

TRIBUTACIÓN	LA INCLUSIÓN DE LAS SUBVENCIONES EN LA PRORRATA	Núm. 83/2005
--------------------	--	-------------------------



JAVIER BAS SORIA

*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF*

(A propósito de la STJCE de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03) *

1. INTRODUCCIÓN

La Unión Europea se ha configurado como un sujeto particular entre los actores del Derecho Internacional por su capacidad innovativa en el mundo del Derecho, independientemente de la voluntad de los Estados miembros que la forman. Así, los Tratados constitutivos contienen pocas cláusulas materiales, que, en la mayoría de los casos, fijan y definen objetivos y finalidades que le son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones.

El artículo 249 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (en adelante, TCE) establece: «Para el cumplimiento de su misión, el Parlamento Europeo y el Consejo conjuntamente, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos y directivas, tomarán decisiones y formularán recomendaciones o emitirán dictámenes, en las condiciones previstas en el presente Tratado». El párrafo tercero del citado artículo 249 del TCE configura la directiva, dentro de estos instrumentos normativos, en los siguientes términos: «La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de las formas y de los medios».

La característica fundamental de la Directiva es, pues, que impone una obligación de resultado comunitario a los Estados, dejando a los mismos la elección de las formas y los medios para obtener dicho resultado. Su propósito es aproximar o armonizar el contenido de las disposiciones normativas nacionales de los Estados miembros, sin imponer una uniformidad de éstas. Surge, por tanto, la necesidad de transponer la norma al ordenamiento interno mediante los mecanismos normativos que el Estado en cuestión considere pertinentes.

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 272 (noviembre 2005) o en Normacef Fiscal (NFJ020809).

Esta necesidad de transposición del Derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del Derecho comunitario: la primacía del Derecho comunitario (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, *Costa vs. ENEL*) y el efecto directo (proclamado en la STJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, *Van Gend und Loos*). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del Derecho comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

Consecuentemente con estas consideraciones, muchos son los procedimientos consagrados en el ámbito comunitario para garantizar el acomodo de la normativa y de las actuaciones de las Administraciones a las exigencias del Derecho comunitario. De entre todos ellos, conviene destacar especialmente dos: los recursos prejudiciales y los recursos de incumplimiento.

La cuestión prejudicial es el instrumento básico de colaboración entre las jurisdicciones nacionales y la jurisdicción comunitaria que permite a las primeras instituirse como jueces comunitarios, manteniendo la unidad interpretativa del Derecho comunitario, mediante la petición de un pronunciamiento al Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación o validez de los Tratados o de los actos de las instituciones adoptados en virtud. Se produce así un reparto de competencias entre el Tribunal de las Comunidades, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del Derecho comunitario, y los Tribunales nacionales, a los que corresponde la aplicación del derecho al caso concreto. El TJCE no se pronuncia directamente sobre la validez de las normas nacionales, ni sobre el posible incumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados por parte de los Estados miembros, limitándose a declarar la validez e interpretación de las disposiciones del Derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación de dejar inaplicada la norma contraria al Derecho comunitario, para resolver el caso concreto, sin perjuicio de otras obligaciones posteriores.

El recurso de incumplimiento se fundamenta en la obligación de los Estados miembros a adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes del Tratado y de los actos de las instituciones. Los incumplimientos de esta obligación pueden derivar tanto de comportamientos activos, consistentes en la adopción de disposiciones contrarias a los objetivos del Tratado, como de comportamientos pasivos, por omisión o abstención de la obligación de actuar que pesa sobre los mismos. Cuando la Comisión u otro Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia (art. 226 TCE). Éste, en su fallo, declarará que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, aunque no puede, por sí mismo, anular o derogar las disposiciones del Estado miembro que ocasionan dicho incumplimiento. El alcance de la resolución es puramente declarativo, quedando el Estado miembro en cuestión obligado a adoptar todas las medidas apropiadas para la ejecución de la sentencia del Tribunal que declara el incumplimiento, que deben comprender la eliminación del incumplimiento y de sus consecuencias pasadas y futuras.

Ante la práctica ausencia de consecuencias que tenía en muchos casos la constatación de los incumplimientos, el Tratado de Maastricht introdujo un nuevo artículo en el Tratado CEE (actualmente, art. 228 TCE) permitiendo que si la Comisión estimase, transcurrido un período de tiempo

prudencial, que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podrá someter la cuestión al Tribunal, proponiendo una sanción, de tal forma que, si éste estima que el Estado ha incumplido las obligaciones que derivan de su sentencia declarativa del incumplimiento, puede imponerle una sanción al estado infractor, sobre la base de la propuesta de la Comisión.

