COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

LA INAPLICABILIDAD DE LA SEXTA DIRECTIVA COMUNITARIA AL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

(COMENTARIO AL AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS
COMUNIDADES EUROPEAS DE 16 DE ABRIL DE 2008)

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

I. INTRODUCCIÓN

El Auto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 16 de abril de 2008 constituye otro de los hitos procesales de un caso en el que se ha planteado de manera directa la problemática existente en torno a las relaciones entre el Derecho Comunitario, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). En concreto, se trata de un supuesto en el que de forma más concreta era objeto de debate la eventual trascendencia en el IGIC de una Sentencia del TJCE que declara contrario a la Sexta Directiva un artículo de la Ley del IVA, cuyo contenido es idéntico a otro precepto de la Ley que regula el IGIC.

Nos encontramos, además, ante una resolución jurisdiccional de gran relevancia para Canarias, pues viene a reconocer de forma clara y explícita la inaplicabilidad de la Sexta Directiva Comunitaria al IGIC en un

supuesto que había generado una amplia polémica.

Analicemos, pues, el contenido de este Auto del TJCE, haciendo referencia con carácter previo a sus antecedentes que son los que permiten conocer su alcance con mayor precisión.

II. LOS HECHOS

Una conocida entidad deportiva de la isla de Gran Canaria interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la desestimación por parte de la Comunidad Autónoma de Canarias, en vía administrativa primero y en vía económico-administrativa después, de una solicitud de devolución de ingresos indebidos. En concreto, se pretendía la rectificación de las autoliquidaciones, y la consiguiente devolución de ingresos indebidos, en relación con las cuotas del IGIC correspondientes a varios períodos de liquidación que habían sido autoliquidados por dicha entidad

(los tres últimos trimestres del ejercicio 1993, los ejercicios de 1994 a 1997 y el trimestre segundo y tercero del ejercicio 1998), derivadas de los pagos efectuados como consecuencia de "la prestación de servicios por entidades públicas y privadas a quienes practiquen deporte o educación física" (art. 10. 1. 13 de la Ley 20/1991).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, en su Sentencia de 25 de junio de 2004¹, estimó el recurso y declaró el derecho de aquel club deportivo a la devolución de ingresos indebidos solicitada, a diferencia de lo que había hecho en otro supuesto semejante la Sala de Santa Cruz de Tenerife del mismo Tribunal de Justicia en relación con otra entidad deportiva de la isla tinerfeña². En concreto, el Tribunal de Las Palmas lo hizo a partir de la semejanza entre el IGIC y el IVA, y de la identidad del art. 10. 1. 13 de la Ley reguladora del primero y el art. 20. 1. 13 de la Ley 37/1992, que regula el segundo. Ello en un contexto en el que este último precepto de la Ley del IVA había sido declarado contrario a la Sexta Directiva por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, pues entendía inadmisibles desde la óptica del Derecho Comunitario que se limitara la exención por las prestaciones de servicios de entidades a quienes practiquen deporte o

educación física a aquellas cuyas cuotas de admisión o entrada o cuotas periódicas no superasen determinadas cuantías, como hacía aquel precepto de la Ley española³.

El Gobierno de Canarias interpuso un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional frente a dicha sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias. En concreto, lo hizo alegando una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho a un proceso con todas las garantías, al no haberse ajustado el órgano judicial al sistema de fuentes vigente, puesto que dejó de aplicar una norma con rango de ley sin que ello hubiera sido posible.

El supremo intérprete de la Constitución española, en su Sentencia 194/2006, de 19 de junio, estima dicho recurso de amparo. En su opinión, se había producido la vulneración del derecho al proceso debido y se había generado con aquella sentencia indefensión a la Comunidad Autónoma de Canarias por preterición del sistema de fuentes sobre el control de normas por parte del Tribunal Superior de Justicia de Canarias. Esta vulneración se había producido puesto que el artículo 10.1.13 de la Ley 20/1991, que regula el IGIC, era una disposición legal vigente en el momento del pronunciamiento judicial, al no haber sido afectada por la Sentencia del TJCE de 7 de mayo de

¹ Westlaw, JUR 2004, 203060 (Ponente D. Jaime Borrás Moya).

² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife) de 8 de marzo de 2004 (Ponente D. Ángel Acevedo Campos).

³ "Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones (...) Los servicios prestados por entidades de Derecho público, Federaciones deportivas o entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y las cuotas de los mismos no superen las cantidades que a continuación se indican: Cuotas de entrada o admisión: 240.000 pesetas Cuotas periódicas: 3.600 pesetas mensuales".

1998, que declaró contrario a la Sexta Directiva el art. 20. 1. 13 de la Ley 37/1992, del IVA. Por este motivo, el órgano judicial no podía dejar de aplicarla sin plantear, o bien cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, si entendía contraria al principio de igualdad la diferencia de trato que respecto de la aplicación del IGIC y el IVA había ocasionado la anulación de los límites a la exención en el ámbito del último de los indicados tributos, o bien cuestión prejudicial ante el TJCE, si estimaba que aquella regulación del IGIC era contraria al Derecho comunitario.

El Tribunal Constitucional ordenó en su fallo restablecer a la Comunidad Autónoma de Canarias “en la integridad de su derecho [“a la tutela judicial efectiva sin indefensión y a un proceso con todas las garantías”] y, a tal fin, anul[ó] (...) la Sentencia de 25 de junio de 2004, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, en el recurso 1568/99, retrotrayendo las actuaciones al momento procesal oportuno para que dicho órgano judicial pronuncie nueva resolución respetuosa con el derecho fundamental violado”.

En este contexto, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, decide suspender el proceso judicial y plantear una cuestión prejudicial al TJCE por medio del Auto de 26 de noviembre de 2006. En concreto, según los datos que aporta el Auto del tribunal europeo objeto de nuestro comentario, se pregunta “¿[Cuáles son] los efectos que [la] sentencia [Comisión/España, antes citada] produce sobre el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991[?]”.

III. EL AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

1. La inadmisibilidad manifiesta de la cuestión prejudicial

El TJCE llega a una conclusión clara y contundente en relación con la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias: su “inadmisibilidad manifiesta” (apartado 22º). Lo que tiene su base normativa directa en el “artículo 92, apartado 1, de su Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento prejudicial en virtud del artículo 103, apartado 1, del mismo Reglamento, cuando el Tribunal de Justicia sea manifiestamente incompetente para conocer de una demanda o cuando ésta sea manifiestamente inadmisibile, el Tribunal, oído el Abogado General, podrá, sin continuar el procedimiento, decidir por medio de auto motivado” (apartado 17º).

La inadmisibilidad por el TJCE de esta cuestión prejudicial es algo que no ha sorprendido a la gran parte de los que ya se habían acercado a esta problemática, sobre todo al hilo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2006. En este sentido, desde las páginas de esta revista ya se había puesto de relieve, en un comentario a dicha sentencia, que “el planteamiento de una cuestión prejudicial al TJCE con el fin determinar la validez de un precepto de la Ley reguladora del IGIC por contradicción con la Sexta Directiva, no siendo dicha Directiva directamente aplicable al archipiélago canario, debe dar lugar —y entendemos que así lo hará el TJCE— a su inadmisión, pues es evi-

dente que la disposición de Derecho comunitario sometida a la interpretación del Tribunal de Justicia no puede aplicarse, ni directa ni indirectamente, a los hechos del procedimiento principal⁴. También era esta nuestra opinión cuando señalamos, ante el entonces previsible planteamiento de una cuestión prejudicial en este supuesto, que “no podemos desconocer algo que ya hemos puesto de relieve con anterioridad y que el propio TC explicita de forma clara en esta sentencia [nos referíamos a la STC 194/2006]: la Sexta Directiva no es de aplicación en Canarias, el IGIC no se rige por ella, por lo que difícilmente el TJCE podría pronunciarse acerca de la adecuación o no a dicha directiva comunitaria de un precepto de la Ley del IGIC⁵”.

