

VÍAS DISPUESTAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO PARA REALIZAR EL DERECHO DE REPARACIÓN DERIVADO DE LAS SENTENCIAS DEL TJUE EN MATERIA TRIBUTARIA

(A propósito de la recuperación del «céntimo sanitario»)

Isaac Ibáñez García

Abogado

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2014** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Nicolás DE GAVIRIA FOBIÁN, don José Félix GÁLVEZ MERINO y don Eduardo LUQUE DELGADO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

La Agencia Tributaria, con ocasión de la devolución del denominado «céntimo sanitario», entiende y divulga que el único medio (o procedimiento) para la revisión en vía administrativa es el de rectificación de autoliquidaciones.

Antes y ahora (lo que parece quedar claro a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2010, Asunto C-118/08. *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL*), el perjudicado tiene, entre otras, expedita la acción de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador. Vía que no conoce de los límites de firmeza, consentimiento o prescripción de actos administrativos previos, de los efectos de la cosa juzgada, etcétera. Es más, el perjudicado –que entre otras cosas lo es porque ha venido confiando en la norma que le obligaba a tributar o a soportar en definitiva el gravamen– no tiene por qué pasar por la obligación de pleitear previamente contra un tributo que goza de la presunción de legalidad.

Pues bien, con ocasión de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014 sobre el «céntimo sanitario» (Asunto C-82/12. *Transportes Jordi Besora, SL*), estas cuestiones vuelven a revivirse y a suscitar falsas e interesadas o interesantes controversias.

Palabras claves: céntimo sanitario, devolución de ingresos indebidos, responsabilidad patrimonial del Estado legislador y revocación.

Fecha de entrada: 30-04-2014 / Fecha de aceptación: 10-07-2014 / Fecha de revisión: 05-09-2014

AVAILABLE LEGAL REMEDIES TO SEEK REDRESS DERIVED FROM THE RECENT RULINGS BY THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE ON TAX MATTERS

(For the purpose of the recovery of the Spanish tax on retail sales of diesel and petrol, the so-called «céntimo sanitario»)

Isaac Ibáñez García

ABSTRACT

Spanish Tax Authorities, for the purpose of the refund of the so-called «céntimo sanitario», consider and divulge that the only means (or procedure) for its administrative review is by way of the self-assessment tax return amendment.

Now and then (and it seems to be clear as a result of ECJ Judgment in Case C-118/08 *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, SAL of 26th January 2010) the affected tax payers have, among others, a direct action to request State-legislator's liability. This alternative does not know the limits of final judgments, consent or statute of limitations of previous administrative acts, the effect of *res iudicata*, etc. Moreover, the affected taxpayer –who is such because of his/her reliance on a statutory rule which obliged him/her to bear this certain tax– does not have the obligation of filing the relevant action against a tax which has been awarded with presumption of legality.

Therefore, on the occasion of the ECJ Judgment in Case C-82/12 *Transportes Jordi Besora, SL* of 27th February 2014, these issues are revived again and raise self-interested and false or interesting controversies.

Keywords: «céntimo sanitario» (*i. e.* Spanish tax on retail sales of diesel and petrol), refund of undue amounts paid, State-legislator's liability and revocation.

Sumario

- I. Introducción. Consideraciones preliminares
 - II. La limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia del TJUE en el asunto del «céntimo sanitario»
 - III. Cuestiones sometidas a la Comisión Europea
 - IV. Antecedente. La Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos
 - V. Otras vías para recuperar los tributos contrarios al Derecho de la Unión Europea
 - VI. La opinión de la Comisión Europea sobre la recuperación del «céntimo sanitario». Más de lo mismo
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Concluye el editorial del diario *El País* del 28 de febrero de 2014 («Un impuesto ilegal»), referido a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014 (NFJ053503), sobre el denominado «*céntimo sanitario*», que «*cuando las cosas se hacen mal, deben asumirse las consecuencias*». Este sería el principio general que rige en nuestro Derecho y que sirve de fundamentación al régimen de responsabilidad patrimonial del Estado, en este caso del Estado-legislador, y al alcance que le ha dado la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo.

«Por ello, resultaba inquietante y desolador leer que existieran borradores de reforma de la Ley General Tributaria en los que se trata de eliminar la acción de responsabilidad patrimonial en lo relativo a cuestiones tributarias, según noticia del diario *El Mundo*¹, en la que se matiza que "desde el Ministerio de Hacienda, sin embargo, rechazan que este cambio cuente con un claro y definitivo respaldo y advierten de que los borradores se encuentran aún en una fase muy preliminar". Después, ha fructificado la decisión de modificar, en lo tributario, la acción de responsabilidad patrimonial, estableciendo un procedimiento distinto que la limita. Así, como estaba anunciado, en el «*Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*», sometido a Información pública el 23 de junio de 2014, se opta por, según su exposición de motivos, crear "un nuevo procedimiento especial para la revisión de los actos dictados al amparo de normas tributarias que hayan sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea", que trata de sustituir, en el ámbito tributario, a la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, con la principal consecuencia de sujetar la referida revisión al plazo de prescripción general de la LGT».

