada especialmente para la ejecución de esta sentencia ni por ello puede calificarse en ningún momento como más gravosa que la normativa general puede sintetizarse de la siguiente forma:

1.º Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme. En tal caso no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.º Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme, en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento.

3.º En cualquier otro supuesto la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos. Así se desprende del artículo 66 de la Ley General Tributaria, que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción.

Como conclusión final, ha de afirmarse que la sentencia tiene un efecto retroactivo limitado a las situaciones jurídicas a las que le sea aplicable y respecto de las que no haya cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes.»

Esta Resolución impidió obviamente la devolución de los ingresos efectuados en aplicación de la normativa española declarada contraria al Derecho Comunitario en todos aquellos casos en los que las liquidaciones tributarias habían ganado firmeza en sede administrativa o judicial.

Cuarto.

Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L., en los años 1999 y 2000 era concesionaria del servicio público de Transporte Urbano Colectivo en el área de Badalona y otros municipios y del Transporte Urbano Colectivo Nocturno en el municipio de Barcelona, de acuerdo con los contratos de gestión interesada suscritos con la «Entitat Metropolitana del Transport».

La sociedad recurrente percibió subvenciones de explotación de la «Entitat Metropolitana del Transport» por un importe de 7.672.363,71 € en el ejercicio 1999 y 11.989.982,96 € en el ejercicio 2000. De conformidad con la normativa introducida por la Ley 66/1997 en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, sobre el IVA, a la que antes nos hemos referido, aplicó durante los ejercicios de 1999 y 2000 la regla de prorrata al haber destinado el importe de las subvenciones a amortizar capital en los contratos de arrendamiento financiero mediante los que se habían adquirido vehículos de la empresa, así como a otros bienes de inversión. La prorrata definitiva de los ejercicios 1999 y 2000 fue respectivamente del 59% y del 50%, porcentajes que se aplicaron sobre todo el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado una vez deducido el importe del IVA soportado por la adquisición de vehículos financiados mediante subvenciones específicas de capital en aplicación de lo dispuesto en el art. 104.2 de la Ley 37/1992.

Como consecuencia de la aplicación de la regla de prorrata durante los ejercicios fiscales indicados, la sociedad recurrente dejó de deducir en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido la cantidad de 484.932,95 € en el ejercicio 1999 y 743.433,44 € en el ejercicio 2000, cantidades que de no haber sido de aplicación la regla de prorrata hubieran sido deducidas en la liquidación del Impuesto.

Las liquidaciones tributarias en las que se plasmaron las anteriores operaciones no fueron recurridas por la sociedad Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L., y ganaron firmeza en sede administrativa.

Conocida la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005 (Asunto C-204/03) a la que nos hemos referido en el anterior fundamento, en fecha 30 de marzo de 2006, al amparo de los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, la sociedad Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L., formuló reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, solicitando ser indemnizada en la cuantía de 1.228.366,39 €, más los intereses legales, a los efectos de resarcir los perjuicios económicos que entendía le habían sido ocasionados como consecuencia de la limitación que sufrió de su derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a los ejercicios 1999 y 2000, al haber incumplido el Estado Español las obligaciones que le incumbían 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 IVA.

En respuesta a esta reclamación el Consejo de Ministros dictó el Acuerdo de 12 de enero de 2007, desestimándola. Precisamente el examen de legalidad de este Acuerdo constituye el objeto de este proceso. Examinaremos sus razones a continuación.

Quinto.

El Acuerdo del Consejo de Ministros de 12 de enero de 2007 comienza considerando inadecuada la reclamación presentada a los supuestos previstos en el instituto indemnizatorio configurado en la Ley 30/1992, pues aun cuando el artículo 139.3 de dicha Ley prevé la posibilidad de indemnización por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos cuando los particulares no tengan el deber jurídico de soportarlos, tales indemnizaciones se hacen depender de que el propio acto legislativo así lo prevea, circunstancia que aquí no concurre.

No obstante, el Consejo de Ministros es consciente de que la legislación nacional -ley 30/1992- no es la única llamada a resolver la reclamación, pues ésta se funda en la vulneración del Derecho comunitario y este ordenamiento puede prever mecanismos compensatorios ordenados con arreglo a principios diferentes a los previstos en nuestro ordenamiento jurídico interno, y en este sentido el Acuerdo recuerda la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre el principio de responsabilidad de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho Comunitario, responsabilidad que se extiende también a los casos en que el incumplimiento le es atribuido al legislador nacional.

Sentado lo anterior y partiendo de los requisitos que para el establecimiento de la responsabilidad patrimonial se concretaron en la sentencia Factortame III del TJCE, rechaza que en el presente caso pueda declararse tal responsabilidad. Así, considera que la Ley 66/1997, al introducir en la Ley 30/1992, del IVA, determinadas limitaciones al derecho de deducción, no determinó una infracción suficientemente caracterizada del Derecho Comunitario, concretamente de la Sexta Directiva, pues tal infracción solo puede sustentarse en un apartamiento manifiesto y grave de sus mandatos, circunstancia que aquí no se produce por estar amparada la innovación de la Ley 66/1997 en el margen de discrecionalidad que a todos los Estados se les reconoce en la transposición de la Directivas comunitarias, discrecionalidad que en el presente caso ha sido ejercida dentro de unos márgenes de apreciación razonables lo que impide que

pueda hablarse de lesión antijurídica.

También opone el Acuerdo impugnado a la existencia de responsabilidad la no concurrencia de relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que se imputa al Estado y el daño producido. Esta ausencia de relación causal se fundamenta en el hecho de que la entidad reclamante no mostró oposición alguna a los ingresos realizados en plazo en aplicación de los preceptos de la Ley del IVA citados, con lo que tales ingresos ya tienen en la vía administrativa (y, por consiguiente, también en la judicial) el carácter de firmes y, por tanto, se trata de «situaciones consolidadas», según las sentencias del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 y 14 de diciembre de 1995, a efectos de considerarlas «no susceptibles de ser revisadas». En este punto el Consejo de Ministros trae a colación lo que considera una situación equiparable, sino idéntica, como es la declaración de inconstitucionalidad de una ley, que encuentra según su criterio como muro de contención a los efectos del establecimiento de la responsabilidad patrimonial el principio de la intangibilidad de las situaciones firmes, ex art. 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. Pero es finalmente en las Sentencias de esta Sala de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 donde encuentra su más firme bastión para entender roto el nexo causal entre el daño patrimonial invocado y el acto del legislador.

Concluye el Acuerdo del Consejo de Ministros haciendo unas observaciones sobre la que califica como «novedosa y controvertida doctrina» establecida por esta Sala del Tribunal Supremo a partir de su sentencia de 29 de febrero de 2000, en relación con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la aplicación de una norma con rango de ley formal posteriormente declarada inconstitucional, observaciones que le llevan a rechazar su aplicación al presente caso por no ser análogos los supuestos de hecho sobre los que versan, tal como pusieron de manifiesto las sentencias, también de esta Sala, de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 al distinguir entre la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador derivada de la vulneración de la Constitución y la que deriva de la vulneración del Derecho Comunitario.

Sexto.

Planteados así los términos del debate se hace preciso recordar la doctrina de esta Sala sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador y determinar su alcance sobre la cuestión litigiosa.

Dicha doctrina se asienta, prima facie en el principio de responsabilidad de los poderes públicos, principio positivizado al máximo nivel en el artículo 9.º 3.º de la Constitución Española y que tiene un valor normativo directo, sirviendo para estructurar, junto con otros, todo el sistema jurídico-político de nuestro Estado.

Nuestra Sentencia de 27-11-2009 expresó que este principio, como todo principio general del derecho, cumplía la triple función de expresar uno de los fundamentos del orden jurídico, servir de fuente inspiradora del ordenamiento y criterio orientador en su interpretación, así como operar en cuanto fuente supletoria del derecho para los casos de inexistencia o de insuficiencia de la regulación legal, triple funcionalidad que autoriza a afirmar que no hay en nuestro sistema constitucional ámbitos exentos de responsabilidad, estando el Estado obligado a reparar los daños antijurídicos que tengan su origen en la actividad de los poderes públicos, sin excepción alguna.