Además, también desde nuestro punto de vista, esta posible inadmisibilidad de una cuestión prejudicial por la improcedencia de la misma quizá ya estaba implícito en la misma Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2006 o, al menos, era algo que en ella se sugería en cierto modo. Puesto que a la hora de señalar el necesario planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJCE, en vez de la directa inaplicación del precepto legal cuestionado, que es lo que había ocurrido en la actuación recurrida del tribunal canario, el Alto Tribunal ponía especial cuidado en señalar algo que finalmente ha sido decisivo, aunque no evitó en la práctica el planteamiento de la

cuestión prejudicial por el Tribunal de Justicia de Canarias: que dicho planteamiento será “siempre que concurren los presupuestos fijados al efecto por el propio Derecho comunitario, cuya concurrencia corresponde apreciar a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción ordinaria” (FJ. 5º)⁶. Es decir, apuntaba, aunque fuera de forma sucinta, la necesaria apreciación por parte del Tribunal de Justicia de Canarias de los presupuestos fijados por el Derecho comunitario para el planteamiento de una cuestión prejudicial.

2. La inaplicabilidad directa de la Sexta Directiva al Impuesto General Indirecto Canario

El TJCE utiliza como argumentación de fondo para declarar la inadmisibilidad de la cuestión prejudicial que la Sexta Directiva no puede aplicarse ni directa ni indirectamente al IGIC.

De este modo, en primer lugar, el TJCE afirma de forma tajante algo que no había sido discutido por los distintos intervinientes en el discurrir jurisdiccional de este caso que llega finalmente a la alta instancia europea: la Sexta Directiva no se aplica directamente al IGIC.

“En el presente asunto –afirma el tribunal–, consta que los hechos de litigio principal

⁴ I. Calatayud Prats, “El principio de igualdad tributaria y las relaciones entre IVA, IGIC y Derecho comunitario (Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2006, de 19 de junio)”, en *Hacienda Canaria*, nº. 17, (2006).

⁵ V. M. Sánchez Blázquez, “STC 194/2006, de 19 de junio: vulneración del derecho al proceso debido e indefensión de la Comunidad Autónoma de Canarias por inaplicación en una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de un precepto de la Ley reguladora del IGIC de contenido idéntico a otro de la Ley del IVA declarado contrario a la Sexta Directiva por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en P. M. Herrera Molina (Dirección) y P. Chico de la Cámara (Coordinación), *Comentarios de jurisprudencia tributaria constitucional*. Año 2006, IEF, Madrid.

⁶ Sánchez Blázquez, “STC 194/2006...”, cit.

se sitúan fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, ya que el régimen del IGIC, vigente en las Islas Canarias, no se encuentra comprendido en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva ni *ratione loci* ni *ratione materiae*. En efecto, por una parte, el territorio de las Islas Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA con arreglo al artículo 4, apartado 1, del Reglamento nº 1911/91 y, por otra parte, como ha observado la Comunidad Autónoma de Canarias, el IGIC es un impuesto de naturaleza distinta a la del IVA”.

En cuanto a la primera cuestión, la exclusión de las Islas Canarias del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, esto es algo indubitado a partir de aquel precepto del Reglamento nº 1911, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias. Esto también se deduce, aunque no lo diga aquí el TJCE, del art. 3 de la propia Sexta Directiva, conforme al cual “no tendrán la consideración de interior del país, los territorios nacionales siguientes (...)”, entre los que se encuentran las “Islas Canarias”.

Mayores dudas suscita la segunda afirmación relativa a que “el IGIC es un impuesto de naturaleza distinta a la del IVA”, lo que según el texto del Auto del TJCE es algo que había “observado la Comunidad Autónoma de

Canarias”. Al menos, en lo relativo a qué aspectos de dicha naturaleza del impuesto, según la opinión del tribunal, se distanciaría del IVA del resto del territorio nacional, puesto que creemos que no cabe discutir que existen elementos comunes entre ambos. Aquéllos serían, siguiendo al profesor CLAVIJO: la naturaleza del IGIC desde el punto de vista competencial dado el régimen peculiar de cesión que creemos existe en este impuesto integrante de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias más allá de la opinión distinta mantenida por nuestro Tribunal Constitucional⁷; y, su carácter de impuesto sobre el valor añadido pero con exención de la fase minorista⁸.

De todos modos, no puede olvidarse que la referencia a esta cuestión por el TJCE se hace para sostener que “el régimen del IGIC, vigente en las Islas Canarias, no se encuentra comprendido en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva ni *ratione loci* ni *ratione materiae*”.