2. LA SENTENCIA DE 6 DE OCTUBRE DE 2005, ASUNTO C-204/03, COMISIÓN CONTRA ESPAÑA

2.1. El marco normativo.

En el caso de la sentencia que nos ocupa, la cuestión litigiosa trasladada al Tribunal por la Comisión de la Unión Europea versaba sobre la normativa nacional relativa a la aplicación de la prorrata por los preceptores de subvenciones públicas.

La normativa comunitaria en este marco está constituida por la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 (IVA): base imponible uniforme (en adelante, Sexta Directiva). En cuanto a la deducción del Impuesto soportado, cuando se realicen conjuntamente operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no generan dicho derecho, la Sexta Directiva consagra la denominada «regla de prorrata», recogida en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva que 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 (...)». Por su parte, en cuanto al cálculo de la citada prorrata y la inclusión para el mismo de las subvenciones, el mencionado artículo 19 de la Sexta Directiva señala que «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 del punto B del artículo 11».

La normativa nacional de transposición viene constituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. El primero de los aspectos antes citados se encuentra regulado en el artículo 102, apartado uno, del citado texto legal (en su redacción dada por Ley 66/1997, de 30 de diciembre) que establece:

«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.»

Por su parte, la forma de cómputo de las subvenciones en la prorrata se encuentra contenida en el artículo 104 de la citada Ley del IVA, regulando lo siguiente:

«El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

- 1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.
- 2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el 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. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción.

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.»

Los efectos de esta norma fueron matizados, durante el primer ejercicio de su aplicación, por la disposición transitoria vigesimosegunda de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, que dio nueva redacción a los citados artículos 102 y 104 de la Ley del IVA, en cuya virtud dicha norma no se aplicaría a las subvenciones concedidas antes del 1 de enero de 1998.

2.2. Las cuestiones controvertidas.

En la iniciación del procedimiento administrativo de infracción efectuada por la Comisión contra España dos cuestiones se identificaron como objeto de la litis:

- En primer lugar, la inclusión de los contribuyentes en la regla de prorrata como consecuencia de la percepción de subvenciones e independientemente de que las actividades realizadas generaran el derecho a la deducción total del impuesto.
- En segundo lugar, el tratamiento dispensado a las denominadas subvenciones específicas, en las que la minoración de las cuotas soportadas deducibles no se opera a través de la regla de la prorrata, sino a través de un mecanismo propio de exclusión de la deducibilidad del impuesto soportado en la parte de su coste que haya sido financiado por la subvención.

La Comisión entendía que la normativa española era contraria a la Sexta Directiva, según se deducía de una mera contrastación literal de ambas normas. En cuanto al primer punto, porque la Sexta Directiva exige, para la inclusión de las subvenciones en la prorrata, que el sujeto pasivo, por razón de las operaciones realizadas, no disponga del derecho a la deducción total del impuesto. En cuanto al segundo, simplemente se constata que la Sexta Directiva no contempla otro régimen para las subvenciones que el de su inclusión en la prorrata, por lo que veda la posibilidad de dispensar el tratamiento otorgado a las subvenciones específicas en la normativa española.

España, aceptando los alegatos de la Comisión en cuanto a la literalidad de la Sexta Directiva, amparaba su normativa en una mejor consecución de los objetivos perseguidos por el IVA, particularmente el relativo a la neutralidad del Impuesto. Así, se entendía que la consideración de las subvenciones para determinar el porcentaje de deducción a través de la regla de la prorrata, tanto si el sujeto realiza operaciones que generan el derecho a la deducción junto con otras que no generan el derecho a la deducción, como si no, determinaba la deducción de las cuotas soportadas en la misma medida en la que las actividades de los sujetos pasivos se financiaran en el mercado, no siendo deducibles aquellas cuotas correspondientes a las actividades que no se financiaran a través de la intermediación mercantil, sino por el sostenimiento público vía subvención. En cuanto a las subvenciones específicas, se trataba de una mejora normativa atendiendo, en función de la tipología de la subvención, a la forma de financiación del bien. El sujeto sólo podía deducir aquella parte del IVA soportado que hubiera financiado con sus propios recursos, mientras que no deduciría aquella parte que se hubiese financiado por el sector público mediante la concesión de una subvención para la adquisición del bien.