Ahora bien, para el establecimiento de mecanismos de garantía de este principio de responsabilidad el legislador goza de un importante margen de maniobra pudiendo configurarlos de forma diferente según el poder público de que se trate, del mismo modo que la propia Constitución, y sirva en este punto de ejemplo, no establece el mismo diseño para las Administraciones Públicas -art. 106.2- que para el Poder Judicial -art. 121-, pese a que ambos poderes públicos están claramente sujetos al principio de responsabilidad. Pero esta discrecionalidad o libertad de configuración del legislador no es ilimitada ya que no permite crear espacios inmunes fundados en la ausencia de regulación. Precisamente esta Sala recientemente ha proclamado el sometimiento al principio de responsabilidad patrimonial del Tribunal Constitucional (STS 26-11-2009) y del Defensor del Pueblo (STS 27-11-2009), pese a que dichos órganos constitucionales carecían hasta ese momento de normativa específica que la estableciera.

En lo que atañe a la responsabilidad patrimonial derivada de actos del poder legislativo la jurisprudencia de esta Sala fue reticente a reconocerla hasta la STS de 29 de febrero de 2000 (Rec. 49/1998), que la estableció para los casos de leyes declaradas inconstitucionales, con los siguientes argumentos:

«CUARTO. La Ley de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común ha venido a consagrar expresamente la responsabilidad de la Administración por actos legislativos estableciendo el artículo 139.3 que "Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que estos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dicho actos". Responde sin duda esta normación a la consideración de la responsabilidad del Estado legislador como un supuesto excepcional vinculado al respeto a la soberanía inherente al poder legislativo.

Se ha mantenido que si la ley no declara nada sobre dicha responsabilidad, los tribunales pueden indagar la voluntad tácita del legislador (*ratio legis*) para poder así definir si procede declarar la obligación de indemnizar. No debemos solucionar aquí esta cuestión, que reconduce a la teoría de la interpretación tácita la ausencia de previsión expresa legal del deber de indemnizar. No es necesario que lo hagamos, no sólo porque la Ley de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común es posterior a los hechos que motivan la reclamación objeto de este proceso, sino también porque, por definición, la ley declarada inconstitucional encierra en sí misma, como consecuencia de la vinculación más fuerte de la Constitución, el mandato de reparar los daños y perjuicios concretos y singulares que su aplicación pueda haber originado, el cual no podía ser establecido a priori en su texto. Existe, en efecto, una notable tendencia en la doctrina y en el derecho comparado a admitir que, declarada inconstitucional una ley, puede generar un pronunciamiento de reconocimiento de responsabilidad patrimonial cuando aquélla ocasione privación o lesión de bienes, derechos o intereses jurídicos protegibles.

Este mismo principio ha sido defendido desde tiempo relativamente temprano por nuestra jurisprudencia, separando el supuesto general de responsabilidad del Estado legislador por imposición de un sacrificio singular de aquel en que el título de imputación nace de la declaración de inconstitucionalidad de la ley. La sentencia de esta Sala de 11 de octubre de 1991, además de remitir la responsabilidad por acto legislativo a los requisitos establecidos con carácter general para la responsabilidad patrimonial de la Administración por funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos (que la lesión no obedezca a casos de fuerza mayor; que el daño alegado sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado; que no exista el deber de soportarlo; y que la pretensión se deduzca dentro del año en que se produjo el hecho que motive la indemnización) y de afirmar que "en el campo del Derecho tributario, es obvio que la responsabilidad del Estado-legislador no puede fundarse en el principio de la indemnización expropiatoria", añade que "el primer hito señalado por el Tribunal Constitucional para la responsabilidad del Estado-legislador ha de buscarse en los efectos expropiatorios de la norma legal. Pero con ello queda no agotado el tema. Ciertamente, el Poder Legislativo no está exento de sometimiento a la Constitución y sus actos -leyes- quedan bajo el imperio de tal Norma Suprema. En los casos donde la Ley vulnere la Constitución, evidentemente el Poder Legislativo habrá conculcado su obligación de sometimiento, y la antijuridicidad que ello supone traerá consigo la obligación de indemnizar. Por tanto, la responsabilidad del Estado-legislador puede tener, asimismo, su segundo origen en la inconstitucionalidad de la Ley." La determinación del título de imputación para justificar la responsabilidad del Estado legislador por inmisiones legislativas en la esfera patrimonial (que ha vacilado entre las explicaciones que lo fundan en la expropiación, en el ilícito legislativo y en la teoría del sacrificio, respectivamente) ofrece así una especial claridad en el supuesto de ley declarada inconstitucional.

QUINTO. Ciertamente, se ha mantenido que la invalidación de una norma legal por adolecer de algún vicio de inconstitucionalidad no comporta por sí misma la extinción de todas las situaciones jurídicas creadas a su amparo, ni tampoco demanda necesariamente la reparación de las desventajas patrimoniales ocasionadas bajo su vigencia. Para ello se ha recordado que los fallos de inconstitucionalidad tienen normalmente eficacia prospectiva o "ex nunc" (los efectos de la nulidad de la Ley inconstitucional no vienen definidos por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional "que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso" -sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, fundamento jurídico 11-).

Ello nos da pie para resolver la excepción opuesta por el abogado del Estado, en el sentido de que el recurso es inadmisibles por existencia de cosa juzgada material, pues la entidad recurrente había impugnado en su día las liquidaciones tributarias y, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) el 30 de julio de 1994, sentencia que devino firme al inadmitirse la casación y desestimarse la queja contra dicha inadmisión.

El Tribunal Constitucional en Pleno, en sentencia de 2 de octubre de 1997, número 159/1997, considera, ciertamente, que la declaración de inconstitucionalidad que se contiene en la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, que declaró inconstitucional y nulo el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, no permite, según el Tribunal, revisar un proceso fenecido mediante sentencia judicial con fuerza de cosa juzgada en el que, como sucede en el presente caso, antes de dictarse aquella decisión se ha aplicado una ley luego declarada inconstitucional. No estando en juego la reducción de una pena o de una sanción, o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad, que son los supuestos exclusivamente exceptuados por el art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, la posterior declaración de inconstitucionalidad del precepto no puede tener consecuencia sobre los procesos terminados mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (sentencias del Tribunal Constitucional 45/1989, 55/1990 y 128/1994).

SEXTO. Esta Sala considera, sin embargo, que la acción de responsabilidad ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia. El resarcimiento del perjuicio causado por el poder legislativo no implica dejar sin efecto la confirmación de la autoliquidación practicada, que sigue manteniendo todos sus efectos, sino el reconocimiento de que ha existido un perjuicio individualizado, concreto y claramente identificable, producido por el abono de unas cantidades que resultaron ser indebidas

por estar fundado aquél en la directa aplicación por los órganos administrativos encargados de la gestión tributaria de una disposición legal de carácter inconstitucional no consentida por la interesada. Sobre este elemento de antijuridicidad en que consiste el título de imputación de la responsabilidad patrimonial no puede existir la menor duda, dado que el Tribunal Constitucional declaró la nulidad del precepto en que dicha liquidación tributaria se apoyó.

La sentencia firme dictada, al no corregir el perjuicio causado por el precepto inconstitucional mediante el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad a la que acudieron otros tribunales, consolidó la actuación administrativa impugnada, que en ningún momento fue consentida por la entidad interesada, la cual agotó todos los recursos de que dispuso. Con ello se impidió la devolución de lo indebidamente ingresado consiguiente a la anulación de la actuación viciada. Esta devolución se produjo, en cambio, en otros supuestos idénticos resueltos por otros órganos jurisdiccionales que creyeron oportuno plantear la cuestión. La firmeza de la sentencia, así ganada, no legitimó el perjuicio padecido por la recurrente, directamente ocasionado por la disposición legal e indirectamente por la aplicación administrativa de la norma inconstitucional. Es precisamente dicha sentencia, de sentido contrario a la pronunciada por los tribunales que plantearon la cuestión de inconstitucionalidad y la vieron estimada, la que pone de manifiesto que el perjuicio causado quedó consolidado, al no ser posible la neutralización de los efectos del acto administrativo fundado en la ley inconstitucional mediante la anulación del mismo en la vía contencioso-administrativa, no obstante la constancia de la sociedad interesada en mantener la impugnación contra el acto que consideraba inconstitucional.»

