

**Roj:** STS 807/2023 - **ECLI:**ES:TS:2023:807  
**Órgano:** Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
**Sede:** Madrid  
**Sección:** 2  
**Nº de Recurso:** 2649/2021  
**Nº de Resolución:** 249/2023  
**Fecha de Resolución:** 28/02/2023  
**Procedimiento:** Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)  
**Ponente:** DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
**Tipo de Resolución:** Sentencia

---

### **Cuestión:**

*Recurso de casación. Devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.*

---

### **Resumen:**

El plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de un ingreso indebido, consistente en las cuotas del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), soportadas en virtud de una normativa a la que se opone el Derecho de la Unión Europea, a tenor de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de febrero de 2014, Jordi Besora, C 82/12, ECLI:EU:C:2014:108, comienza en la fecha del ingreso de las cuotas.

---

### **Encabezamiento**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 249/2023**

Fecha de sentencia: 28/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2649/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/01/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2649/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 249/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 28 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2649/2021, interpuesto por Goncasur Logistic, S.L., representado por el procurador de los Tribunales don Ignacio Romero Nieto, bajo la dirección letrada de don Juan Carlos Castilla Rodríguez, contra la *sentencia dictada el 29 de enero de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ("TSJA"), en el recurso núm. 25/2018*.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.**

El presente recurso de casación se dirige contra la *sentencia de 29 de enero de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (sede de Sevilla) del TSJA, que*

desestimó el recurso núm. 25/2018 , interpuesto por la representación procesal de Goncasur Logistic, S.L. contra resolución de 29 de septiembre de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), que desestimó la reclamación núm. 14-03374-2015, de Goncasur Logistic, S.L. contra resolución de 3 de abril de 2015 de la Jefa de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Cádiz, que rechazó su petición de devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), formulada el 24 de febrero de 2015, con relación al periodo primer trimestre de 2002 a tercer trimestre de 2010.

## **SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.**

**1.- Preparación del recurso.** El procurador don Ignacio Romero Nieto, en representación de Goncasur Logistic, S.L., mediante escrito de 29 de marzo de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada *sentencia de 29 de enero de 2021*

El *TSJA tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de abril de 2021* , ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La *Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 15 de diciembre de 2021* , en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar el momento en que ha de situarse el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de un ingreso indebido, consistente en las cuotas del IVMDH que fueron soportadas y que, posteriormente, ha sido declarado contrario al Derecho de la Unión Europea por la *sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12* . En particular, precisar si el cómputo ha de comenzar en la fecha del ingreso o en la de la publicación de la sentencia que declaró la ilegalidad del tributo que originó el ingreso indebido.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los *artículos 66 , 67 , 216 y 221 de Ley 58/2003, de la General Tributaria* , de 17 de diciembre, (BOE de 18 de diciembre), ["LGT"].

3.2. El *artículo 32.5 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público* , (BOE de 2 de octubre), ["LRJSP"]."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación** ). El procurador don Ignacio Romero Nieto, en representación de Goncasur Logistic, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 7 de febrero de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el

ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los *artículos 221 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT ")*, "BOE" *núm. 302, de 18 de diciembre y artículo 14 del 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 ("RGRVA"), "BOE" *núm. 126, de 27 de mayo, con relación a los artículos 66 , 67 , 216 , 217 , 219 y 244 de la LGT* y a la doctrina contenida en las sentencias que menciona.

Afirma que la declaración de nulidad del IVMDH por la *sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, Jordi Besora, C-82/12 , ECLI: EU:C:2014:108* , motivó una multitud de reclamaciones a fin de recuperar las cantidades ingresadas a la Administración como consecuencia de dicho impuesto.

A su juicio, es obvio que la gran mayoría de dichas reclamaciones se producen una vez que los contribuyentes tienen conocimiento de dicha nulidad, es decir, a raíz del dictado de la sentencia Jordi Besora.

Mantiene que existen reclamaciones que se han realizado con el mismo encabezamiento, si bien desde la Administración, unas han sido canalizadas como responsabilidad patrimonial del Estado y otras, como devolución de ingresos indebidos. Explica que se obtienen resultados totalmente opuestos, ya que en las tramitadas como responsabilidad patrimonial del Estado, los contribuyentes reclamantes han visto satisfechas sus pretensiones, toda vez que el cómputo del plazo de un año para instar la reclamación ha empezado a contar desde la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Mientras que las canalizadas como devolución de ingresos indebidos no han prosperado, ya que, desde la Administración se argumenta que dichas reclamaciones han prescrito, transcurrido el plazo de 4 años para instar la devolución aplicando el *art. 66 de LGT* .

Señala que todo ello produce una discriminación entre los afectados, en situaciones que son totalmente iguales.

Considera que, aunque la sentencia del Tribunal de Justicia se remite a las normas de cada Estado para la devolución de las cantidades indebidamente cobradas por el pago de dicho impuesto, se desprende que los Estados no pueden desconocer los principios de equivalencia y efectividad, principios que son vulnerados al existir esa dicotomía en el proceso de devolución de las cantidades anteriormente descrito.

El procedimiento de ingresos indebidos, *art. 221 de la LGT* , al que -según expresa la recurrente- ha sido abocada desde la Administración, comporta una limitación al derecho de restitución de las cantidades indebidamente cobradas, desde el momento en que para el cómputo del plazo se tiene en cuenta como *dies a quo* el día en el que se ingresaron las autoliquidaciones en la Agencia Tributaria, y ahondando más en el asunto, resultaría cuanto menos ilógico e incoherente el planteamiento esgrimido por la Administración cuando se dice que los contribuyentes deberían haber impugnado, antes de transcurrir el plazo de prescripción de cuatro años que articula el *art. 67 de LGT* , dichas liquidaciones como medida cautelar, por si en el futuro la norma que obliga a esas liquidaciones fuera declarada contraria al Derecho de la Unión Europea.

A fin de encontrar una armonización en el tratamiento de estas situaciones, defiende que el plazo de solicitud de reintegro habría de computarse desde el fallo de la sentencia del Tribunal de Justicia que declaró la nulidad del impuesto, tanto si se

tramita como procedimiento específico de devolución de ingresos indebidos como si se hace por el cauce de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, debiendo de ser aplicable la doctrina de la *actio nata* .