2.3. Las conclusiones del Abogado General.

En sus conclusiones, presentadas el 10 de marzo de 2005, el Abogado General ampara la posición de la Comisión y sostiene que la normativa española conlleva una limitación del derecho a deducción de cualquier sujeto pasivo que reciba subvenciones destinadas a financiar sus actividades empresariales o profesionales, consistente en la aplicación de una prorrata cuyo denominador incluya dichas subvenciones. Entiende que la ampliación del ámbito de aplicación de la regla de prorrata es claramente contraria al tenor literal de la Sexta Directiva, que se pronuncia claramente en el sentido de que sólo cabe aplicar la prorrata de deducción prevista en el artículo 19 a una categoría concreta de sujetos pasivos: los que denomina «mixtos», por realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho; a los que contraponen con los sujetos pasivos que denomina «totales», que son los que realizan únicamente operaciones con derecho a deducción, y a los que también se aplica la prorrata con la normativa española.

Destaca, además, que la citada interpretación es contraria al espíritu del sistema armonizado del IVA, en la interpretación que viene realizando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha destacado que, «a falta de cualquier otra disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a deducción conferido a los sujetos pasivos, este derecho debe ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (...). Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva». Así, sostiene, la aplicación de la prorrata a todos los sujetos pasivos que reciban subvenciones tiene precisamente como consecuencia la limitación del derecho a deducción en casos distintos de los previstos por la Directiva.

2.4. La Sentencia de 6 de octubre de 2005.

El Tribunal de Justicia sigue la línea sostenida por la Comisión y reproduce de una forma prácticamente literal las conclusiones del Abogado General, para terminar condenando el incumplimiento de España en las dos cuestiones litigiosas en su sentencia en los siguientes términos:

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

3. LAS CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA DE 6 DE OCTUBRE DE 2005

3.1. Los efectos de los incumplimientos derivados de la normativa comunitaria.

El Tratado CEE se pronuncia, en su artículo 228, sobre los efectos declarativos de las sentencias por las que se declaran los incumplimientos y sus consecuencias en los siguientes términos:

«Si el Tribunal de Justicia declarare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia.»

No obstante, el Tribunal de Justicia ha profundizado en estas declaraciones, creando una doctrina propia sobre los efectos de las sentencias de declarativas de incumplimientos, constatando que los mismos suponen una merma en derechos de los sujetos de afectados por el contenido de una Directiva incumplida por los Estados miembros, que se manifiesta en un estado de incertidumbre en cuanto al contenido de sus derechos y las posibilidades de invocarlos constatable en tres vertientes: a) en la propia incertidumbre de los sujetos de derechos; b) en las actuaciones de los órganos administrativos, que por imperativo de su sometimiento pleno a Derecho vienen obligados a aplicar una norma contraria al Derecho comunitario; c) en la protección dispensada a los particulares por los órganos judiciales, que ante la norma nacional puedan verse inducidos a cometer un error en el enjuiciamiento del caso concreto. Por ello, resulta insuficiente la mera aplicación prevalente del Derecho comunitario sobre la normativa interna contraria al mismo, desplegándose toda una serie de efectos que deben conducir no sólo a la supresión de la norma contraria al Derecho comunitario, sino también a la reposición de la situación de los particulares.

Como consecuencia de ello, la jurisprudencia del TJCE ha subrayado la obligación para el Estado incumplidor no sólo de eliminar la normativa incompatible con el Derecho comunitario de su ordenamiento, sino a reparar los efectos ilícitos que hubiera podido producir la norma a sus ciudadanos [Ss. de 19 de noviembre de 1991 (Asuntos acumulados 6/90 y 9/90) Francovitch y Bonifaci y de 5 de marzo de 1996 (Asuntos acumulados 46/93 y 48/93), Factortame].

No obstante, este efecto no se extiende por igual en todos los casos. El Tribunal ha señalado tres condiciones que son necesarias y suficientes para que las Directivas produzcan efecto directo en las relaciones entre los estados y los ciudadanos, debiendo concurrir las mismas para que nazca el derecho a la reparación (STJCE de 6 de octubre de 1970, Asunto 33/70, Franz Grad): 1. El resultado de la Directiva infringida debe ser atribuir derechos a los particulares. 2. El contenido de dichos derechos tiene que estar suficientemente identificado en las disposiciones de la Directiva. 3. Tiene que existir un nexo de causalidad directa entre la infracción de la obligación que pesa sobre el Estado y el perjuicio sufrido por las personas a quienes se confían los derechos. Dadas estas circunstancias que el Tribunal anuncia como condiciones para reconocer el efecto directo de una Directiva, surge la responsabilidad

del Estado infractor. La misma se configura como responsabilidad objetiva, derivada de la obligación que incumbe a los Estados miembros de adoptar las disposiciones y medidas necesarias para cumplir con las obligaciones del Tratado, sin que sea necesaria la existencia de culpa en el infractor.