Poco después la STS de 13 de junio de 2000 insistió en que la acción de responsabilidad ejercitada era ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia y que incluso para su existencia no era preciso que el acto administrativo de aplicación de ley declarada inconstitucional hubiera sido judicialmente impugnado, razonándolo así:

«... no puede considerarse una carga exigible al particular con el fin de eximirse de soportar los efectos de la inconstitucionalidad de una ley la de recurrir un acto adecuado a la misma fundado en que ésta es inconstitucional. La Ley, en efecto goza de una presunción de inconstitucionalidad y, por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo. Por otra parte, los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad de la ley, sino únicamente pueden solicitar del Tribunal que plantee la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión, entre otros supuestos, de la impugnación de una actuación administrativa. Es sólo el tribunal el que tiene facultades para plantear "de oficio o a instancia de parte" al Tribunal Constitucional las dudas sobre la constitucionalidad de la ley relevante para el fallo (artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional).

La interpretación contraria supondría imponer a los particulares que pueden verse afectados por una ley que reputen inconstitucional la carga de impugnar, primero en vía administrativa (en la que no es posible plantear la cuestión de inconstitucionalidad) y luego ante la jurisdicción contencioso-administrativa, agotando todas las instancias y grados si fuere menester, todos los actos dictados en aplicación de dicha ley, para agotar las posibilidades de que el tribunal plantease la cuestión de inconstitucionalidad. Basta este enunciado para advertir lo absurdo de las consecuencias que resultarían de dicha interpretación, cuyo mantenimiento equivale a sostener la necesidad jurídica de una situación de litigiosidad desproporcionada y por ello inaceptable.»

Recientemente, el Pleno de esta Sala, S. 2-6-2010, rec. 588/2008, ante la controversia doctrinal que generaron las anteriores sentencias y las numerosas que las siguieron, a la que precisamente se refiere el Acuerdo del Consejo de Ministros ahora impugnado, se ha pronunciado nuevamente sobre el obstáculo que puede suponer para el ejercicio de la acción de responsabilidad lo previsto en los artículos 161.1.a), inciso final, de la Constitución Española, y 40.1, inciso inicial, de la LOTC, normas que establecen determinados límites a la eficacia ex tunc de las declaraciones de inconstitucionalidad. Pues bien, dicha sentencia ha mantenido el criterio sostenido en sentencias anteriores sobre esta materia.

En definitiva, aunque los actos administrativos sean firmes -en este caso las liquidaciones tributarias relativas al IVA- ello no impide el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado por actos del legislador.

Séptimo.

Como hemos visto en los fundamentos anteriores en el presente caso litigioso nos encontramos ante un supuesto en el que la entidad recurrente no plantea en la demanda una reclamación de responsabilidad patrimonial al Estado por acto legislativo contrario a la Constitución Española, sino por incumplimiento del Derecho Comunitario, que concreta en la extralimitación cometida al transponer al Derecho nacional la Directiva 77/388/CEE, de 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, concretamente en lo que atañe a los arts. 17.2 y 5 y 19 de la misma.

Por tanto, el título de imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador no se produce como consecuencia de la posterior declaración de inconstitucionalidad de la Ley del IVA cuya aplicación irrogó el perjuicio o daño que en virtud de dicha declaración el particular no tenía el deber de soportar, sino la declaración, realizada en este caso por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, es la de ser contraria dicha Ley al Derecho Comunitario.

Hemos recogido sucintamente en el anterior fundamento la doctrina de este Tribunal Supremo en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución Española.

En el ámbito de la Unión Europea ha sido el propio Tribunal de Justicia, a partir de su sentencia de 19 de noviembre de 1991, asunto Francovich y Bonifachi, el que ha establecido el principio de la responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares por violaciones del Derecho Comunitario, al indicar «que el Derecho comunitario impone el principio de que los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que les sean imputable», principio que se fundamenta en el hecho de que la plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada y la protección de los derechos que reconocen se debilitaría si los particulares no tuvieran la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del Derecho Comunitario imputable a un Estado miembro.

Añade esta sentencia que la obligación de los Estados miembros de reparar dichos daños se basa también en el artículo 5.º del Tratado, en virtud del cual los Estados miembros deben adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones que les incumben en virtud del Derecho Comunitario. Entre esas obligaciones se encuentra la de eliminar las consecuencias ilícitas de una violación del Derecho Comunitario.

Tal planteamiento es válido ya se trate de normas invocables o no directamente por los ciudadanos ante los tribunales, como se precisó por el Tribunal en sentencia de 5 de marzo de 1996, Basserie du Pêcheur y Factortame, señalando que «así sucede también en el caso de lesión de un derecho directamente conferido por una norma comunitaria que los justiciables tienen precisamente derecho a invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales» y añadiendo como fundamento, que «en este supuesto, el derecho a reparación constituye el corolario necesario del efecto directo reconocido a las disposiciones comunitarias cuya infracción ha dado lugar al daño causado».

Por lo demás el propio Tribunal justifica la elaboración de este régimen de responsabilidad, señalando en dicha sentencia, que a falta de disposiciones en el Tratado que regulen de forma expresa y precisa las consecuencias de las infracciones del Derecho Comunitario por parte de los Estados miembros, corresponde al Tribunal de Justicia, en el ejercicio de la misión que le confiere el artículo 164 del Tratado, consistente en garantizar la observancia del Derecho en la interpretación y la aplicación del Tratado, pronunciarse sobre tal cuestión según los métodos de interpretación generalmente admitidos, recurriendo, en particular, a los principios fundamentales del sistema jurídico comunitario y, en su caso, a principios generales comunes a los sistemas jurídicos de los Estados miembros.

El principio, así establecido expresamente en el artículo 215 del Tratado, de la responsabilidad extracontractual de la Comunidad, no es sino una expresión del principio general conocido en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, conforme al cual una acción u omisión ilegal produce la obligación de reparar el perjuicio causado. Esta disposición pone de manifiesto también la obligación de los poderes públicos de indemnizar los daños causados en el ejercicio de sus funciones.

Por otro lado, debe señalarse que, en gran número de sistemas jurídicos nacionales, el régimen jurídico de la responsabilidad del Estado ha sido elaborado de modo determinante por vía jurisprudencial.

En la sentencia de 4 de julio de 2000, Haim II, el Tribunal de Justicia proclama con carácter general que la responsabilidad por los daños causados a los particulares por violaciones del Derecho Comunitario imputables a una autoridad pública nacional constituye un principio, inherente al sistema del Tratado, que genera obligaciones a cargo de los Estados miembros (véanse las sentencias de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros, asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, Rec. p. I-5357, apartado 35; de 5 de marzo de 1996, Brasserie du Pêcheur y Factortame, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 31; de 26 de marzo de 1996, British Telecommunications, C-392/93, Rec. p. I-1631, apartado 38; de 23 de mayo de 1996, Hedley Lomas, C-5/94, Rec. p. I-2553, apartado 24; de 8 de octubre de 1996, Dillenkofer y otros, asuntos acumulados C-178/94, C-179/94 y C-188/94 a C-190/94, Rec. p. I-4845, apartado 20, y de 2 de abril de 1998, Norbrook Laboratories, C-127/95, Rec. p. I- 1531, apartado 106).

La responsabilidad del Estado miembro se produce y es exigible por la vulneración del Derecho Comunitario, con independencia del órgano del mismo autor de la acción u omisión causante del incumplimiento, incluso en los casos en los que lo haya sido un legislador nacional, como ha establecido el Tribunal de Justicia en la citada sentencia de 5 de marzo de 1996, Brasserie du Pêcheur y Factortame, al

señalar que «el principio conforme al cual los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que les sean imputables es aplicable cuando el incumplimiento reprochado sea atribuido al legislador nacional».

En tal sentido, señala el Tribunal de Justicia en la citada sentencia de 4 de julio de 2000, Haim II, que incumbe a cada Estado miembro garantizar que los particulares obtengan la reparación del daño ocasionado por el incumplimiento del Derecho Comunitario, sea cual fuere la autoridad pública que haya incurrido en dicho incumplimiento y sea cual fuere aquella a la que, con arreglo al Derecho del Estado miembro afectado, le corresponda en principio hacerse cargo de dicha reparación (sentencia de 1 de junio de 1999, Konle, C-302/97, Rec. p. I-3099, apartado 62).