Denuncia la indebida aplicación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, "BOE" núm. 236, de 2 de octubre ("Ley 39/2015") y de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, "BOE" núm. 236, de 02 de octubre ("Ley 40/2015"), tanto por la Administración como por la sentencia recurrida porque tales leyes no estaban en vigor en el momento de dictarse la sentencia Jordi Besora, ni en el de la solicitud de devolución, el 24 de febrero de 2015. Afirma que, pese a ello, tanto la Administración como la sentencia recurrida se basan en ellas para rechazar la solicitud.

Considera novedoso (e inconstitucional) el tratamiento que la *Ley 40/2015 sobre la responsabilidad del Estado, descrito en sus artículos 32.4 y 32.5* porque supone una limitación a la hora de reclamar una lesión sufrida como consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión, toda vez que, para acceder a ese derecho, el particular ha de obtener en cualquier instancia una sentencia firme desestimatoria del recurso contra la actuación administrativa que causó el daño.

Esta circunstancia, en su opinión, hace que la obtención de un resarcimiento por violaciones del Derecho de la Unión, debidas al legislador español, resulte imposible o excesivamente difícil, vulnerándose el principio de efectividad. E igualmente se vulneraría el principio de equivalencia, dado que -sigue argumentando- las condiciones de fondo añadidas para las violaciones del Derecho de la Unión son condiciones menos favorables que cuando se somete el resarcimiento de daños provocados por el legislador español en infracción de ese Derecho que las aplicables cuando se trata de daños debidos a una violación de la Constitución española.

Apunta que esa limitación no existía en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, vigente en ese momento, "BOE" núm. 285, de 27 de noviembre.

Alude al recurso por incumplimiento que se interpuso por la Comisión Europea contra España, de 24 de junio de 2020 ( *C-278/20* ).

Considera, asimismo, que la no limitación de los efectos de la sentencia por el tribunal sentenciador produce que sus efectos sean *ex tunc* y que la reforma de 2015 determina que la propia ley, actuando *ultra vires*, limite *ipso iure* los efectos a partir de su publicación, -ex nunc-, vulnerando el designio o propósito del tribunal sentenciador, es decir, la no limitación de los efectos.

En su demanda dice realizar un "análisis" de los siguientes pronunciamientos:

"- *Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha de 27 de Febrero 2014* - Tribunal Supremo de la Sala Tercera, Sección Cuarta, de 18 de Febrero de 2.016.

- Voto particular de en la *Sentencia del Tribunal Supremo de la Sala Tercera, Sección Segunda, de 16 de noviembre de 2016* .

- *Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada en el asunto C-147/2001, Sentencia del 2 de octubre de 2.003 .*

- Sentencia núm. 1323/2016, recaída en el recurso 312/2015 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

- Auto de 9 de enero de 2.019 dictado en el Recurso Ordinario 3205/2016 de la Sala de lo Contencioso-administrativo, sección Octava, del Tribunal Supremo."

La correcta interpretación y aplicación del Derecho de la Unión Europea, conforme a las sentencias alegadas, le lleva a entender que la *actio nata* surge en el momento del dictado de la sentencia del Tribunal de Justicia "*que declara la nulidad del impuesto*", y que las normas del derecho interno no pueden limitar las posibilidades de promover la acción de devolución de los impuestos ingresados indebidamente en virtud de dicha legislación.

A su entender, dichas sentencias contemplan la restitución de las cantidades indebidamente pagadas mediante el cauce de la responsabilidad patrimonial del Estado con estimación de dichas reclamaciones, si bien la sentencia que se recurre imposibilita el derecho de la restitución de las cantidades, toda vez que se basa en artículos de la LGT que toman el día de presentación de las autoliquidaciones a efectos del cómputo del plazo (dies a quo) para la reclamación de las cantidades indebidamente cobradas, chocando frontalmente con la doctrina de la *actio nata*, es decir, con la sentencia que anula dicho impuesto.

Así, los aspectos trascendentes sobre los que se proyectan las infracciones alegadas son, según relata, los siguientes:

"1.- Imposibilidad de recuperar las cantidades indebidamente pagadas en concepto del Impuesto de la Venta Minorista de determinados Hidrocarburos por haber sido declarado nula por el TJUE, ya que se tiene como referencia para el pago de dichas cantidades la fecha de las autoliquidaciones.

2.- Necesidad por parte de la Administración General del Estado de devolver las cantidades cobradas por el Impuesto de referencia, sin entrar en cuestiones procedimentales administrativas que lo que hacen es imposibilitar la devolución de las cantidades indebidamente cobradas, colocando al contribuyente en una situación de indefensión.

3.- Se dirige a la Agencia Tributaria como órgano recaudatorio y gestor del IVMH, que forma parte de la Administración General del Estado, y es ella quien, debe encauzar las solicitudes de devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto del Impuesto de la Venta Minorista de determinados Hidrocarburos a fin de que el contribuyente reciba las cantidades indebidamente pagadas, toda vez que la Administración se ha beneficiado de la recaudación de dicho impuesto que ha devenido nulo, y todo lo contrario, produciría un enriquecimiento de injusto a favor de la Administración y en perjuicio de los contribuyentes que se han visto afectados por el gravamen de dicho impuesto."

Finalmente, interesa, de conformidad con el *art. 43 de la Ley de Enjuiciamiento Civil* , se eleve cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que dicho Tribunal resuelva las cuestiones que a continuación se

detallan:

"1.- En base al voto particular del Magistrado D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco emitido en la *Sentencia del Tribunal Supremo de la Sala Tercera, Sección Segunda, de 16 de noviembre de 2016* , que dice que la decisión mayoritaria de dicha Sentencia fue adoptada sin plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo por haber prescrito el derecho de la entidad reclamante a obtener e reintegro de los pagos indebidos.

2.- Dicho Magistrado estima pertinente y obligado dirigirse al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para preguntar si corresponde en materia de devolución de ingresos indebidos en aplicación de los tributos de contrarios al Derecho de la Unión Europea la aplicación de la doctrina de los "días a quo" en el cómputo del plazo de prescripción en la fecha en la que se efectuó el pago y si tal criterio jurisprudencial satisface el principio de efectividad, o si por el contrario sería de aplicación el criterio de la "actio nata", es decir en el momento del dictado de la sentencia del TJUE que declara la nulidad de dicho impuesto."