En el ámbito tributario, esta incertidumbre y necesidad de reparación aparecen con especial intensidad, dado que cuando los ingresos del mismo, que deberían haberse percibido en las condiciones determinadas por la normativa comunitaria, hayan sido percibidos con infracción de la misma, y, por tanto, con infracción de su normativa habilitante, constituyen ingresos percibidos indebidamente por el Estado [conclusiones del Abogado General Reisch, en la STJCE de 27 de marzo de 1980 (Asunto 61/79), *Denkavit italiana*].

El Tribunal ha trasladado al ámbito tributario la doctrina establecida con carácter general para todos los supuestos de incumplimiento, determinando que el Estado miembro, siempre que las Directivas incumplidas sean suficientemente claras para desplegar efecto directo, está obligado a reparar el efecto dañino producido. Esta reparación se debe producir, de forma prioritaria aunque no exclusiva, mediante la devolución de los ingresos indebidos, ya que éste es un principio reconocido por el Derecho comunitario, y dicho derecho puede y debe ejercitarse frente a la Administración que ha gestionado los recursos [entre otras, Ss. de 16 de diciembre de 1960 (Asunto 6/60), *Jean Humblet*; 16 de diciembre de 1976 (Asunto 33/76), *Rewe*; 25 de febrero de 1988 (Asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85), *Jules Bianco*].

3.2. El procedimiento de restitución.

Con carácter general, en cuanto a las consecuencias de los incumplimientos, el Tribunal de Justicia ha ido desarrollando una doctrina en la que se va perfilando, cada vez, una mayor protección a los derechos que el particular obtiene del Derecho comunitario, realizándose de forma paralela una limitación a la autonomía de los sistemas nacionales.

El punto de partida viene constituido por el reconocimiento del principio de especificidad, en cuya virtud, al no existir regulación comunitaria sobre el procedimiento a aplicar, la resolución de la cuestión debe realizarse en función de lo dispuesto en el ordenamiento nacional, determinando éste los Tribunales competentes y regulando las modalidades de procedimiento de las acciones judiciales destinadas a asegurar la plena salvaguardia de los derechos que para los justiciables se derivan del Derecho comunitario. Además, se ha fijado un límite para las condiciones de fondo y forma fijadas por las diversas legislaciones nacionales para la reparación de los daños, de forma que la protección judicial que se dispense debe ser al menos igual que la prevista para las situaciones jurídicas similares ocasionadas por normas internas. Tampoco cabe, según el Tribunal, el establecimiento de cláusulas que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos.

Por lo que respecta al ámbito tributario, el Tribunal ha aplicado, con ciertas matizaciones, dicha doctrina general. En cuanto al procedimiento para hacer efectiva la devolución, en ausencia de regulación por el Derecho comunitario, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado desig-

nar los órganos competentes y las modalidades procedimentales de los recursos que aseguren la salvaguarda de los derechos que para los particulares derivan del Derecho comunitario [Sentencia de 16 de diciembre de 1976 (Asunto 33/76), Rewe]. No obstante, dichas fórmulas no pueden resultar menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno ni se pueden establecer plazos o modalidades que conduzcan a convertir, en la práctica, en imposible el ejercicio de los derechos que los jueces nacionales han de salvaguardar [Sentencia de 9 de noviembre de 1983 (Asunto 199/82), San Giorgio].

No obstante, el Tribunal ha reconocido la legitimidad de ciertas cláusulas limitativas de este derecho. Así, no imposibilita el ejercicio de la acción el establecimiento de unos plazos razonables para la prescripción de las acciones para recurrir, los cuales, en materia fiscal, constituyen la aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica (Sentencia de 16 de diciembre de 1976, antes citada).

También se ha señalado por el Alto Tribunal que el Derecho comunitario no impide que sea tenido en cuenta el hecho de que la carga de los tributos indebidamente percibidos haya podido ser repercutida sobre otros operadores económicos o sobre los consumidores, limitando en estos casos la obligación de restitución al sujeto pasivo del tributo [Sentencia de 27 de febrero de 1980 (Asunto 68/79), Hans Just].