Por tanto, los Estados miembros no pueden liberarse de la mencionada responsabilidad ni invocando el reparto interno de competencias y responsabilidades entre las entidades existentes en su ordenamiento jurídico interno ni alegando que la autoridad pública autora de la violación del Derecho Comunitario no disponía de las competencias, conocimientos o medios necesarios.

En cuanto a los requisitos exigidos para dar lugar a indemnización en virtud de dicha responsabilidad del Estado miembro, el Tribunal de Justicia ha desarrollado una doctrina desde esa inicial sentencia (Francovich y Bonifachi), señalando que dependen de la naturaleza de la violación del Derecho Comunitario que origine el perjuicio causado, precisando que cuando un Estado miembro incumple la obligación que le incumbe de adoptar todas las medidas necesarias para conseguir el resultado prescrito por una Directiva, la plena eficacia de esa norma de Derecho comunitario impone un derecho a indemnización siempre y cuando concurren tres requisitos: que el resultado prescrito por la Directiva implique la atribución de derechos a favor de particulares; que el contenido de estos derechos pueda ser identificado basándose en las disposiciones de la Directiva; y que exista una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las personas afectadas.

Este planteamiento inicial se desarrolla en la sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, según la cual «el Derecho comunitario reconoce un derecho a indemnización cuando se cumplen tres requisitos, a saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada, y, por último, que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas.

En efecto, estos requisitos satisfacen, en primer lugar, las exigencias de la plena eficacia de las normas comunitarias y de la tutela efectiva de los derechos que éstas reconocen.

En segundo lugar, estos requisitos se corresponden, sustancialmente, con los establecidos sobre la base del artículo 215 por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia relativa a la responsabilidad de la Comunidad por daños causados a particulares debido a actos normativos ilegales de sus Instituciones.»

De los tres requisitos es el segundo el que plantea mayores dificultades para su concreción en cada caso, de manera que el propio Tribunal viene a indicar los elementos que pueden valorarse al efecto, señalando que el criterio decisivo para considerar que una violación del Derecho comunitario es suficientemente caracterizada es el de la inobservancia manifiesta y grave, por parte tanto de un Estado miembro como de una Institución comunitaria, de los límites impuestos a su facultad de apreciación.

A este respecto, entre los elementos que el órgano jurisdiccional competente puede tener que considerar, debe señalarse el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una Institución comunitaria hayan podido contribuir a la omisión, la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho Comunitario.

En cualquier caso, una violación del Derecho Comunitario es manifiestamente caracterizada cuando ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido.

La infracción del deber de transposición de una Directiva en el plazo establecido se viene considerando, «per se», una infracción manifiesta y grave, por lo que dará lugar a indemnización.

La obligación de reparar los daños causados a los particulares no puede supeditarse a un requisito, basado en el concepto de culpa, que vaya más allá de la violación suficientemente caracterizada del Derecho comunitario. En efecto, imponer un requisito suplementario de tal naturaleza equivaldría a volver a poner en entredicho el derecho a indemnización que tiene su fundamento en el ordenamiento jurídico comunitario.

La sentencia de 4 de julio de 2000, Haim II, refleja de una forma casi completa la doctrina del Tribunal de Justicia respecto de este segundo requisito, señalando que:

«... por una parte, una violación está suficientemente caracterizada cuando un Estado miembro, en el ejercicio de su facultad normativa, ha vulnerado, de manera manifiesta y grave, los límites impuestos al ejercicio de sus facultades (véanse las sentencias, antes citadas, *Brasserie du Pêcheur* y *Factortame*,

apartado 55; British Telecommunications, apartado 42, y Dillenkofer, apartado 25), y que, por otra parte, si el Estado miembro de que se trate, en el momento en que cometió la infracción, sólo disponía de un margen de apreciación considerablemente reducido, incluso inexistente, la mera infracción del Derecho comunitario puede bastar para demostrar la existencia de una violación suficientemente caracterizada (véanse las sentencias, antes citadas, Hedley Lomas, apartado 28, y Dillekofer, apartado 25).

39. A este respecto, procede recordar que la obligación de reparar los daños causados a los particulares no puede supeditarse a un requisito, basado en el concepto de culpa, que vaya más allá de la violación suficientemente caracterizada del Derecho comunitario (sentencia Brasserie du Pêcheur y Factortame, antes citada, apartado 79).

40. Pues bien, el margen de apreciación mencionado en el apartado 38 de la presente sentencia es el margen de que dispone el Estado miembro considerado. Su existencia y amplitud se determinan en relación con el Derecho comunitario, y no con el Derecho nacional. Por consiguiente, el margen de apreciación que el Derecho nacional, en su caso, confiera al funcionario o a la Institución que haya violado el Derecho comunitario carece de importancia a este respecto.

41. De la jurisprudencia citada en ese mismo apartado 38 se desprende también que una mera infracción del Derecho comunitario por parte de un Estado miembro puede constituir una violación suficientemente caracterizada, pero no la constituye necesariamente.

42. Para determinar si una infracción del Derecho comunitario constituye una violación suficientemente caracterizada, el Juez nacional que conozca de una demanda de indemnización de daños y perjuicios deberá tener en cuenta todos los elementos que caractericen la situación que se le haya sometido.

43. Entre los elementos que acaban de mencionarse, figuran el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho y la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una Institución comunitaria hayan podido contribuir a la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario (véase la sentencia Brasserie du pêcheur y Factortame, antes citada, apartado 56, sobre los requisitos para que el Estado incurra en responsabilidad como consecuencia de los actos y omisiones del legislador nacional contrarios al Derecho comunitario).»

La garantía del derecho de indemnización de los particulares y el conocimiento de las oportunas reclamaciones corresponde a los jueces y tribunales nacionales, como ya se indicaba en la inicial sentencia de 19 de noviembre de 1991, «encargados de aplicar, en el marco de sus competencias, las disposiciones de Derecho comunitario, garantizar la plena eficacia de tales normas y proteger los derechos que confieren a los particulares (véanse, principalmente, las sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77, Rec. p. 629, apartado 16, y de 19 de junio de 1990, Factortame, C-213/89, Rec. p. I-2433, apartado 19), señalándose en la de 5 de marzo de 1996 que "el Tribunal de Justicia no puede sustituir la apreciación de los órganos jurisdiccionales nacionales, únicos competentes para determinar los hechos de los asuntos principales y para caracterizar las violaciones del Derecho comunitario de que se trata, por la suya propia", añadiendo que "corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si existe una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las personas lesionadas».

En el mismo sentido se expresa la sentencia de 4 de julio de 2000.

En lo que atañe al procedimiento y marco normativo en que han de desarrollarse las correspondientes reclamaciones de responsabilidad por incumplimiento del Derecho Comunitario, señala el Tribunal de Justicia (S.19-11-1991) que:

«El Estado debe reparar las consecuencias del perjuicio causado en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad. En efecto, a falta de una normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular las modalidades procesales de los recursos judiciales destinados a garantizar la plena protección de los derechos que corresponden a los justiciables en virtud del Derecho comunitario (véanse las sentencias de 22 de enero de 1976, Russo, 60/75, Rec. p. 45; de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, y de 7 de julio de 1981, Rewe, 158/80, Rec. p. 1805).

43. Debe señalarse, además, que las condiciones, de fondo y de forma, establecidas por las diversas legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que las referentes a reclamaciones semejantes de naturaleza interna y no pueden articularse de manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización (véase, en lo que respecta a la materia análoga del reembolso de gravámenes percibidos en contra de lo dispuesto por el Derecho comunitario, especialmente la sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595).»