3. La inaplicabilidad indirecta de la Sexta Directiva al Impuesto General Indirecto Canario

Pero quizá la más importante aportación de este Auto del TJCE es la afirmación, fundamentada con cierto detalle, de que la Sexta

⁷ Ya hemos desarrollado esta idea con más detalle en otros lugares: V. M. Sánchez Blázquez, “Las peculiares relaciones entre la Constitución, la LOFCA y el Estatuto de Autonomía en el caso canario: la competencia sobre la revisión en vía económico-administrativa de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias”, en Revista Jurídica de Canarias, núm. 3, 2006, págs. 33-42; V. M. Sánchez Blázquez, “La revisión en vía económico-administrativa de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: ¿competencia estatal o autonómica?”, en Noticias de la Unión Europea, núm. 279, 2008, págs. 79-90.

⁸ F. Clavijo Hernández, Impuesto General Indirecto Canario, CISS, I, 1995, págs. 3-5. El resto de características del IGIC definidoras de su naturaleza serían coincidentes con el IVA: impuesto indirecto, real, objetivo, instantáneo y multifásico proporcional.

Directiva tampoco puede aplicarse “indirectamente” al IGIC.

Para analizar esta cuestión parte el tribunal europeo de su jurisprudencia anterior sobre la inadmisibilidad de las cuestiones prejudiciales, señalando, en lo que ahora interesa lo siguiente: “A este respecto –afirma-, es preciso recordar que sólo cabe declarar la inadmisión de una petición de decisión prejudicial formulada por un órgano jurisdiccional nacional en los supuestos en los que resulte que (...) sea evidente que el Derecho comunitario no puede aplicarse, ni directa ni indirectamente, a los hechos del procedimiento principal”.

“Aplicando esta jurisprudencia –añade-, el Tribunal de Justicia se ha declarado en repetidas ocasiones competente para pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales relativas a disposiciones comunitarias en situaciones en las que los hechos del procedimiento principal se situaban fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, pero en las que dichas disposiciones de este ordenamiento jurídico habían sido declaradas aplicables bien por el Derecho nacional, bien en virtud de meras disposiciones contractuales (véanse, en particular, las sentencia de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C 28/95, Rec. p. I 4161, apartados 26 y 27, y *Giloy*, C 130/95, Rec. p. I 4291, apartados 22 y 23, así como el auto de 26 de abril de 2002, *VIS Farmaceutici Istituto scientifico delle Venezie*, C 454/00, no publicado en la Recopilación, apartado 21)”.

Con lo anterior el tribunal pone de relieve algo que podía tener cierta trascendencia para el IGIC y que sería el camino por el que,

en su caso, debería discurrir el intento de un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión prejudicial planteada: la eventual contradicción o no con la Sexta Directiva de un precepto de la normativa reguladora del IGIC. Aunque no puede olvidarse que no fue esto exactamente lo que el Tribunal Superior de Justicia planteó en su cuestión prejudicial, puesto que lo que se sometía al TJCE, al menos de acuerdo a los datos de que disponemos, era la pregunta relativa a “¿[Cuáles son] los efectos que [la] sentencia [Comisión/España, antes citada] produce sobre el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991[?]”

Puesto que no podía tener cabida en este supuesto una eventual aplicación del Derecho comunitario a partir de una disposición contractual, el tribunal afirma con precisión que “sólo puede ser competente en el supuesto de que la Ley 20/1991 efectúe una remisión al Derecho comunitario, en concreto, a la Sexta Directiva”. Y, sin embargo, el TJCE no encuentra en relación con el IGIC remisión alguna de su normativa a la Sexta Directiva que pudiera llevar a concluir la aplicación de la misma, aunque fuera por vía indirecta, a dicho impuesto.

“En el auto por el que se plantea la cuestión prejudicial –afirma el tribunal- no consta elemento alguno que permita inferir la existencia de tal remisión al Derecho comunitario, en concreto, al artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva. De igual modo, en sus observaciones, el Club, la Comunidad Autónoma de Canarias y el Gobierno español, remitiéndose a la sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de junio de

2006, destacan el carácter autónomo de la Ley 20/1991”.

En relación con esta cuestión es importante destacar que parece ser relevante la idea en la que insiste el Tribunal Constitucional en su sentencia 194/2006 de la libertad del legislador a la hora de regular el IGIC, pese a que en el ámbito de dicha libertad hubiera tomado la decisión de establecer una regulación semejante a la del IVA: tanto en un primer momento inicial como en un momento posterior cuando se declaró contrario al Derecho comunitario un precepto de la Ley del IVA.

“Que su contenido material sea idéntico –señalaba el Tribunal Constitucional- no supone sino el ejercicio de la libertad de configuración del legislador que, incluso cuando opera con un margen de actuación distinto, puede optar por introducir allí donde tiene tal margen (Canarias) la misma regulación que donde no lo tiene (territorio peninsular). Es cierto –señala después- que, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, el legislador, mediante la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, acomodó la regulación del IVA al Derecho comunitario, suprimiendo todo límite para el disfrute de la exención que procediese de la cuantía de las cuotas de entrada o periódicas (artículo 7 de la citada Ley 50/1998), y que además optó por modificar en idéntico sentido la regulación de la misma exención en el impuesto general indirecto canario, manteniendo así la homogeneidad normativa existente hasta la declaración de disconformidad con el Derecho comunitario que la citada

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas incorpora. Ahora bien, la constatación de que el legislador ha establecido una regulación homogénea de la misma exención en ambos tributos (IVA e impuesto general indirecto canario) no autoriza al órgano judicial para dejar de aplicar un precepto legal vigente sin acudir a los instrumentos que el Ordenamiento jurídico arbitra para el control de su acomodación a la Constitución o al Derecho comunitario”.

El TJCE introduce adicionalmente un matiz de cierta trascendencia que se daba en el concreto precepto de la Sexta Directiva que había sido vulnerado por la Ley española del IVA y con el que se planteaba una posible contradicción de la norma del IGIC de forma paralela. Porque “Además –señalaba el tribunal-, de la naturaleza del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva –que es una norma que faculta a los Estados miembros para establecer exenciones en favor de determinadas actividades de interés general- se deduce que el artículo 10, apartado 1, número 13, de la Ley 20/1991, al conceder tal exención a las prestaciones deportivas, no puede ser considerado como reproducción fiel de dicha disposición comunitaria (en este sentido, véase la sentencia de 28 de marzo de 1995, Kleinwort Benson, C 346/93, Rec. p. I 615, apartados 16 a 19)”.

Por todo lo anterior puede concluir que “En efecto, no se ha puesto de manifiesto que la normativa nacional que rige el asunto principal, es decir, la Ley 20/1991, efectúe remisión alguna a la Sexta Directiva por la que ésta sería aplicable en el ordenamiento jurídico español fuera de su ámbito de aplicación terri-

torial y material (véase, por analogía, el auto de 26 de abril de 2002, VIS Farmaceutici Istituto scientifico delle Venezie, antes citado, apartado 22)".

III. LA FUTURA DECISIÓN DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS: ¿PLANTEAMIENTO DE UNA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD?

Este Auto del TJCE, sin embargo, no cierra el devenir procesal de este caso que tuvo su origen en una solicitud de devolución de ingresos indebidos fundamentada en la afectación a la normativa del IGIC de una STJCE que declaró contrario al Derecho Comunitario un precepto de la Ley del IVA. Por el contrario, será nuevamente el Tribunal Superior de Justicia de Canarias el que tendrá que pronunciarse. Tendrá esencialmente una doble alternativa: bien dictar sentencia, pero aplicando la Ley del IGIC, lo que supondría desestimar el recurso contencioso interpuesto por la entidad deportiva grancanaria; bien plantear una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional por considerar contrario al principio de igualdad la diferencia de trato entre el sujeto pasivo del IVA y el sujeto pasivo del IGIC derivada de aquella STJCE del año 1998.

Si el Tribunal Superior de Justicia de Canarias fuera coherente con la idea mantenida en su Sentencia de 25 de junio de 2004 debería optar por la primera de las vías. Recuérdese que como señalaba el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia

194/2006 "el órgano judicial no ha fundado la parcial inaplicación del precepto legal (...) en la vulneración del principio de igualdad, sino que, dado el paralelismo existente entre el artículo 20.1.13 de la Ley 37/1992, del IVA, y el artículo 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, extendió a éste último precepto la declaración efectuada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas respecto del primero".

Por el contrario, si el tribunal canario tiene en cuenta algunas de las ideas sugeridas por la doctrina sobre este tema optará por la vía de la cuestión de inconstitucionalidad. Téngase en cuenta que se ha defendido en este contexto la vulneración del principio de igualdad. "En definitiva –ha afirmado CALATAYUD PRATS⁹–, la razón por la cual el legislador establece, en determinados preceptos, la misma regulación en el IVA y en el IGIC no es otra que la realización del principio de igualdad tributaria. En este sentido cuando una Sentencia Comunitaria anula un precepto de la Ley de IVA, idéntico a otro del IGIC, se produce una desigualdad de trato material sobrevenida no querida por la Constitución, infracción sobrevenida del principio de igualdad tributaria que supone un cambio en el canon de validez de la Ley del IGIC que, de este modo, deviene inconstitucional, pues la adecuación al principio de igualdad tributaria de la normativa del IGIC ha de ser a lo largo de toda su vigencia y no, exclusivamente, en el momento de su entrada en vigor".

Sólo el tiempo nos aclarará las dudas.

⁹ Calatayud Prats, "El principio de igualdad...", cit.

ANEXO

AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS DE 16 DE ABRIL DE 2008

(SALA OCTAVA)

«Petición de decisión prejudicial – Sexta Directiva IVA – Exenciones – Prestaciones relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física – Aplicación a las Islas Canarias – Situación puramente interna – Remisión – Inadmisibilidad manifiesta de la petición de decisión prejudicial»

En el asunto C 186/07, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (España), mediante resolución de 26 de noviembre de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de abril de 2007, en el procedimiento entre

Club de Gran Canaria

y

Comunidad Autónoma de Canarias,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava), integrado por el Sr. G. Arestis, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Jueces;
Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretario: Sr. R. Grass;
oído el Abogado General;
dicta el siguiente

AUTO

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto los efectos que pueda surtir, en lo que atañe al Impuesto General Indirecto Canario (en lo sucesivo, «IGIC»), la sentencia de 7 de mayo de 1998, Comisión/España (C 124/96, Rec. p. I 2501), por la que el Tribunal de Justicia declaró que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían con arreglo a lo dispuesto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al disponer que la exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicaría a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no superasen una determinada cuantía.

2. Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Club... (en lo sucesivo, «Club») y la Comunidad Autónoma de Canarias en relación con la negativa de ésta a devolverle una parte de las cuotas del IGIC abonadas por el período comprendido entre el segundo trimestre del año 1993 y el segundo trimestre del año 1998.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3. El artículo 299 CE, apartado 2, párrafos primero y segundo, son del siguiente tenor:

«Las disposiciones del presente Tratado se aplicarán a los departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias.

No obstante, teniendo en cuenta la situación estructural social y económica de los departamentos franceses de ultramar, las Azores, Madeira y las islas Canarias, [...] el Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará medidas específicas orientadas, en particular, a fijar las condiciones para la aplicación del presente Tratado en dichas regiones, incluidas las políticas comunes.»

4. El artículo 4, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario

en las Islas Canarias (DO L 171, p. 1), establece:

«De conformidad con lo dispuesto en el artículo 26, en relación con el Anexo I, capítulo V, punto 2 del Acta de adhesión que modifica el apartado 2 del artículo 3 de la sexta Directiva [...], el territorio de las islas Canarias permanecerá fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA.»

5. El artículo 1, número 1, de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1), sustituyó el artículo 3 de la Sexta Directiva, cuyo nuevo tenor es el siguiente:

«1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

– “territorio de un Estado miembro”: el interior del país, como se define, para cada Estado miembro, en los apartados 2 y 3;

[...]

– “territorio tercero” y “país tercero”: cualquier territorio distinto de los definidos como interior de un Estado miembro en los apartados 2 y 3.

2. A efectos de la aplicación de la presente Directiva, el “interior del país” corresponderá al ámbito de aplicación del

Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, como queda definido para cada Estado miembro en su artículo 227.

3. No tendrán la consideración de "interior del país", los territorios nacionales siguientes:

[...]

Tampoco tendrán la consideración de "interior del país", los territorios nacionales siguientes:

- Reino de España:
- Islas Canarias,

[...]»

6. El artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros conceder determinadas exenciones. La letra m) de esta disposición, relativa a la exención que fue objeto de la sentencia Comisión/España, antes citada, dispone:

«Artículo 13

Exenciones en el interior del país

A. Exenciones a favor de ciertas actividades de interés general

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exen-

ciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;

[...]»

Normativa nacional

7. El artículo 3, apartado 2, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247), es del siguiente tenor:

«A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

1º. "Estado miembro", "Territorio de un Estado miembro" o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

[...]

b) En el Reino de España, Canarias; [...]

[...]

3º. "Territorio tercero" y "país tercero", cualquier territorio distinto de los

definidos como "interior del país" en el número 1.º anterior.»

8. El artículo 20, apartado 1, número 13, de la Ley 37/1992 establece que estarán exentas del IVA:

«Los servicios prestados por entidades de Derecho público, Federaciones deportivas o entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y las cuotas de los mismos no superen las cantidades a que continuación se indican:

Cuotas de entrada o admisión: 240.000 pesetas.

Cuotas periódicas: 3.600 pesetas mensuales.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.»

9. La Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE nº 137, de 8 de junio de 1991, p. 18795), dispone en su artículo 3, apartado 1:

«Estarán sujetas al [IGIC] las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias, así como las importaciones de bienes en dicho territorio.»

10. El artículo 10, apartado 1, número 13, de la Ley 20/1991 establece que estarán exentos del IGIC:

«Los servicios prestados por Entidades de Derecho Público, Federaciones Deportivas o Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o Entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y las cuotas de los mismos no superen las cantidades que a continuación se indican:

Cuotas de entrada o admisión: 200.000 pesetas.

Cuotas periódicas: 3.000 pesetas mensuales.

Estas cuantías podrán modificarse en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año.»

11. Con el objetivo, según el apartado II de su exposición de motivos, de adaptar la normativa del IVA, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 1998, p. 44412), modificó las Leyes 37/1992 y 20/1991. De este modo, los artículos 4, apartado 2, y 7 de la Ley 50/1998 dieron una redacción idéntica al artículo 20, apartado 1, número 13, de la Ley 37/1992 y al artículo 10, apartado 1, número 13, de la Ley 20/1991, en los que se prevé una exención para:

«[...]

Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

12. El Club, que es el demandante en el procedimiento principal, presta servicios relacionados directamente con el deporte. Percibe cuotas de entrada superiores a las establecidas en la Ley 20/1991, en su versión vigente antes del 1 de enero de 1999. Reclama la devolución del IGIC abonado antes de esa fecha invocando la sentencia Comisión/España, antes citada.
13. Después de que el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias desestimara dicha solicitud de devolución, el Club interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Canarias. Este Tribunal estimó el recurso del Club y el Gobierno de

Canarias interpuso recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, el cual anuló la sentencia y devolvió las actuaciones al Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

14. En su sentencia de 19 de junio de 2006, el Tribunal Constitucional declaró, entre otros extremos: «[...] Que [el] contenido material [de la Ley 20/1991] sea idéntico [al de la Ley 37/19929] no supone sino el ejercicio de la libertad de configuración del legislador que, incluso cuando opera con un margen de actuación distinto, puede optar por introducir allí donde tiene tal margen (Canarias) la misma regulación que donde no lo tiene (territorio peninsular) [...]».
15. El Tribunal remitente parte de la premisa de que el territorio de las Islas Canarias no está incluido en el ámbito de aplicación del sistema común del IVA. No obstante, según dicho Tribunal, ello no significa que los efectos de la sentencia Comisión/España, antes citada, no afecten a una normativa nacional que coincide absolutamente con una disposición, objeto de dicha sentencia, por la que se había adaptado el Derecho nacional a la normativa comunitaria en materia de IVA.
16. En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
- «¿[Cuáles son] los efectos que [la] sentencia [Comisión/España, antes citada] pro-

duce sobre el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991[?].».

Sobre la admisibilidad de la cuestión prejudicial

17. A tenor del artículo 92, apartado 1, de su Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento prejudicial en virtud del artículo 103, apartado 1, del mismo Reglamento, cuando el Tribunal de Justicia sea manifiestamente incompetente para conocer de una demanda o cuando ésta sea manifiestamente inadmisibile, el Tribunal, oído el Abogado General, podrá, sin continuar el procedimiento, decidir por medio de auto motivado.

18. En el presente asunto, consta que los hechos de litigio principal se sitúan fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, ya que el régimen del IGIC, vigente en las Islas Canarias, no se encuentra comprendido en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva ni *ratione loci* ni *ratione materiae*. En efecto, por una parte, el territorio de las Islas Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA con arreglo al artículo 4, apartado 1, del Reglamento nº 1911/91 y, por otra parte, como ha observado la Comunidad Autónoma de Canarias, el IGIC es un impuesto de naturaleza distinta a la del IVA.

19. A este respecto, es preciso recordar que sólo cabe declarar la inadmisión de una petición de decisión prejudicial formulada por un órgano jurisdiccional nacional en

los supuestos en los que resulte que o bien el procedimiento previsto en el artículo 234 CE ha sido desviado de su finalidad y se utiliza, en realidad, para hacer que este Tribunal de Justicia se pronuncie mediante un litigio artificial, o bien sea evidente que el Derecho comunitario no puede aplicarse, ni directa ni indirectamente, a los hechos del procedimiento principal. Aplicando esta jurisprudencia, el Tribunal de Justicia se ha declarado en repetidas ocasiones competente para pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales relativas a disposiciones comunitarias en situaciones en las que los hechos del procedimiento principal se situaban fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, pero en las que dichas disposiciones de este ordenamiento jurídico habían sido declaradas aplicables bien por el Derecho nacional, bien en virtud de meras disposiciones contractuales (véanse, en particular, las sentencia de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C 28/95, Rec. p. I 4161, apartados 26 y 27, y *Giloy*, C 130/95, Rec. p. I 4291, apartados 22 y 23, así como el auto de 26 de abril de 2002, *VIS Farmaceutici Istituto scientifico delle Venezie*, C 454/00, no publicado en la Recopilación, apartado 21). En el presente asunto, el Tribunal de Justicia sólo puede ser competente en el supuesto de que la Ley 20/1991 efectúe una remisión al Derecho comunitario, en concreto, a la Sexta Directiva.

20. En el auto por el que se plantea la cuestión prejudicial no consta elemento alguno que permita inferir la existencia de tal remisión al Derecho comunitario, en con-

creto, al artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva. De igual modo, en sus observaciones, el Club, la Comunidad Autónoma de Canarias y el Gobierno español, remitiéndose a la sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de junio de 2006, destacan el carácter autónomo de la Ley 20/1991.

21. Además, de la naturaleza del artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva –que es una norma que faculta a los Estados miembros para establecer exenciones en favor de determinadas actividades de interés general– se deduce que el artículo 10, apartado 1, número 13, de la Ley 20/1991, al conceder tal exención a las prestaciones deportivas, no puede ser considerado como reproducción fiel de dicha disposición comunitaria (en este sentido, véase la sentencia de 28 de marzo de 1995, Kleinwort Benson, C 346/93, Rec. p. I 615, apartados 16 a 19).

22. En efecto, no se ha puesto de manifiesto que la normativa nacional que rige el asunto principal, es decir, la Ley 20/1991, efectúe remisión alguna a la Sexta Directiva por la que ésta sería aplicable en el ordenamiento jurídico español fuera de su ámbito de aplicación terri-

torial y material (véase, por analogía, el auto de 26 de abril de 2002, VIS Farmaceutici Istituto scientifico delle Venezie, antes citado, apartado 22).

23. En consecuencia, procede declarar, con arreglo a los artículos 92, apartado 1, y 103, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la inadmisibilidad manifiesta de la petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias.

Costas

24. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

La petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, mediante auto de 26 de noviembre de 2006, es inadmisibile.