En desarrollo de esta consideración, el Tribunal ha manifestado que el Derecho comunitario tampoco impide que el sistema jurídico nacional rechace una restitución de tributos indebidamente percibidos, cuando entrañe un enriquecimiento sin causa para los titulares del derecho. Nada se opone, pues, a que las jurisdicciones tengan en cuenta el hecho de que los tributos indebidamente percibidos hayan podido ser incorporados al precio de las mercancías y repercutidos, por tanto, sobre los adquirentes. No se podrían considerar, en principio, contrarias al Derecho comunitario aquellas disposiciones nacionales que excluyan la devolución de impuestos o tributos percibidos en violación del Derecho comunitario cuando se demuestre que la persona sujeta al pago de tales tributos los ha repercutido efectivamente sobre otros sujetos (Sentencia de 9 de noviembre de 1983, antes citada).

Por contra, ha entendido el Tribunal que un Estado miembro no podrá subordinar la devolución de tributos nacionales percibidos en violación de las normas de Derecho comunitario a pruebas que hagan prácticamente imposible el ejercicio de este derecho, y ello incluso en el caso en que la devolución de otros impuestos percibidos en violación del Derecho nacional fuese sometida a iguales condiciones restrictivas.

En tal sentido, los Estados miembros no pueden exigir que los sujetos pasivos tengan que probar que no han repercutido las cantidades ingresadas, admitiendo, a estos efectos, exclusivamente la prueba documental de no haber realizado la repercusión (STJCE de 4 de marzo de 1988, antes citada).

Tampoco resulta posible la adopción de una normativa sobre devolución de ingresos indebidos a la que se otorgue un carácter retroactivo, de tal forma que reconocida la existencia de un incumplimiento y la obligación de reparar, debiendo, en consecuencia, ser devueltos los ingresos percibidos como consecuencia del incumplimiento, se dicte una normativa que establezca los plazos y condiciones a los que se supedita tal devolución.

Con estas precisiones, el Tribunal ha recogido la opinión de otras instituciones comunitarias, en particular, del Parlamento europeo, quien en su Resolución sobre la responsabilidad de los Estados en materia de aplicación y observancia del Derecho comunitario, aprobada el 9 de febrero de 1983, ha dicho que en el caso en que el Tribunal de Justicia haya declarado incompatibles con el Tratado determinados tributos, toda disposición legislativa nacional aprobada posteriormente y que limite el derecho a la devolución del montante de los tributos indebidamente percibidos –permitiendo así a los Estados miembros retener indebidamente el producto de dichos tributos indebidos– es incompatible con el espíritu de la Comunidad y debería ser derogada.

Como conclusión de esta exposición sobre el procedimiento, debemos destacar que la opción más adecuada resulta la aplicación de los procedimientos ordinarios de devolución que existan para supuestos de indebidos nacionales, a los que no cabe añadir condiciones o plazos que hagan imposible o menos efectiva la facultad de restitución, estando limitada esta obligación de restitución, exclusivamente, por aquellas cláusulas generales amparadas en principios generales del Derecho comunitario, como son la prohibición del enriquecimiento injusto o el de seguridad jurídica.

3.3. Los efectos de la Sentencia de 6 de octubre de 2005 y del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

Como hemos señalado antes, no basta la constatación de un incumplimiento para que se genere el derecho a la devolución de los ingresos indebidos, debiendo requerirse, además, las condiciones necesarias para que las directivas tengan efecto directo. En particular, para que la directiva pueda tener efectos directos para los ciudadanos (pueden ser invocadas por los particulares ante los Jueces nacionales) se deben dar las siguientes circunstancias:

- Que los preceptos de las directivas sean claros, precisos e incondicionales que no quepa apreciación o discrecionalidad en su interpretación por parte de los Estados miembros.
- Efecto directo vertical (que la directiva afecte a una relación entre el Estado y un ciudadano) y que lo establecido en la directiva sea más beneficioso para el ciudadano que lo establecido por el Derecho interno.

En el presente caso, ambas condiciones se cumplen de una forma patente e indubitada, pues no cabe concluir de otra forma a la vista de las consideraciones del Abogado General y del Tribunal de Justicia:

«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.

(...)

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.

(...)

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.

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.»

Aún más claro resulta el pronunciamiento en cuanto a los efectos en el tiempo de la citada sentencia, que indica claramente el efecto directo del precepto controvertido de la Sexta Directiva, pues en sus alegaciones España había solicitado limitar los efectos de esta sentencia, de forma que desplegara los mismos para los hechos y actos nacidos con posterioridad a la misma, algo que rotundamente excluye el Tribunal en los siguientes términos:

«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.

Para ello, como ha señalado el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión (véase, en este sentido, la Sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355, apartado 92). Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.»

En consecuencia, según se desprende de este pronunciamiento, no cabe sino reconocer el efecto directo del mencionado artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva y, consecuentemente, la existencia del indebido comunitario a restituir por España. Especialmente destacable resulta, en el presente caso, el hecho de que, tratándose de una limitación en el derecho a la deducción, no cabrá oponer la cláusula de tratarse de un tributo repercutible.

4. ANÁLISIS DE LOS DISTINTOS SUPUESTOS Y VALORACIÓN SOBRE LA POSIBILIDAD DE OBTENER LA RESTITUCIÓN

4.1. Introducción.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establecen que los sujetos pasivos del IVA deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones cuyos períodos coincidirán con el trimestre o el mes natural.

Sobre estas declaraciones-liquidaciones se puede manifestar la facultad de comprobación de la Administración, bien sea a través de los procedimientos de comprobación desarrollados por los órganos de gestión, de verificación de datos [art. 131 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, LGT: la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos: a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos. b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria. c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma. d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas] o de comprobación limitada (art. 136 de la Ley 58/2003: en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria) o de los procedimientos inspectores [art. 141 de la Ley 58/2003: la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios], resultando en todos los casos un acto administrativo que modifica la situación creada por la actuación tributaria del particular en ejercicio de la obligación de declarar.

Nos encontremos ante cualquiera de estos hechos jurídicos, acto administrativo o actuación del particular, los mecanismos de reacción frente a la situación creada por los mismos se recogen en el artículo 213.1 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria que establece los siguientes

tes cauces frente a actos y actuaciones tributarios lesivos a los intereses de los ciudadanos: «Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas».

Dicho precepto debe completarse con el artículo 216 de la LGT, que enuncia los distintos procedimientos especiales de revisión mencionados anteriormente: «Son procedimientos especiales de revisión los de:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos».

Pasaremos, a continuación, a examinar cada una de las situaciones posibles y los remedios jurídicos aplicables a las mismas.

4.2. Declaraciones-liquidaciones que no hayan sido revisadas.

Nos encontramos en el caso de obligados tributarios que presentaran sus declaraciones-liquidaciones aplicando la regla de prorrata como consecuencia de haber percibido, durante el ejercicio, subvenciones, así como aquellos que, por aplicación directa del artículo 104 de la Ley del IVA, excluyeran la deducibilidad del IVA soportado como consecuencia de la percepción de subvenciones específicas. Estas declaraciones-liquidaciones no deben haber sido comprobadas por la Administración.

En ambos casos el ordenamiento nos ofrece idéntica solución, tanto si como consecuencia de la incorrecta transposición y la disminución de las cuotas consideradas deducibles se originó un ingreso indebido, como si se originó una mera rectificación de la autoliquidación (en este caso, la declaración no arrojaba saldo a ingresar, sino que se había producido una menor devolución o cantidad a compensar de la que hubiera existido si no se hubiera aplicado la norma declarada contraria al Derecho comunitario), y es el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En este sentido, es claro el artículo 221 de la LGT, al establecer:

«Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.»

El citado artículo 120 de la misma ley señala:

«Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.»

La cuestión más controvertida estaría, sin lugar a dudas, en calificar esta rectificación como un ingreso indebido. Al respecto, el párrafo 1 del antes citado artículo 221 de la LGT no establece un concepto de los ingresos indebidos, limitándose a formular un listado de supuestos que se consideren incluidos dentro del concepto de ingreso indebido:

«El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.»

Dado que la lista de supuestos para instar la devolución de ingresos indebidos no se establece como *numerus clausus*, y que el TJCE ha declarado de forma clara que los ingresos originados

por la aplicación de una norma cuyo contenido sea contrario al Derecho comunitario son ingresos indebidos, resulta evidente que se podrá instar la rectificación ante el órgano competente de la Administración Tributaria por este procedimiento.

La única limitación que podemos encontrar en este supuesto viene impuesta por el principio de seguridad jurídica, y particularmente, por la regla de prescripción. Así, el artículo 66 de la LGT, relativo a los plazos de prescripción, dispone que «prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: (...) c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías». Esta previsión se completa con el artículo 67, relativo al inicio del cómputo de dicho plazo, que señala que «en el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado». Como hemos destacado, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no considera la aplicación de plazos de prescripción, amplios como los reseñados, como una limitación contraria al principio de reparación de los efectos del indebido comunitario por incumplimiento del Derecho comunitario.