Precisa el Tribunal de Justicia (S.5-3-2006) que:

«...en los casos en que una violación del Derecho comunitario por un Estado miembro sea imputable al legislador nacional que ha actuado en un ámbito en el que dispone de un margen de apreciación amplio para adoptar opciones normativas, los particulares lesionados tienen derecho a una indemnización cuando la norma de Derecho comunitario violada tenga por objeto conferirles derechos, la violación esté suficientemente caracterizada y exista una relación de causalidad directa entre esta violación y el perjuicio sufrido por los particulares. Con esta reserva, el Estado debe reparar las consecuencias del perjuicio causado por una violación del Derecho comunitario que le es imputable, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, teniendo en cuenta que los requisitos fijados por la legislación nacional aplicable no podrán ser menos favorables que los referentes a reclamaciones semejantes de naturaleza interna y que no podrán articularse de manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la reparación.»

Igualmente y por lo que atañe la determinación de la reparación del daño, establece el Tribunal de Justicia (S. 5-3-1996, Brasserie du Pêcheur y Factortame), que:

«la reparación, a cargo de los Estados miembros, de los daños que han causado a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario debe ser adecuada al perjuicio por éstos sufrido. A falta de disposiciones comunitarias en este ámbito, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro fijar los criterios que permitan determinar la cuantía de la indemnización, que no pueden ser menos favorables que los que se refieran a reclamaciones o acciones semejantes basadas en el Derecho interno y que, en ningún caso, pueden articularse de manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil la reparación. No es conforme al Derecho comunitario una normativa nacional que limite, de manera general, el daño indemnizable únicamente a los daños causados a determinados bienes individuales especialmente protegidos, excluyendo el lucro cesante sufrido por los particulares. Por otra parte, en el marco de reclamaciones o acciones basadas en el Derecho comunitario, debe poder concederse una indemnización de daños y perjuicios particulares, como son los daños y perjuicios "disuasorios" previstos por el Derecho inglés, si el derecho a dicha indemnización puede ser reconocido en el marco de reclamaciones o acciones similares basadas en el Derecho interno.»

En cuanto al ámbito temporal de la responsabilidad del Estado miembro, el Tribunal de Justicia señala en la sentencia de 5 de marzo de 1996, que:

«"la obligación, a cargo de los Estados miembros, de reparar los daños causados a los particulares por las violaciones de Derecho comunitario que les son imputables no puede limitarse únicamente a los daños sufridos con posterioridad a que se haya dictado una sentencia del Tribunal de Justicia en la que se declare el incumplimiento reprochado", pero en la misma sentencia, ante la solicitud de limitación de la indemnización a los daños producidos después de que se dicte la sentencia, en la medida en que los perjudicados no hubieran iniciado previamente un procedimiento judicial o una reclamación equivalente, el Tribunal de Justicia señala que "procede recordar que, el Estado debe reparar las consecuencias del perjuicio causado, en el marco del Derecho nacional sobre responsabilidad. Los requisitos de fondo y de forma, fijados por las distintas legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños, pueden tener en cuenta las exigencias del principio de seguridad jurídica".»

En particular y por lo que se refiere a la labor que desempeñan los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros en este ámbito, en dos sentencias fundamentales para la construcción y efectividad del Derecho comunitario (Sentencia Simmenthal, de 9 de marzo de 1978, y Sentencia Factortame III, de 5 de marzo de 1996), el TJCE recordó expresamente que los Jueces nacionales deben garantizar la eficacia del Derecho Comunitario y la protección de los derechos que confiere a los particulares, garantía que expresamente se extiende a la posibilidad de obtener una reparación en aquellos casos en que sus derechos son vulnerados como consecuencia de una violación del Derecho Comunitario.

Octavo.

Pues bien, esta Sala ha venido aplicando la anterior doctrina cuando se le han planteado demandas de responsabilidad patrimonial por vulneraciones del Derecho Comunitario, como se pone de manifiesto en la STS de 12 de junio de 2003.

Sin embargo, en relación con sentencias del Tribunal de Justicia que se refieren a normas de contenido tributario que no son compatibles con el Derecho Comunitario, esta Sala ha modulado y precisado la anterior doctrina en relación con la establecida para el ejercicio de acciones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por vulneración de la Constitución Española, en los términos desarrollados en el fundamento sexto de esta Sentencia. Nos referimos concretamente a la sentencia de 29 de enero de

2004, reproducida en la de 24 de mayo de 2005, dictada en un supuesto semejante al presente, de responsabilidad del Estado al haberse declarado contrario a la normativa comunitaria el art. 111 de la Ley 37/1992 en cuya virtud se había levantado acta de inspección por deducción indebida del IVA.

Estas sentencias, invocadas en el Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado en este recurso para justificar el rechazo de la reclamación de responsabilidad patrimonial, se apartaron de la doctrina expresada sobre la no necesidad de agotar la vía de recursos para poder ejercitar la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución. Lo razonaron así:

«Esta doctrina no es trasladable a los supuestos en que una norma, en nuestro caso el artículo 111 de la Ley 37/92, es contrario a la legislación europea ya que tal contradicción es directamente invocable ante los tribunales españoles y por tanto la recurrente pudo recurrir en vía administrativa primero y en vía contenciosa después al acta de liquidación y tanto la administración como la jurisdicción posteriormente debían haber aplicado directamente el ordenamiento comunitario.

La recurrente en este caso, al contrario de lo que acontece en los supuestos de gravamen complementario de la tasa de juego, sí era titular de la acción por invocar la contradicción entre el ordenamiento estatal y el ordenamiento comunitario que debía ser aplicado directamente por los tribunales nacionales incluso aun cuando no hubiese sido invocado expresamente, por tanto la doctrina del acto firme y consentido unida al principio de seguridad jurídica justifica en este caso, el contrario de lo que hemos establecido en las sentencias citadas sobre ingreso indebido del gravamen complementario, la no aplicación al caso de autos de la doctrina sentada en aquellas sentencias y la desestimación de la pretensión indemnizatoria ya que la recurrente, al no impugnar el acta de conformidad levantada por la Agencia Tributaria, está obligada a soportar el perjuicio causado al no concurrir en el caso que nos ocupa la misma circunstancia que en las sentencias de esta sala anteriormente citadas.

Por otra parte en el caso que enjuicamos la responsabilidad patrimonial que se demanda, de existir, lo sería por infracción de la normativa comunitaria, infracción que es apreciada en sentencia que resuelve una cuestión prejudicial y que por tanto no acarrea per se la desaparición ex tunc de la norma del ordenamiento jurídico, al contrario de lo que ocurre con una sentencia de inconstitucionalidad, ello con independencia de que los efectos de la nulidad de la Ley inconstitucional normalmente sean "ex nunc" correspondiendo al Tribunal apreciar su alcance en cada caso.

Estando como estamos por tanto ante un supuesto de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho comunitario, para que tal responsabilidad pueda apreciarse el Tribunal de Justicia de las Comunidades ha venido estableciendo que deben darse el menos tres requisitos, a salvo de que el ordenamiento interno sea más favorable, a saber: que la norma tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la infracción sea suficientemente caracterizada y finalmente que exista nexo de causalidad directo entre el actuar del Estado miembro, la infracción del Derecho Comunitario, y el resultado dañoso producido.

En el caso que nos ocupa cabe cuestionar la concurrencia del segundo y tercer requisitos citados.

La relevancia de la infracción no cabe apreciarla por la simple dilación temporal en cuanto al momento en que puede efectuarse la deducción. El derecho del particular a efectuar la deducción no se cuestiona, la norma estatal únicamente fija el momento en que cabe efectuar aquella pero sin cuestionarla. La negativa de la deducción sí sería infracción relevante en cuanto implicaría la negación del derecho del particular, pero no acontece lo mismo si lo único que se produce es un retraso en el tiempo para llevar a cabo la deducción.

En cuanto a la relación directa entre la infracción de Derecho comunitario y el daño tampoco cabe apreciarlo ya que el daño alegado no es consecuencia directa de la norma estatal, el daño surge como consecuencia de un acta de aplicación y del no ejercicio por la recurrente de la acción de reintegro en los términos establecidos por la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades anteriormente expuesto.

En modo alguno estamos ante una norma autoaplicativa, en terminología del Tribunal Constitucional, ya que no estamos ante una ley singular que tenga efectos retroactivos sobre situaciones producidas con anterioridad.