También patrocina el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional de conformidad con el *art. 163 CE* , contra el *art. 32, aptdos. 3 a 6, apartado 1, segundo párrafo, de la Ley 40/2015* y el *art. 67, apartado 1 tercer párrafo de la Ley 39/2015* , pues parecen contrarios a la tutela judicial efectiva del *artículo 24 de la Constitución española* -en relación con los *artículos 9.3 y 106.2 del mismo cuerpo legal* -, al imponer al perjudicado una carga desproporcionada para exigir responsabilidad del Estado.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 23 de marzo de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, recuerda que la recurrente instó una solicitud de rectificación de autoliquidaciones de los proveedores de combustible con relación al IVMDH, correspondientes a los períodos de liquidación comprendidos entre el 1er trimestre de 2002 y el 3er trimestre de 2010, por 58.006,21 euros de cuota total. Esta circunstancia se refleja con detalle en el acuerdo de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) por el que se desestima la solicitud y que reproduce el escrito de interposición.

Sostiene que la elección del procedimiento seguido por la recurrente debe llevar aparejadas ciertas consecuencias. Así, en primer término, cabe admitir que la declaración de incompatibilidad de una norma legal con el derecho comunitario conlleva el deber de reparar el daño causado por los actos de aplicación de esa norma, sin que el procedimiento sea indiferente, o si se quiere, la acción o la solicitud, escogida por el obligado tributario para obtener dicha reparación, a cuyo efecto invoca la *sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2016, rec. unificación de doctrina 1590/2015, ECLI:ES:TS:2016:4979* .

En el presente caso, el interesado debe asumir las consecuencias de haber optado por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que está sujeto al plazo de prescripción de cuatro años del *art. 66 c) LGT* .

Añade que, no siendo aplicable al caso la normativa contenida en la Ley 40/2015, no puede enfocarse el presente recurso desde la perspectiva de dicha ley o de los posibles defectos que se achacan a la misma y que han dado lugar a la demanda de la Comisión y al procedimiento por incumplimiento que se sigue ante el Tribunal de Justicia (asunto C-278/20, Comisión/España). En suma, apunta que, a los efectos del presente recurso, no tendrían incidencia los posibles defectos o vicios que la nueva normativa (leyes 39/2015 y 40/2015) puedan presentar con relación al Derecho de la Unión, no considerando necesaria la cuestión prejudicial, ni tampoco suspender el procedimiento hasta que se resuelva el asunto C-278/20, Comisión contra España.

Subraya que, en este caso, no existe acto firme, sino que se trata de rectificar la autoliquidación presentada por los proveedores, conforme al art. 221.4 LGT.

Patrocina que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho y que procede su confirmación con desestimación del recurso de casación.

Con relación a las cuestiones planteadas en el auto de Admisión, propugna como doctrina correcta la siguiente:

"Cuando el contribuyente formula una petición de ingresos indebidos derivada de una sentencia del TJUE que declara la incompatibilidad de la normativa española con el derecho comunitario, y acude para ello al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, las cantidades ingresadas antes de los cuatro años contados desde la fecha de la solicitud están sujetas al plazo de prescripción del art 66.c) LGT."

**5.- Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 24 de marzo de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de noviembre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 17 de enero de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO. - La delimitación de la controversia.**

El debate del recurso se centra en determinar el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de un ingreso indebido, consistente en las cuotas del IVMDH (céntimo sanitario) que fueron soportadas por la entidad recurrente, impuesto posteriormente afectado por la *sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014, Jordi Besora, C-82/12*, ECLI: EU:C:2014:108, al declarar que el Derecho de la Unión se opone al mismo.

La entidad recurrente presentó una solicitud de devolución de ingresos indebidos el 24 de febrero de 2015, con relación a las cuotas del IVMDH que le fueron repercutidas durante los periodos comprendidos entre el primer trimestre de 2002 y el tercer trimestre de 2010.

Tal petición fue denegada por acuerdo de 23 de abril de 2015 de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Cádiz de la AEAT con fundamento en que se había

producido la prescripción del derecho a la devolución, ex *artículo 66.c) LGT*, por el transcurso de más de cuatro años desde que se realizaron los ingresos, criterio confirmado en vía económico-administrativa y por la Sala de instancia.

Frente a ello, la recurrente plantea, en esencia, un examen comparativo con el régimen de responsabilidad patrimonial del Estado, por los daños derivados del incumplimiento del Derecho de la Unión Europea y que, en su opinión, resulta más favorable, por cuanto en ese procedimiento rige -según expresa- la doctrina de la *actio nata*, de manera que el *dies a quo* se sitúa en el momento en que se produce el dictado de la sentencia "que anula" dicho impuesto.

En definitiva, cuestiona que la sentencia de instancia haya tomado como referencia para determinar el *dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en vía tributaria los preceptos correspondientes de la LGT, interpretando que debe estarse "a las fechas de las facturas y a las fechas de los ingresos indebidos o a las fechas de vencimiento del plazo para presentar las autoliquidaciones si los ingresos indebidos se realizaron dentro de dicho plazo, para determinar si hay prescripción, de conformidad con el *artículo 67.1 de la LGT*", a diferencia de lo que ocurre con el régimen de responsabilidad patrimonial en el que, según expresa, el inicio del cómputo de prescripción coincide con el dictado de la sentencia -en este caso, del Tribunal de Justicia-.

Por tanto, el auto de admisión focaliza el debate en determinar si, a los efectos de la devolución del ingreso indebido, el cómputo del plazo de prescripción de los cuatro años ha de comenzar en la fecha del ingreso o en la de la publicación de la sentencia que -según expresión del auto de admisión- declaró la ilegalidad del tributo que originó el ingreso indebido.

## **SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia.**

El recurso contencioso-administrativo de Goncasur Logistic, S.L fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (sede de Sevilla) del TSJA, en la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación y que, en síntesis, mantiene el criterio de la Administración, al entender que la toma en consideración de la sentencia del Tribunal de Justicia Jordi Besora, no comporta la inaplicación de la normativa tributaria nacional en lo referente al plazo para ejercitar la acción de devolución de ingresos.

