

LUIS A. MALVÁREZ PASCUAL

Profesor titular de Derecho Financiero de la Universidad de Huelva

1.º Premio Estudios Financieros 2000.

Modalidad: Tributación.

Extracto:

LA STJCE de 21 de marzo de 2000 admite, de forma definitiva, la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para la presentación de cuestiones prejudiciales. Aunque el artículo 234 del Tratado sólo reconoce las cuestiones planteadas por parte de los *órganos jurisdiccionales*, para la definición de dicho concepto no hay que estar al derecho interno de cada Estado miembro, sino que, para que un órgano tenga tal consideración es suficiente con el cumplimiento de una serie de requisitos elaborados por la jurisprudencia del TJCE. El análisis de los citados requisitos en relación con los órganos económico-administrativos es uno de los aspectos más importantes del presente trabajo. Ahora bien, el reconocimiento del carácter jurisdiccional de los citados órganos administrativos a los efectos del artículo 234 del Tratado es mucho más importante de lo que, en principio, puede creerse. En este sentido, ello confiere a dichos órganos todas las facultades de las que gozan los órganos judiciales nacionales como garantes del cumplimiento del Derecho comunitario, pues sólo si pueden cumplir con la respuesta del TJCE tiene sentido que puedan plantear una cuestión prejudicial. De este modo, los citados órganos están habilitados para inaplicar una norma interna, de carácter legal o reglamentario, cuando esté en contradicción con el Derecho comunitario, sin que sea necesario anular previamente la norma nacional por el órgano competente para ello. Esta facultad difiere en gran medida de las que integran, de modo general, su estatuto jurídico, en el ámbito estrictamente interno.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. El concepto de *órgano jurisdiccional* en la doctrina del Tribunal de Justicia a los efectos del artículo 234 del Tratado.
- III. La consideración de los Tribunales Económico-Administrativos como *órganos jurisdiccionales* a los efectos de la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales.
 1. El origen legal del órgano y su permanencia.
 2. El ejercicio de una función jurisdiccional.
 3. El carácter obligatorio de la jurisdicción.
 4. La aplicación de normas jurídicas en las Resoluciones.
 5. El carácter contradictorio del procedimiento.
 6. La independencia y la posición de tercero del órgano con respecto al poder ejecutivo.
- IV. El carácter facultativo u obligatorio del planteamiento de cuestiones prejudiciales por los órganos económico-administrativos. Los recursos frente a la negativa.
- V. Los efectos de la decisión prejudicial.
 1. El efecto directo del Derecho comunitario. Especial referencia a las Directivas.
 2. La competencia para asegurar el cumplimiento de la eficacia directa de la normativa comunitaria en el ámbito interno.
 3. Los efectos de la decisión prejudicial sobre la reclamación económico-administrativa pendiente de resolución.
 4. Los efectos de alcance general.
 5. Los efectos temporales de las sentencias prejudiciales.

I. INTRODUCCIÓN

La STJCE de 21 de marzo de 2000 ha resuelto la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña sobre la interpretación del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, relativo a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en relación con los gastos efectuados antes del inicio de las actividades.

Con ser importante la decisión del TJCE sobre el fondo del asunto, dicha Sentencia cobra una mayor relevancia en la medida en que en ella se reconoce, podemos decir que definitivamente, la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para la presentación de cuestiones prejudiciales.

La atribución de la *competencia prejudicial* al TJCE se realiza en el artículo 234 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, en la redacción dada por el Tratado de la Unión Europea, de 7 de febrero de 1992 (art. 8.E.56) ¹. A través de las cuestiones prejudiciales de interpretación el juez nacional que tiene que resolver un litigio que requiere la aplicación de una norma comunitaria puede solicitar al TJCE que determine la validez de la citada norma y, en su caso, que realice una interpretación adecuada de la misma, lo que permitirá al juez nacional resolver el litigio planteado y al TJCE cumplir su función de garante de la interpretación uniforme del Derecho comunitario en todos los Estados miembros. De acuerdo con lo señalado, dicha técnica se fundamenta en los principios de descentralización, cooperación judicial y aplicación uniforme del Derecho comunitario ².

¹ En la versión original del Tratado dicha regulación se contenía en el artículo 177. De ahí que en muchas de las citas literales que vamos a realizar a lo largo del presente trabajo figurará la referencia al artículo 177 del Tratado.

² MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, McGraw Hill, 2.ª edic., Madrid, 1999, pág. 245: «La técnica de las cuestiones prejudiciales constituye un instrumento muy útil en el seno de un modelo de organización jurisdiccional, como el comunitario, de carácter descentralizado y basado en el principio de cooperación. La aplicación ordinaria y mayoritaria de las normas de la CE corresponde a las Administraciones de los Estados miembros y, por ello, los litigios que se suscitan con la misma se plantean ante los jueces nacionales, llamados a ser los jueces ordinarios del Derecho comunitario. Esta descentralización de la aplicación judicial de las normas comunitarias conlleva un evidente peligro de interpretaciones diferenciadas en función de las peculiaridades de los distintos derechos nacionales. La cuestión prejudicial constituye el instrumento previsto por el TCE para conjurar ese peligro, ya que permite al TJCE asegurar la interpretación uniforme del Derecho comunitario (en palabras del propio tribunal, *asegurar en todas las circunstancias de ese derecho el mismo efecto en todos los Estados miembros de la Comunidad*), dejando, a la vez, la tarea de aplicación efectiva de las normas comunitarias a los jueces nacionales. Además, se trata de un mecanismo jurídico basado en la cooperación entre el TJCE y los órganos jurisdiccionales nacionales y no en una relación jerárquica entre ellos».

A efectos de la determinación del sujeto que se encuentra legitimado³ para la presentación de la cuestión prejudicial el artículo 234 del Tratado⁴, utiliza el concepto de *órgano jurisdiccional*, lo cual es lógico en la medida en que, como ha quedado señalado, se trata de un mecanismo de cooperación entre el juez nacional y el TJCE. De ahí que hayan existido importantes dudas sobre la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos a estos efectos, en la medida en que se trata de un órgano de carácter administrativo, que está integrado orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda, es decir, en la propia Administración cuyos actos son impugnados por los contribuyentes.

No obstante, el concepto de *órgano jurisdiccional* a que se refiere el artículo 234 no hace referencia al concepto establecido por la legislación interna de cada Estado miembro, sino que el TJCE ha elaborado un catálogo de circunstancias, en presencia de las cuales, es posible afirmar la existencia de un *órgano jurisdiccional* y, en consecuencia, la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas por dicho órgano. En este sentido, es importante recordar que, aunque los Tribunales Económico-Administrativos no forman parte formalmente de la Administración de Justicia, ejercen funciones muy próximas a las jurisdiccionales.

II. EL CONCEPTO DE ÓRGANO JURISDICCIONAL EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA A LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 234 DEL TRATADO

El concepto de *órgano jurisdiccional* utilizado por el artículo 234 del Tratado resulta difícil de interpretar, dadas las importantes diferencias entre los sistemas judiciales de los diferentes Estados miembros. Cabe hablar de diversidad de organizaciones jurisdiccionales, lo cual abarca, según los casos, desde la pluralidad de jurisdicciones hasta la existencia de órganos administrativos o corporativos que ejercen funciones *cuasijurisdiccionales*. Aunque nuestro derecho consagra la unidad de la jurisdicción en el artículo 117.5 de la Constitución⁵, correspondiendo de forma exclusiva a los juzgados y tribunales el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos

³ VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial en el Derecho comunitario Europeo*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 64, precisa que «esta facultad de los jueces nacionales para plantear la cuestión podría calificarse de poder-deber del órgano judicial, sin que pueda asimilarse a la categoría procesal de la legitimación», y cita a ALMAGRO NOSETE (*Justicia Constitucional. Comentario a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*, Madrid, 1980, pág. 155), quien señala que «técnicamente la legitimación afecta al derecho a la jurisdicción, derecho de trasfondo natural y de reconocimiento constitucional, del que gozan todas las personas físicas y jurídicas para demandar la tutela de los órganos jurisdiccionales (...) Por tanto, la legitimación es cualidad que se predica de las partes en el proceso y nunca del órgano jurisdiccional».

⁴ Dicho precepto señala lo siguiente: «Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un *órgano jurisdiccional* de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un *órgano jurisdiccional nacional*, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia».

⁵ En el mismo sentido, el artículo 3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

(art. 117.3 de la Constitución ⁶), también se plantean situaciones análogas en relación con órganos que, ejerciendo funciones muy próximas a las que son propias del Poder Judicial, no forman parte del mismo.

Como ha señalado VILLAGÓMEZ ⁷, «este problema presentaba al TJCE la alternativa de remitir al Derecho interno de cada país la determinación de los órganos facultados para el reenvío, o fijar unos principios y criterios comunitarios que permitieran resolver las dudas de manera uniforme para todos los países de la Comunidad. El TJCE se inclinó por la última solución, movido, precisamente, por su función de garantizar, en la mayor medida posible, la uniformidad en la aplicación del Derecho comunitario, toda vez que, si se dejara a merced de los ordenamientos estatales la noción de *jurisdicción nacional*, es decir, la determinación de los órganos legitimados a efectos del artículo 177 [actual art. 234], se produciría una dispersión de soluciones con el riesgo evidente de sustraer al control del TJCE asuntos en que se aplica el Derecho comunitario, por la circunstancia de que el órgano estatal que los enjuiciara no fuera considerado jurisdiccional por las normas internas».

En este sentido, y precisamente por exigencias de la aplicación uniforme del Derecho comunitario, el concepto de *órgano jurisdiccional* competente para plantear cuestiones prejudiciales asume un significado autónomo frente a las definiciones que puedan encontrarse en los ordenamientos nacionales. Se establece, pues, un concepto homogéneo para todos los Estados miembros, que se ha elaborado tomando los rasgos comunes de los órganos jurisdiccionales en los Derechos de los distintos Estados. Así se indica en una reiterada jurisprudencia, que se inició con la Sentencia *Vaassen-Göbbels* de 1966.

En consecuencia, la consideración como «órgano jurisdiccional» no sólo se va a fundamentar en un criterio orgánico o estatutario ⁸, sino también en un criterio funcional, de tal modo que aquellos órganos que dentro de los Estados miembros ejercen una función próxima a la de los órga-

⁶ *Vid.*, igualmente, el artículo 2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

⁷ VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial...*, *op. cit.*, pág. 66.

⁸ En virtud de la jurisprudencia del TJCE, cuando se trate de un juez investido de poder público se trata de un *órgano jurisdiccional* en el sentido del artículo 234 del Tratado, aun cuando «este órgano no actúe en el ejercicio de una función jurisdiccional» (STJCE de 12 de noviembre de 1974, *Haaga*, Asunto 32/74, Rec. p. 1201 y de 24 de mayo de 1977, *Hoffmann-La Roche*, Asunto 107/76, Rec. p. 957). En consecuencia, cualquier juez o magistrado integrado en el Poder Judicial puede plantear una cuestión prejudicial, al margen de la función que esté desempeñando. Bastante ilustrativo es el caso de los «pretori» italianos, que son unos Magistrados que reúnen las funciones de fiscal y de juez de instrucción. El TJCE, en la Sentencia de 11 de junio de 1987, Asunto 14/86, *Pretore de Solo c/ X*, se considera competente para responder a la cuestión prejudicial, en la medida en que proviene de un órgano judicial que ha actuado dentro del marco general de su función de juzgar, con toda independencia y conforme a Derecho, asuntos para los cuales la Ley le confiere competencia, aun cuando algunas de las funciones que incumban a ese órgano jurisdiccional en el procedimiento que ha dado lugar a la remisión prejudicial no tengan un carácter estrictamente jurisdiccional». VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial...*, *op. cit.*, pág. 67 y ss. recoge los problemas que dicha concepción ha ido planteando, así como la resolución que de los mismos ha establecido el Tribunal de Justicia (procedimientos sumarios, actos de jurisdicción voluntaria, cuestiones penales, órganos pertenecientes a las jurisdicciones especiales - Jurisdicción militar, Tribunales consuetudinarios, Tribunal de Cuentas y Tribunal Constitucional-).

nos judiciales, a excepción, normalmente, de los tribunales arbitrales ⁹, van a considerarse legitimados para promover cuestiones prejudiciales. Se trata, la mayor parte de las veces, de órganos integrados en el poder ejecutivo, aunque suelen gozar de un elevado grado de independencia orgánica y funcional. En cualquier caso, asumen funciones muy próximas a las que desarrolla el Poder Judicial, pues son órganos que resuelven conflictos que afectan a terceros, declarando el derecho aplicable e imponiendo sus decisiones a las partes. En esta situación se encuentran de forma particular los Tribunales Económico-Administrativos, pero no sólo ellos, pues hay un conjunto de órganos administrativos que tienen una posición muy peculiar, constituyendo a veces verdaderas *Administraciones independientes*, y que tienen facultades de decisión de recursos de los particulares sobre cuestiones de lo más variadas.

Según una reiterada jurisprudencia del TJCE, para apreciar si el organismo remitente de la cuestión prejudicial posee el carácter de un *órgano jurisdiccional* en el sentido del artículo 234 del Tratado es preciso tener en cuenta un conjunto de elementos, como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, el hecho de que el órgano aplique normas jurídicas y cumpla los requisitos de posición de tercero con respecto al poder ejecutivo y de independencia.

El TJCE ha excepcionado de esta regla en ocasiones a los jueces cuando actúan en materia de jurisdicción voluntaria, en los cuales la función del juez no es jurisdiccional en sentido estricto, sino más bien se trata de una actuación de naturaleza administrativa que el legislador ha conferido a los Tribunales de Justicia. En este ámbito se han producido pronunciamientos contradictorios. Así el Tribunal ha admitido el planteamiento de cuestiones en procedimientos de este tipo en la Sentencia de 12 de noviembre de 1974, *Haaga*, Asunto 32/74, Rec. 1.974 p. 1201, así como en la Sentencia de 14 de diciembre de 1971, *Politi*, Asunto 43/71, Rec. 1.971, p. 1039. No obstante, en una sentencia más reciente, concretamente de 19 de octubre de 1995, *Job Centre Coop. arl.*, Asunto C-111/1994, Rec. p. I-3.361, el TJCE ha señalado que el Juez de reenvío, cuando resuelve según las disposiciones nacionales aplicables y en el marco de un procedimiento de *jurisdicción voluntaria* sobre una solicitud de homologación de los estatutos de una sociedad para la inscripción de ésta en el registro, ejerce una función no jurisdiccional que, por otra parte, en otros Estados miembros está confiada a autoridades administrativas. En efecto, actúa en funciones de autoridad administrativa sin que esté llamado al mismo tiempo a resolver un litigio. Por tanto, sólo en el caso de que la persona habilitada por la ley nacional para solicitar la homologación presente un recurso frente a la denegación de la homologación y, por consiguiente de registro, la jurisdicción que conozca de dicha impugnación puede considerarse como ejerciente en el sentido del artículo 177 [actual art. 234] del Tratado de una función de naturaleza jurisdiccional que tenga por objeto la anulación de un acto lesivo de un derecho del solicitante.

⁹ En relación con la admisibilidad de cuestiones prejudiciales planteadas por órganos arbitrales, *vid.* VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial...*, *op. cit.*, pág. 76 y ss., quien recoge la división existente en la doctrina a tales efectos. En cualquier caso, el TJCE mantiene una posición contraria a admitir las cuestiones prejudiciales que hayan sido planteadas por tribunales arbitrales. En este sentido, en la STJCE de 23 de marzo de 1982, *Nordsee/Reederei Mond*, Asunto 102/81, Rec. 1.982, p. 1.095, señala que un árbitro llamado a resolver sobre una diferencia entre las partes de un contrato en virtud de una cláusula inserta en éste no puede ser calificado de *jurisdicción de un Estado miembro* en el sentido del artículo 177 [actual art. 234] del Tratado ya que no existe ninguna obligación, de derecho ni de hecho, para las partes contratantes de confiar sus diferencias al arbitraje. Tampoco las autoridades públicas del Estado miembro están implicadas en la elección de la vía del arbitraje ni llamadas a intervenir de oficio en el desarrollo del procedimiento ante los árbitros. No obstante, si un arbitraje convencional plantea cuestiones de Derecho comunitario que las jurisdicciones ordinarias podrían ser llamadas a examinar, sea en el marco del apoyo que prestan a los Tribunales arbitrales, sea en el marco del control de la sentencia arbitral, corresponde a estas jurisdicciones verificar si deben dirigirse al Tribunal, para obtener la interpretación o la apreciación de validez de las disposiciones del Derecho comunitario que deban aplicar en el ejercicio de las referidas funciones.

En relación con órganos similares en otros Estados miembros, el TJCE ha aceptado cuestiones prejudiciales en relación con un buen número de ellos ¹⁰. Incluso se ha llegado a admitir cuestiones prejudiciales planteadas por órganos ajenos a la Administración, como organismos profesionales ¹¹.

En cuanto a órganos administrativos que desarrollan sus funciones en el ámbito tributario, el TJCE ha inadmitido una cuestión prejudicial planteada por el *Directeur des Contributions del Grand Ducado de Luxemburgo* ¹², así como otra cuestión planteada por la Comisión tributaria de Suecia (*Skatterättsnämnden*) ¹³, si bien, en cada uno de estos casos, la solución del TJCE se ha fundamentado en motivos diferentes.

Así, en el caso del Director de contribuciones de Luxemburgo, el TJCE no ha admitido la cuestión prejudicial al considerar que no se trata de un tercero ajeno al procedimiento respecto al órgano que adopta la decisión que es objeto del recurso, pues el Director de contribuciones se sitúa en una posición jerárquica respecto a aquel que había realizado la liquidación impugnada, lo cual se confirma, según el Tribunal, porque ante un eventual recurso ante el Consejo de Estado dicho Director es parte del litigio.

Por su parte, el caso de la Comisión Tributaria de Suecia también nos interesa de manera especial por el paralelismo que dicho órgano tiene con la Dirección General de Tributos, al menos en cuanto a la competencia de resolución de consultas tributarias vinculantes. En este sentido, la no

¹⁰ Así, a modo de ejemplo, podemos citar los siguientes órganos: la *National Insurance Commissioner*, del Reino Unido (STJCE *Brack/Insurance Officer*, Asunto 17/76, Rec. 1.976, p. 1.429); la *Commission de réclamation en matière d'assurance obligatoire contra la maladie et e'invalidité*, de Bélgica (STJCE *Union Nationale des Mutualités socialistes/Cacciatore-La Marca*, Asunto 32/70, Rec. 1.970, p. 987); la *Commission de première instance du contentieux de la sécurité sociale et de la mutualité sociale agricole* de Francia (STJCE *Manpower/Caisse Primaire d'assurance maladie*, Asunto 35/0, Rec. 1.970, p. 1.251); el *Ufficio di Conciliazione* de Italia (STJCE *IRCA/Amministrazione delle Finanze dello Stato*, Asunto 7/76, Rec. 1.976, p. 1.213); El Consejo de Estado de Holanda (STJCE *Nederlandse Spoorwegen*, Asunto 36/73, Rec. 1.973, p. 1299); El *Consiglio di Stato*, de Italia, cuando emite un dictamen en el marco de un recurso extraordinario (STJCE de 16 de octubre de 1997, Asuntos C-69/1996 a C-79/1996); la Comisión Federal de Control de la Adjudicación de Contratos Públicos, de Alemania (STJCE de 17 de septiembre de 1997, *Dorsch Consult*, Asunto C-54/1.996, Rec. p. I-4.961).

¹¹ Así se ha admitido una cuestión planteada por un organismo profesional que, actuando bajo cierta tutela administrativa, tenía la misión de ejecutar las disposiciones adoptadas por las instituciones de la Unión Europea en materia de libre circulación de personas, libre establecimiento y libre prestación de servicios. Se trataba de un Comité holandés competente para autorizar la colegiación de médicos (STJCE de 6 de octubre de 1981, *Broecmeulen*, Asunto 246/80, Rec. 1.981, p. 2.311). No ha admitido, sin embargo, la cuestión planteada por *L'Ordre des Avocats de París*, pero la inadmisión no ha sido debida a la naturaleza del órgano, sino porque no se cumplía uno de los requisitos que establecía el artículo 177 del Tratado CEE [actual art. 234], en virtud del cual el Tribunal sólo puede ser consultado por una jurisdicción llamada a resolver en el marco de un procedimiento destinado a dar lugar a una decisión de carácter jurisdiccional. Sin embargo, el Consejo citado no estaba conociendo de un litigio que tenía legalmente la misión de resolver, sino de una solicitud tendente a obtener una declaración relativa a una diferencia que enfrentaba a un miembro del mismo con la jurisdicción de otro Estado miembro (Auto del TJCE de 18 de junio de 1980, *Borkerr*, Asunto 138/80, Rec. 1.980, p. 1.975).

¹² STJCE de 30 de marzo de 1993, *P. Corbiau c/Administration des contributions*, Asunto C-24/1992.

¹³ STJCE de 12 de noviembre de 1998, *Victoria Film*, Asunto C-134/1997.

admisión de la consulta prejudicial deriva de la posición de dicho órgano en el procedimiento tributario sueco, pues es un órgano que resuelve consultas previas vinculantes en materia tributaria, pero no sobre la impugnación de una liquidación administrativa. En consecuencia, dicho órgano no resuelve sobre ningún litigio pendiente, y es conocida la jurisprudencia reiterada del TJCE según la cual los órganos jurisdiccionales nacionales sólo pueden pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie si ante ellos está pendiente un litigio y si deben adoptar su resolución en el marco de un procedimiento que concluya con una decisión de carácter jurisdiccional ¹⁴.

En relación con órganos españoles, el Tribunal ha admitido a trámite, sin hacer pronunciamiento expreso sobre su admisibilidad, una cuestión prejudicial presentada por el Tribunal de Defensa de la competencia. En esta misma situación se encuentran, a nuestro juicio, otros órganos de carácter administrativo que desarrollan sus funciones con casi plena independencia del poder ejecutivo en la medida en que resuelvan sobre conflictos que afecten a particulares, es decir, que desarrollen una función jurisdiccional. Aunque no todos los casos que vamos a citar son claros en el sentido señalado, podemos hacer referencia al Consejo de Seguridad Nuclear, la Agencia de Protección de Datos, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Banco de España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -en lo referente a la materia de auditoría-, el Consejo de Estado ¹⁵, el Consejo Económico y Social, el Defensor del Pueblo, el Tribunal de Cuentas, el Instituto Español de Comercio Exterior, la Comisión Nacional de Energía, la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, el Comité Superior de Disciplina Deportiva del Consejo Superior de Deportes, entre otros. Por supuesto, aunque no hemos hecho referencia a ello, el Tribunal Constitucional está plenamente habilitado para plantear cuestiones prejudiciales ante el TJCE, aun cuando no se trate de un órgano integrado en el Poder Judicial.

Por fin, en relación con los Tribunales Económico-Administrativos, el TJCE se ha pronunciado de forma expresa en la sentencia que es objeto del presente trabajo, aunque ya se había admitido a trámite alguna otra cuestión planteada por el TEAC sin que el Tribunal de Justicia se planteara expresamente el problema de su admisibilidad.

¹⁴ Así, en la sentencia señalada, el TJCE señala que «aun cuando en el presente caso existan elementos que pudieran hacer pensar que la *Skatterättsnämnden* ejerce una función jurisdiccional, en particular, por el estatuto de independencia que le confiere su origen legal y la facultad de adoptar decisiones de carácter obligatorio aplicando normas jurídicas, otros elementos llevan a concluir que ejerce esencialmente una función administrativa. Hay que tener en cuenta, en particular, el hecho de que la situación del sujeto pasivo no ha dado lugar a ninguna decisión de las autoridades tributarias antes de la presentación de una solicitud de resolución preliminar ante la *Skatterättsnämnden*. Por lo tanto, ésta no tiene la misión de controlar la legalidad de las decisiones de dichas autoridades, sino más bien la de adoptar postura, por primera vez, en cuanto a la imposición de una operación particular. Por consiguiente, la *Skatterättsnämnden* actúa como Administración al emitir una resolución preliminar vinculante que interesa al sujeto pasivo en la medida en que le permite planificar mejor sus actividades, pero no le incumbe dirimir un litigio. Solamente en el caso en que el sujeto pasivo interpusiera un recurso contra una resolución preliminar, podría considerarse que el órgano jurisdiccional al que se le haya sometido ejerce, en el sentido del artículo 177 del Tratado [actual art. 234], una función de índole jurisdiccional que tiene por objeto el control de la legalidad de un acto que determina el gravamen devengado por el sujeto pasivo. De ello se deduce que el Tribunal de Justicia no tiene competencia para pronunciarse sobre las cuestiones planteadas por la *Skatterättsnämnden*» (apartados 15, 16, 18 y 19).