Como consecuencia de lo hasta aquí dicho es la desestimación del recurso contencioso, ello sin perjuicio de que la recurrente pueda si no se ha cumplido la fecha para ello, ejercitar la acción de reintegro al amparo de la doctrina del Tribunal Europeo o incluso a efectuar la deducción que corresponda si no han transcurrido los plazos previstos en la legislación del I.V.A. para llevarla a cabo y sin que pueda tampoco invocarse en favor de la tesis de la recurrente la doctrina del Tribunal de Justicia de que ningún Estado puede beneficiarse de sus infracciones del Ordenamiento Comunitario, en este caso la causa del fracaso de la acción que se ejercita es la no actuación de la recurrente que no impugna el acto administrativo ni ejerció la acción de devolución al amparo de la sentencia del Tribunal de Justicia que invoca.»

En definitiva, según estas sentencias, el aquietamiento del particular con los actos aplicativos de una norma declarada posteriormente contraria al Derecho Comunitario le impide el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial por rotura del nexo causal, ya que pudo, a través del ejercicio de las oportunas

acciones, invocar directamente la aplicación del Derecho Comunitario frente a la norma nacional.

Noveno.

Como quiera que en la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo, la actora solicitó en su demanda el planteamiento de cuestión prejudicial a los efectos de que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronunciara sobre si el principio de equivalencia enunciado por éste, es compatible con la doctrina jurisprudencial en que se apoya el Consejo de Ministros y que se acaba de expresar en el fundamento anterior -STS de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005-, doctrina basada en una diferencia de trato para los supuestos de infracción del Derecho Comunitario y para los de inconstitucionalidad de una norma, a los solos efectos de negar la existencia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por violación del Derecho Comunitario, la Sala mediante Auto de uno de febrero de 2008 planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

¿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) razonó su respuesta con los siguientes argumentos:

«29. Para responder a esta cuestión, procede recordar, con carácter preliminar, que, según reiterada jurisprudencia, el principio de la responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares por violaciones del Derecho de la Unión que le son imputables es inherente al sistema de los Tratados en los que ésta se funda (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros, C-6/90 y C-9/90, Rec. p. I-5357, apartado 35; de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 31, y de 24 de marzo de 2009, Danske Slagterier, C-445/06, Rec. p. I-0000, apartado 19).

30. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los particulares perjudicados tienen derecho a indemnización cuando se cumplen tres requisitos: que la norma de Derecho de la Unión violada tenga por objeto conferirles derechos, que la violación de esta norma esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre tal violación y el perjuicio sufrido por los particulares (véase, en este sentido, la sentencia Danske Slagterier, antes citada, apartado 20 y jurisprudencia citada).

31. El Tribunal de Justicia ha tenido también ocasión de precisar que, sin perjuicio del derecho a indemnización que está basado directamente en el Derecho de la Unión desde el momento en que se reúnen estos tres requisitos, incumbe al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose 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 (principio de equivalencia) y no pueden articularse de manera que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización (principio de efectividad) (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de septiembre de 2003, Köbler, C-224/01, Rec. p. I-10239, apartado 58, y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 123).

32. En consecuencia, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, procede examinar la cuestión planteada a la luz de estos principios.

Sobre el principio de equivalencia

33. Por lo que se refiere al principio de equivalencia, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, dicho principio exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 1998, Edis, C-231/96, Rec. p. I-4951, apartado 36; de 1 de diciembre de 1998, Levez, C-326/96, Rec. p. I-7835, apartado 41; de 16 de mayo de 2000, Preston y otros, C-78/98, Rec. p. I-3201, apartado 55, y de 19 de septiembre de 2006, i-21 Germany y Arcor, C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-8559, apartado 62).

34. No obstante, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todas los recursos interpuestos en un ámbito determinado del Derecho (sentencias Levez, antes citada, apartado 42; de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 27, y de 29 de octubre de 2009, Pontin, C- 63/08, Rec. p. I-0000, apartado

45).

35. En consecuencia, para comprobar si se respeta el principio de equivalencia en el litigio principal, es preciso examinar si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta por Transportes Urbanos, basada en la infracción del Derecho de la Unión, y la que dicha sociedad habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución pueden considerarse similares (véase, en este sentido, la sentencia Preston y otros, antes citada, apartado 49).

36. Pues bien, por lo que se refiere al objeto de las dos reclamaciones de responsabilidad patrimonial mencionadas en el apartado anterior, procede señalar que tienen exactamente el mismo objeto, a saber, la indemnización del daño sufrido por la persona lesionada por un acto o una omisión del Estado.

37. Respecto de los elementos esenciales, cabe recordar que la regla del agotamiento previo que se discute en el litigio principal lleva a cabo una distinción entre estas reclamaciones, en la medida en que exige que el demandante haya agotado previamente las vías de recurso contra el acto lesivo sólo cuando la reclamación de responsabilidad patrimonial se basa en la infracción del Derecho de la Unión por la ley nacional en aplicación de la cual se ha adoptado el mencionado acto.

38. Ahora bien, procede señalar que, contrariamente a lo que parecen sugerir determinados planteamientos de la jurisprudencia controvertida, recordados en el apartado 20 de la presente sentencia, la reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión por un Estado miembro, no está subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción (véanse, en este sentido, las sentencias Brasserie du pêcheur y Factortame, antes citada, apartados 94 a 96; de 8 de octubre de 1996, Dillenkofer y otros, C-178/94, C-179/94 y C- 188/94 a C-190/94, Rec. p. I-4845, apartado 28, y Danske Slagterier, antes citada, apartado 37).

39. No obstante, ha lugar a señalar que, en el litigio principal, Transportes Urbanos basó su recurso expresamente en la sentencia Comisión/España, antes citada, dictada con arreglo al artículo 226 CE, en la cual el Tribunal de Justicia declaró la infracción de la Sexta Directiva por la Ley 37/1992.

40. Además, se deduce del auto de remisión que Transportes Urbanos interpuso la reclamación ante el Consejo de Ministros porque el plazo para presentar una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 1999 y 2000 había expirado en el momento en que se dictó la mencionada sentencia Comisión/España.

41. No obstante, como se ha dicho en los apartados 12 y 13 de la presente sentencia, dicha reclamación fue desestimada por el Consejo de Ministros teniendo en cuenta precisamente que Transportes Urbanos no había solicitado la rectificación de sus autoliquidaciones antes de la interposición de dicha reclamación.

42. En cambio, según el auto de remisión, si Transportes Urbanos hubiera podido fundamentar su reclamación de responsabilidad patrimonial en una sentencia del Tribunal Constitucional que declarara la nulidad de la misma ley por infringir la Constitución, esta reclamación habría sido estimada, con independencia de que dicha sociedad no hubiera solicitado la rectificación de dichas autoliquidaciones antes de que expiraran los plazos para hacerlo.

43. Se desprende de las consideraciones precedentes que, en el contexto particular que ha dado origen al litigio principal tal como se describe en el auto de remisión, la única diferencia existente entre las dos reclamaciones mencionadas en el apartado 35 de la presente sentencia consiste en que las infracciones jurídicas en las que se basan han sido declaradas, en un caso, por el Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al artículo 226 CE y, en otro, por una sentencia del Tribunal Constitucional.

44. Ahora bien, esta única circunstancia, a falta de cualquier mención en el auto de remisión de otros elementos que permitan declarar la existencia de otras diferencias entre la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado efectivamente presentada por Transportes Urbanos y aquella que habría podido interponer sobre la base de una infracción de la Constitución declarada por el Tribunal Constitucional, no basta para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia.

45. En tal situación, procede señalar que las dos reclamaciones antes mencionadas pueden considerarse similares, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 35 de la presente sentencia.

46. De ello se deduce que, habida cuenta de las circunstancias descritas en el auto de remisión, el principio de equivalencia se opone a la aplicación de una regla como la controvertida en el litigio principal.

47. Habida cuenta de esta conclusión, no es necesario examinar la regla del agotamiento previo de las vías de recurso discutida en el litigio principal a la luz del principio de efectividad.

48. 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.»