A fin de justificar esa apreciación, se remite a lo resuelto por la misma Sala (en su sede de Granada), en recursos anteriores:

"Así lo ha resuelto *esta Sala, sede Granada, en Sentencias de su Sección 2ª núms. 1359/2020 de 11 de junio (Recurso contencioso-administrativo núm. 598/2017), 787/2019 de 9 de abril (Recurso contencioso-administrativo núm. 1110/2016), 785/2019 de 9 de abril (Recurso contencioso-administrativo núm. 1107/2016), 789/2019 de 9 de abril (Recurso contencioso-administrativo núm. 1157/2016), o 594/2019 de 19 de marzo (Recurso contencioso-administrativo núm. 1080/2016), en las que se razona lo que sigue:*

"(...) En lo atinente a la prescripción, debe significarse que a los efectos de disipar cualquier confusión conceptual al respecto, apuntaremos que el hecho de que la *sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014* rechazara la limitación de sus efectos en el tiempo, no obsta en modo alguno a la aplicación de los plazos de

prescripción establecidos en el ordenamiento jurídico nacional. En efecto, dicha afirmación aparece ya avalada por la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de la que se infiere sin atisbo de duda que el establecimiento y cómputo de los plazos de prescripción compete en exclusiva a los Estados miembros, tal y como expresa, entre otras, la *sentencia del Tribunal de Justicia de 28 noviembre 2000 (TJCE 2000, 300), Roquette Frères SA, C-88/99* . En esta línea, también la *sentencia del Tribunal de Justicia de 8 septiembre 2011 (TJCE 2011, 253), Q-Beef NV, C-89/10 y C-96/10* .

En el caso de nuestro recurso, debemos estar a las fechas de las facturas y a las fechas de los ingresos indebidos o a las fechas de vencimiento del plazo para presentar las autoliquidaciones si los ingresos indebidos se realizaron dentro de dicho plazo, para determinar si hay prescripción, de conformidad con el *artículo 67.1 de la LGT* . En cualquier caso, es notorio que cuando el 25 de enero de 2016 se formuló la solicitud de devolución de las cuotas soportadas en el período comprendido entre los años 2002 a 2004, ya había transcurrido el plazo de los cuatro años de la prescripción, y, en consecuencia, se había consumado.

Como corolario, la jurisprudencia sentada por distintos Tribunales de Justicia en relación con la prescripción del derecho a la solicitud de devoluciones de ingresos indebidos se puede resumir conforme a las siguientes ideas. La falta de normas de derecho de la Unión Europea en materia de solicitudes de devolución de tributos hace que corresponda al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben y pueden formularse tal solicitud siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad.

(...) de la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia se colige sin ninguna duda que el establecimiento y cómputo de los plazos de prescripción es competencia exclusiva a los Estados miembros tal y como ha resuelto, entre otras, la *sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de noviembre de 2000* " .

### **TERCERO. - El derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro contra las normas del Derecho de la Unión.**

Como línea de principio, cabe proclamar que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro en contra de las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones de la Unión. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos así recaudados (por todas, *sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16* , *EU:C:2017:454* , apartados 29 y 30).

Sin embargo, el Derecho de la Unión no regula los cauces procedimentales para hacer efectiva dicha devolución, correspondiendo a cada Estado miembro establecer las condiciones en las que pueden formularse tales solicitudes, condiciones que habrán de respetar los principios de equivalencia y de efectividad (por todas, *sentencias del Tribunal de Justicia de 6 octubre de 2005, MyTravel, C 291/03, Rec. p . I 8477, ECLI:EU:C2005:591, apartado 17; y de 1 de marzo de 2018, Petrotel- Lukoil y Georgescu, C-76/17* , ECLI: *EU:C:2018:139* , apartado 32), parámetros que la recurrente trae a colación en el presente recurso y sobre los que incidiremos más adelante.

Por tanto, importa destacar que el obligado tributario, sometido a un impuesto, en aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión, ha de ser

resarcido. En el ordenamiento jurídico español, como expresión de la autonomía procedimental de la que gozan los Estados miembros, han sido previstas varias vías para obtener dicha satisfacción entre las que, por lo que se refiere al recurso que nos ocupa, cabe citar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en el ámbito tributario, previsto en los *artículos 221 y siguientes de la LGT* y, por supuesto, el mecanismo de la responsabilidad patrimonial por los daños derivados del incumplimiento del Derecho de la Unión Europea por los Estados miembros, regulado por las sucesivas leyes de procedimiento administrativo.

La delimitación entre tales instituciones deriva sin dificultad tanto de nuestra propia jurisprudencia como de la del Tribunal de Justicia.

Finalmente, como oportunamente reseña el abogado del Estado, la elección de una u otra vía para alcanzar ese designio no es indiferente, pues cada una de ellas lleva aparejadas distintas consecuencias.

#### **CUARTO. - La perspectiva del Derecho de la Unión sobre el establecimiento por los Estados miembros de plazos de prescripción en materia tributaria.**

En este caso, la recurrente optó -con el fin de obtener la devolución de las cuotas del impuesto, ingresadas contra el derecho de la Unión Europea-, por articular la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de las cuotas indebidamente soportadas, a partir del *artículo 221.4 LGT* ("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 art. 120 de esta ley*"), disposición que se completa con los *artículos 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio*, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, "BOE" núm.213, de 5 de septiembre.

Como se ha anticipado, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en ausencia de normas armonizadas sobre el reembolso de tributos exigidos con infracción del Derecho de la Unión, los Estados miembros pueden establecer su propia regulación procedimental, en particular, en materia de plazos de prescripción y caducidad, siempre que -una vez más- se respeten los principios de equivalencia y efectividad ( *sentencia de 19 de diciembre de 2019, Cargill Deutschland GmbH, C-360/18*, apartado 46, ECLI: *EU:C:2019:1124*; de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert, *C-89/10* y *C-96/10*, *EU:C:2011:555*, apartados 34, y de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services, *C 500/16*, *EU:C:2017:996*, apartado 37).

Nuevamente, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia descubre una valiosa premisa, que el establecimiento y cómputo de los plazos de prescripción compete en exclusiva a los Estados miembros (sentencia Q-Beef y Bosschaert, apartado 47) y que, incluso, el hecho de que el Tribunal de Justicia haya dictado una sentencia en una cuestión prejudicial de interpretación sin limitar los efectos en el tiempo de dicha sentencia, no afecta al derecho de un Estado miembro a invocar un plazo nacional de caducidad frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de la referida disposición ( *sentencia de 28 noviembre 2000, Roquette Frères SA, C-88/99* apartado 36, ECLI: *EU:C:2000:652* ).