¹⁵ En la Sentencia de 27 de noviembre de 1973, *Nederlandse Spoorwegen*, Asunto 36/73, Rec. 1.973, p. 1.299, el TJCE consideró órgano jurisdiccional a la Sección de lo contencioso-administrativo del Consejo de Estado de Holanda, a pesar de que en aquel momento tan sólo emitía dictámenes no vinculantes.

III. LA CONSIDERACIÓN DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS COMO ÓRGANOS JURISDICCIONALES A LOS EFECTOS DE LA ADMISIBILIDAD DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES

En la Sentencia de 1 de abril de 1993¹⁶ el Tribunal de Justicia había respondido a una cuestión prejudicial planteada por el TEAC sin poner en duda la naturaleza de *órgano jurisdiccional* del citado órgano a efectos de lo previsto en el artículo 234 del Tratado¹⁷. No obstante, no cabe inferir de ello un precedente a favor del reconocimiento de dicha condición por parte del Tribunal de Justicia¹⁸. En nuestra opinión, el TJCE debió resolver ya en aquel momento sobre la legitimación de los órganos de la jurisdicción económico-administrativa a los citados efectos. Y eso es precisamente lo que hace el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 21 de marzo de 2000, en la que analiza si se cumplen en los órganos económico-administrativos los requisitos que el propio TJCE exige, según reiterada jurisprudencia¹⁹, para que un órgano estatal pueda encuadrarse dentro del concepto de *órgano jurisdiccional* y, de este modo, se encuentre legitimado para la elevación de cuestiones prejudiciales al TJCE.

Hay una serie de requisitos cuyo cumplimiento por parte de los Tribunales Económico-Administrativos resulta evidente, como el origen legal de tales órganos y su permanencia. Sin embargo, otros resultan más controvertidos. En este sentido, los requisitos que plantean mayores dudas son el carácter contradictorio del procedimiento y, fundamentalmente, su posición de tercero con respecto al poder ejecutivo, como así lo pone de manifiesto el Abogado general²⁰. Además, los aspectos señalados son los que adquieren una mayor importancia a estos efectos, pues los requisitos de permanencia, origen legal e intervención obligatoria resultan manifiestamente insuficientes a la hora de distinguir una autoridad administrativa de un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234, a menos que se admita que cualquier tipo de órgano administrativo puede someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, lo que precisamente pretende evitar el mencionado precepto²¹.

¹⁶ *Diversinte, S.A., e Iberlacta, S.A.*, contra Administración Principal de Aduanas de La Junquera, Asuntos acumulados C-260/91 y C-261/91, Rec. p. I-1.885.

¹⁷ Dicha Resolución no resuelve una cuestión prejudicial de interpretación, sino de validez de un acto de una Institución comunitaria. En concreto, se anula parte del Reglamento 744/87 de la Comisión, de 16 de marzo de 1987, que modificó el Reglamento 805/86.

¹⁸ De esta opinión es el Abogado general, quien señala que «no cabe reconocer una autoridad de precedente a dicha sentencia, al no haberse ocupado el Tribunal de Justicia en absoluto de la cuestión de la admisibilidad de la cuestión prejudicial por las razones antes evocadas».

¹⁹ Dichos requisitos se enumeran de forma expresa en el apartado 33 de la propia sentencia, en el que se señala que «para apreciar si el organismo remitente posee el carácter de un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 177 del Tratado, cuestión que pertenece únicamente al ámbito del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta un conjunto de elementos, como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia».

²⁰ *Vid.* apartado 13 del escrito de Conclusiones.

²¹ Así lo ponía de manifiesto el Abogado general en el punto 16 de sus conclusiones referentes al asunto *Corbiau*.

Además de los citados requisitos, hemos de destacar que uno de los principios que en ocasiones ha llevado al TJCE a calificar como órgano jurisdiccional al órgano remitente de una petición de decisión prejudicial es el riesgo de perjudicar la aplicación uniforme del Derecho comunitario²². No obstante, es un factor que no hemos de tomar en consideración, pues dicho riesgo no existe en este caso, en la medida en que las resoluciones adoptadas por los Tribunales Económico-Administrativos son recurribles ante los órganos de la jurisdicción contenciosa. En caso de que se negara dicha facultad a los órganos de la vía económico-administrativa, corresponderá a los Tribunales contenciosos, en última instancia, la competencia de apreciar la necesidad de una remisión prejudicial al Tribunal de Justicia, asegurando así la intervención de este último y por tanto el derecho de los particulares a un control jurisdiccional efectivo.

No obstante, numerosos principios de nuestro derecho interno permiten corroborar unánimemente la decisión del TJCE a favor de admitir la competencia de los citados órganos administrativos. Baste citar los principios de economía procesal, eficacia y muy especialmente el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas. Si no se admite la competencia de los órganos económico-administrativos para la presentación de las cuestiones prejudiciales, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo deberá demandar la respuesta del Tribunal de Justicia en un momento posterior, lo que tan sólo supone alargar el procedimiento.

En cualquier caso, la decisión del TJCE se ha de producir con fundamento en principios propios del Derecho comunitario, aplicando la doctrina constante que en esta materia ha elaborado en los últimos años el propio Tribunal. Por tanto, es indiferente la consideración como órgano administrativo o judicial que se realice a efectos internos.

Por otra parte, debemos subrayar que los propios Tribunales Económico-Administrativos, en las primeras ocasiones en las cuales se pronunciaron sobre su propia competencia para la presentación de cuestiones prejudiciales, negaron su legitimación para la presentación de las mismas²³. Finalmente, en la Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1990²⁴ dicho órgano reconoce por vez primera que «es parecer de este Tribunal que los Tribunales Económico-Administrativos constitu-

²² Dicho riesgo fue tenido muy en cuenta, por ejemplo, en la Sentencia de 6 de octubre de 1981, *Broekmeulen*, al aceptar la calificación de órgano jurisdiccional para la Comisión de Apelación en materia de medicina general, en la medida en que sus decisiones se consideran definitivas en el ordenamiento nacional. En el punto 17 el Tribunal utilizó como elemento decisorio la «falta en la práctica de una vía jurisdiccional efectiva ante los Tribunales ordinarios en una materia relativa a la aplicación del Derecho comunitario».

²³ La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona de 9 de diciembre de 1986 señala que «no siendo competente este tribunal, tal y como se señaló antes, para pronunciarse sobre la legalidad o ilegalidad de disposiciones de carácter general, tampoco lo es, por supuesto, para plantear la cuestión o recurso prejudicial correspondiente ante el TJCE». Por su parte, doctrina similar se contiene en la Resolución del TEAC de 15 de septiembre de 1989 (ambas resoluciones son citadas por PELECHÁ ZOZAYA, F.: «La Administración tributaria ante la cuestión prejudicial», *Crónica Tributaria* n.º 74, 1995, págs. 71 y 72).

²⁴ Dicha Resolución se reproduce en *Impuestos*, n.º 22, 1990, págs. 69 y ss.

yen, a los efectos previstos en el tan repetido artículo 177 del Tratado, *órganos jurisdiccionales*, y, en consecuencia, competentes para plantear el mencionado recurso prejudicial». La citada doctrina se ha reiterado en resoluciones posteriores ²⁵.

Por último, hemos de señalar que la STJCE no sólo despeja las dudas sobre la posibilidad de que los órganos de la jurisdicción económico-administrativa puedan plantear cuestiones prejudiciales, sino que permite que pueda gozar de dicha facultad no sólo el TEAC, sino cualquier órgano de la citada jurisdicción -a excepción del Ministro de Hacienda, como después veremos- ²⁶.

1. El origen legal del órgano y su permanencia.

El TJCE no plantea la más mínima duda sobre el origen legal y la permanencia de los órganos económico-administrativos. Así, en el apartado 34 de la Sentencia de 21 de marzo de 2000, señala que tanto la estructura y composición de los citados órganos como el procedimiento de las reclamaciones tributarias han sido regulados por unas normas que «confieren así a los Tribunales Económico-Administrativos origen legal y permanencia». En concreto, dicha normativa está integrada por la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria [en adelante, LGT], el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo y el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (en lo sucesivo, RPREA). Por tanto, de acuerdo con la citada normativa, podríamos concluir que los Tribunales Económico-Administrativos son unos órganos permanentes que tienen un origen legal, a los que corresponde conocer de las reclamaciones presentadas por los particulares contra los actos adoptados por los órganos de la Administración Tributaria.

2. El ejercicio de una función jurisdiccional.

Uno de los aspectos más relevantes en este caso, aunque el Tribunal de Justicia sólo realice referencias incidentales al mismo, es el análisis de si la resolución de reclamaciones económico-administrativas da lugar al ejercicio de una función jurisdiccional. Quizá la escasa atención que el

²⁵ Resoluciones del TEAC de 6 de febrero y 2 de octubre de 1991, de 2 de abril de 1992, de 7 de octubre de 1992, de 29 de abril de 1993, de 31 de enero de 1994 y de 25 de marzo de 1999.

²⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: «Legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial: STJCE 21 de marzo 2000» (editorial), *Quincena Fiscal*, n.º 7/2000, abril 2000, donde señala que «queda, además, claro que la cuestión puede plantearse por cualquier Tribunal, y no sólo por el Central, frente a ciertas opiniones que en su día sugerían la conveniencia de canalizar a través de éste el reenvío prejudicial. En efecto, una vez reconocido el carácter de órgano jurisdiccional a todos los Tribunales Económico-Administrativos -en el caso concreto, al TEAR de Cataluña-, es claro, aunque no se diga expresamente, que sería incompatible con el Derecho comunitario, por ejemplo, la obligación de canalizar las cuestiones a través del TEAC o del Ministro de Economía y Hacienda».

TJCE ha prestado a dicho requisito se debe a que el mismo es presupuesto y consecuencia de algunos de los aspectos analizados con mayor profundidad, como es el carácter obligatorio de la jurisdicción y la aplicación de normas jurídicas por parte de los Tribunales Económico-Administrativos.

Hay que partir del hecho de que los Tribunales no son órganos que pertenezcan al Poder Judicial. Sin embargo, no cabe duda del ejercicio por parte de los Tribunales Económico-Administrativos de una función jurisdiccional. En efecto, pueden declarar la ilegalidad de las resoluciones adoptadas por los órganos encargados de la gestión tributaria y ordenar a los citados órganos bien que adopten una nueva decisión o bien la devolución de lo indebidamente ingresado por el contribuyente ²⁷.

No está de acuerdo con ello el Abogado general, que califica las reclamaciones económico-administrativas como un recurso administrativo *de impugnación*, propio de la facultad general de autotutela, a través del cual se convierte la decisión administrativa en firme en la vía administrativa, lo que permite que sea impugnada ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa ²⁸.

²⁷ De hecho, el propio TEAC en la Resolución de 2 de octubre de 1989 señala «que la naturaleza de la jurisdicción económico-administrativa es, esencialmente, reparadora de los agravios que la Administración haya podido causar a los que se sienten perjudicados por una aplicación desorbitada de las normas reglamentarias, por lo que está fuera de duda que cuando no exista lesión en los derechos del recurrente no puede éste intentar una reclamación ante los Tribunales Económico-Administrativos» (Considerando 2.º).

²⁸ En este sentido, en los puntos 17 y 18 de sus Conclusiones señala lo siguiente: «Se trata pues, evidentemente, de una función que, pese a ser *judicial* en sentido amplio, en la medida en que ofrece a los administrados un instrumento de resolución de litigios destinado a hacer justicia en el caso concreto, no puede ni mucho menos calificarse de *jurisdiccional*. El sistema analizado presenta en realidad las características típicas de un recurso administrativo *de impugnación* sumadas a una facultad general de autotutela, que se manifiesta, en el presente caso, a través de la facultad de la Administración de revocar los actos administrativos inválidos incluso en ausencia de una solicitud expresa del particular destinatario del acto. Resulta evidente que una facultad de este tipo no podría en cambio ser reconocida a un órgano jurisdiccional, cuya intervención se ve tradicionalmente limitada por el principio de correspondencia entre el *petitum* y el fallo. La reclamación económico-administrativa ejerce pues la función, típica de los recursos administrativos, de dar a la Administración la oportunidad de dictar, también mediante un procedimiento contradictorio con los interesados, su decisión en justicia definitiva. Esta última no es sino una manifestación más de la función administrativa, posterior y de grado superior con respecto a las manifestaciones anteriores objeto de la reclamación. La decisión, que se convierte en definitiva al agotarse los recursos administrativos a disposición de los particulares, puede por tanto ser impugnada ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. A esto se añade que, tal como se deduce del artículo 23 del Real Decreto Legislativo 2.795/1980, antes citado, y los artículos 64 y 104 del RPREA, los órganos que conocen de las reclamaciones económico-administrativas no están obligados a entrar a examinar el contenido de las reclamaciones presentadas por los *interesados*. Dichas disposiciones establecen en efecto que si los Tribunales Económico-Administrativos no se pronuncian antes de que transcurra un año de la interposición de la reclamación esta última se considera desestimada, y en consecuencia el particular puede a partir de ese momento dirigirse a la jurisdicción contencioso-administrativa. Considero que tal circunstancia supone una confirmación adicional de que la actividad de los órganos de que se trata debe considerarse englobada en una función, más que jurisdiccional, típicamente administrativa. Además, el artículo 4, apartado 1, letra a), del Real Decreto Legislativo 2.795/1980 permite al Tribunal Económico-Administrativo Central inhibirse en los asuntos que considere especialmente importantes, o cuya cuantía sea especialmente elevada, y atribuir la decisión en los mismos al Ministro de Hacienda. Si se tiene en cuenta que el TEAC es el órgano ante el que recurre en segunda instancia el contribuyente contra las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos locales, resulta evidente que la totalidad del sistema de las reclamaciones económico-administrativas se encuentra condicionado por la facultad de avocación que la normativa atribuye al poder ejecutivo».

3. El carácter obligatorio de la jurisdicción.

El TJCE concluye en el apartado 35 de la Sentencia de 21 de marzo de 2000 que la jurisdicción de los Tribunales Económico-Administrativos tiene carácter obligatorio. Para llegar a dicha conclusión, analiza tres aspectos fundamentalmente:

- 1.º Están obligados a pronunciarse sobre las reclamaciones sometidas a su conocimiento. A ello se refiere el artículo 35.1 del Real Decreto Legislativo 2.795/1980 ²⁹.
- 2.º Las resoluciones firmes de los Tribunales Económico-Administrativos tienen fuerza obligatoria, de tal modo que, salvo en los casos de nulidad de pleno derecho y recurso extraordinario de revisión, dichas resoluciones no pueden ser revocadas ni modificadas por la Administración Tributaria ³⁰, que está obligada a ejecutarlas y, en su caso, a rectificar el acto impugnado o a devolver las cantidades ingresadas indebidamente ³¹, manteniendo los Tribunales Económico-Administrativos competencias en la vigilancia del cumplimiento de las resoluciones dictadas por ellos ³². En consecuencia, se puede afirmar que las resoluciones de dichos órganos tienen carácter vinculante y fuerza ejecutiva.
- 3.º La intervención de los Tribunales Económico-Administrativos resulta obligatoria, de tal modo que la interposición de un recurso ante los mismos es un presupuesto necesario para la impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa de los actos adoptados por la Administración Tributaria. Por tanto, las partes están obligadas a dirigirse al órgano económico-administrativo para la resolución de su litigio. En este sentido, el TJCE señala que «se deduce además del artículo 163 de la LGT, del artículo 40 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, y de los artículos 4.2 y 119, apartados 3 y 4, del Real Decreto 391/1996 que las decisiones de la Administración Tributaria sólo son recurribles en vía contencioso-administrativa tras haber presentado una reclamación ante los Tribunales Económico-

²⁹ Dicho precepto señala que «los Tribunales Económico-Administrativos no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento, ni aun a pretexto de duda racional o deficiencia en los preceptos legales».

³⁰ A ello se refiere el artículo 55 del RPREA, que señala lo siguiente: «Fuera de los casos de nulidad de pleno Derecho y recurso extraordinario de revisión, las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos no podrán ser revocadas ni modificadas en vía administrativa, de oficio ni a instancia de parte, cualquiera que sea la causa que para ello se alegue».

³¹ Así, el apartado 2.º del artículo 110 del RPREA establece que «si como consecuencia de la resolución algún organismo, centro o dependencia debiera rectificar el acto administrativo que fuera objeto de reclamación, lo verificará dentro del plazo de 15 días». Por su parte, el apartado 4.º del mismo precepto señala que «si, como consecuencia de la estimación de la reclamación interpuesta, hubiera que devolver cantidades ingresadas indebidamente, el interesado tendrá derecho al interés legal desde la fecha de ingreso».

³² El artículo 112.1 del RPREA señala que «los Jefes de las Secciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y los Secretarios de los Tribunales Regionales y Locales vigilarán el cumplimiento de las resoluciones dictadas por el órgano respectivo, adoptando por sí o proponiendo al Presidente, según proceda, las medidas pertinentes para remover los obstáculos que se opongan a su ejecución».

Administrativos»³³. Incluso en el caso en el que no exista respuesta del órgano económico-administrativo, ha de esperarse a que concluya el plazo máximo de duración de cada una de las instancias, que es de un año, según determina el artículo 23.1 del Real Decreto Legislativo 2.795/1980. Transcurrido dicho plazo, «el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al que deba entenderse desestimada».

La obligatoriedad de agotar la vía económico-administrativa como requisito de procedibilidad para el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa es consecuencia del principio de autotutela, que exige que antes de que el particular pueda acudir a la tutela de la jurisdicción, la Administración pueda depurar sus actos ilegales³⁴. No obstante, la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante, LDGC), lo configura como un derecho del contribuyente en el artículo 36³⁵, derecho al que no puede renunciar. Por ello, dicha configuración como derecho del contribuyente es una gran paradoja, fundamentalmente, en ciertos casos³⁶.

Ello supone que no es posible que un Juez entre a conocer de un asunto sin que exista un previo pronunciamiento en la vía económico-administrativa. Además exige congruencia entre lo que se

³³ El artículo 163 de la LGT señala que «el conocimiento de las reclamaciones tributarias, con la sola excepción de aquellas cuya resolución está reservada al Ministro de Hacienda, corresponderá a los órganos de la jurisdicción económico-administrativa». El artículo 4.1 del RPREA establece la exclusividad de la competencia de los Tribunales, señalando que «los órganos que enumera el artículo anterior son los únicos competentes para conocer de cuantos procedimientos se sustanciaren en materia económico-administrativa». Por su parte, el artículo 4.2 de la norma últimamente citada establece que «las resoluciones de los órganos económico-administrativos que agoten la vía administrativa conforme al artículo 119 podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo». En concreto, tanto el artículo 40 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, como el artículo 119 del RPREA, apartados 3 y 4, regulan el sistema de recursos que en la vía contenciosa corresponde frente a las reclamaciones económico-administrativas. El primero de dichos preceptos señala lo siguiente:

«1. Las resoluciones del Ministro de Economía y Hacienda y del Tribunal Económico-Administrativo Central serán recurribles por vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional, salvo las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de tributos cedidos, que serán recurribles ante el Tribunal Superior de Justicia competente.

2. Las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales que pongan fin a la vía económico-administrativa serán recurribles ante el Tribunal Superior de Justicia competente».

³⁴ En el escrito de respuesta, el propio Gobierno español reconoce que «la revisión de los actos en vía administrativa es un privilegio de las Administraciones Públicas, reconocido como principio general en nuestro Derecho Público, que establece esta vía como un paso previo a la impugnación jurisdiccional, dando de esta manera una oportunidad a la Administración productora del acto para reexaminar su actuación».

³⁵ Dicho precepto señala que «los contribuyentes tienen derecho, en los términos legalmente previstos, a interponer en vía administrativa los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos dictados por la Administración Tributaria, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse».

³⁶ BLASCO DELGADO, C. en AA.VV.: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw Hill, Madrid, 1998, pág. 277: «No deja de ser curioso el hecho de que se recoja como un derecho más del contribuyente lo que en definitiva es más bien una prerrogativa de la Administración, puesto que se trata de un privilegio que ella tiene y que consiste en poder revisar sus actuaciones antes de acudir a los Tribunales».

ha impugnado en una vía y lo que se recurre en la otra, pues si no se da tal congruencia, el recurso contencioso no puede seguir adelante, en la medida en que no ha existido el previo pronunciamiento de la Administración.

Para corroborar dicha posición del Tribunal de Justicia, podemos citar diversas sentencias de tribunales ordinarios españoles que van en el mismo sentido. Así, el TS en la Sentencia de 12 de julio de 1986 declara la inadmisibilidad del recurso contencioso al no haberse agotado la vía administrativa mediante la interposición de reclamación económico-administrativa³⁷. En la misma línea se pronuncia la STS de 18 de mayo de 1993, donde además el Tribunal señala que el hecho de no agotar la vía económico-administrativa, acudiendo directamente a la vía jurisdiccional, es una cuestión de orden público procesal, susceptible de ser apreciada incluso de oficio³⁸. Del mismo modo se han pronunciado numerosos Tribunales Superiores de Justicia, entre los que podemos citar, a modo de ejemplo, el TSJ de Madrid en Sentencia de 3 de marzo de 1994³⁹, el TSJ de las Islas Baleares en Sentencia de 30 de abril de 1996⁴⁰ o el TSJ de Murcia en Sentencia de 13 de octubre de 1993⁴¹. Lo mismo ha señalado el propio TEAC en su Resolución de 29 de marzo de 1990⁴².

A nuestro juicio, no cabe ninguna duda del carácter obligatorio de la jurisdicción de los Tribunales Económico-Administrativos. Precisamente, el hecho de que no exista ninguna excepción a dicha regla general nos parece uno de los aspectos más criticables de la normativa española en materia de revisión de actos tributarios. A veces el sentido del pronunciamiento del Tribunal se

³⁷ Así, en el FJ 2.º, el Tribunal señala lo siguiente: «La segunda de las causas de inadmisibilidad que constituye la verdadera esencia del presente recurso, la declara la sentencia apelada por entender que la Entidad apelante impugnó ante la jurisdicción contencioso-administrativa un acto que no había agotado la vía administrativa, al no haber acudido previamente ante los Tribunales Económico-Administrativos Provincial y Central». En el mismo sentido, la STS de 14 de noviembre de 1990.

³⁸ El FJ 2.º es del siguiente tenor: «Antes de abordar los problemas planteados en este caso concreto, por el hecho de haberse omitido por la entidad actora la reclamación económico-administrativa, debe anticiparse que se trata en efecto de una cuestión de orden público procesal, susceptible de ser apreciada incluso de oficio, de modo que aun sin haber sido objeto de propuesta ni de tratamiento en la instancia, ello no es óbice para que se considere y resuelva en esta apelación».

³⁹ En el FJ 1.º señala que «la jurisdicción contencioso-administrativa no está abierta contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional que éste dicta en primera instancia. Este acto no agota la vía administrativa y el artículo 37.1 de la Ley reguladora no permite el recurso contencioso. Contra aquella resolución cabe el recurso de alzada (art. 129 del RPREA). Y de ello fue informado el reclamante en la notificación».

⁴⁰ *Vid.* FJ 1.º y 2.º.

⁴¹ El Tribunal señala que «tratándose de pretensiones sobre materia tributaria, era preceptivo haber agotado la vía administrativa deduciendo reclamación ante los órganos económico-administrativos de conformidad a lo establecido en el artículo 163 y ss. de la LGT. Sin embargo, en el presente caso no consta que la parte actora haya deducido esa preceptiva reclamación económico-administrativa» (FJ 2.º).

⁴² El TEAC señala que «el artículo 163 de la LGT establece como paso previo a la impugnación de actos en materia tributaria en vía contenciosa, que el conocimiento de las reclamaciones tributarias corresponde a los órganos de la jurisdicción económico-administrativa, siendo de destacar a este respecto el especial énfasis que la jurisprudencia contencioso-administrativa ha puesto de manifiesto cuando se ha tratado de utilizar cauces distintos obviando la vía económico-administrativa».

encuentra condicionado por factores que escapan a su competencia, por lo que en tales casos no tiene sentido acudir a dicha jurisdicción. Es cierto que la entrada en vigor de la LDGC ha supuesto una mejora en este sentido, al eliminar la obligatoriedad de las dos instancias que resultaban preceptivas en ciertos casos ⁴³, pero aún no es suficiente. Se han de remover los obstáculos para que el contribuyente pueda acudir a la vía judicial sin dilaciones ⁴⁴, y en numerosos casos pensamos que no está justificada la obligatoriedad de la vía económico-administrativa ⁴⁵, aunque sea en única instancia, sino que lo que correspondería, sería el acceso directo a los Tribunales de Justicia. En nuestra opinión, en dicha situación nos encontraríamos en los siguientes casos:

- 1.º Cuando se alegue como motivo esencial la ilegalidad de una norma de carácter reglamentario o la inconstitucionalidad de una ley ⁴⁶. No tiene sentido que en estos casos tengan conocimiento de tales asuntos los Tribunales Económico-Administrativos, pues no tienen potestad para resolver sobre los mismos. Así lo ha señalado parte de la doctrina ⁴⁷, y con carácter limitado, algunos tribunales, como el TSJ de Madrid, que en la Sentencia de 27 de junio de 1996 ha declarado la admisibilidad de un recurso presentado contra una liquidación que no pone fin a la vía administrativa en la medida en que el recurso se basa en la posible nulidad, por inconstitucionalidad, de la norma en que se ampara. Según la doctrina contenida en esta importante sentencia, al menos por su singularidad, el principio de tutela judicial efectiva hace procedente que, ante una segura respuesta negativa del TEAR por falta de competencia, se demande dicha tutela directamente del órgano juris-

⁴³ En dicha Ley, como señala su Preámbulo, se configura, con carácter general, «la vía económico-administrativa en una sola instancia, con el fin de acelerar los plazos de resolución de las correspondientes reclamaciones. Ello no impide, sin embargo, que si el contribuyente lo considera oportuno, pueda recurrir en ciertos casos en primera instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local que corresponda y en alzada ante el TEAC». En este sentido, el artículo 37 señala que «cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ante el TEAC, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano».

⁴⁴ GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Una nueva Ley General Tributaria». Problemas constitucionales, Civitas, *REDF*, n.º 90, abril/junio de 1996, pág. 229: «El derecho a una tutela judicial efectiva, una justicia rápida y sin dilaciones, obligaría a replantearse todo el actual sistema de la revisión administrativa de los actos de la Administración en materia tributaria. No es posible dilatar el acceso a la Justicia durante períodos que pueden alcanzar años, con el acto ya ejecutado o cómodamente (para la Administración) avalado».

⁴⁵ En caso de agotarse las dos instancias el tiempo mínimo para poder acceder a la tutela de los Tribunales de Justicia es de dos años, siempre que el sujeto no espere a una resolución expresa por parte de los órganos de la citada jurisdicción (vid. el art. 23.1 del del Real Decreto Legislativo 2795/1980).

⁴⁶ GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Una nueva Ley...», *op. cit.*, pág. 217, critica que los Tribunales Económicos-Administrativos hayan de atenerse «al Reglamento, sin entrar en disquisiciones constitucionales o legales; ¿pero no quedamos en que rige el principio constitucional de legalidad de la acción administrativa, y en que la Constitución es una Ley?»

⁴⁷ En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «La legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial», *Impuestos*, 1990, Tomo II, pág. 1.111 (nota 22): «El mismo argumento puede utilizar, en el plano interno, para defender, la conveniencia de eliminar la necesidad de agotar previamente la vía administrativa para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa, cuando únicamente se susciten cuestiones de legalidad de un reglamento o de constitucionalidad de una ley». De la misma opinión es BLASCO DELGADO, C., AA.VV.: *Comentarios a la Ley de Derechos...*, *op. cit.*, pág. 291.

dicional ⁴⁸. De hecho, los Tribunales Económico-Administrativos vienen sosteniendo que no pueden conocer de la nulidad de un acto basada en la supuesta inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma en que aquél se fundamenta, por lo que en estos casos no tiene otra solución que confirmar la liquidación recurrida y desestimar el recurso planteado, pues dichas cuestiones deben plantearse en la jurisdicción contencioso-administrativa ⁴⁹. La misma doctrina ha sido confirmada por el Tribunal Supremo ⁵⁰.

- 2.º Cuando haya una doctrina inequívoca y reiterada de dichos Tribunales que permita que no exista la más mínima duda de que el pronunciamiento no va a ser favorable a las pretensiones del recurrente.

4. La aplicación de normas jurídicas en las Resoluciones.

Una vez que el TJCE ha analizado la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativa, para el Tribunal no cabe la menor duda de que los órganos económico-administrativos aplican normas jurídicas. En este sentido, el punto 38 de la sentencia es del siguiente tenor: «Por otra parte, los artículos 20 y 35, apartado 2, del Decreto Legislativo 2795/1980, disponen que las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos deberán ser motivadas, con exposición de los fundamentos de hecho y de Derecho. El artículo 1 del Real Decreto 391/1996 precisa que los Tribunales Económico-Administrativos resolverán las reclamaciones tributarias con arreglo a lo establecido en las normas legales y en dicho Decreto. Según el artículo 40, apartado 2, de dicho Decreto, los Tribunales Económico-Administrativos pueden, bien confirmar el acto impugnado, bien anular-

⁴⁸ Así, en el FJ 2.º de dicha sentencia se señala que «la pretensión articulada por la parte recurrente es que la liquidación practicada por la Cámara de Comercio es nula por entender que la Ley 3/1993 es inconstitucional, en cuyo caso el Tribunal Económico-Administrativo ni puede pronunciarse sobre la misma, ni puede, si hubiere lugar, plantear la cuestión al Tribunal Constitucional, por lo que en aras del principio de tutela judicial efectiva es procedente, que ante una segura respuesta negativa por falta de competencia del Tribunal Económico-Administrativo Regional, el particular demande dicha tutela directamente al órgano jurisdiccional competente como ocurre en el caso presente, con lo cual, cumplimos el mandato impuesto por el artículo 9.2 de la Constitución a los poderes públicos de remover los obstáculos que impidan o dificulten la igualdad y libertad del individuo».

⁴⁹ Así, en la Resolución del TEAC de 20 de octubre de 1993, Considerando 3.º, señala «que este Tribunal Económico-Administrativo Central viene manteniendo reiteradamente que el ámbito de la vía económico-administrativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2.º del Reglamento del Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, no alcanza a la legalidad de las normas reguladoras de los tributos por estar limitado, única y exclusivamente, a los actos de aplicación de los mismos y habida cuenta que el presente recurso tiene como presupuesto la cuestión de inconstitucionalidad e ilegalidad de las disposiciones mencionadas y su alcance a la actividad gravada, ambos extremos ajenos a esta vía económico-administrativa, resulta evidente, de conformidad con el artículo 165 de la LGT, la incompetencia de dicha vía para pronunciarse al respecto. En consecuencia, no incurriendo la liquidación impugnada, en sí misma, en ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo y artículo 153 de la LGT, así como tampoco incurre en manifiesta infracción de ley, a la que aluden los artículos 110.1.º y 154, respectivamente, de los textos legales anteriormente mencionados, resulta obligado confirmar dicha liquidación y desestimar la cuestión planteada». En el mismo sentido la Resolución del TEAC de 12 de enero de 1994.

⁵⁰ Vid. STS de 16 de mayo de 1986.

lo total o parcialmente, o bien, por último, formular las declaraciones de derechos y obligaciones que procedan u ordenar a los órganos de gestión que dicten determinados actos. De estas disposiciones se deduce que los Tribunales Económico-Administrativos aplican normas jurídicas».

5. El carácter contradictorio del procedimiento.

Las dudas planteadas en relación con la concurrencia de dicho requisito en los Tribunales Económico-Administrativos han sido resueltas de forma positiva por el TJCE. El propio TEAC reconoce en la Resolución de 29 de marzo de 1990 ⁵¹, que el carácter contradictorio del procedimiento resulta discutible. Parte de la doctrina, a su vez, se ha mostrado contraria a admitir dicho aspecto en relación con el procedimiento para la resolución de reclamaciones económico-administrativas, en la medida en que no existen dos partes procesales que diriman sus divergencias en presencia de un juez que contemple, de forma fundamentalmente pasiva, dicha pugna ⁵².

No obstante, como hemos indicado, el TJCE ha admitido la concurrencia del requisito del carácter contradictorio del procedimiento, para lo cual utiliza los siguientes argumentos:

En primer lugar, «la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto». Esta doctrina deriva de la Sentencia de 17 de septiembre de 1997 ⁵³, y de ella cabe concluir que el hecho de que el procedimiento no tenga carácter contradictorio no resulta *per se* decisivo para negar la calificación del órgano jurisdiccional al órgano remitente. No obstante, el Abogado general ha

⁵¹ En dicha Resolución el TEAC reconoce que la concurrencia de este requisito «pudiera resultar más discutible».

⁵² GIL IBÁÑEZ, J.L.: «La competencia del TEAC para el planteamiento de cuestiones prejudiciales», *Tribuna Fiscal*, n.º 57, 1 de julio de 1995 pág. 64: «En el procedimiento económico-administrativo, no existe tal contradicción. En primera instancia, como se ha expuesto nos encontramos que, por un lado, la parte que acude a la vía económico-administrativa, impugnando un acto de gestión tributaria, realiza al respecto las alegaciones y, en su caso, la prueba que considere oportuna, sin que haya una contraparte, puesto que la reclamación se ventila ante un órgano de la propia Administración Tributaria, eso sí, distinto del que dictó originariamente el acto impugnado. Es decir, se trata de una vía semejante a la que debe seguirse en el caso de la impugnación de un acto administrativo ante la propia Administración (...) Por otro lado, porque al TEAC se le dan grandes facultades que pueden calificarse como de *inquisitivas*, asumiendo respecto de la posición del reclamante una función activa, pues se le habilita para realizar incluso de oficio los actos de instrucción adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución, pudiendo acordar también de oficio la práctica de las pruebas que se estimen necesarias para dictar la resolución, y teniendo la obligación de resolver todas las cuestiones que ofrezcan el expediente hayan sido o no planteadas por los interesados. Tampoco cuando actúa en segunda instancia existe contradicción. O, al menos, no como regla general. El TEAC va a limitarse a *escuchar* al recurrente y a dictar la resolución que proceda. De lo que se deduce que el procedimiento económico-administrativo no es un procedimiento contradictorio en sentido técnico-jurídico».

⁵³ El apartado 31 de la sentencia citada (*Dorsch Consult*, Asunto C-54/1996, Rec. p. I-4.961) es del siguiente tenor: «Ha de recordarse que la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto. Además, procede señalar que, conforme al apartado 3 del artículo 3 del Reglamento relativo al Procedimiento de Control de los Contratos Públicos, las partes del procedimiento ante el servicio de control de la adjudicación de los contratos deben ser oídas antes de que la sala de que se trate adopte cualquier resolución».

mostrado su disconformidad con el criterio expresado por el TJCE en la citada sentencia, en la medida en que supone un cambio importante respecto a la anterior doctrina del Tribunal, sin que exista, en su opinión, una motivación suficiente de las circunstancias que han dado lugar a dicha tesis ⁵⁴.

En segundo lugar, el Tribunal analiza la normativa a través de la cual se desarrolla el procedimiento económico-administrativo. A estos efectos, señala que «en el caso que aquí se analiza, los interesados pueden presentar escritos de alegaciones y pruebas en apoyo de sus pretensiones y solicitar la celebración de vista pública, según lo previsto en los artículos 30 y 32 del Decreto Legislativo 2795/1980, y en los artículos 90 y 97 del RPREA». No obstante, el Abogado general señala en el punto 14 de sus conclusiones que «el procedimiento ante los Tribunales Económico-Administrativos, tal como está regulado por el RPREA, sólo parcialmente puede calificarse de contradictorio en lo que respecta a los interesados. En realidad, a éstos se les permite que presenten un escrito de alegaciones y pruebas en apoyo de sus tesis (art. 90 del RPREA), así como que soliciten la celebración de una vista pública (art. 97 del RPREA), solicitud que sin embargo podrá conceder o denegar discrecionalmente el propio Tribunal sin que el interesado disponga de recurso alguno contra dicha decisión, según prevé expresamente la normativa (art. 97, apartado 2, del RPREA)».

En tercer lugar, en el caso excepcional de que el Tribunal estime pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, el artículo 17.2 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 y el artículo 40.3 del RPREA, señalan que el Tribunal «las expondrá a los que estuvieran personados en el procedimiento y les concederá un plazo de quince días para que formulen alegaciones». De todo ello, el TJCE ha deducido el carácter contradictorio del procedimiento.

6. La independencia y la posición de tercero del órgano con respecto al poder ejecutivo.

Es reiterada la jurisprudencia del TJCE según la cual sólo puede dirigirse al mismo en virtud del artículo 234 del Tratado un órgano que deba pronunciarse con total independencia en el marco de un procedimiento que haya de concluir con una decisión de carácter jurisdiccional ⁵⁵. Posiblemente el requisito de la independencia del órgano es el de mayor importancia a la hora de determinar los órganos que pueden remitir cuestiones prejudiciales, de acuerdo con el precepto indicado.

Quizá lo primero que hay que concretar es respecto de quién se predica dicha independencia. Podría referirse a la independencia del órgano respecto del poder ejecutivo. En segundo lugar o, en otro sentido, a la independencia en relación con el asunto concreto que se trata de discutir. En cualquier caso, en virtud del principio de unidad de la acción administrativa, en la medida en que una de las partes del conflicto planteado ante el Tribunal Económico-Administrativo es la propia

⁵⁴ Vid. el punto 14 de sus Conclusiones (Nota 10).

⁵⁵ Véase, por todas, la STJCE de 12 de diciembre de 1996, *Procesos penales seguidos contra X*, Asuntos acumulados C-74/95 y C-129/95, Rec. p. I-6.609, apartado 18.

Administración, ambos aspectos se han de analizar de forma conjunta. Ciertamente, si no se puede garantizar la independencia del órgano que entiende del recurso respecto del Poder Ejecutivo, difícilmente se puede plantear dicha independencia en relación con el asunto que se trata de resolver.

La conclusión del TJCE en la sentencia que es objeto del presente comentario es que los Tribunales Económico-Administrativos son terceros en el sentido del actual artículo 234 del Tratado, es decir, son terceros respecto al Poder Ejecutivo. Para llegar a dicha conclusión el Tribunal de Justicia se fundamenta de modo casi exclusivo en el artículo 90 de la LGT, según el cual «las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes»⁵⁶.

No obstante, el TJCE no ha tomado en consideración, ni siquiera por un prurito dialéctico, otros aspectos que permiten dudar sobre la independencia y la posición de tercero del órgano con respecto al poder ejecutivo. Dichas dudas son patentes, sin embargo, en el escrito de conclusiones del Abogado general, quien señala que se ha de negar la consideración como órgano jurisdiccional del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña y, en general, suponemos que de cualquier otro órgano de dicha jurisdicción, lo que le privaría de la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales⁵⁷.

A nuestro juicio, la conclusión del TJCE, con independencia de que nos parezca o no acertada, no se ha fundamentado de modo suficiente. Creemos que el Tribunal, para llegar a una conclusión adecuada sobre el carácter de tercero que corresponde al órgano remitente de la cuestión, debería haber analizado previamente diversos aspectos que tienen un indudable interés para la resolución del tema planteado. Se ha de analizar, por un lado, el procedimiento de resolución de las reclamaciones y, por otro, la composición de los órganos, así como las facultades de nombramiento y destitución de sus miembros por parte del Poder Ejecutivo.

En nuestra opinión, el procedimiento de resolución de reclamaciones económico-administrativas garantiza en gran medida la imparcialidad de los miembros de los citados órganos, así como el principio de igualdad de las partes. Podemos afirmar a estos efectos que los Tribunales Económico-

⁵⁶ En este sentido, el Tribunal señala en los apartados 39 y 40 lo siguiente: «Procede subrayar que el artículo 90 de la Ley 230/1963 garantiza la separación funcional entre los servicios de la Administración Tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y, por otra, los Tribunales Económico-Administrativos, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria. Tales garantías confieren a los Tribunales Económico-Administrativos la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de la reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales en el sentido del artículo 177 del Tratado, a diferencia de lo que ocurría con el *Directeur des Contributions Directes et Accises* del que se trataba en la Sentencia de 30 de marzo de 1993, *Corbiau*».

⁵⁷ En el apartado 21 de dicho escrito señala que «habida cuenta de las consideraciones precedentes, sugiero al Tribunal de Justicia que declare la inadmisibilidad de la cuestión planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña».

Administrativos ejercen su misión de forma independiente y bajo su propia responsabilidad, y sólo están sometidos al imperio de la Ley. Desde luego, el punto que más refuerza esta posición es aquel al que se refiere el Tribunal de justicia, es decir, el artículo 90 de la LGT, en la medida en que establece de forma expresa, por un lado, la separación de las funciones de gestión y de resolución de las reclamaciones que contra aquella gestión se susciten y, por otro, porque ambas funciones están encomendadas a órganos diferentes ⁵⁸.

Es necesario analizar, por otra parte, la normativa reguladora de la composición y el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos. Los órganos competentes para conocer y resolver las reclamaciones económico-administrativas se definen en el artículo 3 del RPREA, y son los siguientes:

1. El Ministro de Economía y Hacienda;
2. El Tribunal Económico-Administrativo Central;
3. Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales;
4. Los Tribunales Económico-Administrativos Locales de Ceuta y Melilla.

Ahora bien, para llegar a conclusiones precisas sobre la capacidad de cada uno de estos órganos para presentar cuestiones prejudiciales, se han de analizar las normas propias de cada uno de ellos en relación con la composición, nombramiento y destitución de sus miembros.

En primer lugar, hemos de hacer referencia al Ministro de Economía y Hacienda ⁵⁹. Su nombramiento y destitución se rige por las normas generales relativas a los miembros del Gobierno, contenidas en el artículo 100 de la Constitución, según el cual «los demás miembros del Gobierno serán nombrados y separados por el Rey, a propuesta de su Presidente». No obstante, a nuestro juicio, el Ministro no tiene la consideración de órgano de la jurisdicción económico-administrativa en sentido estricto, sino que tan sólo asume facultades de resolución de reclamaciones en ciertos casos. En este sentido, el artículo 163 de la LGT dispone que «el conocimiento de las reclamaciones tributarias, con la sola excepción de aquellas cuya resolución está reservada al Ministro de Hacienda, corres-

⁵⁸ En contra se muestra el Abogado general en el punto 17 de sus Conclusiones, que es del siguiente tenor: «Es preciso señalar a continuación que no cabe ciertamente deducir una garantía suficiente de imparcialidad de la circunstancia en realidad, la única citada por el Gobierno español en apoyo de sus tesis de que el artículo 90 de la LGT disponga que, en el seno de la Administración Tributaria, las funciones de gestión, liquidación y recaudación, por una parte, y la de solución de reclamaciones contra dicha gestión, por otra, estén encomendadas a órganos diferentes, formalmente separados. La independencia *jerárquica y funcional* frente a los órganos responsables de la gestión de los tributos que el Gobierno español reivindica para los Tribunales Económico-Administrativos, lejos de permitir calificar a estos últimos de *órganos jurisdiccionales*, no hace sino confirmar la impresión de que se trata, en definitiva, de una rama de la Administración específicamente destinada a pronunciarse sobre la legitimidad de las decisiones adoptadas por los órganos de gestión».

⁵⁹ Ministro de Hacienda a partir de la VII legislatura de la democracia española.

ponderará a los órganos de la jurisdicción económico-administrativa», lo que parece excluir al Ministro de los órganos de esta naturaleza. En cualquier caso, es obvio que el Ministro asume competencias en la resolución de reclamaciones tributarias ⁶⁰, por lo que cabría la posibilidad de que el Ministro pudiera plantear consultas prejudiciales, ya sea o no considerado como órgano de la jurisdicción económico-administrativa. No obstante, el Ministro se encuentra orgánica y funcionalmente integrado en el poder ejecutivo, por lo que difícilmente se puede considerar un órgano independiente de éste en su función de resolver reclamaciones económico-administrativas. Hemos de recordar en este sentido la STJCE de 30 de marzo de 1993, *Corbiau*, en la que el Tribunal no admitió una cuestión prejudicial planteada por el *Directeur des Contributions del Gran Ducado de Luxemburgo*, en la medida en que no se considera un tercero ajeno al órgano que adopta la decisión que es objeto del recurso, sino todo lo contrario, pues está situado respecto de aquél en una posición de jerarquía.

En segundo lugar, se ha de analizar las reglas relativas al *Tribunal Económico-Administrativo Central*, cuya composición se define en el artículo 12 del RPREA, que señala que «el Tribunal Económico-Administrativo Central estará integrado por el Presidente, once Vocales y un Secretario general, todos ellos con voz y voto. El Presidente y los Vocales *serán nombrados y separados por Real Decreto, previa deliberación del Gobierno y a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda*, entre funcionarios de los Cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo. El Secretario general del Tribunal procederá del Cuerpo de Abogados del Estado y será asistido o sustituido en el ejercicio de sus funciones por funcionarios pertenecientes también a dicho Cuerpo» (apartados 1, 2 y 5).

En tercer lugar, la composición de los *Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales* se determina en el artículo 16.5 del RPREA, en virtud del cual «el Presidente, los Presidentes de Sala y los Vocales serán nombrados y separados por Orden del Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios de los Cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo ⁶¹». Por su parte, la Secretaría «...estará a cargo de un Abogado del Estado, que en función del número de reclamaciones podrá ser asistido o sustituido por funcionarios del mismo Cuerpo» (apartado 7).

⁶⁰ La competencia del Ministro en materia económico-administrativa ha de calificarse de residual. El artículo 4 del Real Decreto Legislativo señala que el Ministerio de Hacienda resolverá en vía económico-administrativa las siguientes reclamaciones: 1.º Aquellas en que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado; 2.º Las que por su índole, cuantía o trascendencia de la resolución que haya de dictarse considere el Tribunal Económico-Administrativo Central que deban ser resueltas por el Ministro; 3.º El Ministro de Hacienda será asimismo competente para conocer del recurso extraordinario de revisión cuando él hubiese dictado el acto recurrido. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 8 del RPREA.

⁶¹ Dicha forma de elección de los miembros de los Tribunales Económico-Administrativos podría dar lugar a que algún miembro del Tribunal haya participado en alguna actuación de comprobación o gestión que con posterioridad sea sometida a su análisis, si bien se ha de reconocer que se trata de un supuesto excepcional. Este caso se plantea en la STSJ de Baleares de 11 de septiembre de 1995, donde el Tribunal ha señalado, a nuestro juicio de forma errada, que no cabe recusar al Presidente del Tribunal porque hubiera llevado a cabo la actuación inspectora que se impugna. Así, en el FJ 1.º señala lo siguiente: «Se trata de resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares, presidido por la Señora ... quien había intervenido en calidad de Inspectora de Hacienda en los procedimientos seguidos en cada caso, circunstancia de la que la actora deduce la concurrencia de vicio de nulidad radical, dado que ni siquiera tuvo oportunidad de promover la recusación de dicha componente del órgano resolutor, al haber tenido conocimiento del hecho con ocasión de la notificación de cada una de las resoluciones recurridas. Al respecto, debe tenerse en

Como decíamos anteriormente, uno de los aspectos más importantes para proclamar la independencia de un órgano administrativo respecto al poder ejecutivo deriva del análisis de las normas para la anulación o la revocación del nombramiento de sus miembros. Y de acuerdo con lo señalado, el Gobierno, en relación con el TEAC, aunque a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y este último, en relación con los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, tienen la facultad de nombrar a los miembros de los citados órganos y, lo que es más importante, conservan la facultad de destituirlos. Además, hay que tener en cuenta que dicha facultad no está limitada a supuestos clara y taxativamente previstos por la ley, por lo que parece que el Ministro puede obrar con una casi absoluta libertad a estos efectos. Desde luego, este aspecto es el que nos parece más dudoso a efectos de admitir la independencia de los órganos y su consideración de terceros respecto al poder ejecutivo. De ahí que estemos de acuerdo con lo señalado por el Abogado general, que indica que «no puede afirmarse pues que las reglas de funcionamiento del órgano garanticen la inamovilidad de los miembros del Tribunal Económico-Administrativo». En este sentido, una vez analizada por el Abogado general la composición de los órganos y, sobre todo, los mecanismos de destitución de sus miembros, llega a la conclusión de que no son órganos con independencia del poder ejecutivo, llegando a afirmar que pueden verse sometidos a presiones del poder ejecutivo ⁶².

A nuestro juicio, por un lado, el artículo 90 de la LGT no es suficiente para la proclamación de dicha independencia, por lo que la argumentación que realiza el TJCE en este punto es altamente insuficiente. De hecho, el TEAC, en alguna ocasión, ha reconocido su dependencia jerárquica del Ministro de Economía y Hacienda ⁶³ y, desde luego, independencia del poder ejecutivo y dependencia jerárquica respecto de uno de sus componentes de mayor categoría son dos ideas de suyo antitéticas.

cuenta, en primer término, que reconociéndose la facultad de promover la recusación en cualquier momento de la tramitación -art. 30.6 del RD 1.999/1981-, quiere ello decir que sobre la demandada pesa la carga de posibilitar su ejercicio, al menos comunicando anticipadamente la composición del órgano que resolverá las reclamaciones. Ahora bien, casos de recusación no son otros que los de abstención previstos en el artículo 30.2, sin que quepa identificarlos con el supuesto sometido a consideración, y, en último extremo, no necesariamente procedería la invalidez por la actuación de funcionario en que concurriera alguno de los motivos específicamente previstos, de manera que, con todo, la nulidad de pleno Derecho de las resoluciones recurridas que patrocina la recurrente no es apreciable».

⁶² En este sentido, el Abogado general concluye lo siguiente en los puntos 15 y 16 de su Informe: «Considero que de las disposiciones que regulan la composición y el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos no puede deducirse que estos últimos actúen con todas las garantías de independencia y de posición de tercero con respecto al poder ejecutivo que precisamente su proximidad "estructural" a la Administración haría imprescindibles cuando concierne de las reclamaciones presentadas por un contribuyente (...) Dadas estas circunstancias, parece por lo menos dudoso que el Tribunal Económico-Administrativo disponga de una independencia tal que pueda sustituir a unas garantías específicas contra intervenciones y presiones indebidas procedentes del poder ejecutivo».

⁶³ Así lo ha hecho en el Considerando 3.º de la Resolución de 17 de noviembre de 1992, al objeto de declararse incompetente en un recurso contra una Resolución del Ministro de Economía y Hacienda. En dicha Resolución ha señalado que «el Ministro de Economía y Hacienda, según el artículo 3.º del Reglamento de Procedimiento indicado, es el órgano superior y más elevado de esta vía de reclamación, y, como tal, jerárquicamente superior a este Tribunal Central, quien, por tanto, no puede tener competencia para revisar los actos dictados por el Ministro».

Ahora bien, el aspecto que en mayor medida pone en tela de juicio la independencia de los órganos económico-administrativos es la capacidad de destitución que de los miembros de los distintos tribunales mantiene el poder ejecutivo ⁶⁴. En nuestra opinión, se trata de una materia que debería ser revisada por el legislador. A estos efectos, lo de menos es que los citados órganos puedan presentar o no cuestiones prejudiciales -para lo cual los ha habilitado de forma clara y expresa el propio TJCE-, sino que dicha modificación permitiría asegurar en mayor medida las garantías del contribuyente y de los demás obligados tributarios. Desde luego, si se quiere que los Tribunales Económico-Administrativos aparezcan como órganos independientes es preciso asegurar la permanencia de sus miembros, al margen de avatares políticos, como sucede con otros organismos como el Banco de España, el Tribunal de Defensa de la Competencia, la Agencia de Protección de Datos, etc. ⁶⁵.

⁶⁴ De la misma opinión es GIL IBÁÑEZ, J.L.: «La competencia del TEAC...», *op. cit.*, pág. 63, quien señala que «esta discrecionalidad en el nombramiento y cese de sus componentes hace que la nota de *imparcialidad e independencia* quede matizada y diluida, como debe serlo siempre que se aplique a un órgano administrativo del tipo que nos ocupa que no sólo se nutre de funcionarios determinados, sino que su nombramiento y cese son libremente realizados por el órgano superior de la Administración, pues de esta forma no se garantiza, por ejemplo, la permanencia e inamovilidad de los miembros del TEAC». Como conclusión dicho autor niega rotundamente a los órganos económico-administrativos legitimación para presentar cuestiones prejudiciales (*op. cit.*, págs. 65 y 66).

⁶⁵ Así, por ejemplo, en relación con el Tribunal de Defensa de la Competencia, el artículo 22.2 de la Ley 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia, establece que «el nombramiento del Presidente y los vocales será por cinco años renovables por una sola vez. Cada dos años y medio se renovará la mitad de los miembros del Tribunal». Por su parte, el artículo 23 permite una inmovilidad en los cargos de Presidente, Vicepresidente y Vocales del Tribunal, pues las causas de cese y suspensión en el ejercicio del cargo son muy estrictas. Dicho precepto es del siguiente tenor:

«1. El Presidente, el Vicepresidente y los Vocales del Tribunal de Defensa de la Competencia cesarán en su cargo:

- a) Por renuncia;
- b) Por expiración del término de su mandato;
- c) Por incompatibilidad sobrevenida;
- d) Por haber sido condenado por delito doloso;
- e) Por incapacidad permanente;
- f) Por cese, determinado por incumplimiento grave de los deberes de su cargo a propuesta de tres cuartas partes del Tribunal.

2. El Presidente, el Vicepresidente y los Vocales del Tribunal de Defensa de la Competencia sólo podrán ser suspendidos en el ejercicio de su cargo:

- a) Cuando se dictare contra ellos auto de prisión o de procesamiento por delito doloso;
- b) Cuando se acuerde en expediente disciplinario o de declaración de incapacidad transitoria;
- c) Por sentencia firme condenatoria que imponga la suspensión como pena principal o accesoria».

Normas similares se contienen en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de 1999, de Protección de Datos de Carácter Personal, que regula la Agencia de Protección de Datos. En dicha Ley se asegura de igual modo la inamovilidad del Director de la Agencia. Así, el artículo 36.2 señala que «ejercerá sus funciones con plena independencia y objetividad y no estará sujeto a instrucción alguna en el desempeño de aquéllas», y el artículo 36.3 preceptúa que «el Director de la Agencia de Protección de Datos sólo cesará antes de la expiración del período a que se refiere el apartado 1, a petición propia o por separación acordada por el Gobierno, previa instrucción de expediente, en el que necesariamente serán oídos los restantes miembros del Consejo Consultivo, por incumplimiento grave de sus obligaciones, incapacidad sobrevenida para el ejercicio de su función, incompatibilidad o condena por delito doloso».

IV. EL CARÁCTER FACULTATIVO U OBLIGATORIO DEL PLANTEAMIENTO DE CUESTIONES PREJUDICIALES POR LOS ÓRGANOS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS. LOS RECURSOS FRENTE A LA NEGATIVA

Una vez que el Tribunal de Justicia ha determinado expresamente la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para la presentación de cuestiones prejudiciales, se plantea la cuestión de si, en caso de que así se solicite por una de las partes en un procedimiento que se sustancia ante ellos, dichos órganos están obligados a plantear la cuestión, o si es una mera potestad.

El párrafo 2.º del artículo 234 del Tratado establece una facultad de los jueces nacionales de plantear la cuestión prejudicial, sin que las partes del pleito puedan hacer otra cosa que sugerir al juez la necesidad de que plantee la cuestión. No obstante, dicha facultad se transforma en una obligación cuando concurren las circunstancias del tercer párrafo del mismo precepto, que señala que «cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia».

No obstante, incluso en el supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 234 del Tratado, los tribunales mantienen en ciertos casos el poder de apreciación para determinar si en los litigios que se le plantean se suscitan dudas de interpretación o validez. Los supuestos en los cuales desaparece la obligación del reenvío son los siguientes ⁶⁶:

- 1.º Cuando la cuestión prejudicial se plantee en un supuesto sumario o de urgencia;
- 2.º Cuando la materia planteada sea idéntica a otra cuestión que ya hubiera sido resuelta por el TJCE o cuando la respuesta pueda deducirse claramente de su jurisprudencia ⁶⁷;
- 3.º Cuando los términos claros del precepto se impongan con tal evidencia que no surja en el juez ninguna duda de cómo resolver el litigio, de donde la consulta deviene superflua ⁶⁸.

⁶⁶ A estos efectos, seguimos a VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial...*, op. cit., págs. 88 y ss.

⁶⁷ A estos efectos, vid. el artículo 104.3 del Reglamento de Procedimiento del TJCE de 19 de junio de 1991.

⁶⁸ En estos casos el tribunal interno puede abstenerse de plantear la cuestión y resolverla según su propio criterio. No obstante, el TJCE ha tratado de limitar el margen de apreciación de los órganos jurisdiccionales nacionales. Con tal objeto, ha señalado que antes de llegar el juez nacional a la evidencia de cómo resolver la cuestión «debe estar convencido de que la misma evidencia se impondrá igualmente a los órganos jurisdiccionales nacionales de los otros Estados miembros y al Tribunal de Justicia, de forma que sólo si se cumplen estos requisitos, el órgano jurisdiccional nacional podrá abstenerse de someter la cuestión al Tribunal y resolverla bajo su propia responsabilidad» (Sentencia de 6 de octubre de 1982, *Cilfit*, Asunto 283/81, Rec. 1982, p. 3.415).

Como hemos señalado, la presentación de la cuestión prejudicial es potestativa en aquellos casos en los que cabe un posterior recurso jurisdiccional, como ocurre en todos los litigios planteados ante los órganos económico-administrativos, pues sus resoluciones son susceptibles de recurso en la vía contencioso-administrativa. En tales supuestos, la presentación de la cuestión prejudicial tan sólo es obligatoria cuando el Tribunal desee apartarse de la jurisprudencia anterior del TJCE. En efecto, como analizaremos ampliamente con posterioridad, las sentencias del TJCE, cuando resuelven una cuestión prejudicial de interpretación, gozan de eficacia general, lo que supone que los órganos jurisdiccionales nacionales no pueden apartarse de la jurisprudencia dictada por el TJCE al resolver los litigios que se les planteen. En consecuencia, si consideran que deben solucionar un conflicto apartándose de la jurisprudencia anterior, han de presentar una nueva cuestión prejudicial, pues no pueden dejar de aplicar dicha doctrina *por su propia autoridad*. Ahora bien, fuera de estos casos, los órganos de la jurisdicción económico-administrativa no están obligados a plantear la cuestión prejudicial.

No obstante, si el Tribunal Económico-Administrativo se niega a presentar de forma arbitraria la cuestión se puede plantear la posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución y en el artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. En opinión de FALCÓN, supondría una vulneración del derecho a un proceso sin dilaciones⁶⁹, en la medida en que la negativa a plantear la cuestión supone dilatar la presentación de la misma hasta una instancia jurisdiccional posterior, donde evidentemente el particular podría reiterar la petición y, en definitiva, supone retrasar la solución del litigio. Además, podría vulnerar el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley. De ahí que dicho autor considere posible que el Tribunal Constitucional conceda el amparo en todos aquellos casos en que el Tribunal Económico-Administrativo se niegue de forma arbitraria a plantear la cuestión prejudicial que ha solicitado el particular en su recurso⁷⁰.

⁶⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «La legitimación de los tribunales...», *op. cit.*, pág. 1.111: «La negativa del Tribunal Económico-Administrativo a plantear cuestión prejudicial únicamente serviría para provocar una dilación en la resolución final del conflicto, lo que incluso podría estimarse, al menos en casos extremos, contrario al artículo 24 de nuestra Constitución. En este sentido podría considerarse que, si bien el Tratado de Roma no obliga directamente a los órganos económico-administrativos a utilizar la vía prejudicial..., sin embargo el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas sí hace necesario, o al menos conveniente, el planteamiento de la cuestión ya desde la vía económico-administrativa». En apoyo de su tesis utiliza dos argumentos de interés. En primer lugar, señala que «el artículo 24.1 no contiene sólo una prohibición respecto a la indefensión, sino también un contenido positivo en orden a la tutela judicial efectiva, que ha de ser tenido en cuenta a la hora de aplicar el principio de interpretación de la legalidad ordinaria de conformidad con la Constitución (SSTC 19/1983, de 14 de marzo y 4/1985, de 18 de enero). Desde esta perspectiva parece que el órgano económico-administrativo ha de adoptar todas las medidas a su alcance -entre ellas el planteamiento de cuestión prejudicial- para la efectiva tutela de los derechos e intereses del particular con las menores dilaciones posibles. En segundo lugar, cita la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en concreto la Sentencia de 8 de marzo de 1982, según la cual *cuando la solución de un litigio... supone una fase administrativa previa y una fase judicial posterior, la noción de plazo razonable se aplica tanto a una fase como a otra*».

⁷⁰ FALCÓN Y TELLA, R.: «La legitimación de los tribunales...», *op. cit.*, señala que «entre los distintos elementos del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de nuestra Constitución se encuentra -según una reiterada jurisprudencia- el *derecho al juez ordinario predeterminado por la ley*, y cuando se plantea un problema de interpretación o validez del ordenamiento comunitario dicho juez ordinario predeterminado por el ordenamiento jurídico es precisamente el TJCE. La negativa arbitraria a plantear cuestión prejudicial cuando existe obligación de hacerlo supone desconocer la competencia exclusiva del Tribunal de Justicia en lo que se refiere a la interpretación y validez del ordenamiento comunitario y constituye, por tanto, una violación del artículo 24 de la Constitución. Ello abre, en caso de negativa arbitraria a plantear cuestión prejudicial, la posibilidad de utilizar la vía de amparo ante el Tribunal Constitucional, una vez agotada la vía judicial».

No obstante, hay que tener en cuenta que, según constante jurisprudencia, el derecho a la tutela judicial efectiva sólo excepcionalmente puede referirse a la actuación administrativa. En concreto, la jurisprudencia hace referencia a dos casos. En primer lugar, cuando la actuación administrativa impida el conocimiento del caso por un Tribunal de Justicia y no permita la reversión de dicha situación. En segundo lugar, cuando se trate de una actuación en materia sancionadora, en la que, según ha señalado el Tribunal Constitucional, rigen los mismos principios informadores del Derecho Penal, incluido el derecho a la tutela judicial efectiva ⁷¹. En consecuencia, salvo que nos encontremos en uno de los casos excepcionales que acabamos de señalar el derecho a la tutela judicial efectiva no es invocable respecto a una actuación de los Tribunales Económico-Administrativos ⁷². Se puede afirmar, de este modo, que salvo que la cuestión prejudicial afecte a materia sancionadora difícilmente se puede alegar la vulneración del citado derecho constitucional, lo que permitiría, llegado el caso, la formulación de un recurso en demanda de amparo ante el Tribunal Constitucional por vulneración del artículo 24.1 de la Constitución.

Además, no consideramos posible en este supuesto la vulneración del derecho al juez ordinario predeterminado por la ley. Como hemos indicado, sólo en el caso en que pretenda apartarse de un precedente anterior del TJCE, el Tribunal Económico-Administrativo está obligado a tramitar la consulta prejudicial, por lo que sólo en el supuesto de que se resuelva un caso sin atender a la jurisprudencia del TJCE cabe el otorgamiento del amparo ⁷³. Dicho principio sólo cabría

⁷¹ En este sentido, la STS de 1 de febrero de 1993, en cuyo FJ 3.º, el Tribunal señala que «el derecho de tutela judicial efectiva sólo excepcionalmente puede referirse a la actuación administrativa, pues es un Derecho Constitucional de prestación que ha de ser satisfecho por los órganos judiciales y no por la Administración; de ahí la excepcionalidad de que pueda vulnerarse en los procedimientos de ésta. Tan sólo en el caso de que la índole de la actuación administrativa sea tal que llegue a producir un resultado que cierre el paso a la ulterior intervención revisora de la Jurisdicción, o que no permita la reversión del mismo, podría aceptarse hipotéticamente que desde el plano de la actuación administrativa pudiera producirse la lesión de ese derecho; o bien en los supuestos del procedimiento sancionador por la extensión al mismo de las garantías del proceso penal, según la jurisprudencia constitucional y de este mismo TS». En el mismo sentido, las SSTS de 29 de junio de 1993 y de 21 de junio de 1994.

⁷² También se ha de reconocer que existen pronunciamientos jurisdiccionales que impiden la invocación del mencionado principio en relación con las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos. Así lo ha hecho el TSJ de Galicia, en Sentencias de 22 y 29 de julio de 1992. En esta última señala que «el derecho a la tutela judicial efectiva tiene su lugar propio de satisfacción en el proceso judicial siendo los Jueces y Tribunales los únicos llamados a otorgarla y los únicos, por tanto, a quienes cabe imputar su violación. Cierto que en tal regla general son subsumibles determinados puntos de inflexión, como la actividad administrativa tendente a impedir o dificultar el acceso a los Tribunales o la exigencia de las garantías del artículo 24 de la Constitución Española en los procedimientos sancionadores, supuestos estos ninguno de los cuales concurre en el presente caso. Ahora bien, aun en la hipótesis de que la tutela judicial efectiva, al margen de lo expuesto, fuese invocable respecto de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, lo que no puede aceptarse por ser éstos ajenos al Poder Judicial (art. 117 CE)...» (FJ 2.º).

⁷³ FALCÓN Y TELLA, R.: «La legitimación de los tribunales...», *op. cit.*, pág. 114, cita la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 22 de octubre de 1986, en la que se reconoce al TJCE la condición de juez legal. Con fundamento en dicho precedente, la Sentencia de 8 de abril de 1987, anula una sentencia por haberse apartado de la doctrina establecida por el TJCE en una sentencia prejudicial dictada en relación con el mismo asunto a instancia del tribunal inferior, sin haber planteado de nuevo cuestión prejudicial. Al parecer uno de los fundamentos del Tribunal para anular dicha sentencia es el reconocimiento de la condición de juez legal al TJCE.

alegarlo en los casos en que el juez que conozca del asunto en última instancia se niegue a plantear la cuestión. Sólo en ese caso podría tener alguna posibilidad de éxito un recurso de amparo fundamentado en él ⁷⁴.

En cualquier caso, cuando las partes planteen la incongruencia de la norma española con el Derecho comunitario lo único que no puede hacer el órgano económico-administrativo es lo que hace la mayor parte de las veces, que es inhibirse por una presunta falta de competencia para declarar la ilegalidad de un reglamento o la inconstitucionalidad de una ley. Si bien ello es cierto, ya hemos reiterado que sí pueden dejar de aplicar dichas normas en el caso concreto.

En consecuencia, si el Tribunal Económico-Administrativo decide no presentar la cuestión deberá motivar adecuadamente su negativa. Ello significa que deberá justificar la adecuación de la normativa española al Derecho comunitario, que ha de ser evidente, por lo que en caso de duda, ha de presentar la cuestión. La otra opción que le queda es inaplicar la normativa interna, *por su propia autoridad*, es decir, porque considere que resulta igualmente evidente la contradicción de la normativa española con el Derecho comunitario. En cualquier caso, en tales casos, como ya ha quedado dicho, lo más prudente será que eleve la consulta al TJCE, para que sea éste quien realice la interpretación correcta del Derecho comunitario. Lo que nunca puede hacer es declararse incompetente para resolver la cuestión. Sin embargo, la práctica del TEAC consiste en no presentar cuestiones prejudiciales, en primer lugar, porque estima que dicha presentación es potestativa y, en segundo lugar, porque considera que no está capacitado para dejar de aplicar el derecho interno, aun en el caso de que el TJCE estableciera la incompatibilidad del mismo con el Derecho comunitario ⁷⁵.

V. LOS EFECTOS DE LA DECISIÓN PREJUDICIAL

De todos es conocido que la interacción del Derecho comunitario con el Derecho interno de los diferentes Estados miembros no es sencilla, debido, por un lado, a que los destinatarios de ambos ordenamientos son las mismas personas, físicas y jurídicas y, por otro, al hecho de que sin ser dere-

⁷⁴ VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial...*, op. cit., pág. 91, también ha comentado el pronunciamiento del Tribunal alemán de 22 de octubre de 1986, señalando que «este reconocimiento supone abrir el recurso de amparo constitucional por violación del derecho al juez legal, en los casos de incumplimiento arbitrario por parte de un órgano jurisdiccional de última instancia de la obligación que le incumbe en virtud del Derecho comunitario de someter una cuestión prejudicial al conocimiento del Tribunal de Justicia». Vid. sobre este tema ALONSO GARCÍA, R. y BAÑO LEÓN, J.M.: «El recurso de amparo frente a la negativa a plantear la cuestión prejudicial ante el TJCE», *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 29, mayo-agosto 1990.

⁷⁵ Así lo ha señalado el TEAC en las Resoluciones de 6 de febrero de 1991, de 2 de abril y de 7 de octubre de 1992, de 29 de abril de 1993, de 31 de enero de 1994, de 25 de marzo de 1999.

cho interno forma parte del Derecho que se aplica en cada Estado miembro ⁷⁶. A efectos del control del cumplimiento del Derecho comunitario se establece un sistema de colaboración entre los jueces nacionales, a quienes les corresponde la aplicación efectiva de las normas, y el TJCE, que se encarga de la interpretación uniforme de la citada normativa. En la medida en que son los jueces nacionales quienes aplican el Derecho comunitario, surge la cuestión de si pueden los Tribunales españoles dejar de aplicar la normativa interna cuando la resolución del TJCE ponga de manifiesto una contradicción entre dicha normativa y el Derecho comunitario o si deben promover una cuestión de inconstitucionalidad.

Por otro lado, el reconocimiento de la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos a los efectos de la presentación de cuestiones prejudiciales crea si cabe aún mayor dificultad. Debemos plantearnos si dicha habilitación supone un reconocimiento de las mismas facultades que corresponden al juez ordinario, y si ello le habilita para dejar de aplicar una normativa, incluso con rango de Ley. En caso contrario, habrá que determinarse cuál es la actuación que debe desarrollar el órgano económico-administrativo una vez que tenga conocimiento de la decisión prejudicial, pues en ningún caso pueden promover la anulación de la norma interna por el Tribunal Constitucional. En efecto, dichos órganos no pueden plantear cuestión de inconstitucionalidad de acuerdo con el artículo 163 de la Constitución y el artículo 35 a 37 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que tan sólo establecen tal competencia a favor de los órganos judiciales, concepto que a estos efectos ha de entenderse de acuerdo con el derecho interno.

Por otra parte, hemos de determinar si la decisión prejudicial afecta sólo al caso pendiente en la jurisdicción de quien plantea la cuestión o si, al contrario, tiene un efecto general. Por ello, vamos a analizar la problemática de los efectos de las citadas sentencias distinguiendo entre los efectos sobre la reclamación que está pendiente de resolución en la vía económico-administrativa, y los efectos de alcance general de la misma.

Del mismo modo, hay que analizar los efectos de la decisión prejudicial sobre las relaciones jurídicas pasadas, para conocer si los particulares pueden invocar una sentencia de este tipo para la modificación de las citadas relaciones. De ahí que el último aspecto que va a ser sometido a nuestra consideración sea los efectos temporales de las sentencias prejudiciales.

1. El efecto directo del Derecho comunitario. Especial referencia a las Directivas.

Las relaciones entre el Derecho comunitario y el derecho interno se sustentan sobre el principio fundamental del efecto directo de aquél y su primacía frente a las legislaciones nacionales. Dichos principios suponen que las normas comunitarias pueden producir efectos jurídicos inmediatos, así

⁷⁶ Sobre la autonomía del Derecho comunitario respecto al Derecho interno, *vid.* MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho...*, *op. cit.*, pág. 198.

como el reconocimiento de unos derechos y obligaciones para todos aquellos que se encuentren en su ámbito de aplicación, quienes pueden recabar el auxilio judicial para obtener el reconocimiento de tales derechos, en la medida en que la protección de la eficacia directa del Derecho comunitario se encomienda a las jurisdicciones nacionales ⁷⁷.

El efecto directo del Derecho comunitario es, en sus aspectos fundamentales, una elaboración del Tribunal de Justicia. Una de las primeras sentencias donde el Tribunal define de forma clara su doctrina es la Sentencia *Simmenthal*, de 9 de marzo de 1978 ⁷⁸. En dicha sentencia se resuelve un litigio de la sociedad *Simmenthal* con la Administración de Hacienda italiana. Con anterioridad la jurisdicción nacional competente había planteado una cuestión prejudicial sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de ciertas tasas fijadas para la importación de vacuno por la legislación italiana. La sentencia del TJCE estableció dicha incompatibilidad, por lo que el juez ordenó a la Administración tributaria italiana el reembolso de las citadas tasas. La negativa de la Administración se unió a dos hechos de especial relevancia. En primer lugar, la aprobación de una ley posterior que regulaba la citada materia. En segundo lugar, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional italiano que exigía el planteamiento de un procedimiento previo de inconstitucionalidad de la ley. Esta situación motivó una nueva consulta prejudicial que dio lugar a la citada sentencia. En ella el TJCE señaló que las reglas de aplicabilidad directa del Derecho comunitario «deben desplegar la plenitud de sus efectos de una manera uniforme en todos los Estados miembros, a partir de su entrada en vigor y durante toda la duración de su validez» y que «en virtud del principio de primacía del Derecho comunitario, las disposiciones del tratado y los actos de las instituciones directamente aplicables tiene por efecto, en sus relaciones con el derecho interno de los Estados miembros, no sólo el hacer inaplicable pleno derecho, por el hecho mismo de su entrada en vigor, toda disposición contraria de la legislación nacional existente, sino también... el impedir la adopción válida de nuevos actos legislativos nacionales en la medida en que éstos fueran incompatibles con normas comunitarias».

El Tribunal ha fundamentado dicha eficacia directa mediante una interpretación sistemática y teleológica del Tratado, en coherencia con los objetivos que los Estados miembros pretenden con el mismo ⁷⁹. Las razones inmediatas en las que el Tribunal ha sustentado el mencionado efecto directo son las siguientes:

⁷⁷ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho...*, *op. cit.*, págs. 198 y 199: «Eficacia directa de las normas comunitarias significa que éstas pueden desplegar por sí mismas plenitud de efectos de manera uniforme en todos los Estados miembros a partir de su entrada en vigor y durante toda la duración de su validez. En consecuencia, crean derechos y obligaciones para todos aquellos que puedan verse afectados por su ámbito de aplicación, pudiendo ser invocadas ante las autoridades públicas (administrativas y judiciales), las cuales tienen la obligación de salvaguardar esos derechos y obligaciones».

⁷⁸ Asunto 106/77, Rec. 1.978, p. 643-645.

⁷⁹ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho...*, *op. cit.*, pág. 199, señalan que el Tribunal «ha deducido este rasgo esencial mediante una metodología interpretativa de los Tratados basada en su espíritu, su economía y sus términos, es decir, sirviéndose, en particular, de los métodos de interpretación sistemático y teleológico: mostrar la coherencia y los objetivos de la norma en el marco de las finalidades últimas de los Tratados a cuya realización el Tribunal de Justicia debe contribuir. La construcción de este principio está estrechamente unida a referencias constantes a la estructura y objetivos de la Comunidad, a la especificidad y a la autonomía de su ordenamiento y a la participación de los pueblos de los Estados miembros en la construcción europea».

- 1.º A pesar de que las disposiciones de los tratados están orientadas, primariamente, a regular relaciones entre los Estados miembros, de las obligaciones asumidas por los Estados derivan para los particulares derechos que pueden ser objeto de protección por los tribunales internos ⁸⁰.
- 2.º El compromiso asumido por los Estados de ser miembros de la Unión Europea supone una libre y voluntaria decisión de obligarse por los tratados constitutivos y por el derecho derivado de las Instituciones comunitarias ⁸¹.
- 3.º El propio hecho de que exista el instrumento de la cuestión prejudicial es indicativo de que se trata de que el juez que recibe la respuesta del Tribunal pueda aplicar el Derecho comunitario de acuerdo con la decisión de éste ⁸².

En cualquier caso, el efecto directo no se predica de toda norma de Derecho comunitario, sino que es una cuestión que se debe determinar caso por caso ⁸³. Dicho efecto sólo será predicable de las normas comunitarias que cumplan los siguientes dos requisitos:

- 1.º Que sea clara y precisa o suficientemente precisa, en el sentido de que funde una obligación concreta en términos inequívocos, desprovista de ambigüedades;
- 2.º Que su mandato sea incondicional, en el sentido de que no deje márgenes de apreciación discrecional a las autoridades públicas o a las instituciones comunitarias.

En cualquier caso, lo importante es que el beneficiario y el derecho protegido estén bien definidos en la norma comunitaria, sin necesidad de normas de ejecución. Únicamente dejaría de tener efecto directo una norma comunitaria cuando la intervención ulterior del Estado para su desarrollo esté prevista en ella y sea un complemento indispensable sin la cual no pueda aplicarse.

⁸⁰ Vid. la STJCE de 5 de febrero de 1963, *Van Gend en Loos*, Asunto 26/62.

⁸¹ Sentencia *Simmenthal*, apartado 18: «En efecto, el hecho de reconocer una eficacia jurídica cualquiera a actos legislativos nacionales que invaden el ámbito en el que se ejerce el poder legislativo de la Comunidad, equivaldría a negar, en consecuencia, el carácter efectivo de compromisos incondicionales e irrevocablemente asumidos por los Estados miembros, en virtud del Tratado, y pondría así en tela de juicio las bases mismas de la Comunidad».

⁸² Sentencia *Simmenthal*, apartados 19 y 20: «La misma concepción se desprende de la economía del artículo 177 del Tratado, según cuyos términos todo órgano jurisdiccional nacional tiene la facultad de dirigirse al Tribunal, cada vez que estima que una decisión prejudicial sobre una cuestión de interpretación o de validez que interesa al Derecho comunitario es necesaria para permitirle dictar su sentencia. Que el efecto útil de esta disposición disminuiría si se impidiera al juez de dar, inmediatamente, al Derecho comunitario una aplicación conforme con la decisión o la jurisprudencia del Tribunal».

⁸³ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho...*, op. cit., pág. 200.

La extensión del efecto directo de las disposiciones comunitarias a las directivas no fue un paso fácil. Probablemente hasta la Sentencia *Becker*⁸⁴ el Tribunal no sistematiza de modo claro su doctrina sobre el efecto directo de las directivas⁸⁵, condicionando dicha eficacia a los siguientes requisitos:

- 1.º El agotamiento del plazo dado a los Estados para la transposición de la directiva;
- 2.º La falta de cumplimiento adecuado de la obligación de adaptar el derecho interno a las disposiciones de la directiva;
- 3.º El cumplimiento de los requisitos generales que son obligados para que se admita el efecto directo de una disposición comunitaria, es decir, que la norma comunitaria sea clara y precisa y que su mandato sea incondicional⁸⁶.

En cualquier caso, hay que precisar que la eficacia directa tan sólo se predica de las llamadas *relaciones verticales*, es decir, cuando se establece una relación entre el Poder Público y los particulares, y sólo en un sentido, es decir, es *unidireccional*, de modo que el efecto directo sólo opera

⁸⁴ STJCE de 19 de enero de 1982, *Becker*, Asunto 8/81, Rec. 1.982, p. 53. En dicha sentencia se plantea una vez más un asunto relacionado con la materia tributaria. La Señora Becker invoca la Directiva 77/388 sobre armonización fiscal que declaraba exentas ciertas operaciones crediticias a partir del vencimiento del plazo para su transposición. Una vez expirado el citado plazo sin que la República Federal de Alemania hubiera adaptado su normativa interna a la citada Directiva, la Administración Tributaria (en el caso concreto, la *Finanzamt Münster*) pretendía seguir cobrando el tributo por las operaciones exoneradas de gravamen de acuerdo con la norma comunitaria.

⁸⁵ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho...*, *op. cit.*, pág. 204, señalan que el efecto directo de las directivas se fundamenta en los siguientes aspectos:

- 1.º En el carácter obligatorio de la directiva para el Estado destinatario según el artículo 249 del Tratado, según el cual la directiva obliga a los Estados miembros a obtener un determinado resultado en el plazo fijado en la propia directiva;
- 2.º En el principio de cooperación o lealtad con los compromisos asumidos, en la medida en que los Estados han aceptado expresamente cumplir con las obligaciones comunitarias;
- 3.º En los principios de aplicación uniforme y de no discriminación por razón de la nacionalidad, pues de no tener eficacia directa la aplicación de los derechos y obligaciones que confiere la directiva dependería de que se haya realizado o no la transposición».

⁸⁶ Los apartados 21 a 25 de la Sentencia *Becker* se expresan en el siguiente sentido: «En virtud de las disposiciones del artículo 189, los reglamentos son directamente aplicables y, por consecuencia, por su naturaleza susceptibles de producir efectos directos, no resulta de aquél que otras categorías de actos contempladas por este artículo no puedan nunca producir efectos análogos. Serían en efecto incompatible con el carácter obligatorio que el artículo 189 reconoce a la Directiva que excluyese en principio que la obligación que ella impone pudiese ser invocada por las personas afectadas. Particularmente en el caso en que las autoridades comunitarias hubiesen, por vía de Directiva, obligado a los Estados miembros a adoptar un comportamiento determinado, el efecto útil de tal acto se vería debilitado si los justiciables fuesen impedidos de prevalerse en justicia y las jurisdicciones nacionales impedidas de tomarlo en consideración en tanto que elemento del Derecho comunitario. En consecuencia, el Estado miembro que no ha adoptado, en los plazos previstos, las medidas de transposición impuestas por la Directiva, no puede oponer a los particulares el no cumplimiento, por el mismo, de las obligaciones que comporta. Así en el caso en que las disposiciones de una Directiva parecen ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales, y suficientemente precisas, estas disposiciones pueden ser invocadas en defecto de medidas de transposición adoptadas en los plazos previstos, al encuentro de toda otra disposición nacional no conforme con la Directiva, en tanto que ellas son de naturaleza que definen los derechos de los particulares que están en la medida de hacer prevalecer frente al Estado».

cuando es el Estado el titular de la obligación impuesta por la norma comunitaria, por lo que dicho efecto sólo perjudica a quien ha incurrido en el incumplimiento de su deber de transposición⁸⁷. En definitiva, al particular no se le puede exigir una conducta basándose en la existencia de una obligación que le viene impuesta en virtud de una directiva, de tal modo que el Estado no puede tratar de hacer cumplir una directiva que no ha respetado⁸⁸. De este modo, se puede afirmar que cuando la obligación corresponde al Estado, es irrelevante que la transposición se haya realizado de forma adecuada, pues va a poder ser invocada igualmente por los particulares.

Por otro lado, el efecto directo no se aplica, con carácter general, a las relaciones entre sujetos privados, es decir, a las llamadas *relaciones horizontales*. Por otra parte, tenga efecto directo o no el Derecho comunitario, subsiste la obligación de interpretar el derecho interno de acuerdo con éste, siempre que ello sea posible (que exista la norma de derecho interno y que pueda ser interpretada, pues si es suficientemente clara no cabe interpretación). En última instancia, si no es invocable el efecto directo ni cabe la interpretación de conformidad con el Derecho comunitario, el particular tendrá a su disposición la vía indemnizatoria en caso de que la falta de transposición le haya producido algún perjuicio⁸⁹.

La falta de transposición de la directiva en el plazo otorgado para ello o la transposición incorrecta no hace decaer la obligatoriedad de la directiva, dada la primacía del Derecho comunitario, por lo que el Estado sigue obligado a adoptar las medidas que sean necesarias para alcanzar el resultado que pretende la directiva, lo que alcanza a todos los poderes del mismo. Por un lado, la Administración deberá introducir una práctica administrativa que permita obtener el citado resultado. Por otro lado, los jueces deberán aplicar el efecto directo de las directivas, en los términos expuesto, en los litigios de los cuales estén conociendo y en relación con quienes sean partes del mismo, o bien, deberán tratar de interpretar la normativa interna de acuerdo con el resultado que se pretende alcanzar a través de la directiva en la medida en que ello sea posible. En último lugar, la eficacia directa de la directiva no hace desaparecer la obligación del poder legislativo de adaptar la normativa interna a lo dispuesto en la misma. Por tanto, ni la aplicación directa a los ciudadanos de la directiva ni la existencia de una práctica administrativa dirigida al cumplimiento de la norma comunitaria supone que decaiga la obligación del Estado de llevar a cabo la transposición de la Directiva, en la medida en que ello crea una situación de incertidumbre y, en definitiva, dicha situación es contraria a la seguridad jurídica⁹⁰. En este sentido, se puede afirmar que la posibilidad que tienen los particulares de invocar el efecto directo de la Directiva es tan sólo una garantía mínima a través de la cual no es posible lograr la plena aplicación del Tratado.

⁸⁷ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho...*, op. cit., pág. 204: «El Estado miembro que no ha adoptado, en los plazos previstos, las medidas de ejecución impuestas por una directiva, no puede oponer a los particulares el incumplimiento, en que él mismo ha incurrido, de las obligaciones que le impone la directiva. Por tanto, no puede seguir aplicando una norma interna que tenía que haber eliminado o modificado para adaptarla a la directiva: ésta debe prevalecer sobre toda disposición nacional no conforme a la directiva».

⁸⁸ Vid. Sentencia de 26 de febrero de 1986, *Marshall*, Asunto 152/84, punto 48.

⁸⁹ Para un tratamiento más amplio de estas cuestiones, vid. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho...*, op. cit., pág. 209 y ss.

⁹⁰ En este sentido, cabe citar la STJCE de 15 de noviembre de 1986, Asunto 168/85, Rec. 1986, p. 2.960-2.961: «A este respecto, hay lugar a observar que las disposiciones directamente aplicables del tratado vinculan a todas las autoridades de los Estados miembros que tienen, por lo tanto, que cumplirlas, sin que sea necesario adoptar disposiciones nacio-

La preferencia del Derecho comunitario y el efecto directo de dicha normativa ha sido reconocida internamente por el Tribunal Constitucional ⁹¹. No obstante, dicha eficacia directa no ha permitido fundamentar recursos de amparo en relación con vulneraciones del Derecho comunitario, pues dicho recurso sólo es apto para corregir lesiones a los derechos fundamentales recogidos en los artículos 14 a 30 de la Constitución ⁹². En la misma línea del reconocimiento de la primacía del Derecho comunitario se ha pronunciado el Tribunal Supremo ⁹³.

nales de ejecución. Sin embargo, como el Tribunal ha constatado en su Sentencia de 20 de marzo de 1986 (Comisión c. Países Bajos, Asunto 72/85, Rec. 1.986, p. 1.219), la facultad de los particulares de invocar disposiciones directamente aplicables del Tratado ante las jurisdicciones nacionales sólo constituye una garantía mínima y no es suficiente para asegurar por sí misma la aplicación plena y completa del Tratado. En efecto, resulta de la jurisprudencia del Tribunal, y en particular de la Sentencia de 25 de octubre de 1979 (Comisión c. República italiana, Asunto 159/78, Rec. 1978, p. 3247) que el mantenimiento sin modificaciones, en la legislación de un Estado miembro, de un texto incompatible con una disposición del Tratado, aunque sea directamente aplicable en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros, da lugar a una situación de hecho ambigua que mantiene a los sujetos de derecho concernidos en un estado de incertidumbre en cuanto a las posibilidades que les están reservadas de invocar el Derecho comunitario y que tal mantenimiento constituye, desde luego, por parte del mencionado Estado, un incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del tratado. En cuanto al argumento del gobierno italiano según el cual, habida cuenta de la aplicabilidad directa de las disposiciones precisadas del Tratado, los derechos de los nacionales de otros Estados miembros estarían suficientemente garantizados por las circulares o instrucciones administrativas, hay lugar a observar al respecto que este argumento no puede invocarse (...) La incompatibilidad de la legislación nacional con las disposiciones del Tratado, aun directamente aplicables, sólo puede eliminarse definitivamente por medio de disposiciones internas de carácter obligatorio que tengan el mismo valor jurídico que aquellas que deben ser modificadas. Como el Tribunal ha declarado en una jurisprudencia constante relativa a la aplicación de las directivas por los Estados miembros, que simples prácticas administrativas, por naturaleza modificables por la propia Administración y desprovistas de una publicidad adecuada, no pueden considerarse como constituyentes de una ejecución válida de las obligaciones del Tratado. Por consiguiente, la República Italiana no puede sustraerse a su obligación de adaptar su legislación nacional a las exigencias del tratado invocando la aplicabilidad de las disposiciones de éste, o el hecho de haber puesto en práctica una cierta práctica administrativa» (apartados 11 a 14).

⁹¹ Así lo ha reconocido en la STC 64/1991, de 22 de marzo: «La vinculación al Derecho comunitario -instrumentada, con fundamento en el artículo 93 de la Constitución, en el Tratado de Adhesión- y su primacía sobre el Derecho nacional en las referidas materias...». En la misma línea, la STC de 14 de febrero de 1991.

⁹² En este sentido, la STC 64/1991, de 22 de marzo: «La vinculación al Derecho comunitario -instrumentada, con fundamento en el artículo 93 de la Constitución, en el Tratado de Adhesión- y su primacía sobre el Derecho nacional en las referidas materias no pueden relativizar o alterar las previsiones de los artículos 53.2 y 161.1.b) de la Constitución. Es por ello evidente que no cabe formular recurso de amparo frente a normas o actos de las instituciones de la comunidad, sino sólo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41.2 de la LOTC, contra disposiciones, actos jurídicos o simple vía de hecho de los poderes públicos internos. Y es asimismo patente que los motivos de amparo han de consistir siempre en lesiones de los derechos fundamentales y libertades públicas enunciados en los artículos 14 a 30 de la Constitución [arts. 53.2 y 161.1.b) de la Constitución y Título III de la LOTC], con exclusión, por tanto, de las eventuales vulneraciones del Derecho comunitario, cuyas normas, además de contar con específicos medios de tutela, únicamente podrían llegar a tener, en su caso, el valor interpretativo que a los Tratados internacionales asigna el artículo 10.2 de la Constitución (...) En conclusión, pues, es claro también que en la medida en que se impugne en amparo un acto del poder público que, habiendo sido dictado en ejecución del Derecho comunitario, pudiera lesionar un derecho fundamental, el conocimiento de tal pretensión corresponde a esta jurisdicción constitucional, con independencia de si aquel acto es o no regular desde la estricta perspectiva del ordenamiento comunitario, y sin perjuicio del valor que éste tenga a los efectos del artículo 10.2 de la Constitución. Con cuanto antecede queda dicho, por tanto, que en el presente asunto a este Tribunal no le corresponde resolver si la actividad de los poderes públicos aquí impugnada se acomoda o no al Derecho comunitario europeo. El único problema sobre el que hemos de pronunciarnos es el de si la normativa estatal y los actos de ejecución aplicados a los recurrentes se compaginan o no con las exigencias de igualdad y no discriminación del artículo 14 de la Constitución».

⁹³ En la Sentencia de 25 de septiembre de 1990 el Tribunal señala que la tendencia «acorde con el Tratado constitutivo (de las CC.EE.) está orientada a considerar que las normas del Derecho europeo priman sobre las normas del Derecho interno que se las opongan, de manera que aquéllas deben aplicarse con preferencia, cualquiera que sea el momento de su formulación».

2. La competencia para asegurar el cumplimiento de la eficacia directa de la normativa comunitaria en el ámbito interno.

El órgano que ha de dar cumplimiento al efecto directo del Derecho comunitario es el juez nacional encargado de aplicar el Derecho comunitario⁹⁴. En virtud del principio de cooperación es a las jurisdicciones nacionales a las que incumbe asegurar la protección jurídica que se deriva para los justiciables del efecto directo de las disposiciones del Derecho comunitario⁹⁵. En el ámbito interno, el Tribunal Constitucional ha señalado que en los casos en los que se trate de verificar la acomodación de una norma interna al Derecho comunitario son los Tribunales ordinarios quienes han de velar por la efectividad de tal derecho⁹⁶.

Cuando el Tribunal de Justicia resuelve una cuestión prejudicial no es competente para pronunciarse sobre la compatibilidad de unas disposiciones legislativas o reglamentarias nacionales con el Derecho comunitario, ni sobre la interpretación de las mismas. Ahora bien, el Tribunal en su resolución debe suministrar a la jurisdicción nacional todos los elementos de interpretación del ordenamiento jurídico comunitario que puedan permitir al juez nacional apreciar esta compatibilidad para la resolución del asunto del que se encuentra conociendo⁹⁷, lo que normalmente va a predeterminar el sentido de su fallo.

La doctrina señalada permite al Tribunal nacional dejar de aplicar la normativa interna opuesta al Derecho comunitario, sin que sea necesario anular previamente la ley estatal mediante la resolución de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad o el mecanismo similar que se con-

⁹⁴ En este sentido, los apartados 21 a 23 de la Sentencia *Simmenthal* resultan especialmente ilustrativos a estos efectos: «que se deduce del conjunto de lo que precede que todo juez nacional, ante el que recurre en el marco de su competencia, tiene la obligación de aplicar íntegramente el Derecho comunitario y de proteger los derechos que éste confiere a los particulares, dejando sin aplicación toda disposición eventualmente contraria a la ley nacional, y sea ésta anterior o posterior a la norma comunitaria; que sería, en consecuencia, incompatible con las exigencias inherentes a la naturaleza misma del Derecho comunitario toda disposición de un ordenamiento jurídico nacional o toda práctica -legislativa, administrativa o judicial-, que tuviera por efecto el disminuir la eficacia del Derecho comunitario por el hecho de rehusar el juez competente para aplicar este derecho, el poder de hacer, en el momento mismo de esta aplicación, todo lo que es necesario para obviar las disposiciones legislativas nacionales que eventualmente obstaculicen la plena eficacia de las normas comunitarias; que tal sería el caso si, en la hipótesis de que una ley nacional posterior fuera contraria a una disposición del Derecho comunitario, la solución de este conflicto fuera reservada a una autoridad distinta del juez llamado a asegurar la aplicación del Derecho comunitario, investida de un poder de apreciación propio, incluso si el obstáculo que así resulta para la plena eficacia de este derecho no fuera sino temporal».

⁹⁵ *Vid.* la Sentencia de 27 de marzo de 1980, Asunto 61/79, Rec. 1.980, p. 1.205. En el mismo sentido la Sentencia de 19 de junio de 1990.

⁹⁶ En la Sentencia de 14 de febrero de 1991, el TC señala que «ninguna intervención puede tener este TC a través de la cuestión de inconstitucionalidad (...) pues, tratándose de verificar únicamente la acomodación de una norma nacional a otra de Derecho comunitario europeo, la primacía de éste exige que sean sólo aquellos órganos (los judiciales ordinarios) los llamados a asegurar directamente la efectividad de tal Derecho».

⁹⁷ Sentencia de 28 de noviembre de 1991, *Giacomo Durighello c/ INPS*, Asunto C-186/90. En el mismo sentido las Sentencia de 9 de octubre de 1984, Asuntos acumulados 91/83 y 127/83, Rec. 1984, p. 3.435 y de 6 de junio de 1984, Asunto 97/83, Rec. 1.984, p. 2.367.

temple en el Derecho interno del Estado miembro de que se trate⁹⁸. Como ya dejara claramente señalado el TJCE en la Sentencia *Simmenthal*, «el juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones de Derecho comunitario, tiene la obligación de asegurar el pleno efecto de estas normas dejando inaplicada si fuere necesario, en virtud de su propia autoridad, toda disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin que para ello tenga que pedir o esperar su previa eliminación por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional». La posterior Sentencia de 19 de junio de 1990 ha concretado que sería incompatible con las exigencias inherentes a la propia naturaleza del Derecho comunitario cualquier disposición interna o cualquier práctica legislativa, administrativa o judicial, que tuviera por efecto disminuir la eficacia del Derecho comunitario por el hecho de denegar al juez competente para aplicar este derecho, la facultad de hacer, en el momento de dicha aplicación, todo lo necesario para excluir las disposiciones legislativas nacionales que obstaculicen, incluso temporalmente, la plena eficacia de las normas comunitarias. Dicha sentencia incluso reconoce al juez nacional la facultad de tomar medidas cautelares mientras se resuelve la cuestión prejudicial, aun en el caso de que una norma del derecho interno le impidiera adoptar esa medida⁹⁹. Con independencia de que la norma interna sea anterior o posterior a la disposición comunitaria, la conclusión es la misma: el órgano jurisdiccional nacional deberá inaplicar la norma interna contraria al Derecho comunitario¹⁰⁰.

⁹⁸ No obstante, pensamos que cuando los tribunales ordinarios presenten una consulta prejudicial en relación con la incompatibilidad de una ley interna con el Derecho comunitario, resulta obligado que planteen inmediatamente una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional español. En este sentido, el TJCE ha declarado la compatibilidad del reenvío prejudicial con la presentación de una cuestión de inconstitucional o, más ampliamente, con el conocimiento del asunto por parte del Tribunal Constitucional, al que habrá podido llegar por otros medios. Así se expresa la STJCE de 27 de junio de 1991, *Mecanarte*, Asunto C-348/89, según la cual una jurisdicción nacional, a la que se somete un litigio relativo al Derecho comunitario, y que comprueba la inconstitucionalidad de una disposición nacional, no está privada de la facultad o dispensada de la obligación, de dirigirse al Tribunal de Justicia planteándole cuestiones relativas a la interpretación o a la validez del Derecho comunitario, por el hecho de que esta comprobación esté sometida a un recurso obligatorio ante el Tribunal Constitucional. Incumbe al juez nacional apreciar la pertinencia de las cuestiones jurídicas suscitadas por el litigio del que se encuentra conociendo y la necesidad de una decisión prejudicial para estar en condiciones de dictar su pronunciamiento así como la fase del procedimiento en la que procede deferir la cuestión prejudicial al TJCE. El Tribunal puede dejar de aplicar la norma en el caso concreto del que se encuentra resolviendo, pero el único que puede declarar la nulidad de la norma por su incompatibilidad con el Derecho comunitario es el Tribunal Constitucional.

⁹⁹ El Tribunal señala que la plena eficacia del Derecho comunitario se encontraría también disminuida si una regla del derecho nacional pudiera impedir al Juez que conoce de un litigio regido por el Derecho comunitario adoptar medidas provisionales para garantizar la plena eficacia de la decisión jurisdiccional que hubiera de recaer sobre la existencia de los derechos invocados sobre la base del Derecho comunitario. El Juez que, en estas circunstancias, adoptaría las medidas provisionales o cautelares, si no tropezara con una regla de derecho nacional, está obligado a excluir la aplicación de esta regla. Esta interpretación viene corroborada por el sistema instaurado por el artículo 177 del Tratado, cuyo efecto útil se vería disminuido si la jurisdicción nacional que difiere su decisión hasta que el Tribunal responda a su cuestión prejudicial, no pudiera adoptar medidas cautelares hasta el pronunciamiento de su decisión tras la respuesta del Tribunal. Por consiguiente, el Derecho comunitario debe interpretarse en el sentido de que la jurisdicción nacional que, conociendo de un litigio relativo al Derecho comunitario, estima que el único obstáculo que se opone a la adopción de medidas cautelares es una regla del derecho nacional, debe excluir la aplicación de esta regla.

¹⁰⁰ En este sentido, la STJCE de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-10/97 a C-22/97, apartado 20: «En la sentencia *Simmenthal*, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que los Jueces nacionales que conocen de un asunto en el marco de su competencia están obligados a aplicar íntegramente el Derecho comunitario y a tutelar los derechos que

En cualquier caso, la decisión prejudicial carece de fuerza ejecutiva, o mejor dicho, el Derecho comunitario no contempla ningún mecanismo que permita obligar al juez nacional a aplicar la doctrina establecida por el TJCE. Ello es en cierta medida lógico, pues como hemos subrayado, el mecanismo prejudicial se fundamenta en la cooperación del Tribunal de Justicia con los Tribunales nacionales. Para el reconocimiento de los derechos del particular afectado, en cumplimiento de la resolución prejudicial, sólo caben remedios internos. No obstante, es claro que el incumplimiento de la sentencia prejudicial supone una violación del Derecho comunitario, por lo que estaría justificado un recurso contra la sentencia de instancia. Mayores problemas nos encontraremos si contra dicha sentencia no cabe ningún recurso, pues en ese caso tan sólo cabría el llamado *recurso por incumplimiento* que puede entablar la Comisión ante el TJCE en virtud de lo previsto en el artículo 226 del Tratado. En cualquier caso, dicho recurso -que nunca puede interponer un particular- no podría anular los efectos de cosa juzgada de la sentencia dictada por el juez nacional ¹⁰¹. En estos casos, difícilmente podría prosperar un recurso de amparo, salvo que se entendiera que el incumplimiento de la decisión prejudicial vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva.

3. Los efectos de la decisión prejudicial sobre la reclamación económico-administrativa pendiente de resolución.

De acuerdo con lo que hemos expuesto, una vez que el TJCE determina la interpretación pertinente de una norma de Derecho comunitario, el juez nacional deberá realizar todo aquello que sea necesario para la aplicación de dicha doctrina al caso concreto que motivó el planteamiento de la cuestión prejudicial. En los casos en los que el Tribunal de Justicia haya establecido la interpretación de la norma comunitaria, y el juez nacional entienda que la norma interna vulnera lo dispuesto en aquélla, la única solución que le queda es dejar de aplicar la norma interna. Hemos de recordar, no obstante, que el TJCE no realiza un pronunciamiento sobre el caso concreto, sino tan sólo un pronunciamiento abstracto sobre la interpretación de la norma comunitaria. En cualquier caso, la decisión prejudicial en la mayor parte de los casos condiciona de forma clara la existencia o no de dicha contradicción.

Esta doctrina permite que un tribunal de lo contencioso-administrativo inaplique una norma interna, incluso con rango de ley, lo que con carácter general está vedado a los órganos que integran el Poder Judicial. En consecuencia, resulta evidente que no es necesario esperar a la declaración de inconstitucionalidad de una ley para que ésta pueda dejar de ser aplicada por los Tribunales de Justicia.

éste confiere a los particulares, dejando sin aplicación cualquier disposición de la Ley nacional eventualmente contraria al mismo, ya sea anterior o posterior a la norma comunitaria (sentencia *Simmenthal*, antes citada, apartados 21 y 24). Esta jurisprudencia ha sido confirmada en numerosas ocasiones (véanse, en particular, las sentencias de 4 de junio de 1992, *Debus*, asuntos acumulados C-13/91 y C-113/91, Rec. p. I-3617, apartado 32; de 2 de agosto de 1993, *Levy*, C-158/91, Rec. p. I-4287, apartado 9, y de 5 de marzo de 1998, *Solred*, C-347/96, Rec. p. I-937, apartado 30)».

¹⁰¹ El problema de la fuerza ejecutiva de las sentencias prejudiciales es tratado de forma amplia por VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial...*, *op. cit.*, pág. 135 y ss.

Por su parte, en relación con los Tribunales Económico-Administrativos se ha de aceptar la misma conclusión, lo que supone la extensión a órganos administrativos de la facultad de inaplicar el derecho interno en caso de contradicción con el Derecho comunitario ¹⁰². En este sentido, hay que entender el concepto de *órgano jurisdiccional* en el sentido del artículo 234 del Tratado, por lo que quien deberá dejar de aplicar la norma contraria al Derecho comunitario es el órgano que haya realizado la consulta prejudicial, que es quien tiene la obligación de aplicar la doctrina que señale el TJCE. Por tanto, en la medida en que los órganos económico-administrativos están legitimados para la presentación de una consulta prejudicial, cuando reciban la respuesta del Tribunal de Justicia, han de realizar todas aquellas actuaciones que estén orientadas a lograr de manera efectiva el cumplimiento de la doctrina señalada por el Tribunal.

En definitiva, si bien con carácter general los Tribunales Económico-Administrativos ni tan siquiera pueden dejar de aplicar normas reglamentarias, dado su carácter de órgano administrativo, cuando se trate de normas incompatibles con el Derecho comunitario, y así haya quedado establecido por el TJCE en una decisión prejudicial, deberán inaplicar cualquier normativa interna, aun cuando tenga rango de ley. Por tanto, las competencias de los órganos económico-administrativos cuando se analiza la congruencia de la normativa española con el Derecho comunitario son absolutamente diferentes de las que les corresponden en el ámbito estrictamente interno. Sin embargo, el TEAC, en la Resolución de 29 de marzo de 1990, pese a aceptar su condición de *órgano jurisdiccional* a los efectos del planteamiento de cuestiones prejudiciales, se ha mostrado incompetente para

¹⁰² FALCÓN Y TELLA, R.: «La legitimación de los tribunales...», *op. cit.*, pág. 1.109, se refiere a estos efectos a la sentencia *Costanzo* de 22 de junio de 1989, Asunto 103/88, en la que el TJCE señala que los órganos administrativos también han de dejar inaplicadas las normas internas que resulten contrarias al Derecho comunitario. La doctrina relativa a los órganos jurisdiccionales nacionales como jueces comunitarios se fundamenta en su consideración como órganos del Estado, por lo que la misma conclusión puede extenderse a los órganos no jurisdiccionales. Comentando dicha sentencia, el citado autor (nota 19) señala que «probablemente, esta jurisprudencia habrá de matizarse por el propio Tribunal, ya que tanto desde el punto de vista interno como desde la perspectiva comunitaria existen importantes diferencias entre los órganos administrativos y los jurisdiccionales. Así, los primeros están organizados en virtud del principio de subordinación jerárquica y obediencia a las instrucciones del superior, frente a la independencia que preside la organización judicial. Y desde la perspectiva del Tratado, sólo los órganos jurisdiccionales -aunque, como hemos visto, se trata de un concepto comunitario- pueden plantear cuestión prejudicial. Por ello, no parece que un funcionario pueda, por su propia autoridad y sin pronunciamiento previo del Tribunal de Luxemburgo, al que no puede dirigirse, dejar inaplicada una ley o reglamento interno que considere incompatible con el ordenamiento comunitario. Probablemente la sentencia *Costanzo* lo único que quiere decir es que, desde la perspectiva comunitaria, la aplicación por un órgano administrativo de una norma interna contraria al ordenamiento comunitario constituye un incumplimiento del Tratado, controlable ante los jueces y tribunales internos y susceptibles de ser declarado como tal a través del procedimiento del artículo 169 del Tratado. No que el funcionario quede desligado de su subordinación jerárquica en la aplicación del ordenamiento comunitario».

Coincidimos con FALCÓN cuando señala que los únicos que pueden dejar de aplicar las normas internas son los órganos jurisdiccionales, entendido dicho concepto en el sentido del artículo 234 del Tratado, es decir, aquellos órganos que pueden plantear una cuestión prejudicial ante el TJCE. En ningún caso, un funcionario público podría dejar de aplicar, por propia iniciativa, la normativa interna, aunque sí pueden hacerlo los órganos económico-administrativos.

enjuiciar la posible desviación de la normativa española sobre el IVA respecto a la Sexta Directiva comunitaria ¹⁰³, lo que supone una clara contradicción ¹⁰⁴. Lo mismo sucede en las Resoluciones de 7 de octubre de 1992 y de 31 de enero de 1994 ¹⁰⁵.

Las facultades que el Derecho comunitario reconoce a los órganos que, de acuerdo con el Tratado, tienen competencia para plantear cuestiones prejudiciales, suponen una importante modificación del estatuto jurídico que los jueces y tribunales tienen en el ámbito exclusivamente interno. En relación con los Tribunales Económico-Administrativos las diferencias entre las facultades de las que disponen cuando se trata de analizar la contradicción de una norma con el Derecho comunitario y las que, con carácter general, integran su propio estatuto jurídico, son aun mayores, pues en el ámbito estrictamente interno ni tan siquiera pueden dejar de aplicar normas reglamentarias ¹⁰⁶.

¹⁰³ Así en el Considerando 8.º ha señalado que «...esta vía no es la adecuada para enjuiciar la posible o no desviación de nuestra Ley o Reglamento del IVA respecto a la Sexta Directiva comunitaria, o su posible inconstitucionalidad, ya que ello es misión del Tribunal Constitucional y de la jurisdicción contencioso-administrativa, únicos competentes para conocer respectivamente de la inconstitucionalidad de las disposiciones de rango legal y de la ilegalidad de las normas reglamentarias».

¹⁰⁴ Así lo ha puesto de manifiesto FALCÓN Y TELLA, R.: «La legitimación de los tribunales...», *op. cit.*, pág. 1.109: «Esta afirmación -además de suponer un grave atentado a la doctrina de la eficacia directa y la primacía del ordenamiento comunitario- resulta paradójica, cuando en la misma Resolución se acepta el carácter jurisdiccional de los órganos económico-administrativos a efectos del Tratado».

¹⁰⁵ En la primera de ellas, el TEAC señala que «no compete a este Tribunal enjuiciar las posibles discrepancias entre nuestro derecho interno y las Directivas comunitarias». Dicha conclusión se reitera en la segunda Resolución citada, según la cual «el planteamiento de la cuestión prejudicial es potestativo para este Tribunal Central, y no se estima necesario pronunciamiento del mencionado Tribunal de Justicia respecto de la cuestión planteada, suficientemente enjuiciada en los considerandos de la presente resolución, por lo que no compete a este Tribunal enjuiciar las posibles discrepancias entre nuestro derecho interno y las Directivas comunitarias» (Bases de Datos de Actualidad Tributaria-La Ley).

¹⁰⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: «La legitimación de los tribunales...», *op. cit.*, págs. 1.109 y 1.110: «En el caso de los Tribunales Económico-Administrativos ello supone, de hecho, modificar su posición jurídica, ya que normalmente no podrían inaplicar una norma legal o reglamentaria, al no ser desde el punto de vista interno órganos jurisdiccionales propiamente dichos (...) Es claro, en consecuencia, que existe una importante diferencia entre el control de la legalidad de los reglamentos o de la constitucionalidad de las leyes, por un lado, y el control de la conformidad del ordenamiento interno con el Derecho comunitario, por otro. En la aplicación del Derecho interno, aunque un Tribunal Económico-Administrativo considere ilegal un reglamento no puede declarar, por sí mismo, tal ilegalidad, por tratarse de un órgano administrativo. Tampoco, en relación con las leyes, puede plantear cuestión de inconstitucionalidad (...) Por tanto, si en vía económico-administrativa surgen dudas sobre la legalidad de un reglamento o sobre la adecuación a la Constitución de un texto legal, habrá que esperar al agotamiento de esta vía para que la cuestión pueda ser planteada. En cambio, *tratándose de la aplicación del Derecho comunitario, tal dilación sería contraria al principio de primacía, que exige que el órgano económico-administrativo inaplique, por su propia autoridad, las normas internas contrarias al ordenamiento comunitario*. Existe, pues, una radical diferencia de posición de los órganos económico-administrativos, según se trate de la aplicación del Derecho interno o del ordenamiento comunitario, que convierte la vía económico-administrativa en un instrumento idóneo para el control de conformidad de nuestro ordenamiento interno -incluidas las normas con rango de ley- con las Directivas de armonización fiscal». La misma doctrina se reitera recientemente en FALCÓN Y TELLA, R.: «Legitimación de los tribunales...», *op. cit.* (2000), págs. 7 y 8.

4. Los efectos de alcance general.

Se puede afirmar que las sentencias prejudiciales de interpretación alcanzan una *eficacia general*, lo que significa que no sólo vinculan al juez que planteó la interrogación, sino que también obligan a los demás órganos judiciales que puedan conocer del litigio con posterioridad en vía de recurso ¹⁰⁷, que deberán aplicar la doctrina del TJCE salvo en caso de que se produzca un cambio de la doctrina de este último. Precisamente, para provocar dicho cambio se le confiere al juez nacional que realizó la consulta o a cualquier otro que conozca del litigio la facultad de volver a consultar sobre los aspectos ya resueltos ¹⁰⁸.

Pero cuando hablamos de *efectos generales* queremos ir más allá del caso que motivó la decisión prejudicial ¹⁰⁹. En este sentido, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a seguir dicha doctrina, no pudiendo modificar por sí mismos las conclusiones del TJCE, aun cuando la consulta prejudicial hubiera sido presentada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro. Esta autoridad general se fundamenta «en el carácter abstracto de la interpretación dada (que está desvinculada de los supuestos de hecho que la ocasionaron), en la finalidad del procedimiento prejudicial (específicamente creado con el fin de asegurar la unidad de interpretación), y en las garantías de objetividad y ausencia de partes en sentido estricto» ¹¹⁰. Además, la eficacia general de la decisión prejudicial podría fundamentarse en el efecto directo de la normativa comunitaria ¹¹¹. En todo caso, como ya hemos señalado, los jueces nacionales pueden consultar de nuevo al Tribunal de Justicia sobre la misma materia sobre la cual ya se ha pronunciado en una resolución anterior, y sólo si el TJCE cambia su doctrina se puede evitar la aplicación de la interpretación contenida en una sen-

¹⁰⁷ En este sentido, la STJCE de 24 de junio de 1969, *Milch-Fett und Eierkontor*, Asunto 29/68, Rec. 1.969, p. 165. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho...*, op. cit., pág. 249: «La sentencia prejudicial de interpretación vincula con autoridad de cosa juzgada al juez que planteó la cuestión, que debe aplicar la norma comunitaria de conformidad con la interpretación dada por el TJCE. Asimismo, están vinculados por dicha sentencia los demás órganos judiciales nacionales llamados a conocer del mismo litigio».

¹⁰⁸ VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial...*, op. cit., pág. 135, señala que dicha facultad podrá ejercerla «si no se consideran suficientemente orientados o necesitan más aclaraciones, o, incluso, si estiman la decisión del Tribunal poco apropiada a las circunstancias del caso, intentando forzarle a un cambio de su jurisprudencia. Por su parte, el TJCE, ante el planteamiento de cuestiones prejudiciales que versan sobre problemas jurídicos ya resueltos en sentencias anteriores, se reserva la facultad de precisar, e incluso de modificar, su jurisprudencia».

¹⁰⁹ En este sentido, MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J.: *Instituciones y Derecho...*, op. cit., pág. 249: «La sentencia prejudicial de interpretación despliega un efecto general, en el sentido de que la interpretación que realiza de la norma comunitaria vincula a los órganos jurisdiccionales de todos los Estados miembros que deban aplicarla en cualquier tipo de litigios». Sobre la evolución de la eficacia general de las sentencias prejudiciales en la doctrina del TJCE, así como las distintas teorías que explican la eficacia de las decisiones prejudiciales de interpretación en procesos distintos de aquel en que se suscitaron», vid. VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial...*, op. cit., pág. 138 y ss.

¹¹⁰ VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial...*, op. cit., pág. 139.

¹¹¹ Se puede decir que la decisión del TJCE goza en cierto modo del efecto directo y primacía predicable del Derecho comunitario. Coincidimos con VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M.: *La cuestión prejudicial...*, op. cit., págs. 134 y 135, cuando señala que «la decisión prejudicial constituye, de este modo, la expresión de una regla jurídica que deviene parte integrante de la norma comunitaria interpretada o valorada».

tencia prejudicial anterior¹¹². En este supuesto, el Tribunal conserva la facultad de cambiar su criterio. En caso de que no considere adecuado dicho cambio de interpretación, remite al juez nacional a las resoluciones realizadas con anterioridad.

La *eficacia general* significa, entre otras cosas, que el contenido de la decisión prejudicial puede afectar a recursos que estén pendientes de resolución en otros órganos administrativos o tribunales de justicia, incluso de otros Estados distintos al del órgano que formuló la consulta. Además, el Tribunal de Justicia ha admitido retrotraer los efectos de la sentencia incluso a las relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la decisión prejudicial, si para entonces se reunían ya las condiciones que permitían plantear a las jurisdicciones competentes un litigio relativo a la aplicación de la regla de Derecho comunitario objeto de la disputa, sin perjuicio de que puedan limitarse los efectos hacia el pasado de la sentencia para no afectar a situaciones ya concluidas.

Con todo, la cuestión que sin duda puede causar más perplejidad en nuestro sistema jurídico -lógicamente, en caso de respuesta afirmativa- es si, aun en ausencia de respuesta prejudicial, el juez nacional, en cuanto garante del Derecho comunitario, puede dejar de aplicar la normativa interna porque considere que es contraria al mismo. Dicha conclusión se derivaría de forma natural de la doctrina del efecto directo del Derecho comunitario, que no está condicionado por una previa respuesta del TJCE. Así, en el caso de las directivas, los jueces nacionales pueden aplicar las disposiciones de la misma que atribuyan derechos a los particulares frente al Estado una vez que haya transcurrido el plazo para su transposición y se den el resto de condiciones que determinan el efecto directo de dicho instrumento normativo. Sin duda, que esta facultad que asiste al juez nacional puede suponer en muchos casos dejar de aplicar una norma interna con rango de ley, sin que exista un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, lo que no puede admitirse fuera de estos casos. Desde luego, en estos supuestos el juez deberá actuar con la prudencia que le requiere su profesión, y pensamos que deberá elevar conjuntamente con la cuestión prejudicial al TJCE, una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Respecto a los Tribunales Económico-Administrativos, cuando vayan a dejar de aplicar una norma interna, pensamos que deberían en todo caso realizar la consulta prejudicial, salvo que el TJCE ya se hubiera pronunciado en relación con el mismo tema. Si existe una consulta prejudicial anterior sobre la materia que es objeto de la reclamación económico-administrativa es claro que el tribunal deberá inaplicar la norma interna si así lo impone la interpretación del Tribunal de Justicia. Si quiere evitar la inaplicación de la normativa española deberá interrogar nuevamente al TJCE sobre la misma cuestión. En definitiva, los citados órganos tienen, a efectos de la aplicación del Derecho comunitario, las mismas atribuciones y facultades que un órgano integrado en el Poder Judicial.

¹¹² FALCÓN Y TELLA, R.: «La legitimación de los tribunales...», *op. cit.*, pág. 1.108, residencia los efectos generales de la resolución prejudicial exclusivamente en la obligación del juez nacional de volver a realizar la consulta cuando no esté de acuerdo con la decisión anterior del TJCE, sin que pueda apartarse de este último precedente: «Aunque las sentencias interpretativas no tienen fuerza normativa, ni siquiera de cosa juzgada, su eficacia excede del caso concreto en que se ha planteado la cuestión, en el sentido de que los demás jueces o tribunales nacionales han de plantear nueva cuestión para apartarse de la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo».

En caso de que no exista un pronunciamiento previo del TJCE, y antes de dejar de aplicar la norma interna, pensamos que los Tribunales Económico-Administrativos, aun en el caso de que sus miembros estén plenamente convencidos de la incongruencia de dicha normativa con el Derecho comunitario, deberán realizar la consulta prejudicial para que sea el órgano competente para la interpretación del Derecho comunitario quien ponga de manifiesto dicha incongruencia ¹¹³. No obstante, en caso de que el Tribunal decida que no presenta cuestión prejudicial, no puede declararse incompetente para resolver el asunto porque ello suponga la inaplicación de una norma con rango legal o reglamentario. Los principios de primacía y de eficacia directa del Derecho comunitario determinan que el Tribunal Económico-Administrativo debe pronunciarse sobre el fondo del asunto y, en su caso, dejar inaplicada la norma interna ¹¹⁴. En consecuencia, si bien en el ámbito estrictamente interno los órganos económico-administrativos pueden declararse incompetentes para conocer el fondo de un asunto cuando las partes soliciten la anulación de una norma que decida directamente el asunto que es objeto de la controversia, en el caso de que la petición de una de las partes se funde en la incongruencia de la norma con el Derecho comunitario no sólo deben resolver, sino que están obligados a hacerlo.

El sistema descrito, según el cual los órganos jurisdiccionales nacionales pueden inaplicar por sí mismos el derecho interno, nos acerca más al sistema de *control difuso* norteamericano que a nuestro propio sistema de derecho. En el sistema del *judicial review* el juez puede dejar de aplicar las

¹¹³ FALCÓN Y TELLA, R.: «La legitimación de los tribunales...», *op. cit.*, pág. 1.107, señala que «en todo caso resulta aconsejable la utilización sistemática de la vía prejudicial cuando se planteen problemas de interpretación o validez del ordenamiento comunitario» Para dicho autor, aunque el planteamiento de la cuestión prejudicial no sea obligatorio para el tribunal «el principio de primacía del ordenamiento comunitario puede hacer, si no necesaria, al menos sí aconsejable la cuestión prejudicial, en la medida en que es preferible la intervención del Tribunal de Justicia que la monopolización por los órganos económico-administrativos de una decisión que puede acarrear la inaplicación de normas legales o reglamentarias» (*op. cit.*, pág. 1.108); y continúa diciendo que «parece, por tanto, conveniente que los Tribunales Económico-Administrativos, cuando se susciten dudas sobre la conformidad de una ley o reglamento interno con el ordenamiento comunitario, remitan la cuestión al Tribunal de Luxemburgo, salvo que la consideren manifiestamente infundada. Dado que, desde el punto de vista interno, la inaplicación de un reglamento o una ley en vigor, por un órgano económico-administrativo, no sería posible (de no tratarse de un problema de Derecho comunitario), resulta en efecto preferible que el Tribunal Económico-Administrativo solicite previamente el pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo y sólo después extraiga las consecuencias de dicho pronunciamiento, incluida la inaplicación de las normas internas incompatibles con el Derecho comunitario. Ello originará previsiblemente, menos tensiones que la inaplicación de las normas internas directamente por el órgano económico-administrativo, sin acudir a la vía prejudicial» (*op. cit.*, pág. 1.110). La misma doctrina se reitera en FALCÓN Y TELLA, R.: «Legitimación de los tribunales...», *op. cit.* (2000), pág. 9.

¹¹⁴ FALCÓN Y TELLA, R.: «La legitimación de los tribunales...», *op. cit.*, pág. 1.110: «De ello resulta que la alternativa al planteamiento de cuestión prejudicial -que ciertamente no es, según el Tratado, obligatorio para los órganos económico-administrativo- no es la desestimación de la reclamación, difiriendo el problema hasta la vía jurisdiccional (lo que sería incompatible con el principio de primacía), sino el pronunciamiento del Tribunal económico-administrativo sobre el fondo del asunto, dejando en su caso inaplicadas las normas internas incompatibles con el ordenamiento comunitario. El planteamiento de cuestión prejudicial no es obligatorio, según el Tratado, cuando se trata de órganos cuyas decisiones son susceptibles de recurso, pero sí resulta obligatoria para cualquier órgano del Estado la inaplicación de las normas internas incompatibles con el Derecho comunitario. Los Tribunales Económico-Administrativos están obligados, pues, a controlar la adecuación de nuestro ordenamiento interno a las directivas de armonización fiscal, interpretando ellos mismos estas últimas si no deciden plantear cuestión prejudicial, a efectos de inaplicar, en su caso, las normas internas incompatibles con las mismas». La misma idea aparece recogida más recientemente en FALCÓN Y TELLA, R.: «Legitimación de los tribunales...», *op. cit.* (2000), pág. 9.

leyes en la medida en que las considere contrarias a la Constitución, en virtud de la supremacía de la que goza dicha norma, consagrada por obra del juez *Marshall*. En cierto modo, es dicho sistema el que podría implantarse en todo el territorio de la Unión Europea. Baste recordar que la Sentencia *Simmenthal* facultaba a los jueces a inaplicar las leyes internas aunque no lo permita la Constitución nacional.

En el polo opuesto, se encuentra el sistema *Kelseniano*, sobre cuya base se diseñó el sistema austriaco de control de constitucionalidad -al menos, en su formulación original-, que fue el primer sistema de justicia constitucional europeo. En dicho sistema, la Constitución no es aplicada como una norma jerárquicamente superior, por lo que la invalidez de una ley no es el efecto de la Constitución, sino de la decisión del legislador negativo. Por tanto, hasta que el Tribunal Constitucional no ha declarado la inconstitucionalidad de la ley, ésta es perfectamente válida. Además, el Tribunal no actúa como órgano judicial pues no tiene competencias para resolver un supuesto concreto, sino que es un legislador negativo.

El sistema español (al igual que el alemán o el italiano) supone una combinación de ambos modelos. Por un lado, la inconstitucionalidad de las leyes no deriva directamente del pronunciamiento del Tribunal, sino de su incompatibilidad con la Constitución, que actúa así como norma jerárquicamente superior, y que tiene un valor normativo vinculante para los ciudadanos y los poderes públicos -incluido el Poder Judicial- (art. 9.1 CE). No obstante, el Tribunal Constitucional, que no se integra en el Poder Judicial, ostenta el monopolio para la declaración de la citada incompatibilidad. En consecuencia, ni los tribunales ordinarios de justicia ni, mucho menos, los Tribunales Económico-Administrativos, podrían en ningún caso dejar de aplicar la norma interna porque consideren que se opone a la Constitución. En este caso, lo que deberán hacer es presentar una cuestión de inconstitucionalidad, si bien los órganos económico-administrativos, que no gozan de esta facultad, lo único que podrán hacer es confirmar los actos administrativos impugnados. Sin embargo, cuando la norma interna entre en contradicción, no con la Constitución, sino con el Derecho comunitario, los tribunales ordinarios de justicia y los Tribunales Económico-Administrativos se ven investidos de la potestad de inaplicar la normativa interna. Además, en tanto que no exista un pronunciamiento del TJCE, la citada contradicción lo será tan sólo en el criterio del órgano interno.

Por tanto, la decisión del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 2000 es mucho más importante de lo que en primera instancia pudiera parecer. No sólo permite a los Tribunales Económico-Administrativos plantear cuestiones prejudiciales, sino que, a nuestro juicio, los habilita, despejando las dudas que podían existir anteriormente, para inaplicar el derecho interno cuando se encuentre en contradicción con el Derecho comunitario. Esta facultad no sólo está referida al caso concreto que haya motivado el planteamiento de la cuestión, sino que tiene un alcance general para todos los casos de los cuales pudiera conocer. Por tanto, en cualquier litigio que se les plantee podrán dejar de aplicar la normativa interna, en la medida en que el TJCE haya puesto de manifiesto la contradicción de dicha normativa con el Derecho comunitario o, incluso en los casos en los que no exista jurisprudencia, podrán dejar de aplicar la norma interna *por su propia autoridad*.

5. Los efectos temporales de las sentencias prejudiciales.

La anulación de una norma puede suponer la revisión de innumerables situaciones jurídicas constituidas e íntegramente realizadas bajo la vigencia de la misma. En el ámbito interno la situación descrita se puede producir frecuentemente como consecuencia de la anulación judicial de reglamentos o declaraciones de inconstitucionalidad de leyes. Una situación similar se produce en los casos de incompatibilidad del derecho interno con el Derecho comunitario. Por tanto, dentro de los efectos de las sentencias prejudiciales, el estudio de los efectos temporales constituye un aspecto que merece una especial atención.

Las conclusiones que el Tribunal de Justicia establezca sobre una norma comunitaria en una sentencia prejudicial de interpretación producen efectos, en principio, desde la entrada en vigor de la norma que es objeto de la controversia¹¹⁵. Dicha conclusión tiene una especial importancia en los casos en los cuales la norma interna contraria a una directiva ha permanecido en vigor durante un largo período de tiempo. Se puede plantear, como se hace en la Sentencia *Fantask* si cabe alegar por el Estado, a efectos de impedir la devolución de las cantidades correspondientes, un error excusable de las autoridades de un Estado miembro por haber percibido los tributos durante un largo período sin que ni éstas ni los sujetos pasivos conocieran su ilegalidad. No obstante, el TJCE señala que una solución de este tipo haría prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario y terminaría por favorecer las infracciones del Derecho comunitario que no son perseguidas durante un largo período. Como consecuencia de estos razonamientos, el TJCE llega a la conclusión de que no es posible desestimar las acciones para la devolución de los derechos cuya percepción haya sido contraria a la Directiva fundamentándose en un pretendido error excusable del Estado, de lo que se deduce que no cabe oponer una negativa absoluta a la devolución fundamentándose en dicho error¹¹⁶.

¹¹⁵ Así lo ha señalado la STJCE de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, apartado 15: «Según reiterada jurisprudencia, la interpretación que da el Tribunal de Justicia, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 177 del Tratado, a una norma de Derecho comunitario, aclara y especifica, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como ésta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor. De esto resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, siempre y cuando, por otra parte, se reúnan los requisitos necesarios para someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma». En el mismo sentido, la STJCE de 27 de marzo de 1980, *Denkavit italiana*, 61/79, Rec. 1980, p. 1205, apartado 16; de 3 de febrero de 1996, *Bautiaa y Société française maritime*, Asuntos acumulados C-197/94 y C-252/95, Rec. 1996, p. I-505, apartado 47; de 2 de diciembre de 1997 *Fantask* (Asunto C-188/95), apartados 36 y 37; de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-10/97 a C-22/97, apartado 23.

¹¹⁶ En este sentido, la STJCE de 2 de diciembre de 1997, *Fantask* (Asunto C-188/95) (apartados 40 y 41): «Es necesario señalar que un principio general del Derecho nacional según el cual los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro deben desestimar las demandas de devolución de los derechos recaudados en infracción del Derecho comunitario cuando éstos han sido percibidos durante un largo período sin que ni las autoridades de dicho Estado ni los sujetos pasivos hayan conocido su ilegalidad, no responde a los requisitos expuestos anteriormente. En efecto, la aplicación de este principio, en las circunstancias así descritas, haría prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Además terminaría por favorecer las infracciones del Derecho comunitario que no son perseguidas durante un largo período. Por consiguiente, procede responder a la sexta cuestión

En consecuencia, cuando la normativa interna haya sido aplicada durante un largo período de tiempo, la devolución no sólo es posible, sino que es el efecto normal que se deriva de la anulación de una normativa interna como consecuencia de su incompatibilidad con el Derecho comunitario. De ello se deduce que «el derecho a obtener la devolución de las cantidades recaudadas vulnerando el Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones comunitarias, tal y como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia», por lo que, «*en principio*, pues, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario»¹¹⁷, de tal modo que la limitación por el Tribunal de Justicia de los efectos derivados de una resolución prejudicial debe tener carácter excepcional¹¹⁸.

No obstante, una aplicación estricta del principio de *eficacia ex tunc* de la decisión prejudicial podría dar lugar a la revisión de innumerables situaciones jurídicas que han quedado consolidadas de acuerdo con una práctica administrativa o una decisión judicial que se ha apartado de la decisión del TJCE, lo que puede ser frecuente en los casos de transposición incorrecta de la directiva a la ley interna, pues la Administración habrá aplicado la citada reglamentación nacional.

Para evitar las consecuencias perjudiciales que sobre la seguridad del tráfico jurídico pueden tener los naturales efectos retroactivos derivados de las sentencias judiciales ha cobrado una gran extensión el concepto de *prospectividad*, que supone que la norma anulada se da por válida hasta la publicación de la sentencia, limitándose ésta a definir los efectos de la misma a partir de dicha fecha. De esta manera, la sentencia no va a tener incidencia en las relaciones constituidas con anterioridad a la anulación de la disposición, sino que va a desplegar su eficacia hacia el futuro. Ello significa que se someten a la legislación anulada todas las situaciones realizadas y presupuestas de hecho desarrollados bajo su vigencia, aunque se produzcan con posterioridad a la publicación de la sentencia. No obstante, la mayor parte de los Tribunales Constitucionales y el TJCE utilizan la técnica de la *prospectividad impropia*, que habilita a los Tribunales para determinar en cada caso los efectos hacia el pasado de sus sentencias, lo que permite modular las consecuencias derivadas de las mismas según las circunstancias concurrentes, conservando aquellos efectos que, en opinión del tribunal, convenga mantener. Ello supone, realmente, una limitación de los efectos *ex tunc* que deben acompañar a la declaración de nulidad tan sólo a ciertos supuestos reconocidos en la sentencia.

que el Derecho comunitario se opona a que las acciones para la devolución de los derechos cuya percepción haya sido contraria a la Directiva puedan desestimarse cuando la imposición de estos derechos se deba a un error excusable de las autoridades de un Estado miembro por haber sido percibidos durante un largo período sin que ni éstas ni los sujetos pasivos conocieran su ilegalidad».

¹¹⁷ STJCE de 2 de diciembre de 1997 *Fantask*, Asunto C-188/95, apartado 38; STJCE de 14 de enero de 1997, *Comateb y otros*, Asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20.

¹¹⁸ En este sentido, la STJCE de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, apartado 16: «Asimismo, con arreglo a dicha jurisprudencia, habida cuenta de estos principios, una limitación por el Tribunal de Justicia de los efectos de una sentencia que decide sobre una solicitud de interpretación debe ser siempre totalmente excepcional (Sentencias *Denkavit italiana*, apartado 17, y *Bautiaa y Société française maritime*, apartado 48»).

En esta línea, el artículo 174 del Tratado ¹¹⁹ reconoce la posibilidad de limitar los efectos retroactivos de las sentencias cuando se enjuicie un Reglamento, permitiendo al TJCE que establezca los efectos del mismo que deban considerarse como definitivos, a pesar de que se haya determinado su nulidad. El Tribunal de Justicia ha hecho uso de esta potestad, y ha reconocido que dicho artículo le reserva un poder para apreciar en cada caso los efectos de un acto reglamentario declarado nulo que deben ser mantenidos, siempre que dicha limitación venga justificada por *razones imperiosas* ¹²⁰.

Aunque esta limitación de la retroactividad de la declaración de nulidad tan sólo está prevista expresamente en el Tratado respecto a los reglamentos, el TJCE la ha extendido a otro tipo de actos, fundamentalmente en el ámbito financiero, y muy particularmente en relación con la aprobación del Presupuesto ¹²¹ y las Directivas de armonización fiscal ¹²², alegando para ello motivos de seguridad jurídica y sobre todo el interés público. Es clásico referirse, como uno de los primeros supuestos en los que se aplicó la doctrina prospectiva a la Sentencia *Defrenne*, de 8 de abril de 1976, del TJCE ¹²³. En dicha sentencia, el Tribunal había invocado los intereses públicos y el principio de seguridad jurídica como un freno a la retroactividad de la sentencia, limitando tales efectos cuando de no ser así se produjeran «serios perjuicios al Estado miembro afectado» ¹²⁴.

¹¹⁹ Dicho artículo señala que «si el acto fuere fundado, el Tribunal de Justicia declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado. Sin embargo, con respecto a los reglamentos, el Tribunal de Justicia, declarará, si lo estima necesario, aquellos efectos del reglamento declarado nulo que deban ser considerados como definitivos».

¹²⁰ En este sentido la STJCE de 27 de febrero de 1985, Asunto 112/83, señala que la posibilidad de que el Tribunal limite en el tiempo los efectos de una declaración de invalidez de un acto reglamentario, dentro del recurso prejudicial previsto por el artículo 177.1.b) [cuestión de invalidez de un acto de una Institución comunitaria], está justificada por la interpretación del artículo 174 del Tratado, a la luz de la necesaria coherencia entre el reenvío prejudicial y el recurso de nulidad de los artículos 173, 174 y 176 del Tratado que constituyen dos modalidades del control de legalidad instaurado por el Tratado. La facultad de limitar en el tiempo los efectos de la invalidez de un reglamento comunitario, ya sea en el marco del artículo 173 o en el del artículo 177, es una competencia reservada al Tribunal por el Tratado en interés de la aplicación uniforme del Derecho comunitario en el conjunto de la Comunidad. Cuando imperiosas consideraciones lo justifiquen, el artículo 174.2 reserva al Tribunal un poder de apreciación para determinar concretamente, en cada caso particular, los efectos de un acto reglamentario declarado nulo que deben ser mantenidos.

¹²¹ La STJCE de 3 de julio de 1986, Consejo-Parlamento, Asunto 34/86, Rec. 1.986, 7, p. 2.156, ha indicado que cuando la comprobación por el Tribunal, en el marco de un procedimiento de los previstos en el artículo 173 TCEE, de la invalidez del presupuesto de las Comunidades europeas para un determinado ejercicio se produce en un momento en que ya ha transcurrido una parte importante de este ejercicio, la necesidad de garantizar la continuidad del servicio público europeo, así como importantes motivos de seguridad jurídica, comparables a los que concurren en caso de anulación de determinados reglamentos, justifican que el Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 174, segundo párrafo, del Tratado y que indique los efectos del presupuesto en cuestión que deben considerarse definitivos.

¹²² En la STJCE de 5 de julio de 1995, Asunto C-21/94, Parlamento-Consejo, se señala que la necesidad de evitar una discontinuidad en el programa de armonización de la fiscalidad de los transportes, así como importantes motivos de seguridad jurídica, similares a los que concurren en los casos de anulación de determinados reglamentos, justifican que el Tribunal de Justicia ejercite la facultad que le confiere expresamente el párrafo segundo del artículo 174 del Tratado CE, en caso de anulación de un Reglamento y declare qué efectos de la Directiva controvertida deben ser mantenidos (Véase también la Sentencia de 7 de julio de 1992).

¹²³ El TJCE determina que «el efecto directo del artículo 119 no puede ser invocado en apoyo de reivindicaciones que se refieren a períodos de remuneración anteriores a la fecha de la presente sentencia, salvo en los que se refiera a trabajadores que hubiesen formalizado una demanda judicial o suscitado una reclamación de efecto equivalente».

¹²⁴ El TJCE señala que «si las consecuencias prácticas de toda decisión judicial deben ser cuidadosamente sopesadas, ello no podría llevar, sin embargo a doblar la objetividad del Derecho y comprometer su decisión futura en razón de las repercusiones que una decisión de justicia pueda implicar para el pasado» (en el mismo sentido, la Sentencia de 2 de

No obstante, en los años posteriores, sobre todo recientemente, el Tribunal de Justicia ha dado un giro importante a su doctrina, y ha defendido que los problemas de carácter económico que puedan causar a un Estado miembro no son suficientes para justificar la limitación de la retroactividad de sus sentencias ¹²⁵. Dicha evolución ha sido contraria a la que han experimentado los Tribunales Constitucionales europeos ¹²⁶. Como ya hemos indicado, se puede advertir que en la doctrina del Tribunal de Justicia la regla general es la eficacia *pro praeterito* de sus sentencias ¹²⁷. Se puede afirmar que, para que los actos dictados en ejecución de una ley contraria al Ordenamiento Comunitario conserven validez, es preciso que la irretroactividad sea expresamente declarada y motivada en cada sentencia ¹²⁸. De este modo, en materia del derecho a la devolución, el TJCE ha dado un giro importante a su doctrina a partir del año 1988, entendiendo que la devolución es un efecto normal de las sentencias que infrinjan el Derecho comunitario. Tan sólo si concurren motivos excepcionales, se considera posible limitar los efectos retroactivos para evitar que se creen perjuicios más graves ¹²⁹.

febrero de 1988). De ahí que la decisión que toma el tribunal está condicionada por las repercusiones que tendría la aplicación retroactiva, desde 1964, de la regla de equiparación de retribuciones entre trabajadores masculinos y femeninos para un mismo trabajo, pues ello podría llevar a la catástrofe económica a numerosas empresas. Así, el Tribunal señala que «consecuencias imperiosas de seguridad jurídica que se refieren al conjunto de los intereses en juego, tanto públicos como privados, impiden en principio poner en cuestión las remuneraciones referentes a períodos pasados». En la Sentencia de 2 de febrero de 1988, *Barra*, Asunto C-309/85, el Tribunal señala que consideraciones imperiosas de seguridad jurídica se oponen a que vuelvan a cuestionarse unas relaciones jurídicas que han agotado sus efectos en el pasado cuando el hecho de cuestionarlas de nuevo trastornaría retroactivamente el sistema de financiación de la Administración y podría dar lugar a consecuencias imprevisibles para el buen funcionamiento de las instituciones jurídicas.

- ¹²⁵ En este sentido, en la Sentencia de 11 de agosto de 1995, *Roders BV*, Asuntos acumulados 367 a 377/93, el Tribunal ha señalado que «las consecuencias económicas que pudieran derivar para un Gobierno de la ilegalidad de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia», y que «si no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal comunitaria». En un sentido similar se ha expresado en la Sentencia de 31 de marzo de 1992 y en la de 6 de julio de 1995.
- ¹²⁶ Esta evolución ha sido advertida por CAAMAÑO ANIDO, M.A.: «Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 92, pág. 770 y ss., quien ha puesto de manifiesto que, tras la sentencia *Defrenne*, y en sentido inverso a la tendencia que han seguido los Tribunales Constitucionales europeos, el Tribunal de Justicia ha experimentado un paulatino regreso hacia posiciones originarias, detectándose «un proceso de reafirmación del principio de la retroactividad de los efectos de la anulación de una norma, de tal manera que cada vez es más inusual que el Tribunal ordene la conservación de los actos dictados antes de publicada la sentencia». Dicho autor continúa diciendo que el Tribunal de Justicia sólo limita la retroactividad de sus sentencias si concurren las siguientes circunstancias: «que la misma venga exigida por consideraciones imperiosas de seguridad jurídica, que las partes hayan actuado de buena fe y que la medida contraria, la retroactividad, provoque problemas graves».
- ¹²⁷ Así, en la Sentencia de 26 de abril de 1988, *Asteris y otros y República Helénica-Comisión*, Asuntos 97/86, 99/86, 193/86 y 215/86, el TJCE determina que «en virtud del efecto retroactivo de las sentencias de anulación, la comprobación de la ilegalidad se remonta a la fecha en que toma efecto el texto anulado».
- ¹²⁸ *Id.* SSTJCE de 27 de marzo de 1980, de 16 de julio de 1992, de 6 de julio de 1995 y de 11 de agosto de 1995.
- ¹²⁹ En este sentido, en las Sentencias de 27 de marzo de 1980, *Denkavit italiana*, y de 16 de julio de 1992, *Legros*, el tribunal ha señalado que la limitación de los efectos hacia el pasado es «completamente excepcional, y añade que el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias graves debidas al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que

Ahora bien, en caso de que resulte procedente, la devolución deberá operar según los cauces establecidos por el derecho interno. De este modo, a falta de normativa comunitaria en la materia, sólo puede solicitarse conforme a los requisitos materiales y formales fijados por las diferentes legislaciones nacionales ¹³⁰. En consecuencia, «aunque los efectos de una sentencia interpretativa del Tribunal de Justicia se retrotraen normalmente a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada, para que el Juez nacional aplique dicha norma a hechos anteriores a la sentencia resulta necesario además que se hayan respetado los procedimientos nacionales de los recursos judiciales, tanto en el fondo como en la forma» ¹³¹. Ello da lugar a una multiplicidad de soluciones en el ámbito de la Unión Europea, incluso dentro de un mismo Estado miembro. En consecuencia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular los procedimientos de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguarda de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los particulares ¹³².

los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante». Por su parte, en la Sentencia de 10 de julio de 1980 el TJCE señala que únicamente a título excepcional puede el Tribunal, en aplicación de un principio general de seguridad jurídica inherente al orden jurídico comunitario, teniendo en cuenta los perjuicios graves que su sentencia podría ocasionar en el pasado en las relaciones jurídicas establecidas de buena fe, limitar la posibilidad de todo interesado de invocar la disposición así interpretada para volver a cuestionar tales relaciones jurídicas.

¹³⁰ En este sentido, entre otras muchas, la STJCE de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-10/97 a C-22/97, apartado 26: «Por consiguiente, sin perjuicio del cumplimiento de los dos requisitos establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la obligación impuesta al Juez nacional de garantizar la restitución de un tributo nacional percibido con infracción del Derecho comunitario debe cumplirse conforme a las disposiciones de su Derecho interno. De ello se desprende que corresponde al Derecho nacional determinar el régimen de la devolución y calificar, a este fin, las relaciones jurídicas entre la Administración tributaria de un Estado miembro y las sociedades de ese Estado con motivo de la recaudación de este tributo». La STJCE de 2 de diciembre de 1997 *Fantask*, Asunto C-188/95, apartado 39, señala que «esta devolución, a falta de normativa comunitaria en la materia, sólo puede solicitarse conforme a los requisitos materiales y formales fijados por las diferentes legislaciones nacionales».

¹³¹ STJCE de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96.

¹³² STJCE de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, apartados 33 y 34: «Tal como el Tribunal de Justicia ha indicado en reiteradas ocasiones, de una aproximación comparativa de los sistemas nacionales se desprende que el problema de la impugnación de gravámenes ilegalmente reclamados o de la devolución de gravámenes indebidamente pagados se resuelve de diferentes maneras en los distintos Estados miembros, e incluso dentro de un mismo Estado, según los diversos tipos de impuestos y exacciones de que se trate. En algunos casos, las impugnaciones o demandas de este tipo están sometidas por la Ley a requisitos de forma y plazo en lo que respecta tanto a las reclamaciones dirigidas a la Administración Tributaria como a los recursos jurisdiccionales. En otros casos, los recursos que tienen por objeto el reembolso de exacciones indebidamente pagadas deben interponerse ante los órganos jurisdiccionales ordinarios, principalmente en forma de acciones para la devolución de cantidades indebidamente pagadas, que pueden ejercitarse durante plazos más o menos largos, en ocasiones durante el plazo de prescripción establecido por el Derecho común (véanse las sentencias de 27 de febrero de 1980, *Just*, 68/79, Rec. p. 501, apartados 22 y 23; *Denkavit italiana*, antes citada, apartados 23 y 24; de 10 de julio de 1980, *Ariete*, 811/79, Rec. p. 2.545, apartados 10 y 11, y *Mireco*, 826/79, Rec. p. 2.559, apartados 11 y 12). Esta diversidad de sistemas nacionales se debe principalmente a la inexistencia de una normativa comunitaria en materia de devolución de tributos nacionales indebidamente percibidos. En una situación de este tipo, como se ha recordado en el apartado 19 de la presente sentencia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular los procedimientos de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguarda de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables».

En cualquier caso, la normativa interna debe asegurar el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho comunitario ¹³³. Con el objeto de determinar si los procedimientos de devolución internos se adecuan o no al mismo, el TJCE utiliza los dos criterios siguientes ¹³⁴:

- a) *Principio de equivalencia*, que supone que los procedimientos previstos para la devolución de tributos indebidamente satisfechos por su contradicción con el Derecho comunitario no sean menos favorables que los que conciernen a recursos semejantes de naturaleza interna.
- b) *Principio de efectividad*, según el cual no deben admitirse normas que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. A estos efectos, el TJCE ha interpretado de forma muy restrictiva la posibilidad de que las normas de procedimientos nacionales relativas a los plazos para recurrir puedan limitar la posibilidad de formular reclamaciones contra los impuestos indebidamente percibidos en virtud de dicha normativa ¹³⁵.

De acuerdo con dichos criterios, es preciso plantearse si es posible oponer plazos preclusivos que limiten el derecho a la devolución. Así lo ha reconocido el TJCE, que ha admitido la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos razonables de caducidad o prescripción ¹³⁶. Además, el hecho de que el Tribunal de Justicia haya dictado una sentencia prejudicial sobre la inter-

¹³³ Así, en la STJCE de 27 de febrero de 1980 se señala que «a falta de reglamentación comunitaria en materia de restitución de los tributos nacionales percibidos en violación del artículo 95 del Tratado, incumbe a los Estados miembros asegurar el reembolso de esos tributos conforme a las disposiciones de su derecho interno; el que corresponde designar, a este efecto, las jurisdicciones competentes y regular las modalidades procedimentales de los recursos judiciales». En el mismo sentido, las SSTJCE de 10 de julio de 1980 y de 24 de marzo de 1988.

¹³⁴ Podemos citar a estos efectos una amplia jurisprudencia. Entre otras, las Sentencias de 16 de diciembre de 1976, *Rewe*, Asunto 33/76, Rec. p. 1.989, apartado 5 y *Comet*, Asunto 45/76, Rec. p. 2043, apartados 13 y 16; de 9 de noviembre de 1983, Asunto 199/82, Rec. 1.983, p. 3.595; de 27 de febrero de 1980, Asunto 68/79, Rec. 1.980, p. 501; de 27 de marzo de 1980, *Denkavit italiana*, Asunto C-61/79, Rec. p. 1.205; de 14 de diciembre de 1995, *Peterbroeck*, Asunto C-312/93, Rec. p. I-4.599, apartado 12; de 8 de febrero de 1996, *FMC y otros*, Asunto C-212/94, Rec. p. I-389, apartado 71; de 2 de diciembre de 1997, *Fantask*, Asunto C-188/95; de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, apartado 19; de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-10/97 a C-22/97, apartado 25.

¹³⁵ Así se pronuncia el TJCE en la Sentencia de 29 de junio de 1988, *Deville-Administration des Impots*, Asunto 240/87: «Debe precisarse una vez más que el legislador nacional no puede adoptar, con posterioridad a una Sentencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que determinada normativa es incompatible con el Tratado, ninguna norma de procedimiento que reduzca específicamente las posibilidades de formular reclamaciones contra los impuestos indebidamente percibidos en virtud de dicha normativa».

¹³⁶ STJCE de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, apartado 35: «El Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesados. En efecto, unos plazos de este tipo no son de una naturaleza tal que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Sobre este extremo, un plazo nacional de caducidad de tres años a partir de la fecha del pago impugnado parece razonable». En la STJCE de 2 de diciembre de 1997 *Fantask*, Asunto C-188/95, apartado 49, ha entendido que «el plazo de prescripción de cinco años del Derecho danés debe calificarse de razonable».

pretación de una disposición de Derecho comunitario sin limitar los efectos en el tiempo de dicha sentencia no afecta al derecho de un Estado miembro a invocar un plazo nacional preclusivo frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de la referida disposición ¹³⁷.

El Tribunal ha señalado que «no puede considerarse que dichos plazos hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, aun cuando, por definición, el transcurso de dichos plazos implique la desestimación total o parcial de la acción entablada» ¹³⁸. A estos efectos «resulta indiferente a este respecto que el Tribunal de Justicia haya dictado una sentencia prejudicial sobre la interpretación de la disposición de Derecho comunitario de que se trate» ¹³⁹.

Por otra parte, el plazo preclusivo establecido por la legislación nacional a efectos de la petición de las devoluciones tributarias puede ser distinto al que se establece en el Derecho común para la repetición de lo indebido. En este sentido, los Estados miembros tienen derecho a establecer en materia fiscal un plazo preclusivo diferente del plazo de Derecho común, siempre que dicho plazo se aplique del mismo modo a las demandas de devolución basadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno ¹⁴⁰. Además, el hecho de que el TJCE haya considerado incompatible la norma interna con el Derecho comunitario, no priva a ese tributo de su condición de impuesto y, en consecuencia, tampoco priva de carácter fiscal a las relaciones jurídicas nacidas entre la Administración Tributaria nacional y los sujetos pasivos con motivo de la recaudación del tributo de que se trata ¹⁴¹. Por tanto, la anulación de la norma nacional no supone que tenga que acudirse al plazo preclusivo establecido en el Derecho común, sino que deberá aplicarse el propio de las relaciones tributarias.

El principio de equivalencia supone, como hemos indicado, que los procedimientos previstos para la devolución de los tributos contrarios al Derecho comunitario no han de ser más restrictivos que cuando se trate de la devolución de un tributo interno. Sin embargo, de dicho principio no se

¹³⁷ En este sentido, la STJCE de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, apartado 26: «Procede por tanto responder a la primera cuestión que el hecho de que el Tribunal de Justicia haya dictado una sentencia prejudicial sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario 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».

¹³⁸ STJCE de 2 de diciembre de 1997 *Fantask*, Asunto C-188/95, apartado 48.

¹³⁹ STJCE de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, apartado 20.

¹⁴⁰ STJCE de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, apartado 39: «Procede, por tanto, responder a la segunda cuestión que el Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra del Derecho comunitario, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad de tres años que se aparta del régimen común de las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, sometidas a un plazo más favorable, siempre que dicho plazo de caducidad se aplique del mismo modo a las demandas de devolución basadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno». En el mismo sentido, las SSTJCE de 15 de septiembre de 1998, *Spac*, C-260/96, apartado 21 y de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-10/97 a C-22/97, apartado 27.

¹⁴¹ Dicha cuestión se plantea por la Comisión en la STJCE de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-10/97 a C-22/97, siendo rechazada tal posibilidad por el Tribunal en los apartados 18, 19 y 28.

deriva que haya que extender a todas las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidos en contra de las disposiciones del Derecho comunitario el régimen de repetición interno más favorable. En este sentido, cuando la legislación de un Estado miembro contemple, junto a un plazo de prescripción de Derecho común aplicable a las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, procedimientos específicos de reclamación y de recurso judicial menos favorables para la impugnación de los tributos y demás exacciones, dichos plazos específicos se aplicarán también a las acciones de devolución de tributos basadas en el Derecho comunitario. El principio de equivalencia tan sólo se opondría a que dicho plazo preclusivo distinto del común fuera aplicable únicamente a estas últimas ¹⁴².

Otra cuestión resuelta por la jurisprudencia del TJCE, y que nos interesa de modo especial, es si el Derecho comunitario se opone a que se limite la devolución sólo a quienes hayan recurrido con anterioridad a la sentencia. A estos efectos, hay que reconocer que la doctrina del TJCE ha sufrido una importante evolución, de tal modo que ha pasado de reconocer como contraria al Tratado una práctica o una norma de este tipo ¹⁴³, a aceptarla con carácter general, matizando su doctrina anterior ¹⁴⁴.

¹⁴² STJCE de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, apartado 36: «El respeto del principio de equivalencia exige, por su parte, que el procedimiento controvertido se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho comunitario y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones (véase, en este sentido, la Sentencia de 27 de marzo de 1980, *Salumi*, Asuntos acumulados 66/79, 127/79 y 128/79, Rec. p. 1.237, apartado 21). En cambio, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender a todas las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidos en contra de las disposiciones del Derecho comunitario su régimen de repetición interno más favorable. Así pues, el Derecho comunitario no se opone a que la legislación de un Estado miembro contemple, junto a un plazo de prescripción de Derecho común aplicable a las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, procedimientos específicos de reclamación y de recurso judicial menos favorables para la impugnación de los tributos y demás exacciones. Sólo cabría una solución distinta si dichos procedimientos fueran aplicables única y exclusivamente a las acciones de devolución de tributos o exacciones basadas en el Derecho comunitario».

¹⁴³ Así en la Sentencia de 2 de febrero de 1988, *Barra*, Asunto C-309/85, Rec. p. 355, apartado 19, el Tribunal de Justicia estimó que el Derecho comunitario se opone a una disposición legal nacional que limita la devolución de un derecho que una sentencia del Tribunal de Justicia ha declarado contrario al Tratado exclusivamente a quienes hayan ejercitado una acción de devolución antes del pronunciamiento de la sentencia. En efecto, una disposición de este tipo priva pura y simplemente a las personas físicas o jurídicas que no cumplan dicho requisito del derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente pagadas, y hace así imposible el ejercicio por parte de los justiciables de los derechos que les confiere el Derecho comunitario. Del mismo modo, en la Sentencia de 29 de junio de 1988, *Deville-Administration des Impôts*, Asunto 240/87, el Tribunal de Justicia consideró que, con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia de la que resulte que una normativa determinada es incompatible con el Tratado, el legislador nacional no puede adoptar reglas procesales que reduzcan específicamente las posibilidades de reclamar la devolución de los tributos indebidamente percibidos en virtud de dicha normativa. En materia no tributaria el Tribunal se ha pronunciado en términos similares. Así, en la STJCE de 2 de febrero de 1988 señala que «el Derecho comunitario hace inoponible a los alumnos y estudiantes de otros Estados miembros, que han pagado indebidamente un derecho de inscripción complementario, una ley nacional que les priva del derecho a obtener la restitución cuando no hubieran interpuesto una acción judicial de reembolso antes del pronunciamiento de la Sentencia de 13 de Febrero precitada».

¹⁴⁴ Así ha ocurrido en la STJCE de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, apartados 24 y 25: «De estas sentencias se desprende que un Estado miembro no puede adoptar disposiciones que supediten la devolución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al Derecho comunitario o cuya incompatibilidad con el Derecho comunitario se deduzca de dicha sentencia, a unos requisitos específicamente referidos a dicho tributo».

Una última materia de especial interés se refiere a la determinación de la fecha a partir de la cual comienzan a contarse los plazos de impugnación. A estos efectos, la STJCE de 25 de julio de 1991 incorpora una doctrina muy importante. En ella se declara que las autoridades de un Estado miembro no pueden invocar el transcurso de los plazos de impugnación previstos en su legislación en tanto dicho Estado miembro no haya adaptado correctamente su ordenamiento jurídico interno a la normativa comunitaria. De este modo el cómputo del plazo para recurrir previsto en la legislación interna se inicia -o si se prefiere, se reabre-, el día en que comience la vigencia de la norma de adaptación ¹⁴⁵. Dicha doctrina nos parece especialmente acertada y coherente con la teoría del efecto directo de las directivas.

El TSJ de Madrid, en tanto que juez de Derecho comunitario, ha realizado una aplicación valiente de dicha doctrina en la Sentencia de 13 de octubre de 1995, en la que señala que el cómputo del plazo previsto en la legislación española para impugnar la liquidación de quince días hábiles se inició en la fecha de entrada en vigor de la Ley que produjo la adaptación a la normativa comunitaria ¹⁴⁶.

No obstante, la jurisprudencia posterior ha venido a matizar dicho criterio, señalando que la sentencia *Emmott* debe apreciarse en el marco de las particulares circunstancias de aquel asunto, pues según el TJCE en tal caso tanto la existencia de dicho plazo como el comportamiento de las autoridades italianas habían privado totalmente a las sociedades demandantes de la posibilidad de hacer valer sus derechos ante los órganos jurisdiccionales nacionales. De este modo, en circunstan-

y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado, de no existir éstos, a la devolución del mencionado tributo. Por lo tanto, y sin necesidad de entrar a analizar los requisitos de aplicación de dicha jurisprudencia a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, basta con indicar, por una parte, que la interpretación de la Suprema Corte di Cassazione se refería a una disposición nacional que, cuando se pronunció la sentencia Ponente Carni, ya estaba en vigor desde hacía muchos años y, por otra, que dicha disposición no se aplica únicamente a la devolución de la tasa controvertida en aquella sentencia, sino también a la de la totalidad de las tasas de concesión gubernativa italianas. De ello se deduce que la solución a la que llegaron las sentencias Barra y Deville, antes citadas, no es aplicable en el caso de autos».

¹⁴⁵ La Sentencia de 25 de julio de 1991, *Emmott*, es del siguiente tenor: «El Derecho comunitario se opone a que las autoridades competentes de un Estado miembro invoquen las normas procesales nacionales relativas a los plazos para recurrir, en el marco de una acción judicial iniciada en su contra por un particular, ante los órganos jurisdiccionales nacionales, con el fin de proteger derechos directamente reconocidos por el apartado 1, del artículo 4, de la Directiva 79/7, relativa a la aplicación progresiva al principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en materia de Seguridad Social, en tanto dicho Estado miembro, no haya adaptado correctamente su ordenamiento jurídico interno a los preceptos de esta Directiva».

¹⁴⁶ En el FJ 3.º señala que «como hemos declarado en nuestra ya citada Sentencia núm. 500, de 11 mayo 1995, resulta claramente aplicable al caso que nos ocupa la doctrina contenida en la referida Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 25 julio 1991, en cuanto se trata de decisión emitida en una cuestión prejudicial que, según resulta del artículo 177 del Tratado Constitutivo de la Comunidad, es el instrumento específico de interpretación de las normas comunitarias. Así las cosas, debemos concluir que en el caso que nos ocupa el cómputo del plazo previsto en la legislación española para impugnar la liquidación (que es de quince días hábiles tanto si trata de recurso de reposición, conforme al artículo 4 del RD 2244/1979, de 7 septiembre, como si se opta por la reclamación económico-administrativa, conforme al artículo 92.2 del Reglamento regulador de esta modalidad de impugnación), se inicia el día 30 de junio de 1990, fecha de entrada en vigor de la Ley 5/1990 en cuya virtud se produjo la adaptación a la normativa comunitaria».

cias normales, un Estado miembro puede invocar un plazo nacional de prescripción si éste respeta los dos requisitos establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (equivalencia y efectividad), y dicho plazo puede empezar a correr desde la fecha de exigibilidad de los tributos ¹⁴⁷. En concreto, en nuestro país, en relación con los tributos que se gestionan por el sistema de autoliquidación, dicha fecha sería el final del plazo voluntario de declaración, con independencia de que la norma reguladora del tributo se considere con posterioridad que contraviene a una directiva comunitaria.

Como conclusión y resumen de todo lo expuesto podemos citar al propio TJCE, que en la Sentencia de 22 de octubre de 1998 señala que «la obligación del Juez nacional de descartar la aplicación de una legislación nacional que haya establecido un tributo contrario al Derecho comunitario debe llevarle, en principio, a declarar la procedencia de las solicitudes de devolución de ese tributo. Esta restitución debe efectuarse de conformidad con las disposiciones de su Derecho nacional, en la inteligencia de que éstas no deben ser menos favorables que las referentes a acciones semejantes de carácter interno ni hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Corresponde al Derecho nacional la eventual recalificación de las relaciones jurídicas nacidas entre la Administración Tributaria de un Estado miembro y las sociedades de ese Estado con motivo de la recaudación de un tributo nacional, que posteriormente sea reconocido contrario al Derecho comunitario» ¹⁴⁸.

Trasladando las citadas conclusiones del TJCE a nuestro propio derecho, y tratando de enjuiciar la adecuación de los procedimientos establecidos en España a efectos de la devolución de los tributos indebidamente satisfechos por su contradicción con el Derecho comunitario, hemos de señalar, en primer lugar, que no hay una normativa que regule los aspectos procedimentales relativos al reconocimiento del derecho a la devolución, pues el Real Decreto 1163/1990, por el que se regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, no se refiere a los ingresos tributarios que lleguen a tener dicha condición por la anulación de la norma que le daba cobertura.

¹⁴⁷ Así se pronuncia la STJCE de 2 de diciembre de 1997 *Fantask* (Asunto C-188/95): «Por consiguiente, procede responder a la séptima cuestión que, en su estado actual, el Derecho comunitario no prohíbe a un Estado miembro que no haya adaptado correctamente su Derecho interno a la Directiva, invocar, con el objeto de oponerse a las acciones para la devolución de los derechos cuya percepción haya sido contraria a dicha Directiva, un plazo nacional de prescripción que comience a correr desde la fecha de exigibilidad de estos derechos, siempre que tal plazo no sea menos favorable para las acciones fundadas en el Derecho comunitario que para las fundadas en el Derecho interno ni haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario». En los apartados 48 y 49 de la Sentencia de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, Asunto C-231/96, el TJCE señala que «a la luz de los autos y de los debates que tuvieron lugar en la fase oral, no parece que el comportamiento de las autoridades italianas, junto con la existencia del plazo controvertido, haya llevado en el asunto principal, como ocurría en el asunto *Emmott*, a privar totalmente a las sociedades demandantes de la posibilidad de hacer valer sus derechos ante los órganos jurisdiccionales nacionales. El Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de lo dispuesto en una Directiva, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad que empiece a correr a partir de la fecha de pago de los tributos de referencia, aun cuando, en esa fecha, el Derecho nacional todavía no hubiese sido adaptado correctamente a dicha Directiva». En el mismo sentido, las Sentencias de 6 de diciembre de 1994, *Johnson* (C-410/92, Rec. p. I-5.483, apdo. 26); de la Sentencia de 27 de octubre de 1993, *Steenhorst-Neerings* (C-338/91, Rec. p. I-5.475); de 17 de julio de 1997, *Texaco y Olieelskabet Danmark*, Asuntos acumulados C-114/95 y C-115/95, Rec. p. I-4.263, apdo. 48.

¹⁴⁸ STJCE de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-10/97 a C-22/97, apartado 29.

Dejando a un lado el aspecto procedimental, hemos de referirnos, primordialmente, a los aspectos materiales, que vienen determinados por los límites que el derecho nacional impone a la revisión de las situaciones pasadas. Por un lado, se opone el plazo general de prescripción de cuatro años, por lo que más allá de dicho período preclusivo no es posible solicitar la devolución de lo ingresado de acuerdo con una norma inconstitucional o nula. Por otro lado, el Tribunal Constitucional, a partir de la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, considera consolidados los actos o actuaciones, que aunque aún no se encuentren prescritos, no hayan sido recurridos con anterioridad a la fecha de publicación de la sentencia, de tal modo que la revisión no puede extenderse a las situaciones consolidadas, administrativa o judicialmente. Como hemos analizado, ambos criterios son admitidos por la jurisprudencia del TJCE, en tanto que también se aplique a las devoluciones de carácter interno, como así sucede en el derecho español. En efecto, el TJCE admite, por un lado, la existencia a estos efectos de plazos preclusivos inferiores a los derivados del Derecho común para la repetición de lo indebido y, por otro, desde fechas recientes al menos, también ha admitido que se limite la devolución sólo a quienes hayan recurrido con anterioridad a la sentencia.

No obstante, lo que no resulta compatible con el Derecho comunitario, es el breve plazo que nuestra legislación establece para la interposición de los recursos contra liquidaciones tributarias, ya sea el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa. La normativa española establece un plazo de caducidad de quince días. A nuestro juicio, dicho plazo no resulta oponible en los casos en los que se anule una norma interna por su contradicción con el Derecho comunitario, pues, pensamos que vulnera una de las condiciones establecidas por la jurisprudencia del TJCE a estos efectos, que impide que puedan tomarse en consideración aquellos requisitos o plazos que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Por tanto, antes de que se publique la sentencia que anule la normativa interna, cualquier sujeto podrá instar la devolución de lo indebidamente ingresado -por la contradicción de dicha normativa con el Derecho comunitario- dentro del plazo de prescripción, aun cuando no haya presentado el recurso correspondiente en el momento procesal oportuno, sin que quepa interponer la excepción de acto consentido, como ocurre a efectos meramente internos ¹⁴⁹.

¹⁴⁹ A nuestro juicio dicha conclusión debería imponerse también en el ámbito interno. En este sentido, debería admitirse que los contribuyentes y demás obligados tributarios pudieran ejercer la *acción de anulabilidad*, dentro del plazo de prescripción del derecho, incluso aquellos sujetos que no interpusieran en su día el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa. Como ha puesto de manifiesto la mejor doctrina administrativista, la preclusión de los plazos procesales no es de aplicación en relación con aquellos derechos que tengan establecido un plazo de prescripción. Para dicha doctrina se ha confundido lo que son acciones materiales con las cargas procesales, pues la preclusión sólo afecta a estas últimas. Por tanto, incluso en el supuesto de que un obligado tributario haya dejado pasar los plazos para recurrir un acto administrativo, en caso de que tras la nulidad de la norma que le daba cobertura aquél devenga ilegal, debería tener la posibilidad de instar la acción de anulabilidad durante todo el tiempo de prescripción o, al menos, hasta la fecha de publicación de la sentencia que determine la inconstitucionalidad o nulidad de la norma.