Así las cosas, hemos de detenernos en el examen de la vinculación de esta sentencia del Tribunal de Justicia, dictada en respuesta a nuestro reenvío prejudicial, y en qué medida nos obliga a rectificar nuestra jurisprudencia tal como se manifestó en las citadas sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005 pues, como es sabido no existe propiamente entre el Tribunal de Justicia y los tribunales nacionales una relación de subordinación institucional ni jerárquica sino de cooperación y colaboración. Al efecto conviene recordar que la Comunidad Europea, como comunidad de derecho que es, necesita que sus normas se apliquen de forma uniforme en todos los Estados miembros y es, precisamente, la cuestión prejudicial, y la sentencia que la responde, el instrumento procesal idóneo para conseguir una interpretación y una aplicación uniforme de las normas comunitarias por parte de los tribunales nacionales, a los que corresponde, como jueces comunitarios, la aplicación en los correspondientes procesos del ordenamiento jurídico comunitario, y esa interpretación y aplicación uniforme sólo podrá conseguirse proporcionando a las sentencias del Tribunal de Justicia el carácter de vinculantes pues de otro modo esa finalidad esencial del mecanismo prejudicial quedaría frustrada. Abunda en los criterios anteriores evidentes razones de seguridad jurídica pues la aplicación dispar de una misma norma comunitaria en diferentes Estados miembros pondría en cuestión la propia construcción y funcionamiento de la Unión Europea.

Este Tribunal, sensible a esa necesidad uniformadora, ha reconocido lo que denomina «autoridad de cosa interpretada» respecto de las Sentencias del TJCE, en paralelo con la autoridad de cosa juzgada que corresponde a todo pronunciamiento judicial (STS, Sala Tercera, de 3 de diciembre de 1993, Rec. 152/1989), llegando incluso a afirmar que el principio de prevalencia o primacía del Derecho comunitario, continuamente afirmado por el TJCE y reconocido con claridad en nuestro ordenamiento (art. 93 de la Constitución y jurisprudencia del Tribunal Supremo también reiterada), lo es también de la jurisprudencia comunitaria sobre la doctrina o jurisprudencia de los tribunales de los países miembros en la interpretación o aplicación de los preceptos o disposiciones del Derecho comunitario (STS, Sala Cuarta, de 17 de diciembre de 1997, Rec. Unificación de Doctrina 4130/1996).

Como se ha visto en anteriores fundamentos la cuestión prejudicial planteada en este proceso no versó sobre la interpretación de una norma concreta sino sobre el alcance de determinados principios estructurales del sistema jurídico comunitario como son los principios de equivalencia y efectividad en la medida en que la Sala apreciaba distinto trato en su propia jurisprudencia a las pretensiones de responsabilidad patrimonial de Estado legislador cuando la reclamación se fundaba en los perjuicios derivados de un acto firme dictado en aplicación de una norma posteriormente declarada inconstitucional respecto de aquellos otros actos firmes que se dictaron en aplicación de normas de rango legal respecto de las que el TJCE declaró posteriormente que España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho Comunitario. Dudas interpretativas que derivaban de la propia jurisprudencia comunitaria relativa a la extensión y límites de la responsabilidad patrimonial de los Estados por vulneración del Derecho Comunitario.

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.

Sentado lo anterior puede afirmarse que no constituye obstáculo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial por parte de TRANSPORTES URBANOS Y SERVICIOS GENERALES, S.A.L. el hecho de que no impugnara las liquidaciones tributarias relativas al IVA en las que se había aplicado la regla de prorrata posteriormente declarada contraria al Derecho Comunitario por la STJCE de 6 de octubre de 2005.

Consecuentemente deben rechazarse las razones que, con fundamento en las SSTs de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, condujeron al Consejo de Ministros a desestimar la reclamación de responsabilidad patrimonial presentada por la entidad recurrente.

Décimo.

Despejado este obstáculo debemos volver al camino marcado por el Tribunal de Justicia para la

declaración de la responsabilidad patrimonial de los Estados por vulneración del Derecho Comunitario. Destacábamos en el fundamento séptimo la sentencia *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, en la medida en que había desarrollado los requisitos según los cuales el Derecho Comunitario reconoce un derecho a indemnización: que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada, y, por último, que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas.

Ya indicamos que de los tres requisitos es el segundo el que plantea mayores dificultades para su concreción en cada caso. Ello nos obliga a realizar un minucioso contraste entre la norma comunitaria y la española pues el Tribunal de Justicia viene a distinguir entre aquellos supuestos en que el Estado miembro goce de un margen de apreciación más o menos amplio y aquellos otros en que se le impone una obligación para cuyo cumplimiento no gozan de ninguna discrecionalidad, siendo en el primer caso las condiciones para que se dé lugar la responsabilidad más estrictas que en el segundo.

En este caso la normativa comunitaria, Sexta Directiva, establece en su artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), que la base imponible estará constituida: «en las entregas de bienes y prestaciones de servicios (...), por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

El artículo 17, apartado 2, letra a), de la citada Directiva, en la versión resultante de su artículo 28 séptimo, prevé que, «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor (...) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

El apartado 5 del mismo artículo señala que:

«En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.»

Este artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorrata de deducción», dispone lo siguiente:

«La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 (de la parte A) del artículo 11.»

Por su parte el artículo 102 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión modificada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, establece en su primer apartado que:

«La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Asimismo, se aplicará la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3.º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo». Y el artículo 104 de la misma Ley en su apartado 2, número 2.º, párrafo segundo, dispone que: «Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las

cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.»

Sobre la posible contradicción entre una normativa y otra conviene detenerse en las posiciones de las partes mantenidas en el proceso seguido ante el Tribunal de Justicia, según se deduce de la lectura de la sentencia de 6 de octubre de 2005.

La Comisión sostuvo que la norma general que figura en la Ley española 37/1992 amplía de forma ilegal la limitación del derecho a deducción prevista en el artículo 17, apartado 5, en relación con el artículo 19 de la Sexta Directiva, ya que dicha limitación no sólo se aplica a los sujetos pasivos mixtos, sino también a los sujetos pasivos totales. Por otra parte, la Comisión estimó que la norma especial establecida por esta misma Ley introduce un criterio para el cálculo de la deducción que no está previsto en la Sexta Directiva y que es contrario a ésta.

Por su parte, el Gobierno español consideró que la Comisión interpretaba de forma literal la Sexta Directiva, sin tener en cuenta los objetivos que persigue dicha norma ni, en particular, el principio de neutralidad del IVA. Sostenía también el Gobierno español que el artículo 19 de la Sexta Directiva no se limita a fijar una regla para el cálculo de la prorrata señalada en el artículo 17, apartado 5, de esta Directiva, a fin de determinar, en el caso de los sujetos pasivos mixtos, cuál es el porcentaje que representan las actividades gravadas con derecho a deducción respecto de la totalidad de las actividades gravadas y exentas del sujeto pasivo. El legislador, al disponer en dicho artículo 19 que los Estados miembros podrán incluir en el denominador de la fracción las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio de las operaciones ni se integren, por ello, en la base imponible definida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la citada Directiva, introdujo, a juicio de la parte demandada (Reino de España), una excepción a la norma establecida en el artículo 17, apartado 5, relativa a los sujetos pasivos mixtos, excepción que permite limitar el derecho a deducción de los sujetos pasivos totales. Por otra parte entendió que el artículo 19 de la Sexta Directiva tiene como finalidad permitir que los Estados miembros restablezcan el equilibrio en materia de competencia, para así dar cumplimiento al principio de neutralidad del impuesto. En apoyo de su postura, toma como ejemplo la situación de un transportista que recibe una subvención para la adquisición de un vehículo. La subvención le permite disminuir el precio de los servicios que presta y, por ende, el importe del IVA aplicable a éstos. Según el Gobierno español, si dicho transportista tuviera además la posibilidad de deducir la totalidad del IVA aplicable a los gastos financiados con la subvención, dispondría de una ventaja añadida frente a sus competidores que no perciban subvenciones. Añade que la norma especial prevista en la Ley 37/1992 limita el derecho a deducción en menor medida que lo que resultaría de la aplicación del artículo 19 de la Sexta Directiva, ya que sólo afecta a la deducción del IVA correspondiente al bien o servicio financiado con la subvención y no a la relativa al resto de bienes o servicios adquiridos por el sujeto pasivo.

