

# MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

**19149** *RESOLUCIÓN 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.*

El pasado 6 de octubre el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el Tribunal de Justicia en adelante, dictó sentencia en el Asunto C-204/03, relativo a la compatibilidad de diversos preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo sobre este Impuesto. En particular, se analizaba la procedencia del establecimiento de limitaciones en el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA en lo sucesivo, cuando los empresarios o profesionales perciben subvenciones destinadas a la financiación de sus actividades y las mismas no forman parte de la base imponible de los bienes y servicios que comercializan.

La aplicación de esta Sentencia plantea diversas dudas, por lo que esta Dirección General, al objeto de establecer los criterios relevantes al respecto, ha considerado oportuno dictar esta Resolución.

El artículo 102 de la Ley 37/1992 establece los supuestos en los que ha de utilizarse la regla de prorrata para determinar el importe de las cuotas de IVA que tienen derecho a deducir los empresarios o profesionales.

Como señala este precepto, el citado mecanismo es aplicable cuando los sujetos pasivos, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, realizan simultáneamente operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo originan. Esta disposición es transposición al derecho interno del artículo 17.5 de la Sexta Directiva.

Una vez establecida la utilización de este mecanismo, el artículo 104 de la misma Ley contiene las reglas para la determinación de la prorrata de deducción. Este precepto es transposición del artículo 19 de la citada Directiva.

El mencionado artículo 102 de la Ley 37/1992 dispone que la prorrata es igualmente aplicable cuando los empresarios o profesionales reciben subvenciones destinadas a la financiación de sus actividades empresariales o profesionales y dichas subvenciones, conforme al artículo 78.dos.3.º de la misma Ley, no forman parte de la base imponible de sus operaciones sujetas a tributación.

Este segundo supuesto de aplicación de la regla de prorrata es el que el Tribunal de Justicia, pese a reconocer su neutralidad, considera incompatible con la interpretación literal de la Directiva y, por tanto, entiende que no es conforme con el Derecho comunitario. Según el Tribunal, sólo en los casos previstos en el artículo 17.5 de la Sexta Directiva es cuando procede la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata de deducción. Por tanto, únicamente cuando el empresario o profesional que recibe la subvención realiza simultáneamente operaciones que le generan el derecho a la deducción y otras que no lo originan, ha de acudir a este procedimiento e incluir las subvenciones en el citado denominador.

Resulta procedente, para la interpretación del contenido de la Sentencia, determinar los supuestos en que, con independencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio, los empresarios o profesionales se encuentran obligados a la aplicación del mecanismo de prorrata para la cuantificación de sus cuotas deducibles. Así pues, hay que determinar, en la hipótesis de que el empresario o profesional no hubiera percibido las subvenciones de que se trate, si dicho empresario o profesional está obligado a aplicar el citado mecanismo de la prorrata para calcular sus deducciones o no es así. A partir de esta determinación puede resultar lo siguiente:

1.º El empresario o profesional no está obligado a aplicar el mecanismo de prorrata, ya que el total de las operaciones que realiza son operaciones que generan el derecho a la deducción. En tal caso, la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones no supondrá limitación alguna en el derecho a la deducción de dicho empresario o profesional.

2.º El empresario o profesional sí está obligado a aplicar el citado mecanismo. En este caso es cuando el hecho de percibir subvenciones podrá limitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por dicho empresario o profesional, atendiendo para ello a los criterios que se contienen en esta Resolución. Esta es la conclusión a la que ha de llegarse a la luz de la sentencia a que se refiere esta Resolución y de la utilización hecha por España de la facultad que establece el artículo 19 en relación con el 17, ambos de la Sexta Directiva, en tanto en cuanto no se produzca una modificación legislativa en este particular en la que se pueda establecer un régimen diferente, en su caso.

A este respecto, el artículo 94 de la Ley 37/1992 señala las operaciones que generan el derecho a la deducción. Entre estas operaciones no se incluyen las operaciones exentas conforme al artículo 20.uno de la misma Ley, precepto en el que se regulan las denominadas exenciones limitadas, que reciben esta denominación precisamente porque los empresarios o profesionales que efectúan estas operaciones no pueden deducir las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos para su realización.

Por tanto, en la medida en que un empresario o profesional que recibe subvenciones que no forman parte de la base imponible de sus operaciones realiza igualmente operaciones exentas conforme al citado artículo 20.uno de la Ley 37/1992, dicho empresario o profesional deberá aplicar el mecanismo de la prorrata, en cualquiera de sus modalidades, para la cuantificación de las cuotas de IVA que puede deducir, incluyendo en tal caso el importe de las subvenciones percibidas en el denominador de su prorrata de deducción.

En relación con lo anterior, debe aludirse al artículo 104.tres de la Ley 37/1992, que establece una serie de operaciones que no se computan para el cálculo de la prorrata de deducción y que, en algunos casos, se puede tratar de operaciones exentas conforme al artículo 20 de esa misma Ley. En particular, han de citarse las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyen actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

Con excepción de los supuestos señalados en el párrafo anterior, la realización, por parte de un empresario o profesional, de cualquier operación exenta conforme al artículo 20.uno de la Ley 37/1992 le obliga a utilizar el mecanismo de la prorrata de deducción para la determinación del importe de sus cuotas deducibles. En tal caso, para el cálculo de dicho porcentaje, deberá computarse en el denominador el total de las subvenciones que se perciba por el empresario o profesional de que se trate y que no estén vinculadas al precio de sus operaciones.

Como única excepción a lo anterior, y conforme a lo dispuesto por el artículo 104.dos.2.º de la Ley 37/1992, no se computarán las subvenciones siguientes:

a) Las destinadas a financiar operaciones no sujetas o exentas que generen el derecho a la deducción. En el caso de que un empresario o profesional reciba subvenciones que se destinen a estas finalidades sólo parcialmente, la parte de subvención que habrá de computar será únicamente la que se dirija a financiar el resto de sus operaciones. A estos efectos, se podrá utilizar cualquier elemento de juicio que permita la separación en lo que respecta al destino de las subvenciones percibidas, atendiendo, en caso de inexistencia de otro, al volumen relativo de las operaciones respectivas.

b) Las percibidas por los Centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1982, de 7 de abril, cuando cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43.

c) Las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria (FEOGA). En el supuesto de que un empresario o profesional reciba subvenciones que procedan en parte del citado Fondo, la porción de subvención que habrá de computar será únicamente la que tenga un origen distinto.

d) Las financiadas con cargo al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP).

e) Las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. A estos efectos, se considerarán como tales actividades y gastos de realización de las mismas los definidos en el artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

## II

En caso de que haya de procederse a la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata de deducción conforme a los criterios señalados en el apartado anterior de esta resolución, habrá que considerar la posibilidad de que el sujeto pasivo tenga sectores diferenciados en el desarrollo de su actividad o aplique la regla de prorrata especial.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que el artículo 17.5 de la Sexta Directiva establece la aplicación del mecanismo de prorrata y regula las modalidades de la prorrata especial y de los sectores diferenciados como ajustes en las deducciones distintos al previsto por el procedimiento de prorrata general.

Los sectores diferenciados se definen por el artículo 9.1.º c) de la Ley 37/1992, pero su alcance en cuanto al derecho a la deducción se establece por el artículo 101 de la misma Ley. Conforme al apartado uno de este último artículo, los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Tratándose de un empresario o profesional que esté obligado a aplicar la regla de prorrata conforme a lo dicho anteriormente y que, a la vez, realice sus actividades en sectores diferenciados, habrá que proceder de la siguiente manera:

1.º Deberá especificarse a qué sector diferenciado corresponden las operaciones exentas que obliguen al empresario o profesional a aplicar la regla de prorrata para calcular sus deducciones.

2.º Tratándose de sectores diferenciados en los cuales el derecho a la deducción sea pleno, no procederá aplicar limitación alguna en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones que no formen parte de la base imponible de las operaciones.

3.º En el cálculo de la prorrata de deducción del sector o sectores diferenciados en los cuales el derecho a la deducción no sea pleno, deberá computarse el importe de

las subvenciones percibidas para la financiación de las actividades realizadas en su desarrollo.

4.º En el caso de que el empresario o profesional que percibe la subvención la destine simultáneamente a financiar actividades correspondientes a varios sectores diferenciados con un régimen distinto conforme a lo que se acaba de señalar, deberá determinarse la parte de subvención que se destina a la financiación de cada una de esas actividades, computando para el cálculo de la prorrata de deducción únicamente la parte proporcional que corresponda a las actividades incluidas en sectores diferenciados en los que sea preceptivo el cálculo de la prorrata para la determinación de sus cuotas deducibles.

5.º Finalmente, en cuanto al cálculo de la prorrata de deducción de los bienes y servicios de utilización común en el conjunto de la actividad, deberá computarse el total de las subvenciones percibidas que no formen parte de la base imponible de las operaciones y se destinen a financiar la citada actividad.

En el supuesto de que el sujeto pasivo aplique la regla de prorrata especial para el cálculo de sus deducciones, y en atención al artículo 103 de la Ley 37/1992, habrá que considerar la utilización de los bienes o servicios cuyas cuotas se pretende deducir, en relación con lo cual se pueden dar las siguientes situaciones:

1.ª Bienes o servicios de utilización exclusiva en operaciones que generan el derecho a la deducción, en cuyo caso las cuotas soportadas en su adquisición serán plenamente deducibles.

2.ª Bienes o servicios de utilización exclusiva en operaciones que no generan el derecho a la deducción, supuesto en el cual las cuotas soportadas en su adquisición no son deducibles en medida o cuantía algunas.

Tanto en este caso como en el anterior la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones carece de efecto.

3.ª Bienes o servicios que se utilicen de forma indistinta en el conjunto de la actividad, para los cuales la deducción de las cuotas soportadas se determinará mediante la aplicación del procedimiento de prorrata. En tal caso, serán de aplicación las consideraciones que se han expuesto en el apartado anterior, tanto en lo que se refiere a la procedencia de la aplicación de este procedimiento como en lo relativo a la forma de inclusión de las subvenciones percibidas en los términos de la prorrata.

## III

El segundo aspecto que se aborda por el Tribunal de Justicia es la procedencia de la limitación directa del derecho a la deducción de las cuotas soportadas como consecuencia de la percepción de subvenciones de capital destinadas a financiar la adquisición de bienes y servicios determinados adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas.

El Tribunal declara expresamente la improcedencia de esta limitación. Por tanto, las subvenciones de capital que se perciban por los empresarios o profesionales por razón de la adquisición de bienes o servicios habrán de tratarse en los mismos términos que el resto de subvenciones percibidas por éstos, conforme a los criterios contenidos en los anteriores apartados de esta resolución.

En consecuencia, el importe de las citadas subvenciones habrá de computarse exactamente en los mismos supuestos que las subvenciones corrientes, tomando el total de su importe, sin más excepciones que las que se señalaron con anterioridad. Hay que tener en cuenta, no obstante, que el artículo 104.dos.2.º de la Ley 37/1992 regula la posibilidad de que las subvenciones de capital se computen por quintas partes en el ejercicio en que se perciban y en los cuatro siguientes. Considerando que esta medida pretende atenuar el efecto en las deduccio-

nes de la percepción de este tipo de subvenciones y resulta, por tanto, más favorable para los contribuyentes, éstos podrán optar entre computar en el denominador de su prorrata las subvenciones de capital en el ejercicio en que se perciban o, alternativamente, en éste y en los cuatro siguientes.

#### IV

Para cualquiera de los supuestos que se han señalado en los apartados anteriores las subvenciones se computarán, en su caso, en el año en que se perciban. Las liquidaciones del tributo conforme a los criterios señalados, que han de efectuarse en los supuestos que se señalan en el apartado VII de esta Resolución, habrán de dictarse conforme al criterio de imputación temporal que se acaba de señalar.

La inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata en los términos anteriores puede incidir en las regularizaciones de deducciones que hay que efectuar conforme a los artículos 105 y siguientes de la Ley 37/1992. Para la determinación de esta incidencia, y con respecto a todas las liquidaciones que hayan de practicarse, deberá procederse conforme a los criterios señalados en los apartados anteriores de esta Resolución.

#### V

Un supuesto específico que, en cierto modo, se aparta de los anteriores es el relativo a los empresarios acogidos al régimen especial simplificado. Para ellos, los artículos 123.uno.C) de la Ley 37/1992 y 38.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece que la percepción de subvenciones de capital destinadas a financiar la adquisición de bienes y servicios en virtud de operaciones sujetas y no exentas minoran directamente el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por dicha adquisición. Fuera de este supuesto, la percepción de otro tipo de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones no supone limitación alguna en el derecho a la deducción del IVA por parte de dichos empresarios o profesionales.

En la medida en que esta limitación directa del derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones de capital ha sido declarada incompatible con el Derecho comunitario por el Tribunal de Justicia, no procede continuar con su aplicación. Igualmente, considerando que la normativa del impuesto no establece limitación alguna derivada de la percepción de subvenciones distinta de la que se acaba de señalar, hay que concluir que estos empresarios o profesionales no tendrán limitado el derecho a la deducción de las cuotas que soporten como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de sus operaciones.

#### VI

Cuanto se ha señalado en los apartados anteriores es independiente del tratamiento correspondiente a las subvenciones que, por considerarse directamente vinculadas al precio de las operaciones, forman parte de la base imponible del tributo. Dichas subvenciones, como el resto de magnitudes que conforma la base imponible de este tributo, han de computarse para el cálculo de la prorrata de deducción, incluyéndolas en sus términos en función de la naturaleza de las operaciones de cuya base imponible forman parte. En particular, si se trata de subvenciones directamente vinculadas al precio de operaciones exentas, conforme al artículo 20 de la Ley 37/1992, deberán incluirse en el denominador de la prorrata de deducción del empresario o profesional que las perciba, al igual que el resto de la contraprestación de dichas operaciones.

#### VII

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

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

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

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

La aplicación de estos límites al presente caso en relación con las solicitudes de rectificación de autoliquidacio-

nes –a las que ha de aplicarse la normativa interna común a todos los casos y que, por tanto, no ha sido creada especialmente para la ejecución de esta sentencia ni por ello puede calificarse en ningún momento como más gravosa que la normativa general– puede sintetizarse de la siguiente forma:

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

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

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

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

## VIII

En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General entendiéndolo ajustado a derecho las siguientes consideraciones:

1.ª Únicamente corresponde aplicar el procedimiento de prorrata para el cálculo de las deducciones de los empresarios o profesionales cuando éstos realizan a la vez operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo originan.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que las operaciones exentas conforme al artículo 20.uno de la Ley 37/1992 no generan el derecho a la deducción, por lo que su realización obliga a la aplicación del citado procedimiento. Como única excepción, deben citarse las operaciones financieras o inmobiliarias no habituales para el empresario o profesional.

Solamente en el caso de que deba aplicarse el mecanismo de la prorrata de acuerdo con los criterios anteriores, habrán de computarse las subvenciones percibidas para financiar la actividad empresarial o profesional no vinculadas al precio de las operaciones.

2.ª Como excepción al punto anterior, no han de computarse en caso alguno las subvenciones siguientes:

a) Las destinadas a financiar operaciones no sujetas o exentas que generen el derecho a la deducción.

b) Las percibidas por los Centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1982, de 7 de abril, cuando cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43.

c) Las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria (FEOGA).

d) Las financiadas con cargo al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP).

e) Las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. A estos efectos, se considerarán como tales actividades y gastos de realización de las mismas los definidos en el artículo 35 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

3.ª En caso de que un empresario o profesional tenga sectores diferenciados en el desarrollo de su activi-

dad o aplique la prorrata especial para la determinación de sus deducciones, deberá aplicar los criterios que se contienen en el apartado II de esta Resolución, considerando que únicamente se incluirán las subvenciones en el denominador de la prorrata cuando los bienes y servicios por cuya adquisición se haya soportado el tributo se utilicen en operaciones o actividades en las que, al margen de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, el derecho a la deducción no es pleno.

4.ª En el caso de que se perciban subvenciones de capital no cabe la aplicación de limitación directa alguna en el derecho a la deducción. No obstante, y supuesto que el empresario o profesional que las perciba esté obligado a aplicar el procedimiento de la prorrata para calcular sus deducciones, habrá de computar el importe de las mismas como si de subvenciones corrientes se tratase. Dicho empresario o profesional podrá, excepcionalmente, imputar estas subvenciones por quintas partes en el año de su percepción y en los cuatro siguientes.

5.ª Las subvenciones se computarán en el ejercicio en que se proceda a su cobro, efectuándose, cuando proceda, los ajustes que correspondan según los artículos 105 y siguientes de la Ley 37/1992.

6.ª Los empresarios que estén acogidos al régimen especial simplificado no tendrán limitación alguna en sus deducciones como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones.

7.ª Cuanto se ha señalado en los ordinales anteriores es independiente del tratamiento que corresponda a las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, que serán consideradas como mayor base imponible de las mismas, con las consecuencias que se deriven a estos efectos según generen el derecho a la deducción o no sea así.

8.ª En cuanto al efecto temporal de la sentencia, hay que distinguir:

a) Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme, en los que no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria.

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

c) Otros supuestos, en los que la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos, como se señala en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, precepto que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción.

Madrid, 14 de noviembre de 2005.–El Director General, José Manuel de Bunes Ibarra.

## MINISTERIO DE FOMENTO

**19150** REAL DECRETO 1334/2005, de 14 de noviembre, por el que se establece el sistema de notificación obligatoria de sucesos en la aviación civil.

Uno de los objetivos prioritarios en materia de aviación civil es la necesidad de contar con un elevado nivel de seguridad y adoptar todo tipo de medidas para reducir el número de accidentes e incidentes.

La experiencia ha demostrado que en numerosas ocasiones, antes de que se produzca un accidente, una serie