Ahora bien, como se infiere de lo expuesto, existen límites a la autonomía procedimental de los Estados miembros pues, en modo alguno es incondicionada, en la medida que, para salvaguardar los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables, la regulación nacional debe respetar los principios que venimos reiterando, es decir, no puede ser menos favorable que la establecida para garantizar derechos basados en el ordenamiento jurídico nacional (principio de equivalencia) y, por otra parte, no debe hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de esos derechos conferidos por la Unión (principio de efectividad).

Así, por ejemplo, el Tribunal de Justicia estima como razonable un plazo nacional de preclusión de tres años ( *sentencias de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services Limited, C-38/16* , apartado 42, *ECLI:EU:C:2017:454* ; de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer, C-62/00* , *EU:C:2002:435* , apartado 35, y de 15 de abril de 2010, *Barth, C 542/08* , *EU:C:2010:193* , apartado 28). Por su parte, la Ley General Tributaria establece un plazo de prescripción para solicitar las devoluciones de ingresos indebidos de cuatro años - *art 66.c) LGT* -, si bien la problemática que plantea el escrito de interposición no versa sobre el plazo de prescripción en sí mismo, sino sobre su cómputo.

#### **QUINTO. - El procedimiento de devolución de ingresos indebidos y la responsabilidad patrimonial por incumplimiento del Derecho de la Unión.**

Abordaremos ahora el planteamiento comparativo que sugiere la recurrente.

Desde esta perspectiva, en varias ocasiones (por todas, *sentencia Sec. 4ª, de 24 de febrero de 2016, rec. 244/2015, ECLI:ES:TS:2016:698*) esta Sala ha proclamado que las devoluciones de ingresos indebidos constituyen una figura cuya naturaleza es sustancialmente distinta a la responsabilidad patrimonial, enfatizando la diferencia, a los efectos de su impugnación, entre liquidaciones tributarias y la denegación de la reclamación por responsabilidad patrimonial, al tratarse de actos distintos, dictados en el ejercicio de potestades diferentes, que responden a principios y protegen bienes jurídicos, no coincidentes.

De *nuestra sentencia núm. 1371/2022 de 25 de octubre, rec. 5166/2020, ECLI:ES:TS:2022:3971* , se infiere ya la respuesta a la cuestión casacional aquí planteada, porque en ella hemos proclamado que "[t]ampoco puede aceptarse como "dies a quo" del cómputo del plazo examinado el de publicación de la sentencia por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea porque la acción ejercitada no es la de responsabilidad patrimonial exigible al Estado por infracción de la normativa de la UE o a esta por invalidez de los actos aprobados por sus Instituciones, sino la acción de devolución de ingresos indebidos."

Sobre esta diferenciación, ya consolidada en el ámbito de nuestro ordenamiento jurídico, también hemos incidido en la *sentencia de 16 de noviembre de 2016* , *rec. unificación de doctrina 1590/2015, ECLI:ES:TS:2016:4979*, a la que se refieren tanto el auto de Admisión como el escrito de interposición y a cuya argumentación, precisamente, nos remitimos en la reciente *sentencia núm. 1371/2022 de 25 de octubre* , que acabamos de citar.

Pues bien, la *sentencia de 16 de noviembre de 2016 (rec. unificación de doctrina 1590/2015)* , a propósito de la determinación del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en aplicación de una norma declarada por el Tribunal de Justicia contraria al ordenamiento jurídico de la Unión, realiza las

siguientes consideraciones:

"(...) la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito. La exigencia de dicha responsabilidad tiene un régimen jurídico propio y diferente, con una solicitud que ha de dirigirse a la Administración responsable y al órgano competente, en ningún caso a la oficina gestora que no podría pronunciarse ni reconocer la existencia de tal responsabilidad, un procedimiento específico y sujeta a un plazo concreto, el de un año, éste sí computable desde la "actio nata", esto es desde la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma legal. Pero no asimilable, por tanto, al plazo de prescripción, entonces de cinco años que correspondía a la devolución de ingresos indebidos. Y la misma especificidad ha de predicarse de una acción de nulidad que tiene sus propias exigencias y está sujeta a requisitos propios, cuya asimilación a la solicitud de una devolución de ingresos indebidos, establecida para determinados supuestos que la norma concreta, no puede basarse en una genérica apelación al principio antiformalista del procedimiento administrativo.

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

Continúa afirmando la *sentencia de 16 de noviembre de 2016 (rec. unificación de doctrina 1590/2015 )*:

"[e]s importante poner de manifiesto que el desarrollo de la doctrina que se inicia tiene como precedente la doctrina del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución Española, con referencia al cambio de criterio habido, partiendo de un presupuesto que debe especialmente acentuarse, cual es la firmeza administrativa del acto [...] El Tribunal de Justicia, en su *sentencia de 26 de enero de 2010 (Asunto C-118/08 )*, bajo el principio de equivalencia, dio una respuesta inequívoca: "De lo anterior resulta que procede responder a la cuestión planteada que el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al *artículo 226 CE* sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente". Lo que llevó al *Tribunal Supremo a la siguiente reflexión: "La respuesta prejudicial de la Sentencia de 26 de enero de 2010* del TJCE no ofrece duda: la doctrina de este Tribunal Supremo, resumida en el fundamento sexto, sobre la responsabilidad del Estado legislador en los casos de vulneración de la Constitución debe aplicarse, por el principio de equivalencia, a los casos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario. Ello obliga, por el principio de vinculación a que antes nos hemos referido, a rectificar la doctrina sentada en las *sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005*, que entendieron que la no impugnación, administrativa y judicial, del acto aplicativo de la norma contraria al Derecho Comunitario rompía el nexo causal exigido por la propia jurisprudencia comunitaria para la declaración de la

responsabilidad patrimonial, ruptura que, como ya se expresó, no se admite en los casos de actos de aplicación de leyes inconstitucionales, casos en los que no es preciso el agotamiento de los recursos administrativos y jurisdiccionales para el ejercicio de la acción de responsabilidad"

[...]

Asistimos a la interpretación de una norma que resulta absolutamente precisa en cuanto al inicio del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, no estamos ante la mera interpretación posible de una norma, sino simple y llana inaplicación de los arts. 66.c ) y 67.1.c) de la LGT , con grave incidencia sobre principios básicos como el de seguridad jurídica y categorías jurídicas como el acto firme [...]"

La *sentencia de 16 de noviembre de 2016* (rec. unificación de doctrina 1590/2015) contenía, no obstante, un voto particular, del que se hace eco el auto de Admisión al apuntar lo siguiente:

" [...] advierte la parte recurrente, en el pronunciamiento que ha sido parcialmente transcrito se formuló un voto particular que cuestionó el acierto del criterio mayoritario adoptado, con fundamento en que no puede servir de justificación el hecho de que, en los casos en que hubiera prescrito la acción para obtener la devolución, siempre quede el cauce de la responsabilidad patrimonial del Estado, en tanto que "constituye una cláusula de cierre del sistema", pues como es sabido este instituto ha sufrido un cambio en su regulación con la promulgación de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, (BOE de 2 de octubre), [" LRJSP"], cuyo artículo 32, tras establecer el principio general de responsabilidad del Estado legislador por aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea [apartado 3 .b)], dispone que quien ha sufrido la lesión tendrá derecho a reparación si ha "obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada"".

Esa opinión discrepante reprochaba a la sentencia haber resuelto el recurso sin plantear, previamente, una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia cuestionando, desde el prisma de la adecuación al principio de efectividad (ninguna duda suscitaba el principio de equivalencia), la decisión mayoritaria de situar el *dies a quo* del plazo de prescripción de la devolución de ingresos indebidos en la fecha de su ingreso, en lugar de hacerlo -como mantenía la sentencia recurrida en aquel recurso-, en el momento en que se dictó la sentencia del Tribunal de Justicia.

En suma, estos recelos -por los que se patrocinaba acudir ante el Tribunal de Luxemburgo- se justificaban, en esencia, por los nuevos requisitos de la reforma legislativa de 2015, en particular, por exigir del perjudicado haber obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, suscitando, en consecuencia, la duda de si, en tales condiciones -tras la reforma de 2015- la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, como cláusula de cierre del sistema, permitía una adecuada y suficiente reparación del daño, a través de la devolución del ingreso indebido.

Sin embargo, esa regulación, introducida en 2015, ha sido ya analizada por el Tribunal de Justicia en su reciente *sentencia de 28 de junio de 2022, Comisión/España (Violation du droit de l'Union par le législateur), C-278/20* , ECLI:

*EU:C:2022:503* , que estima el recurso de incumplimiento y declara "que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de efectividad al adoptar y mantener en vigor los *artículos 32, apartados 3 a 6 , y 34, apartado 1, párrafo segundo, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público* , y el *artículo 67, apartado 1, párrafo tercero, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas* , en la medida en que dichas disposiciones someten a la indemnización de los daños ocasionados a los particulares por el legislador español como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión:

- al requisito de que exista una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada;

- al requisito de que el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, sin establecer ninguna excepción para los supuestos en los que el daño deriva directamente de un acto u omisión del legislador, contrarios al Derecho de la Unión, cuando no exista una actuación administrativa impugnada;

- a un plazo de prescripción de un año desde la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, sin abarcar aquellos supuestos en los que no exista tal sentencia, y

- al requisito de que solo son indemnizables los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de dicha publicación, salvo que la sentencia disponga otra cosa."

Por tanto, las dudas que se ponían de manifiesto han sido ya aclaradas unívocamente por el Tribunal de Justicia, diluyendo la perspectiva comparativa con una normativa - *artículos 32, apartados 3 a 6 , y 34, apartado 1, párrafo segundo, de la Ley 40/2015 ; y el artículo 67, apartado 1, párrafo tercero, de la Ley 39/2015* -, prácticamente desmantelada por la sentencia Comisión/España, al proclamar que infringe el principio de efectividad.

Aun así, la perspectiva comparativa precisa agotar la indagación de los denominados principios de efectividad y de equivalencia, verdaderas balizas de la autonomía procedimental de los Estados miembros.

#### **SEXTO. - La denuncia de la infracción del principio de efectividad.**

Esta denuncia es infundada.

Como se ha expresado, el planteamiento de la entidad recurrente es que, más allá de lo que dice la Ley General Tributaria, el cómputo del plazo de prescripción debería situarse en el "momento en que se produce el dictado de la Sentencia que anula dicho impuesto".

Como mera precisión conceptual, el Tribunal de Justicia no puede "anular" un impuesto nacional, de la misma manera que tampoco puede "declarar la ilegalidad del tributo que originó el ingreso indebido". En efecto, el Tribunal de Justicia se limita a

ofrecer la interpretación de la norma de la Unión a partir de la cual, extrae la consecuencia de si se opone o no a las normas de Derecho nacional que, en su caso, resulten aplicables.

Para sustentar su tesis, la recurrente acude al instituto de la responsabilidad patrimonial. Pues bien, desde la perspectiva de la *Ley 30/1992 -que, como apunta la recurrente, se encontraba vigente en la fecha en que tuvieron lugar los hechos enjuiciados- el derecho a reclamar prescribe al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo (art 142.5 )*.

Ante el silencio del régimen jurídico anterior a las leyes de 2015, el Tribunal supremo ha venido considerando que, a los efectos de la responsabilidad patrimonial derivada de la infracción del Derecho de la Unión Europea por la normativa sobre el IVMDH (céntimo sanitario), el plazo para instarla se inicia al tiempo de la sentencia Jordi Besora, momento en el que, expresamente, se declara que la ley española ha vulnerado el Derecho de la Unión Europea (por todas, la citada *sentencia del Tribunal Supremo sec. 4ª de 24 de febrero de 2006, rec. 251/2015* ).

En cualquier caso, una cosa es que, para instar la responsabilidad patrimonial no resulte necesaria una sentencia del Tribunal de Justicia y, otra cosa distinta que, existiendo esa previa sentencia, la misma pueda operar como ignición del plazo de prescripción, tal y como acontece en el caso del IVMDH.

Precisamente, a partir del análisis comparativo con el régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial, el escrito de interposición defiende que, también en el ámbito del procedimiento tributario de devolución de ingresos indebidos, el cómputo de la prescripción debería fijarse en el momento en que se dicta esa *sentencia de 27 de febrero de 2014* , Jordi Besora, de la que se infiere que el Derecho de la Unión se opone al IVMDH.