El Tribunal de Justicia razona el incumplimiento del Estado Español señalando que:

«El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia el principio del derecho a la deducción del IVA. Éste se aplica al impuesto soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas.

22. Cuando el sujeto pasivo efectúe indistintamente operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones exentas que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, de la citada Directiva prevé que sólo se admitirá la deducción por la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas. Esta prorrata se calcula con arreglo a la fórmula establecida en el artículo 19 de la Directiva.

23. Como ha recordado el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones, toda limitación del derecho a deducción incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartado 17; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-204/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-204/99, Rec. p. I-1883, apartado 42).

24. A este respecto, debe advertirse que el artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado "Cálculo de la prorrata de deducción", remite de forma expresa al artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva, al que está íntegramente vinculado.

25. Por tanto, las disposiciones del artículo 19, apartado 1, segundo guión, relativas a las subvenciones que no sean las enunciadas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, esto es, a las subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado y que no formen parte de la base imponible del IVA, deben ser interpretadas a la luz de dicho artículo 17, apartado 5. Pues bien, este último precepto sólo se refiere a los sujetos pasivos mixtos, como se desprende expresamente de su tenor literal. De ahí que el citado artículo 19, apartado 1, segundo guión, al no tratarse de una excepción aplicable a los sujetos pasivos mixtos y totales, únicamente permite limitar el derecho a deducción, mediante la toma en consideración de las subvenciones antes definidas, en el caso de los sujetos pasivos mixtos.

26. Por consiguiente, la norma general contenida en la Ley 37/1992, que amplía la limitación del

derecho a deducción mediante su aplicación a los sujetos pasivos totales, introduce una restricción mayor que la prevista expresamente en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva e incumple las disposiciones de dicha Directiva.

27. En lo que se refiere a la norma especial establecida por la citada Ley, basta con señalar que instaura un criterio de limitación del derecho a deducción que no está previsto en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva ni en ninguna otra disposición de ésta. En consecuencia, tal criterio no está autorizado por la citada Directiva.

28. La alegación del Gobierno español, según la cual la interpretación que propone del artículo 19 de la Sexta Directiva es más adecuada para garantizar el equilibrio en materia de competencia y, por tanto, el cumplimiento del principio de neutralidad del IVA, debe ser rechazada. En efecto, los Estados miembros están obligados a aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable. Como se desprende de la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos (C-204/98, Rec. p. I-1883), apartados 55 y 56, aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella, en este caso mediante la introducción de limitaciones del derecho a deducción distintas de las previstas en los artículos 17 y 19 de la citada Directiva.

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-204/97, Rec. p. I-1883, 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.»

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

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

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

Todo lo cual lleva a concluir que estamos ante una violación suficientemente caracterizada al haberse vulnerado por el Estado, en el ejercicio de su facultad normativa, de manera manifiesta y grave, los límites impuestos al ejercicio de sus facultades.

Undécimo.

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.

En este sentido la Sentencia de esta Sala de 12 de junio de 2003 (Rec. 46/1999) indicó que «Ante todo debe sentarse la premisa de que la interpretación del instituto de la responsabilidad patrimonial debe ser siempre de carácter extensivo en el sentido de que ha de ser siempre favorable a la protección del particular frente al actuar del Estado, de una parte porque así lo exige el carácter objetivo de esa responsabilidad en el ámbito del derecho interno y de otra porque no es sino una forma de paliar las deficiencias que otras técnicas de protección de esos intereses presentan, no siendo en consecuencia razonable que el particular vea minorado su derecho a la tutela judicial efectiva en beneficio del Estado infractor. La interpretación pro particular de la responsabilidad se infiere con claridad del hecho de que los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia no excluyen la aplicación de criterios menos restrictivos derivados de la legislación estatal, lo que por otra parte resulta tremendamente importante en la esfera de nuestro ordenamiento jurídico en cuyo marco el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado tiene carácter objetivo, de modo que basta la existencia de un daño antijurídico e individualizado para que, de existir nexo causal entre el actuar de la administración y el resultado producido, opere el citado instituto jurídico».

Pues bien, se dan en el presente caso todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJCE para que prospere la acción de responsabilidad patrimonial.

De un lado, la norma jurídica vulnerada -Sexta Directiva- confería derechos a los particulares, concretamente el derecho a la deducción de IVA soportado sin más excepciones o limitaciones que las establecidas en ella, limitando tal derecho la normativa española tantas veces reseñada al establecer una limitación adicional a las previstas en la norma comunitaria.

De otro, se ha producido una infracción suficientemente caracterizada del Derecho Comunitario, habiéndonos ya referido extensamente a esta cuestión en el fundamento anterior.

Finalmente, puede afirmarse que existe una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que tal relación de causalidad pueda entenderse rota por el hecho del que el reclamante no agotara los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación tributaria practicada, según lo expuesto en el fundamento noveno de esta Sentencia. En este sentido, no ofrece duda de que concurre el nexo de causalidad directa entre la aplicación de la norma interna declarada por la STJCE de 6 de octubre de 2005 contraria a la Sexta Directiva y el daño ocasionado a la sociedad Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L., que tuvo que abonar a la Hacienda Pública unas cantidades superiores a las que le hubieran correspondido de haberse respetado por la legislación española los mandatos contenidos en la norma comunitaria.

Concurren, pues, los requisitos para que declaremos, con estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, la responsabilidad patrimonial del Estado y declaremos la obligación de su Administración a indemnizar los perjuicios ocasionados por la aplicación de la Ley 37/1992, en los términos expresados en los anteriores fundamentos, por vulneración del Derecho Comunitario.

La indemnización debe comprender el importe de lo indebidamente ingresado a favor de la Hacienda Pública, UN MILLÓN DOSCIENTOS VEINTIOCHO MIL TRESCIENTOS SESENTA Y SEIS CON TREINTA Y NUEVE EUROS (1.228.366,39 €), cuya procedencia resulta justificada en los documentos que obran en autos y en la falta de oposición del Abogado del Estado a los mismos, y que se expresan en el concreto *petitum* del escrito de demanda, reproducido en los antecedentes de hecho de esta sentencia y detallados en su fundamento cuarto.

Además, el principio general en materia de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado es el de la «*restitutio in integrum*» o reparación integral del daño, lo que obliga no solo al abono de la cantidad indebidamente satisfecha a las arcas públicas sino también, en aras de ese principio de plena indemnidad, reconocido en la jurisprudencia de esta Sala (SSTS de 5 de febrero y 15 de julio de 2000, entre otras muchas) y en la propia Ley 30/1992 (art. 141.3) al abono de los intereses legales de la cantidad a devolver desde el día en que se efectuó la reclamación administrativa hasta la fecha de notificación de esta Sentencia, a partir de la cual se cuantificarán los intereses de acuerdo con lo establecido en el art. 106, apartados 2 y 3 de la Ley Jurisdiccional.

Decimosegundo.

Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, no procede hacer una especial imposición de las costas causadas.

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

FALLAMOS

Primero.

Rechazar la causa de inadmisibilidad propuesta por el Abogado del Estado.

Segundo.

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil TRANSPORTES URBANOS Y SERVICIOS GENERALES, S.A.L., contra el Acuerdo del Consejo de Ministros, de fecha 12 de enero de 2007, por el que se desestima la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formulada por el recurrente, en fecha 30 de marzo de 2006, como consecuencia de la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a las subvenciones percibidas en los ejercicios 1999 y 2000, y con fundamento en el incumplimiento por parte del Estado Español de las obligaciones que le incumben en esta materia en virtud del Derecho Comunitario y, en particular, de los arts. 17, apartados 2 y 5 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva en materia de IVA). Acuerdo que anulamos por ser contrario a derecho.

Tercero.

DECLARAR la responsabilidad patrimonial del Estado, reconociendo el derecho de TRANSPORTES URBANOS Y SERVICIOS GENERALES, S.A.L. a ser indemnizada en la cantidad de UN MILLÓN DOSCIENTOS VEINTIOCHO MIL TRESCIENTOS SESENTA Y SEIS CON TREINTA Y NUEVE EUROS (1.228.366,39 €), más los intereses legales que procedan en los términos expresados en el fundamento undécimo de esta sentencia.

Cuarto.

No procede hacer imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos.