

**FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO***Universidad Autónoma de Madrid***Extracto:**

**EL** presente trabajo es un análisis de las consecuencias del incumplimiento de las directivas comunitarias cuando su contenido tiene carácter tributario. En este sentido, el autor se centra, principalmente, en dos aspectos. Por un lado, en las especialidades del efecto directo de las directivas en materia tributaria, que se traduce en la devolución de los ingresos pagados indebidamente según la norma comunitaria; y, por otro, en la posibilidad de obtener del Estado incumplidor, por parte de los obligados tributarios, una indemnización por los daños y perjuicios que dicho incumplimiento les haya irrogado.

---

## Sumario:

---

- I. La directiva como fuente del Derecho comunitario.
  
- II. Consecuencias de la incorrecta ejecución de las directivas comunitarias en materia tributaria.
  - 1. El efecto directo de las directivas. Consecuencias del efecto directo en el ámbito tributario. La devolución de los ingresos indebidos.
  
  - 2. El derecho de los particulares a indemnización por los daños y perjuicios sufridos en su patrimonio jurídico por violaciones de Derecho comunitario imputables a un Estado miembro.

Bibliografía.

**NOTA:** Quiero agradecer a los profesores JUAN RAMALLO MASSANET y JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN las valiosas observaciones que hicieron a este trabajo.

## I. LA DIRECTIVA COMO FUENTE DEL DERECHO COMUNITARIO

Constituye el objeto del presente trabajo, analizar algunas de las consecuencias del incumplimiento por parte del Estado español, y en general de los Estados miembros de la Comunidad Europea, del deber de ejecutar correctamente las directivas comunitarias en materia tributaria. Sin embargo, resulta imprescindible hacer, con carácter previo, unas breves consideraciones sobre la naturaleza jurídica de la directiva.

Dentro de las fuentes del Derecho comunitario (1), la directiva es el principal instrumento normativo empleado por la Comunidad Europea para armonizar aquellos tributos de los Estados miembros que impiden la realización de los principales objetivos del Tratado de la Comunidad Europea (TCE), esto es, el establecimiento de un Mercado Común y la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de personas, mercancías y capitales.

La directiva se caracteriza por ser un medio de legislación en dos etapas, pues, para que tenga efectos en los Estados miembros requiere de éstos una actuación normativa que incorpore las previsiones de la misma. Esta necesidad conlleva a que, en principio, la directiva no goce de uno de los tres grandes principios que informan el Derecho comunitario, esto es, el principio de efecto directo (2). Sin embargo, como veremos en el próximo apartado, en determinados casos la directiva sí tiene efecto directo.

- 
- (1) Sobre las Fuentes del Derecho comunitario véase: PELECHÁ ZOZAYA, F., *Hacienda Pública y Derecho Comunitario. Tomo I*, Escuela de la Hacienda Pública, 1992, pág. 85 y ss.; ISAAC, G., *Manual de Derecho Comunitario General*, Ariel Derecho, Barcelona, 3.ª ed., 1995, pág. 135 y ss.
  - (2) Este principio significa la aptitud del Derecho comunitario para originar, por sí mismo, derechos y obligaciones en el patrimonio jurídico de los particulares. Por consiguiente, parece claro que la directiva no goza de efecto directo, toda vez que son los Estados, y no los particulares, los destinatarios de la norma. Los otros dos principios son el principio de aplicabilidad inmediata y el principio de primacía. El principio de aplicabilidad inmediata significa que la norma de Derecho comunitario adquiere automáticamente estatuto de Derecho positivo en el ordenamiento interno de los Estados. El principio de primacía, como se desprende de su propia formulación, implica que las normas comunitarias ocupan un rango de prioridad sobre cualquier norma de los Estados miembros y, por lo tanto, son de aplicación preferente sobre las normas estatales que se les opongan. Un estudio detallado de estos principios puede encontrarse en las siguientes obras: ISAAC, G., *Manual...*, cit., pág. 183 y ss.; RUIZ-JARABO COLOMER, D., *El Juez nacional como Juez Comunitario*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 51 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R., *Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 85 y ss.

La obligatoriedad de las directivas sólo vincula a los Estados en cuanto al resultado a alcanzar. A las autoridades nacionales les corresponde la competencia para determinar la forma y los medios para alcanzar el resultado previsto en la directiva. Sin embargo, no resulta siempre fácil establecer la distinción entre el resultado que se pretende alcanzar y los medios para conseguirlo. En determinadas ocasiones, al sólo poderse alcanzar técnicamente el resultado por una vía, la supuesta libertad de medios se queda sin contenido. En la práctica, las instituciones comunitarias tienen la tendencia a redactar directivas cada vez más precisas y a establecer con el mayor detalle las modalidades de la materia tratada, de manera que la elección de los medios no existe y a los Estados no les queda más que trasponer pura y simplemente esta reglamentación comunitaria a su Derecho interno (3). Esta tendencia podemos observarla en las directivas con contenido tributario que, básicamente, son las que armonizan el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), los Impuestos Especiales (I.E.E.), el Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS) y algunos aspectos del Impuesto sobre Sociedades (IS) (4).

## II. CONSECUENCIAS DE LA INCORRECTA EJECUCIÓN DE LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Nos corresponde analizar ya cuáles son las consecuencias del incumplimiento por parte del Estado español, y en general de los Estados miembros de la Comunidad Europea, del deber de ejecutar correctamente las directivas comunitarias, bien sea por no hacerlo dentro del plazo previsto, o bien, por hacerlo incorrectamente.

No obstante, antes de proseguir, debemos señalar que no pretendemos hacer aquí un estudio detallado del tema sino, simplemente, ver las particularidades, si es que las hay, cuando el contenido de la norma comunitaria incumplida tiene carácter tributario.

A este respecto, vamos a centrarnos en las siguientes dos cuestiones. En primer lugar, en la posibilidad -ya apuntada- de aplicar directamente en el plano interno la directiva, o, lo que es lo mismo, determinar si la directiva goza de efecto directo. En segundo lugar, para el caso de que no quepa la aplicación directa de la directiva, la posibilidad de los particulares de obtener una indemnización por los daños y perjuicios sufridos en su patrimonio jurídico por violaciones del Derecho comunitario, en este caso la inexecución de una directiva, imputable a un Estado miembro (5).

---

(3) Cfr. ISAAC, G., *Manual...*, cit., pág. 147.

(4) Sobre la armonización fiscal en la Comunidad Europea véase: ALONSO MARÍA L.M.; CORONA RAMÓN, J.F.; VALERA TABUEÑA, F., *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, Barcelona, 1997 y CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN Y TELLA, R.; DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema Tributario español: Incidencia y Convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, 1990.

(5) Ahora bien, como se desprende de las sentencias del TJCE *Francovich* (de 19 de noviembre de 1991, as. C-9/90, Rec. pág. 5.375) y *Brasserie du pêcheur* (de 5 de marzo de 1996, as. ac. C-46/93 y C-48/93, Rec. pág. 629), también cabe ejercitar esta acción de indemnización de daños y perjuicios cuando la norma comunitaria incumplida goza de efecto directo, ya que el principio de responsabilidad patrimonial del Estado no se limita a los supuestos de disposiciones comunitarias que no gozan de efecto directo.

## 1. El efecto directo de las directivas. Consecuencias del efecto directo en el ámbito tributario. La devolución de los ingresos indebidos.

La doctrina del efecto directo es, esencialmente, fruto de los distintos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) (6). Como sabemos, esta noción implica que las normas comunitarias son susceptibles de crear por sí mismas, derechos y obligaciones para los particulares, teniendo éstos el derecho a pedir a sus jueces que las apliquen y, a su vez, los jueces tienen la obligación de aplicarlas.

El efecto directo es una característica peculiar del Derecho comunitario desconocida en el Derecho Internacional, habida cuenta que sólo contempla como sujetos de Derecho en su esfera a los Estados.

Los requisitos que debe reunir una norma comunitaria para poder predicar de la misma el efecto directo consisten en que tenga un grado de incondicionalidad y precisión suficientes. Como afirma ISAAC (7), «hay que constatar que estos criterios de incondicionalidad y precisión suficientes se reducen a un requisito de carácter funcional: una norma es de efecto directo siempre que sus características sean tales que la hagan susceptible de una aplicación judicial».

La directiva, en principio, no goza de efecto directo, toda vez que obliga a los Estados sólo en cuanto al resultado a alcanzar, dejando a las instancias nacionales la competencia en cuanto a la forma y los medios y, por este motivo, requiere normas internas de ejecución. En consecuencia, la necesidad de un acto de aplicación mediata excluye absolutamente todo efecto directo.

No obstante, el TJCE (8) ha atemperado la falta de efecto directo de la directiva para los casos en que los Estados incumplen el deber de aplicarla, bien porque lo hacen tardíamente o de manera incorrecta. En este sentido, las directivas gozarán de efecto directo cuando su contenido sea claro, preciso e incondicional. En caso de reunir los requisitos referidos, como señalan CAYÓN/FALCÓN/DE LA HUCHA (9), los particulares pueden invocar ante los jueces y tribunales internos las disposiciones de la directiva para oponerse a cualquier disposición interna contraria a la directiva y, al mismo tiempo, para solicitar el reconocimiento de los derechos que ésta, en su caso, les otorgue.

Una vez expuesto de manera muy somera lo concerniente al efecto directo de las normas comunitarias y, en concreto, al efecto directo de las directivas, procede analizar su incidencia en el ámbito tributario.

---

(6) Es en la sentencia *Vand Gend & Loos* (de 5 de febrero de 1963, as. C-26/62, Rec. pág. 2) donde el TJCE afirma por primera vez el efecto directo del Derecho comunitario en general.

(7) ISAAC, Guy, *Manual...*, cit., pág. 193.

(8) La doctrina del efecto directo de las directivas se inicia con la sentencia *Franz Grad* de 6 de octubre de 1970, as. 9/70, Rec. pág. 825.

(9) CAYÓN GALIARDO, A.; FALCÓN Y TELLA, R.; DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización...*, cit., pág. 669.

Como ya se ha hecho alusión en otro lugar, normalmente es la directiva la norma elegida para armonizar los tributos de los Estados miembros. La inadecuada ejecución por parte de los Estados del Derecho comunitario con contenido tributario en general, y de las directivas en particular, implicará, en determinadas ocasiones, que los sujetos pasivos ingresen en el erario público deudas tributarias superiores a las que, en un principio, corresponderían conforme a la norma comunitaria. Esta situación puede suceder, por ejemplo, cuando la directiva del IVA declara exenta una determinada operación y, la norma española, no la recoge como tal. No obstante, como parece obvio, no todas las normas comunitarias en materia tributaria se encuadran en lo que la doctrina denomina Derecho Tributario material, sino que también regulan aspectos formales. En este sentido, podemos señalar el artículo 22.6.b de la Sexta Directiva del IVA (10) que establece el deber de los sujetos que llevan a cabo operaciones intracomunitarias de presentar una declaración recapitulativa de las operaciones realizadas durante el ejercicio correspondiente.

Sin embargo, sólo nos vamos a ocupar de los supuestos en que una incorrecta adecuación de la norma estatal a la directiva comunitaria, tiene como consecuencia que el sujeto pasivo ingrese una deuda tributaria mayor, o bien, una deuda tributaria inexistente.

El TJCE reconoce a los sujetos afectados, por una situación como la descrita, un derecho, derivado directamente del ordenamiento comunitario, a la restitución de los montantes percibidos en desconocimiento del Derecho comunitario (11). De la lectura de las sentencias del Tribunal, el fundamento del derecho de restitución se encuentra en el efecto directo de aquellas disposiciones comunitarias que prohíben a los Estados la percepción de determinados tributos. De igual manera, como observa AMI BARAV (12), «el derecho al reembolso deriva así indirectamente, en cierto modo, del derecho a no pagar tributos contrarios al tratado». Resulta de interés traer a colación, por la claridad con la que se expresa la idea desarrollada en este párrafo, un fragmento de las conclusiones del abogado general Reischl en el asunto *Denkavit italiana* (13):

«el efecto directo del Derecho comunitario tiene como corolario la obligación de principio de restituir las sumas indebidamente percibidas, sin que la aplicación del Derecho comunitario pueda ser reducida a la nada por el hecho de la percepción por el Estado miembro de aquellos tributos en violación de disposiciones del Derecho comunitario».

---

(10) Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977.

(11) El derecho a la devolución de las cantidades percibidas por órganos estatales en virtud de una norma o medida nacional contraria al Derecho comunitario fue reconocido expresamente por el Tribunal por primera vez en la sentencia *McCarren* de 27 de marzo de 1979, as. 177/78, Rec. 1979, pág. 2.161. Cfr. BARAV, A., «El contencioso sobre restitución de tributos nacionales recaudados en violación del Derecho Comunitario». *Revista de Instituciones Europeas*, núm. 3, 1989, pág. 662.

(12) BARAV, A., «El contencioso...», *cit.*, pág. 666.

(13) Asunto resuelto por sentencia de 27 de marzo de 1980, as. 61/79, Rec., 1980, pág. 1.205.

En consecuencia, es el efecto directo de la prohibición de percibir tales tributos en donde reside el fundamento del derecho de restitución de lo indebidamente ingresado (14). Ahora bien, *sensu contrario*, ello significa que no existe ese derecho cuando la norma comunitaria no goza de efecto directo que, como hemos observado, es la regla general en las directivas. Pues bien, cuando la norma comunitaria y, en concreto, la directiva no reúne los requisitos necesarios para gozar de efecto directo, ya no nos encontraremos ante un supuesto de ingreso indebido, habida cuenta que al no inaplicarse la norma estatal el pago de esa deuda tributaria resulta debido. No obstante, lo que será objeto de estudio en el apartado siguiente, el incumplimiento por parte de los Estados del deber de adecuar su ordenamiento al Derecho comunitario, no va a quedar impune, toda vez que el sujeto afectado puede ejercitar una acción de daños y perjuicios frente al Estado incumplidor, a fin de que le indemnice por los daños que dicho incumplimiento le haya irrogado.

Como ya hemos dicho, el derecho de restitución deriva directamente del ordenamiento jurídico comunitario; sin embargo, en virtud del principio de autonomía institucional y procesal de los Estados miembros, es a éstos a quienes corresponde la competencia para establecer las modalidades de ejercicio de la acción de reembolso y los órganos competentes para su conocimiento (15).

En el Estado español, los mecanismos procedimentales necesarios para hacer efectivo el derecho a la devolución se encuentran en el artículo 155 de la Ley General Tributaria (LGT) y en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

El principio de autonomía institucional y procesal en esta materia no es absoluto, habida cuenta que el TJCE, a través de una serie de pronunciamientos, ha realizado una serie de indicaciones que, siguiendo la sistemática que de ellas hace el profesor FALCÓN Y TELLA (16), expondremos a continuación:

*A) Principio de no discriminación (17).*

La modalidad procedimental establecida por cada Estado para ejercitar el derecho de restitución no puede ser menos favorable que la prevista cuando el carácter indebido del ingreso resulta exclusivamente del Derecho interno.

---

(14) En este sentido, HUBEAU, F., «La répétition de l'indu en droit communautaire» *RDTE*, 1981, pág. 442 (*cf.*: DA CUNHA Y DA SILVA, M.; MARTÍ MORENO, J., «El incumplimiento del Estado en materia fiscal: la restitución de los ingresos indebidos», *Gaceta Jurídica de la CEE*, núm. 41, B-26, 1987, pág. 8) afirma que «el reembolso de los tributos nacionales percibidos violando el Derecho comunitario se sitúa en el marco de la prolongación del efecto directo de ciertas disposiciones de Derecho comunitario».

(15) Puede verse la sentencia del TJCE *Ariete* (as. 811/79, Rec. 1980, pág. 2.545) en donde a este respecto se dice: «Corresponde al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro determinar las condiciones que permitan a los contribuyentes impugnar las imposiciones recaudadas indebidamente a razón de su incompatibilidad con el Derecho comunitario, o reclamar su devolución».

(16) FALCÓN Y TELLA, R., *Introducción...*, *cit.*, págs. 254 y 255.

(17) Entre otras, véase la sentencia *Deville* del TJCE de 29 de junio de 1988, as. 240/87, Rec., 1988, pág. 3.513.

En Derecho español, al no distinguir el Real Decreto 1163/1990 entre las distintas causas que motivan el carácter indebido de un ingreso, debe entenderse que se aplica también al caso que nos ocupa.

*B) Principio de eficacia.*

El derecho de devolución atribuido a los particulares por el ordenamiento jurídico no puede estar formulado de tal manera que se imposibilite en la práctica su ejercicio.

A efectos ilustrativos, cabe resaltar una serie de pronunciamientos del TJCE (18), que consideran contrario al principio enunciado supeditar la devolución de tributos nacionales percibidos con infracción del Derecho comunitario a la prueba de que estos tributos no hubieran sido repercutidos sobre los compradores de los productos que los hayan soportado, haciendo que la carga de esta prueba negativa recaiga únicamente sobre las personas físicas o jurídicas que soliciten el reembolso. Siguiendo a GARCÍA BLASEIRO (19), el TJCE fundamenta esta declaración en que la existencia de una eventual obligación legal de repercutir el tributo no permite presumir, de manera general, que se haya repercutido el tributo en su totalidad, ni siquiera en el caso de que el incumplimiento de tal obligación acarree una sanción.

Las Leyes del IVA y de los I.I.EE. del Estado español no prevén una presunción como la señalada. Sí establecen, en cambio, la obligación de repercutir el importe del impuesto, cosa lógica por otro lado debido a la naturaleza jurídica de estos impuestos. Asimismo, la LGT no contempla una presunción de semejante naturaleza. En todo caso, en el ordenamiento español, la prueba de la repercusión correspondería a la Administración Tributaria, pues es ésta quien invoca la causa de denegación de la devolución, habida cuenta de que la prueba de hechos extintivos corresponde a quien los alega (arts. 115 de la LGT y 1.214 del Código Civil).

*C) No procedencia de la devolución de los tributos ilegalmente recaudados cuando tal restitución conduce a un enriquecimiento injusto por haberlos repercutido.*

El TJCE (20) ha reconocido que el Derecho comunitario no impone la devolución de los tributos recaudados con infracción del mismo cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos. Por lo tanto, los Estados

---

(18) Un comentario a estas sentencias puede verse en el artículo de Luis DOCAVO ALBERTI, «Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la devolución de ingresos indebidos. Consagración de la doctrina de que no pueden imponerse al contribuyente la acreditación de pruebas que imposibiliten prácticamente la devolución», *Impuestos*, tomo I/89, pág. 938 y ss.

(19) GARCÍA BLASEIRO, G., «Noticias UE. Mayo, 1997», *Impuestos*, núm. 14, 1997, julio, 1.ª quincena, pág. 123.

(20) Por todas, véase la sentencia *Octroi de mer*, de 14 de enero de 1997, as. ac. C-192/95 a C-218/95, Rec., 1997, pág. 165. En esta sentencia el TJCE resuelve veintisiete cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal d'instance de Paris. Todas ellas contienen una misma pregunta, el alcance e incidencia de la repercusión en el derecho de los particulares a la restitución de los tributos indebidamente percibidos por el Estado. El tributo controvertido es el denominado *octroi de mer*, gravamen pecuniario percibido en los Departamentos franceses de Ultramar sobre las mercancías introducidas en esos territorios.

miembros pueden negar la devolución siempre y cuando esté previsto en su ordenamiento. Por otro lado, si sólo se ha repercutido una parte del tributo ilegal, las autoridades nacionales deben devolver al sujeto pasivo el importe no repercutido.

Este límite lo fundamenta el Tribunal en razón a que no es el sujeto pasivo quien ha soportado el tributo indebidamente percibido, sino la persona sobre la cual fue repercutido. En consecuencia, devolver al sujeto pasivo el importe del tributo que ya ha percibido del sujeto que soportó la repercusión equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediaran las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para la persona que soportó la repercusión. No obstante, como parece lógico, si el sujeto repercutido puede obtener del sujeto pasivo la devolución del importe del tributo que sobre él se ha repercutido, el sujeto pasivo a su vez debe tener la posibilidad de obtener de las autoridades nacionales la devolución del mismo.

En suma, un Estado miembro sólo se puede oponer a devolver un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, cuando se haya demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del sujeto pasivo y que su devolución a este último le produciría un enriquecimiento sin causa.

Como hemos señalado, el TJCE ha venido justificando la no devolución en el enriquecimiento sin causa que experimentaría el sujeto pasivo. Pues bien, a este respecto, debemos destacar las críticas vertidas por el abogado general Tesouro en los asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, asuntos resueltos por Sentencia de 14 de enero de 1997. En primer lugar, entiende que no es posible admitir que, en todo caso, el sujeto pasivo obtiene un enriquecimiento como consecuencia de la restitución del tributo repercutido; antes bien, puede implicar la producción de un perjuicio como consecuencia de la probable reducción del volumen de ventas, habida cuenta que la repercusión del tributo incrementa el precio final de los productos. Por otro lado, niega que pueda encuadrarse dentro del concepto de enriquecimiento sin causa el beneficio que obtiene el particular por la restitución de un tributo ilegítimamente exigido y recaudado por la Administración. En su opinión, es el Estado y no el sujeto pasivo el que se enriquece sin causa al recaudar un tributo contrario al Derecho comunitario, amén de que no parece razonable que el Estado invoque ese principio para denegar la restitución de las cantidades indebidamente percibidas.

El Tribunal, en la sentencia referida en el párrafo anterior, parece haberse hecho eco de las observaciones del abogado general. Como se desprende del apartado 29 de la sentencia, no puede admitirse que en todo caso la devolución al operador del importe repercutido implique, necesariamente, el enriquecimiento sin causa de este último. No obstante, ello no significa que el Tribunal impida a los Estados aplicar el límite ya comentado cuando no se produce con la devolución un enriquecimiento, sino que permite al operador alegar los perjuicios sufridos por la obligación de repercutir en el marco del litigio principal, si las normas de su Derecho interno lo permiten, correspondiendo al Juez nacional deducir las consecuencias oportunas (21).

---

(21) El tenor literal de la sentencia es el siguiente: «Si, a pesar de haber repercutido el tributo sobre el comprador, las normas de Derecho interno permiten al operador alegar un perjuicio causado por la imposición del tributo ilegal, que excluye, total o parcialmente, el enriquecimiento sin causa, corresponde al Juez nacional deducir las consecuencias.»

Resulta criticable, en cierta manera, la imprecisión con que se expresa el Tribunal, toda vez que no delimita cuáles son «las consecuencias» a las que puede llegar el Juez nacional. En principio, por imperativo de la lógica, la consecuencia a la que debe llegar el Juez es a ordenar la restitución del tributo al operador aunque éste lo hubiera repercutido. Nos parece ésta la solución más razonable, toda vez que la otra «consecuencia» posible, indemnizar el daño producido por la repercusión, no parece tener cabida, al diferenciar el Tribunal en el apartado 34 de la sentencia, entre la cuestión de la repercusión y la de indemnizar por los perjuicios sufridos a causa de haber incumplido el Estado el deber de adecuar su normativa al Derecho comunitario, aspecto al que nos referiremos en el apartado siguiente.

Una vez expuesto el estado de la jurisprudencia comunitaria, debemos entrar a considerar de qué manera incide en el ordenamiento tributario español.

En primer lugar, es necesario señalar que no existe ningún precepto que, expresamente, establezca como causa denegatoria de la devolución del ingreso indebido el haber repercutido el tributo.

Las especialidades en materia de devolución de ingresos indebidos cuando ha habido repercusión se encuentran recogidas en el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990. Según se desprende del artículo citado, hay que distinguir entre los casos en que el tributo repercutido es el IVA de los demás; no obstante, en ambos supuestos, debe ser el sujeto que repercute el tributo quien solicite la devolución.

Cuando el tributo repercutido es un tributo distinto del IVA, la devolución se lleva a cabo al sujeto que efectuó el ingreso del mismo en el Tesoro, debiendo éste desarrollar las actuaciones necesarias para resarcir a quienes soportaron la repercusión. En lo referente al IVA, las cuotas repercutidas indebidamente se devuelven al sujeto que las haya soportado, cuando ésta se haya efectuado mediante factura y ese sujeto no se haya deducido su importe en una autoliquidación posterior, o bien, haya obtenido su devolución. En estos casos, nunca procederá la devolución cuando la Administración haya devuelto las cuotas de IVA repercutidas al sujeto pasivo, al repercutido o a un tercero.

Respecto al régimen general, esto es, cuando el tributo repercutido no es el IVA, no parece que el Estado español pueda negar la devolución con base en la excepción permitida por el TJCE. En primer lugar, no existe en el Derecho español un precepto que niegue la devolución de los tributos indebidamente percibidos cuando éstos se han repercutido. En segundo lugar, al obligar el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990 al sujeto pasivo a resarcir a quien soportó la repercusión, desaparece la posibilidad de que aquél se enriquezca sin causa, que, como sabemos, es el argumento que el TJCE utiliza para justificar esta excepción al derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro vulnerando el Derecho comunitario.

Cuando el IVA es el tributo repercutido, al devolverse directamente el impuesto al sujeto que soporta la repercusión, no cabe alegar la excepción, ya que la misma sólo puede esgrimirse frente al sujeto que repercute. No obstante, debemos analizar si está justificada la condición que recoge el artículo 9 a efectos de la devolución, esto es, que no se haya deducido el importe de aquellas cuotas en una autoliquidación.

El fundamento que subyace a esta condición es el mismo que justifica la excepción prevista en la jurisprudencia del TJCE, es decir, que el sujeto pasivo no experimente un enriquecimiento sin causa, toda vez que se le estaría devolviendo un IVA que, al habérselo podido deducir, materialmente no ha soportado. En consecuencia, al ser el mismo fundamento, parece razonable admitir la no devolución del IVA.

Por último, es necesario señalar que nuestro ordenamiento no prevé la posibilidad de que el Juez nacional tenga en cuenta, en el marco del litigio principal, el perjuicio sufrido por el sujeto que repercute el tributo en orden a la procedencia o no de la devolución. Por consiguiente, al no estar contemplada en el Derecho español esta posibilidad prevista en la sentencia comentada del TJCE, no merece la pena que nos detengamos en ella.

#### D) Pago de intereses en caso de restitución.

El ingreso indebido se caracteriza por la carencia de título que legitime la adquisición de la cantidad de dinero que fue pagada en concepto de tributo; en el supuesto que nos ocupa, la falta de título radica en la inaplicación de la norma estatal tributaria contraria a la disposición de la directiva que goza de efecto directo. Por este motivo, como señala GARCÍA NOVOA (22), no hay una adquisición por la Administración, por lo que ésta disfruta de una cantidad de dinero de titularidad ajena que, a la vez, supone para el que pagó la indisponibilidad de dicha cantidad. En consecuencia, debe aplicarse al ámbito de la Hacienda Pública el principio de que quien disfrutó una cantidad de dinero de pertenencia ajena debe compensar al perjudicado con la modalidad indemnizatoria que los ordenamientos suelen establecer para este supuesto, el pago de intereses.

La doctrina iusprivatista clasifica los intereses en moratorios, correspectivos y compensatorios. En el ámbito tributario, atendiendo al carácter *ex lege* de la obligación tributaria, sólo serán de aplicación los intereses moratorios y correspectivos, en tanto que los compensatorios suelen ser típicos de los contratos bilaterales y, por tanto, ajenos al ámbito del Derecho Tributario. En relación al pago de los intereses por las cantidades indebidamente ingresadas, los intereses son correspectivos y no moratorios, dado que éstos se exigen como consecuencia del retraso culpable de una obligación líquida y exigible y aquéllos son un mecanismo de compensación por el uso del dinero ajeno (23). No obstante, ello no significa que no puedan devengarse además, en estos casos, intereses moratorios. Ello sucederá cuando una vez reconocido el derecho de devolución, la Administración se retrasa en el pago.

Pues bien, procede ahora examinar si existe en el Derecho comunitario una obligación de pagar intereses. Siguiendo a AMI BARAV (24), es necesario indicar que el TJCE no se ha pronunciado todavía sobre esta cuestión en relación a un pago indebido efectuado en virtud de una disposición

---

(22) GARCÍA NOVOA, C., *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 230.

(23) *Ibidem*, pág. 236.

(24) *Ob. cit.*, págs. 670 y 671.

nacional, sino de un reglamento comunitario cuya nulidad fue consiguientemente constatada. Pero el razonamiento y la solución elaborados pueden aplicarse al caso de percepción de tributos nacionales contrarios al Derecho comunitario.

El Tribunal se ha pronunciado sobre este tema, en particular en la sentencia *Express Dairy Foods* (25). El litigio giraba en torno a una demanda de reembolso de montantes pagados por una sociedad británica al organismo nacional de intervención, como consecuencia de una sentencia prejudicial por la cual el Tribunal había constatado la nulidad del reglamento comunitario sobre cuya base se había efectuado dicho pago. A propósito de los intereses, el Tribunal declaró que:

«corresponde a las autoridades nacionales, y en particular a las jurisdicciones nacionales, en caso de restitución de tasas indebidamente recaudadas, regular todas las cuestiones accesorias relacionadas con esta restitución, tales como el pago de intereses, aplicando sus reglas internas relativas al tipo de interés y a la fecha a partir de la cual deben calcularse los intereses».

En consecuencia, como se desprende de la sentencia transcrita, corresponde al Derecho de cada Estado regular el pago de intereses.

No obstante, debemos plantearnos qué ocurre cuando un Estado no regula este aspecto, o bien, decide que las cantidades indebidamente ingresadas no devengan interés alguno. En este sentido, es necesario señalar, como punto de partida, que no se desprende de la jurisprudencia del TJCE una obligación de pagar intereses. Por este motivo, en principio, no parece que un Estado incurra en ningún tipo de incumplimiento si decide no pagarlos. Ahora bien, no parece razonable que los sujetos pasivos que soportan el incumplimiento de su Estado, no reciban de éste algún tipo de compensación, como consecuencia de haber dispuesto, indebidamente, de un dinero durante un intervalo de tiempo, habida cuenta que los intereses, al ser correspectivos en estos casos, tienen por finalidad compensar por el uso del dinero ajeno.

Pues bien, nos parece una solución adecuada para remediar esta situación el permitir a los particulares ejercer una acción de daños y perjuicios frente a su Estado a fin de que indemnice, entre otros daños que se hayan podido originar, el lucro cesante provocado por no haber podido disponer de las cantidades indebidamente ingresadas que, en la práctica, equivaldrá a los intereses que, en su caso, hubieran generado.

---

(25) Sentencia de 12 de junio de 1980, as. 130/1990, Rec., 1980, pág. 1.887.

La normativa del Estado español sí prevé el pago de intereses; por consiguiente, no se suscitara la controversia planteada. Concretamente, el artículo 2.1.b del Real Decreto 1163/1990 declara que forma parte del derecho a la devolución de un ingreso indebido «el interés legal aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas, por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la de la propuesta de pago». No obstante, tras la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), ese interés debe entenderse referido al interés de demora tributario que, normalmente, será mayor (26).

*E) Plazo para el ejercicio del derecho a la devolución.*

El TJCE admite la compatibilidad con el Derecho comunitario del establecimiento de unos plazos razonables para el ejercicio del derecho a la devolución. Esta exigencia de que los plazos sean razonables está intrínsecamente conectada con el principio, ya enunciado, de eficacia, pues el establecimiento de un plazo excesivamente breve haría, en la práctica, excesivamente difícil obtener la devolución.

En el Estado español, antes de la LDGC (art. 24) el plazo para el ejercicio era de cinco años computados desde el día en que se realizó el ingreso indebido (arts. 64 y 65 de la LGT). Dicha ley ha reducido el plazo a cuatro años (27). Pues bien, el TJCE (28) considera que un plazo de cinco años es un plazo razonable en los términos expuestos en el párrafo anterior. No obstante, la reducción a cuatro años no parece suficiente para concluir que dicho plazo infringe las indicaciones del TJCE. Nótese que también se ha reducido a cuatro años el plazo de la Administración para liquidar y, por ello, parece razonable que tanto el contribuyente como la Administración se encuentren en posición de igualdad en materia de plazos de prescripción pues, como señala el TJCE (29), «la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, protege tanto al contribuyente como a la Administración».

---

(26) Como dice PALAO TABOADA, C., «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 171, 1997, pág. 19, al situar el interés que Hacienda debe pagar al contribuyente en el interés de demora, se elimina la desigualdad de éste respecto a la Hacienda Pública -pues antes Hacienda sólo debía pagar el interés legal-.

(27) De conformidad con el apartado 2 de la disposición final séptima de la misma ley, la entrada en vigor del nuevo plazo de prescripción para exigir la devolución de los ingresos se pospone hasta el 1 de enero de 1999. No obstante, la LDGC no dice nada respecto a si se aplica el nuevo plazo a las cantidades ingresadas indebidamente con anterioridad a la citada fecha. En mi opinión, al no establecer nada la ley y teniendo en cuenta su finalidad, la postura que se debe adoptar es la más favorable al contribuyente, esto es, entender que el nuevo plazo sólo se aplica a las deudas tributarias ingresadas indebidamente con posterioridad al 1 de enero de 1999. Esta postura, además, viene avalada por el artículo 2 del Código Civil que, como sabemos, señala que «Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusiesen lo contrario». Sobre los problemas que plantea la reducción a cuatro años de los plazos de prescripción tributaria véase: PALAO TABOADA, C., «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: el texto definitivo», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 181, 1998, págs. 6 a 8.

(28) *Cfr.* sentencia *Fantask* de 2 de diciembre de 1997, as. 188/95, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 159, págs. 83 a 91.

(29) *Cfr.* el apartado 47 de la sentencia indicada en la nota anterior.

## 2. El derecho de los particulares a indemnización por los daños y perjuicios sufridos en su patrimonio jurídico por violaciones de Derecho comunitario imputables a un Estado miembro.

Como hemos tenido ocasión de comprobar, el derecho de los particulares de invocar las disposiciones comunitarias con efecto directo constituye una garantía para asegurar la aplicación plena y completa del Tratado.

Sin embargo, se producen lagunas en la protección de los derechos subjetivos comunitarios cuando las normas transgredidas no gozan de efecto directo, al no poder ser invocadas directamente por los particulares ante su Juez nacional. Ante esta situación reaccionó el TJCE, a partir de la sentencia *Francovich*, reconociendo un derecho a los particulares -derivado directamente del Derecho comunitario- a ser indemnizados por los daños sufridos en su patrimonio jurídico por violaciones de Derecho comunitario imputables a un Estado miembro (30).

El principio de que los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario se ha ido consolidando en sentencias posteriores a la sentencia *Francovich* (31).

A continuación, de la manera más sucinta posible, analizaremos las condiciones necesarias, según la jurisprudencia del TJCE, de la acción de responsabilidad. A estos efectos, distinguiremos entre condiciones de naturaleza sustantiva y condiciones de naturaleza procedimental. Posteriormente, veremos cómo inciden en el ámbito que nos ocupa, esto es, en el Derecho Tributario.

### A) Condiciones de naturaleza sustantiva.

Los requisitos necesarios y suficientes para que se derive responsabilidad estatal en base al Derecho comunitario son los siguientes:

- (30) El razonamiento seguido por el TJCE para llegar a esta conclusión es el siguiente. El TJCE entiende «que la plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada y la protección de los derechos se debilitaría si los particulares no tuvieran la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro». En estos casos, es indispensable para garantizar la plena eficacia de las normas comunitarias el reconocimiento de la obligación de los Estados de reparar los daños causados por el incumplimiento, habida cuenta que la plena eficacia de las normas comunitarias está supeditada a la condición de una acción por parte del Estado y, por consiguiente, los particulares no pueden, a falta de acción, invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales los derechos que les reconoce el Derecho comunitario.
- (31) Son: sentencia *Wagner Miret* de 16 de diciembre de 1993, as. 334/92, Rec., 1993, pág. 6.911; sentencia *Faccini Dori* de 14 de julio de 1994, as. 91/92, Rec., 1994, pág. 3.325; sentencia *Brasserie du pêcheur* de 5 de marzo de 1996, as. ac. C-46/93 y C-48/93, Rec., 1996, pág. 1.029; sentencia *British Telecommunications* de 26 de marzo de 1996, as. C-392/93, Rec., pág. 1.631; sentencia *Lomas Ltd.* de 23 de mayo de 1996, as. C-5/94, Rec., 1996, pág. 2.553; sentencia *Dillenkofer* de 8 de octubre de 1996, as. ac. C-178/94, C-179/94 y C-188/94 a 190/94, Rec., 1996, pág. 4.845. Un estudio sobre este tema en: FERNÁNDEZ GARCÍA, L.; SERRANO SORDO, T., «Responsabilidad Patrimonial de los Estados Miembros por incumplimiento del Derecho Comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 156, 1998, págs. 91 a 117.

- a) La norma infringida debe implicar la atribución de derechos a los particulares.
- b) La violación del Derecho comunitario debe ser suficientemente grave o caracterizada. En este sentido, el criterio decisivo para determinar que la violación tiene tal carácter es el de la inobservancia manifiesta y grave, por parte del Estado, de los límites impuestos a su facultad de apreciación a la hora de aplicar la norma comunitaria. El TJCE, consciente de que este último concepto es un concepto de difícil determinación, proporciona una serie de criterios (32). Resulta interesante destacar aquí la circunstancia de que el TJCE considera que la infracción es suficientemente grave cuando persiste la violación del Derecho comunitario a pesar de haberse dictado previamente una sentencia suya declarando la existencia del incumplimiento reprochado, o bien, cuando exista jurisprudencia constante del TJCE de la cual se pueda deducir claramente que el acto en cuestión no es compatible con el Derecho comunitario.
- c) Que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas.

Estos tres requisitos son necesarios y suficientes para generar, a favor de los particulares, un derecho a obtener una reparación; no obstante, como indica el TJCE (33), los sistemas de responsabilidad de cada Estado pueden exigir condiciones menos estrictas.

En todo caso, es al órgano jurisdiccional de cada Estado a quien corresponde apreciar si se cumplen los requisitos expuestos, sin que el TJCE haya tenido que declarar previamente la incompatibilidad de la acción o disposición estatal con la norma comunitaria. Ahora bien, como ya se ha señalado, la existencia de una declaración previa de incumplimiento facilitará en gran manera el cumplimiento de los requisitos exigidos por el TJCE, habida cuenta que, de persistir el incumplimiento, se presume la concurrencia del segundo requisito, esto es, que se trata de una violación del Derecho comunitario suficientemente grave.

Si concurren los requisitos, el Estado estará obligado a indemnizar con independencia de cuál haya sido el órgano (ejecutivo, judicial o legislativo) en cuyo comportamiento, activo u omisivo, se encuentre el origen de la infracción. Considero necesario realizar algunas precisiones acerca de la incidencia de cuál es el órgano incumplidor en la declaración de responsabilidad, concretamente, en la concurrencia del segundo requisito.

---

(32) Estos criterios se encuentran en el apartado núm. 56 de la sentencia *Brasserie du pêcheur*. Son, el grado de claridad y precisión de la norma vulnerada, la amplitud de margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho y la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una Institución comunitaria hayan podido contribuir a la omisión, la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario.

(33) Apartado núm. 66 de la sentencia *Brasserie du pêcheur*.

A la hora de apreciar la gravedad del incumplimiento en orden a reconocer el derecho de indemnización es necesario tener en cuenta el margen de discrecionalidad o apreciación dejado por la disposición comunitaria infringida. Cuanto más reducido sea el margen de apreciación más fácil será calificar ese incumplimiento como grave. En la mayoría de los casos, cuando la aplicación de la norma corresponde al órgano legislativo -normalmente en los casos de trasposición de directivas- la capacidad de maniobra será mucho mayor y, por lo tanto, será más difícil encontrar un abuso manifiesto y grave del margen de apreciación. En relación a los órganos administrativos, como dice FERNÁNDEZ MARTÍN (34), al estar constreñidos a la hora de adoptar actos administrativos por los imperativos de las normas comunitarias gozarán de menor grado de discreción y por lo tanto podrán incurrir más fácilmente en responsabilidad patrimonial.

Por último, para finalizar este apartado, es necesario realizar algunos apuntes acerca de la cuantía de la indemnización. Básicamente es en la sentencia *Brasserie du pêcheur* (35) en donde el Tribunal resuelve algunas cuestiones en torno al montante de la indemnización. En este sentido, el TJCE declara que la misma debe ser adecuada al perjuicio sufrido pero se remite a la legislación de cada Estado a efectos de fijar los criterios que permitan determinar la cuantía de la reparación. Sin embargo, los Estados deben respetar una serie de principios a la hora de establecer dichos criterios. Esos principios son el principio de eficacia y el principio de no discriminación (36).

#### B) Condiciones de naturaleza procedimental.

A este respecto, el TJCE se remite a la legislación de cada Estado miembro que debe designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular las modalidades procesales de los recursos judiciales destinados a garantizar la plena protección de los derechos que corresponden a los justiciables en virtud del Derecho comunitario. También en este caso los Estados deben respetar los principios de eficacia y no discriminación. Estos principios los formula el TJCE en estos términos (37):

«Las condiciones, de fondo y de forma, establecidas por las diversas legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que las referentes a reclamaciones semejantes de naturaleza interna y no pueden de manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización».

---

(34) FERNÁNDEZ MARTÍN, J.M., «El principio de responsabilidad patrimonial del Estado por daños causados por el incumplimiento de las normas de Derecho comunitario. Evolución jurisprudencial reciente», *Revista de Instituciones Europeas*, núm. 2, vol. núm. 23, mayo-agosto, 1996, pág. 526.

(35) Apartados 81 al 90.

(36) Estos principios los ha formulado el TJCE en los mismos términos que para la devolución de ingresos indebidos. En relación al principio de eficacia, no sería conforme al Derecho comunitario una normativa nacional que limite, de manera general, el daño indemnizable únicamente a los daños causados a determinados bienes individuales especialmente protegidos, excluyendo el lucro cesante sufrido por los particulares.

(37) Apartado 43 de la sentencia *Francovich*.

Una vez expuestos los términos en los que el TJCE expresa el principio de responsabilidad de los Estados por el incumplimiento del Derecho comunitario -con el consiguiente derecho de los particulares afectados a ser resarcidos- debemos detenernos a examinar su aplicación en el marco del Derecho español. Sólo nos vamos a ocupar aquí de los supuestos en que el incumplimiento generador de responsabilidad proviene del Legislador, habida cuenta de que es a éste -en virtud del principio de legalidad tributaria sancionado en el artículo 31.3 de la Constitución Española (CE)- a quien corresponde trasponer las directivas en materia tributaria.

El reconocimiento de la responsabilidad patrimonial del Legislador por sus actos normativos, como dice COBREROS MENDAZONA, «es una cuestión de muy hondo calado constitucional y que dista mucho de ser clara» (38). El ordenamiento español, antes de la entrada en vigor de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, carecía de una norma positiva que de forma expresa estableciese la responsabilidad del Estado por actos de ley (39). No obstante, esa responsabilidad podía incardinarse en la formulación general del principio de responsabilidad de todos los poderes públicos previsto en el artículo 9.3 de la CE.

Sin embargo, antes de entrar a analizar el régimen jurídico previsto en la Ley 30/1992, conviene hacer algunos apuntes acerca del estado de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) y del Tribunal Supremo (TS) antes de su entrada en vigor para resaltar la falta de claridad, ya apuntada (40). Ahora bien, debemos dejar muy claro que la responsabilidad del Estado por actos legislativos no se mueve en los mismos términos que la responsabilidad del Legislador por incumplimiento del Derecho comunitario. En aquellos casos, la responsabilidad se cierna a los exclusivos parámetros de la Constitución y, en éstos, se trata de un problema de engarce entre el ordenamiento comunitario y el estatal y, más concretamente, por el incumplimiento de una obligación -la de adecuar su ordenamiento al Derecho comunitario- a la que previamente estaba sometido el Estado en el ámbito de aquel ordenamiento (41).

---

(38) COBREROS MENDAZONA, E., *Incumplimiento del Derecho comunitario y responsabilidad del Estado*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 125.

(39) Debemos aclarar que no se está tratando ahora del problema de las expropiaciones llevadas a cabo directamente por ministerio de la ley. En estos casos, la indemnización viene impuesta por el artículo 33.3 de la CE. De ahí que sería inconstitucional una ley materialmente expropiatoria de derechos que excluyera la indemnización.

(40) Sobre esta cuestión véase: LEGUINA VILLA, J., «La responsabilidad patrimonial de la Administración, de sus autoridades y del personal a su servicio», en LEGUINA VILLA, J., SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, 1.ª ed. (especialmente las págs. 408 a 415) y CELDRÁN RUANO, J., *La responsabilidad del Estado por actos de aplicación de leyes: Aproximación histórica y significado actual*, Servicio de publicaciones de la Universidad de Murcia, Murcia, 1996.

(41) COBREROS MENDAZONA, E., *Incumplimiento...*, cit., pág. 130.

La jurisprudencia constitucional resulta confusa a este respecto (42). Lo único que se puede decir con absoluta seguridad sobre la existencia o no en la CE de una responsabilidad del Legislador es que no tendría su fundamento en el artículo 106.2 de la CE (43), ya que el TC no considera subsumible la función del Legislador dentro del concepto de servicio público. No obstante, en una de sus sentencias (44), el TC parece admitir que los sujetos afectados merecen algún género de compensación cuando una modificación legal origina una frustración de las expectativas existentes.

El TS, apoyándose en la posibilidad de compensación apuntada por el TC, va a adoptar, al menos inicialmente, una posición favorable a la admisión de responsabilidad patrimonial derivada de las leyes (45). El Alto Tribunal consideró que al consagrar el artículo 9.3 de la CE la responsabilidad de todos los poderes públicos, sin excepción alguna, resulta evidente que cuando el acto de aplicación de una norma, aun procedente del legislativo, supone para los concretos destinatarios un sacrificio patrimonial que merezca el calificativo de especial, en comparación del que pueda derivarse para el resto de la colectividad, el principio de igualdad ante las cargas públicas impone la obligación del Estado de asumir el resarcimiento de las ablaciones patrimoniales producidas por tal norma y el acto de su aplicación, salvo que la propia norma, por preferentes razones de interés público, excluya expresamente la indemnización, cuya cuantía, de no concurrir tal excepción, debe ser suficiente para cubrir el perjuicio efectivamente causado (46).

Esta línea jurisprudencial del Supremo favorable al reconocimiento de la existencia de responsabilidad patrimonial por actos normativos del Legislador se rompe con la Sentencia de la Sala 3.<sup>a</sup> de 30 de noviembre de 1992 (Az. 8769). El Alto Tribunal considera que aunque el artículo 9.3 de la CE garantiza la responsabilidad de todos los poderes públicos, la posible responsabilidad por actos de aplicación de leyes no tiene tratamiento constitucional, a diferencia de la derivada de actos de la Administración y de las actuaciones judiciales; esta ausencia de regulación, en el sentir del Supremo, es suficiente para negar la responsabilidad. Esta laguna, a juicio del Tribunal, no puede ser resuelta mediante la aplicación analógica de las normas que regulan la responsabilidad de la Administración, habida cuenta que esas normas están referidas «al funcionamiento de los servicios públicos prestados por la Administración, en cuyo concepto difícilmente tiene cabida la elaboración de las leyes por los órganos legislativos o su aplicación» (fundamento jurídico núm. 4). Por último, en relación a la jurisprudencia constitucional comentada que parecía admitir el principio de responsabilidad, el Supremo entiende que no puede desprenderse de esa declaración un derecho de indemnización, sino más bien, una reflexión al Legislador.

---

(42) Por todas, la Sentencia 70/1988, de 19 de abril (*La Ley*, 1988-3, pág. 31).

(43) Que establece que: «Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes o derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos».

(44) Sentencia 99/1987, de 11 de junio (*La Ley*, 1987-3, pág. 51).

(45) *Cfr.* CELDRÁN RUANO, J., *La responsabilidad...*, *cit.*, pág. 39.

(46) No obstante, el TS negó en todas las sentencias referenciadas el derecho a ser indemnizado por un motivo formal, esto es, el no haber planteado las reclamaciones ante el órgano competente, el cual, a juicio del Alto Tribunal, es el Consejo de Ministros.

En definitiva, la decantación final del Supremo es que, pese a la consagración constitucional del principio de responsabilidad patrimonial de los poderes públicos, ésta no existe para el Legislador, salvo que el mismo así lo determine expresamente.

Una vez expuesto el estado de la jurisprudencia, analizaremos la regulación prevista en el artículo 139.3 de la Ley 30/1992 acerca de la responsabilidad del Estado legislador. Como veremos, el citado artículo se expresa en términos semejantes a los de la jurisprudencia, es decir, supedita el derecho de indemnización al previo reconocimiento por el Legislador.

El artículo 139.2 sólo reconoce el derecho de los particulares a ser indemnizados por los daños causados por la aplicación de los actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos, cuando así se establezcan en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos (47).

Nos parece que el condicionamiento exigido por la Ley 30/1992 -al igual que la jurisprudencia comentada-, esto es, supeditar el derecho a ser indemnizado a que la propia ley que incumple el Derecho comunitario prevea ese derecho, no se ajusta al principio de eficacia enunciado por el TJCE, toda vez que, al dejar en manos del propio Legislador incumplidor la decisión de indemnizar, se hace excesivamente difícil obtener la indemnización correspondiente, convirtiéndose la misma en una suerte de gracia del Legislador. En estos casos, los órganos tanto administrativos como jurisdiccionales del Estado español no deben exigir la concurrencia del requisito previsto en el artículo 139.3 de la Ley 30/1992, pues una de las consecuencias del principio de primacía del Derecho comunitario es la inaplicación de las normas de los Estados miembros contrarias al mismo.

Por último, una vez examinada la problemática en torno a la responsabilidad del Estado legislador, debemos ver qué consecuencias tiene en el ámbito tributario cuando un Estado incumple el deber de trasponer una directiva sin efecto directo y el procedimiento a través del cual se articularía el ejercicio de la oportuna acción de indemnización.

Como dice DELGADO GARCÍA (48), «el deber del Estado miembro de adaptar correctamente su Derecho interno a la normativa fiscal comunitaria, crea derechos para los particulares no sólo con las exenciones, bonificaciones, deducciones o reducciones -que sería el caso más claro-, sino también con las no sujeciones, los tipos de gravamen, la regulación del sujeto pasivo, el hecho imponible, de la base imponible, etc., establecidos en dicha norma fiscal comunitaria y que, en su

---

(47) Con relación a este artículo, LEGUINA VILLA, J., «La responsabilidad...», *cit.*, pág. 408, señala que no era necesario que dijera que la responsabilidad del Estado legislador depende de la voluntad del propio Estado legislador, pues no parece dudoso que, antes de la Ley 30/1992, el Legislador ya podía hacer lo que esta ley le permite hacer.

(48) DELGADO GARCÍA, A.M., «Los principios de efecto directo y de responsabilidad de los Estados miembros de la UE en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 72, 1994, pág. 42.

caso, puedan diferir de la regulación interna». El incumplimiento del Estado podrá dar lugar, por tanto, a que los particulares ingresen en el erario público deudas tributarias superiores a las que correspondería de acuerdo con la norma comunitaria, o bien, inexistentes. En estos casos, como la norma comunitaria no tiene efecto directo, no cabe articular el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, resulta evidente que se produce un daño en el patrimonio del particular que debe ser indemnizado. A la hora de fijar la cuantía de la indemnización, ésta se corresponderá, normalmente, con el importe de la deuda tributaria, sin perjuicio de que se incluyan otras partidas atendiendo a otros daños que la inadecuación del ordenamiento estatal al comunitario le haya originado. De esta manera se asegura también que, en el plano del Derecho Tributario, las normas comunitarias se apliquen plenamente, asegurando así los derechos de los particulares.

Con relación al cauce a través del cual se obtiene la indemnización, hay que señalar que el ordenamiento tributario español no prevé un procedimiento específico para articular el ejercicio de la acción de indemnización cuando la norma comunitaria infringida tiene naturaleza tributaria. Por este motivo, en aplicación del artículo 9.2 de la LGT (49), debemos acudir al procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en los artículos 139 y siguientes de la ya aludida Ley 30/1992. El desarrollo reglamentario de este procedimiento se encuentra en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo.

Los principios tanto de naturaleza sustantiva como procedimental previstos en las normas aludidas sólo son aplicables cuando el responsable es la Administración Pública o el Legislador. Respecto a la responsabilidad patrimonial del Estado por actos de la Administración de Justicia, la Ley 30/1992 se remite a lo dispuesto en los artículos 292 y ss. de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Como ya hemos hecho alusión en otro lugar, sólo nos vamos a ocupar de los supuestos en que el incumplimiento generador de responsabilidad proviene del Legislador.

Ni la Ley 30/1992, ni el reglamento que la desarrolla, determina cuál debe ser el órgano contra el que hay que dirigir la acción indemnizatoria. No obstante, pues así lo ha declarado el TS (50), es el Gobierno quien debe responder patrimonialmente ante los particulares de los daños que hubieran podido irrogárseles por la acción del Legislador. De esta manera, siguiendo a COBREROS MENDAZONA (51), se permite que la decisión del Gobierno pueda ser revisada por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que será quien decida en última instancia sobre la pertinencia o no de la pretensión resarcitoria, no habiendo lugar a excepción alguna de inadmisibilidad al respecto con fundamento directo o remoto en la cuestión de los actos políticos.

---

(49) Este precepto señala que «tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho común».

(50) Sentencia de 15 de julio de 1987 (Az. 10105 de 1988).

(51) COBREROS MENDAZONA, E, *Incumplimiento...*, cit., pág. 131.

Respecto a la cuantía de la indemnización, al declarar el artículo 139.1 de la Ley 30/1992 indemnizable «toda lesión que los particulares sufran en sus bienes y derechos», obliga a la reparación integral de los daños, de forma que el perjudicado resulte indemne. En cualquier caso, cuando se cumplan los requisitos, es claro que la indemnización debe comprender tanto el daño emergente como el lucro cesante. El principio de reparación integral ha sido reconocido por la Jurisprudencia española, que incluye en ella tanto el daño emergente como el lucro cesante por imponerlo así el artículo 1.106 del Código Civil (52). Sólo excepcionalmente el TS (53) excluye las partidas correspondientes al lucro cesante cuando falta la prueba o la actitud positiva del recurrente que pudo evitar que se sumaran nuevos daños a los ya efectivamente producidos. Esta exclusión de determinadas partidas de la indemnización es acorde con la jurisprudencia comunitaria. Así, el TJCE permite a los Estados limitar la cuantía de la indemnización en el caso de que el particular lesionado no hubiera actuado con diligencia razonable para evitar la producción del daño o limitar sus consecuencias (54).

Por último, para finalizar este trabajo, nos referiremos al plazo de ejercicio de la acción. Éste es de un año a contar desde que se produjo el hecho o acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo (art. 142.5 de la Ley 30/1992). No obstante, el *dies a quo* debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del TJCE (55). En este sentido, cuando el incumplimiento consiste en la ausencia de desarrollo o desarrollo incorrecto de las directivas, hasta que el Derecho nacional no sea adaptado correctamente a la directiva, el Estado miembro que ha incumplido su obligación no puede alegar la extemporaneidad de una acción judicial iniciada contra él por un particular con el fin de que se protejan los derechos que le reconocen las disposiciones de la directiva, y sólo a partir de ese momento puede empezar a transcurrir el plazo para interponer un recurso de Derecho nacional (56).

Así las cosas, siguiendo a ALONSO GARCÍA (57), la aplicación de esa jurisprudencia al ámbito de la responsabilidad por incumplimiento de las directivas comunitarias, nos lleva a afirmar que el plazo para reclamar tal responsabilidad, sólo puede empezar a computarse una vez que se ha puesto fin a dicho incumplimiento, a través del pertinente desarrollo correcto de la norma comunitaria.

(52) Cfr. PARADA, R., *Derecho Administrativo I. Parte general*, Marcial Pons, Madrid, 6.ª ed., 1994, pág. 654.

(53) Véase la sentencia de la Sala 3.ª de 9 de julio de 1984 (Az. 4666).

(54) Cfr. Apartado 85 de la sentencia *Brasserie du pêcheur*.

(55) Cfr. Sentencia *Theresa Emmott* de 25 de julio de 1991, as. 208/90, Rec., 1991, pág. 4.269.

(56) No obstante, el TJCE, en la sentencia señalada en la nota 28, parece corregir su jurisprudencia fijando el *dies a quo*, no en el momento en que el Derecho nacional se adapte a la directiva, sino «desde la fecha de exigibilidad de estos derechos». La sentencia no deja muy claro cuál es esa fecha, sin embargo, respecto al derecho a indemnización, parece que sería el fijado por la Ley española, esto es, el momento en que el efecto lesivo se manifiesta. Con todo, entiendo que esta jurisprudencia no es aplicable en estos casos, pues la referida sentencia resuelve un tema de devolución de ingresos indebidos. Además, debido a la fugacidad del plazo de la ley española, parece razonable, en aras del principio de eficacia enunciado por el TJCE, seguir aplicando la jurisprudencia de la sentencia *Emmott*.

(57) ALONSO GARCÍA, R., *Derecho comunitario. Sistema Constitucional y Administrativo de la Comunidad Europea*, Colección Ceura, 1994, pág. 302.

Tal jurisprudencia del TJCE viene a remediar la fugacidad del plazo establecido en la ley española para ejercitar la acción. Además, en la práctica, sólo se viene ejercitando la acción de indemnización cuando hay una sentencia previa del TJCE declarando el incumplimiento de un Estado miembro; en consecuencia, de no existir esta jurisprudencia, los particulares verían, en la mayoría de los casos, que su acción ha prescrito, habida cuenta que, según se establece en la norma española, el *dies a quo* es el momento de haberse producido el daño y no cuando se declara el incumplimiento.

## BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

- PELECHÁ ZOZAYA, F., «El efecto de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en materia tributaria, en el tiempo y en el espacio», *Impuestos*, núm. 18, 2.ª quincena, septiembre, 1996, pág. 88 y ss.
- PÉREZ GONZÁLEZ, C., «Sobre la responsabilidad del Estado frente a los particulares por la no trasposición de las directivas comunitarias», *Revista de Derecho Comunitario Europeo (antigua Revista de Instituciones Europeas)*, vol. núm. 1, enero/junio, 1997, pág. 261 y ss.