4.3. Ingresos realizados en virtud de actos administrativos.

Dictado un acto administrativo, en virtud de la presunción de legalidad de éstos, despliega sus efectos de manera inmediata, debiendo los particulares reaccionar contra el mismo utilizando dos vías: la vía administrativa del recurso y la vía jurisdiccional. La nota diferencial de los recursos es su finalidad impugnatoria de actos preexistentes que no se estiman ajustados a Derecho. En este sentido, son una garantía para el administrado, pues le permiten reaccionar contra todo tipo de actos administrativos, pero se le someten a ciertos límites que atenúan el carácter garantista. Fundamentalmente, la exigencia de acudir a la vía administrativa de manera previa a la interposición de un recurso jurisdiccional, y la necesidad de dar cumplimiento a esta carga de previo recurso administrativo, dentro de los plazos brevísimos establecidos a tal efecto, sin la cual está vedado el acceso a la instancia judicial. Transcurridos los plazos necesarios para que un acto administrativo gane firmeza, durante los cuales un acto puede ser cuestionado invocando cualquier violación del ordenamiento, las posibilidades de revisión se restringen haciendo primar el principio de seguridad jurídica sobre el principio de legalidad.

A partir de estas consideraciones, debemos realizar una separación entre dos supuestos posibles de revisión de los actos administrativos por los que se hayan aplicado las reglas declaradas contrarias a la Sexta Directiva por la Sentencia de 6 de octubre de 2005:

- Revisión de actos que no hayan alcanzado firmeza.
- Revisión de actos firmes.

4.3.1. Revisión de actos que no hayan alcanzado firmeza.

Podemos diferenciar dos tipos de actos. En primer lugar, aquellos que, en el momento de dictarse la sentencia, se encontraran dentro del plazo para interponer recurso y que el mismo se haya interpuesto sobre la base de la sentencia dictada. Estos casos serán, lógicamente y por el ámbito temporal contemplado, los menos frecuentes. En segundo lugar, podemos encontrar actos administrativos de aplicación de los tributos, recurridos y pendientes de resolución en cualquier vía, administrativa o judicial, en los cuales la impugnación puede haberse suscitado por la aplicación de las normas controvertidas en la Sentencia de 6 de octubre de 2005 o por cualquier otra causa, pero en los que se diera aplicación de cualquiera de estas reglas.

En ambos casos, en virtud del principio de primacía del Derecho comunitario, no sólo las autoridades judiciales sino las administrativas, declarado el incumplimiento, deben dictar resolución contraria a la aplicación de la regla de la prorrata por la percepción de subvenciones o la minoración del impuesto soportado deducible por subvenciones específicas, pues el Derecho comunitario se impone al nacional que lo contradice.

Si bien no sería necesaria la alegación específica al respecto, sería conveniente, aun habiendo finalizado los plazos para formular alegaciones, que los interesados pusieran de manifiesto a los órganos decisores que se encuentran en una situación como la descrita y que, consecuentemente con el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo, solicitan su aplicación y la anulación de los actos dictados por los órganos administrativos.

4.3.2. Ingresos en virtud de actos administrativos firmes.

Como hemos destacado, en estos casos se produce una pugna entre los principios de seguridad jurídica y el principio de legalidad de los actos administrativos e, inclusive, los principios de efectos directo y primacía del Derecho comunitario.

Entre los mecanismos de reacción que enuncian los artículos 213 y 216 de la LGT, se recogen numerosas limitaciones.

No caben los procedimientos ordinarios de revisión (el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa), pues el acto administrativo ha alcanzado firmeza por el transcurso del plazo del mes para su interposición.

Por la propia naturaleza del hecho que ha determinado la liquidación, la aplicación de una norma jurídica, queda excluida la rectificación de errores, contemplada en el artículo 220 de la LGT, y cuyo alcance se encuentra restringido a los errores materiales, aritméticos o de hecho.

No cabe, tampoco, acudir a la vía que propugnábamos en el caso de las autoliquidaciones, aun cuando el tributo, en virtud del acto administrativo liquidado, haya resultado «indebidamente» per-

cibido, como consecuencia de la sentencia del Tribunal europeo: la devolución de ingresos indebidos y la rectificación; pues ambas quedan excluidas expresamente por el artículo 221 de la LGT en el caso de liquidaciones firmes:

«Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 (se refiere a los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho, revocación y rectificación de errores) y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.»

Si los actos de aplicación hubieran sido confirmados por resoluciones de los órganos económico-administrativos, se producen mayores limitaciones a la facultad recisora de la Administración, pues se excluye la revocación por el artículo 213, apartado 2, de la LGT («Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley. Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley»); limitaciones que alcanzan el grado máximo si la confirmación del criterio administrativo se hubiera producido por una sentencia judicial, en cuyo caso, desaparece totalmente, de acuerdo con el artículo 213.3 de la LGT, la posibilidad de revisión administrativa («Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas»).

Así planteada la cuestión, resultan como únicos cauces procedimentales para obtener la devolución en estos supuestos la declaración de nulidad de pleno derecho y la revocación, si bien limitada a los supuestos en los que no exista resolución de órgano económico-administrativo confirmando el acto de aplicación de los tributos. El propio Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, ampara esta posibilidad al dar, en su artículo 15, un cauce genérico para la constatación de la existencia de los ingresos indebidos:

«El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:

- a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección 2.^a de este capítulo, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- b) En un procedimiento especial de revisión.

- c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.
- d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.
- e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior.
- f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.»

En cuanto a la aplicabilidad de estos procedimientos en el presente supuesto, debe tenerse presente, en primer lugar, el carácter especial de la declaración de nulidad de pleno derecho, restringida a una serie de supuestos específicos contemplados de forma expresa en el artículo 217 de la LGT:

«Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c) Que tengan un contenido imposible.
- d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.»

No puede sino reconocerse que la declaración del ilícito comunitario tiene difícil encaje en esta lista tasada, al no encontrarse prevista, de forma expresa y en norma legal, como causa de nulidad de las liquidaciones tributarias. Ante este hecho, se adivinan pocas perspectivas de éxito, sobre todo cuando el citado artículo 217 de la LGT refuerza dicho carácter especial de la nulidad de pleno derecho, permitiendo en los casos en los que no se alegue expresamente una de las causas citadas, una resolución sin necesidad de examinar la cuestión planteada:

«Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.»

La revocación, si bien limitada en su alcance a aquellos supuestos en los que no exista resolución económico-administrativa, parece dar mejor cabida a estos supuestos según el concepto que de la misma da el artículo 219 de la LGT:

«La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.»

No obstante lo anterior, el mismo artículo impone dos importantes limitaciones, tanto por lo que respecta al plazo de su ejercicio («La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción»), aunque, ésta, como hemos visto, resulta compatible con las exigencias comunitarias en la devolución de los indebidos comunitarios; como por la posibilidad que se da a los particulares para invocarla, dejando en manos de la Administración el monopolio de su ejercicio («El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto»). Resultará, pues, fundamental, el ejercicio que haga la Administración de ese monopolio, para concluir que, de una forma satisfactoria, se ha atendido a la necesidad de indemnización como consecuencia del incumplimiento.

5. CONCLUSIONES

La Sentencia de 6 de octubre de 2005 ha declarado el incumplimiento de España de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva al prever una prorrata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones que generan el derecho a la deducción 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 y ha constatado que el mismo reviste los requisitos de evidencia y claridad en el incumplimiento necesarios para que los preceptos de la Directiva gocen de efecto directo.

Como consecuencia de este hecho, y según la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, el Estado español viene obligado no sólo a adaptar su legislación a lo señalado en la Sexta Directiva, sino a reparar el efecto perjudicial que este incumplimiento ha causado. Dicha reparación se debe concretar en la devolución de los ingresos percibidos por la aplicación de las normas que vulneraban el Derecho comunitario, que han devenido ingresos indebidos.

Para arbitrar dicha restitución se debe proceder con arreglo a la normativa nacional. Con carácter general, esta normativa nacional resulta suficiente para atender a las devoluciones de indebidos ocasionadas por el incumplimiento. No obstante, en el caso de actos firmes de aplicación de los tributos, la única posibilidad que brinda nuestro ordenamiento es la revocación, procedimiento que queda al arbitrio de la Administración.

El Tribunal Constitucional (TC) ha sostenido, en relación con una situación interna equiparable como es la declaración de inconstitucionalidad de una norma, un criterio restrictivo para su revisión. Podemos citar, entre otras, las Sentencias de 20 de febrero de 1989 y 28 de junio de 1994, en las que el TC señala que deben considerarse no susceptibles de revisión no sólo las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica, las establecidas por actuaciones administrativas firmes, pues la solución contraria perjudicaría a quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales, en comparación con aquel que no instó en tiempo y forma la revisión del acto dictado en aplicación de la disposición anulada. Aun cuando el Tribunal de Justicia de las Comunidades exige unos principios para la reparación del ilícito tributario comunitario equiparables a los aplicables en la normativa interna, resulta discutible que la Administración pueda realizar un uso restrictivo de su facultad de revocación en aplicación de esta doctrina, pues el TJCE ha sido tajante en esta sentencia excluyendo cualquier limitación temporal al alcance de su declaración de incumplimiento, y no parece que ésta pueda ampararse, ni tan siquiera, en cuestiones procedimentales como las planteadas en este estudio.