Esta tesis no puede prosperar.

De entrada, el escrito de interposición resulta confuso.

En primer lugar, porque afirma que tanto la sentencia de instancia como la Administración se fundamentan en la aplicación de la Ley 39/2015 y de la Ley 40/2015, si bien, no consta que dichas disposiciones hayan sido aplicadas ni que constituyan el fundamento de las decisiones administrativas y jurisdiccional de instancia.

En segundo lugar, porque más allá de las circunstancias del presente caso, expresa que *"la declaración de nulidad del IVMDH por la STJUE de 27/02/2014 " motivó una multitud de reclamaciones a fin de recuperar las cantidades ingresadas a la Administración como consecuencia de dicho impuesto, reclamaciones que, unas "han sido canalizadas como responsabilidad de patrimonial del Estado y otras, han sido canalizadas, como devolución de ingresos indebidos", denunciando "resultados totalmente opuestos, ya que las canalizadas como responsabilidad patrimonial del Estado, los contribuyentes reclamantes han visto satisfechas sus pretensiones, toda vez que el cómputo del plazo de un año [...] ha empezado a contar desde la publicación la sentencia del TJUE, y aquellas canalizadas como devolución de ingresos indebidos no han prosperado, ya que, se argumenta desde la Administración que [...] han prescrito, transcurrido el plazo de 4 años para instar la devolución aplicando el art. 66 de LGT ."*

Ahora bien, lo que eventualmente haya podido ocurrir en otros expedientes administrativos, ajenos al presente recurso, no puede incidir sobre el mismo. Además, en este caso, no existe la más mínima duda de que la Administración tramitó el procedimiento instado por la recurrente, esto es, la devolución de ingresos indebidos sobre la base del *artículo 221.4 LGT*.

En tercer lugar, porque el escrito de interposición ensaya una argumentación que no alcanza a delimitar con precisión la eventual infracción del principio de efectividad de la del principio de equivalencia, cuando, como es sabido, se trata de principios diferentes y que, aunque su análisis suele acometerse de forma complementaria, responden a lógicas distintas.

En cualquier caso, en líneas anteriores ya hemos dejado constancia de la parte dispositiva de la *sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de junio de 2022*, Comisión/España, que aborda, desde la perspectiva del principio de efectividad, la modificación del régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial por efecto de las referidas leyes 39/2015 y 40/2015, pronunciamiento recaído con posterioridad al escrito de interposición del presente recurso de casación.

Recordaremos que la sentencia Comisión/España rechaza el aspecto de la regulación de 2015, que alienta, principalmente, la interpretación de la recurrente, esto es, que la indemnización por responsabilidad patrimonial quede condicionada a la previa existencia de una sentencia del Tribunal de Justicia que hubiera declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, cuya publicación, por lo demás constituía, el *dies a quo* del plazo de prescripción del año para instar el procedimiento de responsabilidad patrimonial. Tales condicionamientos, como ha quedado expresado, se censuran por el Tribunal de Justicia, por contrarios al principio de efectividad y fundamentan, entre otros motivos, la estimación del recurso de incumplimiento de la Comisión.

Sobre el requisito de la existencia de una declaración, por parte del Tribunal de Justicia, del carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma legal aplicada, la sentencia Comisión/España recuerda en su apartado 104 que "el Tribunal de Justicia ya ha declarado que supeditar la reparación, por un Estado miembro, del daño que haya causado a un particular al infringir el Derecho de la Unión a la exigencia de una declaración previa, por parte del Tribunal de Justicia, de un incumplimiento del Derecho de la Unión imputable a dicho Estado miembro es contrario al principio de efectividad de este Derecho (véase, en este sentido, la *sentencia de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame, C 46/93 y C 48/93*, EU:C:1996:79, apartado 95). Asimismo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión imputable a un Estado miembro no puede estar subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción (*sentencia de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C 118/08*, EU:C:2010:39, apartado 38 y jurisprudencia citada)."

Por tanto, la reparación del daño causado por un Estado miembro, incluso por el legislador nacional, como consecuencia de una infracción del Derecho de la Unión "no puede estar subordinada, sin vulnerar el principio de efectividad, a que se haya dictado con carácter previo una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado un incumplimiento del Derecho de la Unión por parte del Estado miembro de que se trate o de la que resulte la incompatibilidad con el Derecho de la Unión del acto u

omisión origen del daño" (apartado 106).

Como consecuencia de lo expuesto, el Tribunal de Justicia también deduce que la publicación de tal sentencia en el Diario Oficial tampoco puede constituir, sin vulnerar el principio de efectividad, el único punto de partida posible del plazo de prescripción de la acción que tiene por objeto exigir la responsabilidad patrimonial de dicho legislador por las infracciones del Derecho de la Unión que le sean imputables (apartado 159).

De esta manera, decae con nitidez la reivindicación de una previa sentencia del Tribunal de Justicia que, en opinión de la parte, constituiría referencia imprescindible -al menos, en el caso del IVMDH- para instar la acción de los ingresos indebidos, incluso haciendo coincidir con ella el *dies a quo* del plazo de prescripción de cuatro años.

En otras palabras, si una previa sentencia del Tribunal de Justicia no es imprescindible para instar el procedimiento de responsabilidad patrimonial, evidentemente tampoco ha de serlo para instar el procedimiento de los ingresos indebidos.

Y es que, en el fondo de la argumentación de la parte recurrente, subyace cierta imprecisión en torno a los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia, pues sus pronunciamientos carecen de efecto constitutivo al tener un valor declarativo (también lo tienen las sentencias que resuelven una cuestión prejudicial, por todas, *sentencia de 28 de enero de 2015, Starjakob, C 417/13* , *EU:C:2015:38* , apartado 63).

En este sentido, resulta muy ilustrativa la *sentencia del Tribunal Constitucional 145/2012, de 2 de julio* (BOE núm. 181, de 30 de julio de 2012) ECLI:ES:TC:2012:145, cuando pone de relieve "la naturaleza declarativa de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelven recursos por incumplimiento" habiendo confirmado la jurisprudencia de Luxemburgo "el efecto extunc de dichas resoluciones, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de limitar temporalmente los efectos de sus Sentencias ex *art. 231 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoy art. 264 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea)*."

Además, siempre desde la óptica del principio de efectividad, consideramos que la tesis de la recurrente vendría a devaluar y, en definitiva, a debilitar, la posición del contribuyente que, ahora -así lo viene reconociendo este Tribunal Supremo-, con o sin previa sentencia del Tribunal de Justicia puede cuestionar el tributo, sobre la base de su contradicción con la norma de la Unión.

Este derecho del contribuyente ha sido proclamado, entre otros muchos pronunciamientos, en *nuestra sentencia 1008/2021 de 12 de julio (rca. 4066/2020)* declarando que "[l]a rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- sí es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente -que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea."

## **SÉPTIMO. - La denuncia de la infracción del principio de equivalencia.**

Esta denuncia es también infundada.

Dados los términos en los que se expresa el escrito de interposición, conviene poner de manifiesto que la parte se refiere a dicho principio desde una doble perspectiva.

En primer lugar, la mantenida a lo largo de todo su discurso casacional, basada, en esencia, en que, si el cómputo del plazo de prescripción de la responsabilidad patrimonial debe iniciarse con ocasión de la sentencia del Tribunal de Justicia Jordi Besora, de la misma manera dicha sentencia debería constituir el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas por el IVMDH.

Sin embargo, se trata de una particular visión del principio de equivalencia, pues no está comparando el modo de satisfacer derechos, según deriven del Derecho de la Unión o del ordenamiento jurídico nacional, extrayendo y denunciando las eventuales diferencias que pudieran perjudicar la satisfacción de los primeros frente a los segundos.

En efecto, lo que viene a plantear, en realidad, es una comparación entre dos procedimientos -netamente, de factura nacional- dirigidos a hacer efectivo el reconocimiento de lo que no dejan de ser dos caras del mismo derecho garantizado por el ordenamiento de la Unión: la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro en contra de sus normas sea por la vía tributaria (devolución de ingresos indebidos), sea por el cauce de la responsabilidad patrimonial.

Además, como ya se ha expuesto, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos es distinto, en su naturaleza, concepción y consecuencias, del procedimiento de responsabilidad patrimonial.

La parte recurrente también alude al principio de equivalencia, desde una segunda perspectiva, la que sitúa bajo la exclusiva órbita de la responsabilidad patrimonial, denunciando que existen desventajas a la hora de resarcir los daños derivados por la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea en comparación con la obtención de un resarcimiento de daños debidos a una violación de la Constitución.

Es decir, introduce dicha reflexión comparando, por un lado, la responsabilidad patrimonial por los daños derivados de una ley contraria al Derecho de la Unión Europea y, por otro lado, la responsabilidad patrimonial por los daños derivados de una ley contraria a la Constitución.

Esta segunda perspectiva, para combatir el régimen jurídico de responsabilidad introducido por las leyes de 2015, bajo la dicotomía de observar diferencias entre responsabilidad por incumplimiento del Derecho de la Unión y responsabilidad por infracción de la Constitución, resulta ajena a los términos en los que aparece embridada la controversia enjuiciada porque el acto administrativo que ha dado lugar al debate jurídico arranca de la denegación de una devolución tributaria de ingresos indebidos.

En cualquier caso, a mayor abundamiento, el propio Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/España desestima por infundado el motivo de la infracción del principio de equivalencia (apartado 185), no sin antes expresar que, a los efectos del análisis del principio de equivalencia, carece de incidencia el hecho de que el Derecho español contemple además, eventualmente, otros cauces jurídicos que permitan a los particulares obtener una indemnización por los daños que les hayan causado los poderes públicos como consecuencia de una infracción del Derecho de la Unión (apartado 58) y que, el principio de equivalencia no pueda interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todos los recursos interpuestos en un ámbito determinado del Derecho (apartado 183).

Por tanto, ambas perspectivas del principio de equivalencia, inadecuadamente trabadas, resultan también inanes a los efectos pretendidos.

**OCTAVO. - Consideraciones conclusivas, contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A partir de lo expresado, no resulta posible censurar la sentencia recurrida ni desde la perspectiva del principio de efectividad ni desde el prisma del principio de equivalencia por no situar -en contra de lo que, explícitamente, se infiere de nuestro derecho tributario- el inicio del cómputo del plazo de prescripción de cuatro años en el momento en que fue dictada la sentencia Jordi Besora.

Conforme a toda la argumentación desplegada a lo largo de los Fundamentos de Derecho precedentes, de la que dejamos expresa constancia a los efectos de la *sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi y Catania Multiservizi, C 561/19* , ECLI: EU:C:2021:799 , no resulta preciso, a tenor del *art 267 TFUE* , el planteamiento de una cuestión prejudicial sobre la base de la *sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, EU:C:1982:335* .

Del mismo modo, debe rechazarse el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional contra el *art. 32, aptdos. 3 a 6, apartado 1, segundo párrafo, de la Ley 40/2015* y el *art. 67, apartado 1 tercer párrafo de la Ley 39/2015* (por imponer al perjudicado una carga desproporcionada para exigir responsabilidad del Estado) porque, primero, tales preceptos no resultan aquí directamente aplicables y, segundo, en todo caso resultaría jurídicamente imposible su aplicación, dado que el Derecho de la Unión Europea se opone a tales preceptos, conforme se infiere de la *sentencia de 28 de junio de 2022, Comisión/España, C-278/20* .

De conformidad con el *artículo 93.1 LJCA* , en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

*"El plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de un ingreso indebido, consistente en las cuotas del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), soportadas en virtud de una normativa a la que se opone el Derecho de la Unión Europea, a tenor de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de febrero de 2014, Jordi Besora, C-82/12 , ECLI: EU:C:2014:108 , comienza en la fecha del ingreso de las cuotas."*

En consecuencia, siendo conforme con la anterior doctrina la sentencia impugnada, el recurso de casación debe ser desestimado.

## **NOVENO. - Costas.**

De conformidad con el *artículo 93.4 LJCA* , no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## **FALLO**

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

1.- Declarar como doctrina del presente recurso, la expresada al Fundamento de Derecho Octavo de esta sentencia.

2.- Desestimar el recurso de casación 2649/2021 interpuesto por la representación procesal de Goncasur Logistic, S.L. contra la *sentencia de 29 de enero de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (sede Sevilla) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, dictada en el recurso núm. 25/2018* .

3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.