De ahí que nuestro Derecho no mire, o no deba mirar, con buenos ojos las limitaciones, sobre todo las temporales, que se tratan de imponer a cualquier mecanismo de recuperación de los importes satisfechos indebidamente por los ciudadanos en virtud de normas jurídicas *en las que confían* y que posteriormente son declaradas inconstitucionales o contrarias al ordenamiento de la Unión Europea. Se incluye obviamente en estos intentos la denominada *jurisprudencia prospectiva*. Máxime en cuanto a las **sanciones, recargos o intereses de demora** que pueda haber soportado el contribuyente en virtud de la aplicación de normas que después son declaradas inconstitucionales, ilegales o contrarias al Derecho de la Unión Europea.

¹ «Hacienda dará más poderes a los inspectores para que suba la recaudación». Noticia elaborada por Carlos CUESTA, *El Mundo*, de 18 de abril de 2014.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO² refiriéndose a la «*doctrina prospectiva*» que mantiene el Tribunal Constitucional respecto a sus sentencias han señalado que «el evidente **resultado injusto** a que conduce esta interpretación se sortea por el Tribunal Supremo a partir de sus Sentencias de 29 de febrero (NFJ013964), 13 de junio (NFJ055151), 15 de julio y 30 de noviembre, todas de 2000, **acudiendo al principio de responsabilidad patrimonial del Estado, en concreto por sus actuaciones como legislador**. Dicha tesis, formulada a fines de los sesenta en Italia, traslada la responsabilidad patrimonial de la Administración –constitucionalmente proclamada– a los supuestos en que el daño al particular es provocado por una actuación del legislador que no se atiene al ordenamiento, como ocurre al declararse inconstitucional la ley tributaria en aplicación de la cual se efectuó el ingreso. En tal caso, si la sentencia constitucional guarda silencio sobre su alcance, corresponde a los Tribunales fijar sus efectos retroactivos, concluyendo el Tribunal Supremo que el particular puede instar la declaración de nulidad del acto por el que se exigió el ingreso, según la vía del artículo 102 de la LRJPAC, **o bien directamente, ejercer la acción por responsabilidad patrimonial, solución esta que deviene única si con anterioridad a la sentencia de inconstitucionalidad ya hubiera obtenido sentencia firme con eficacia de cosa juzgada**. En el primer caso, obtenida la nulidad, se estaría en la hipótesis del artículo 221.3 de la LGT, procediendo la ejecución de la devolución. En el segundo caso, **el derecho a la devolución de ingresos indebidos se transmuta en un derecho a indemnización por el daño sufrido por aplicación de la ley inconstitucional**. En ambos supuestos, con derecho a los intereses legales desde el día del ingreso hasta el de notificación de la sentencia que reconoce el derecho».

Como ha subrayado ORDÓÑEZ SOLÍS³, «ya no hay duda del **carácter autónomo** de la acción de responsabilidad patrimonial y de las posibilidades de doblar firmezas administrativas y cosas juzgadas». En este sentido, el Tribunal Supremo insiste en la Sentencia de 2 de octubre de 2012 (NFJ048638): «aunque los actos administrativos sean firmes, ello no impide el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Siendo así, no solo cuando tales actos hicieron aplicación de una ley luego declarada inconstitucional, como sostuvo ya la sentencia de este Tribunal de 13 de junio de 2000 y otras posteriores, sino también cuando aplicaron leyes que más tarde se declararon contrarias al Derecho de la Unión⁴».

En mi opinión, la acción de responsabilidad patrimonial en referidos casos (inconstitucionalidad y oposición normativa al Derecho de la Unión Europea) es una vía o remedio **común** (no extraordinaria) y alternativa al resto de vías ofrecidas por nuestro ordenamiento, especialmente las contempladas en la Ley General Tributaria para la recuperación de lo indebidamente pagado.

² *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2005.

³ «La vía indemnizatoria como remedio por la violación del Derecho europeo y la jurisprudencia tributaria española», en la obra colectiva coordinada por él mismo: *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España. Derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa*, Liber Amicurum. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. Wolters Kluwer España, 2013.

⁴ Tribunal Supremo (Sala 3.ª, Sección 4.ª), Sentencia de 2 de octubre del 2012 [recurso n.º 508/2011 (NFJ048638), ponente: Menéndez Pérez, FJ 6].

En la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección Cuarta), de 14 de julio de 2010 [n.º de recurso 21/2008 (NFJ055241). Ponente señora Pico Lorenzo], fundamento jurídico tercero, puede leerse:

«Es cierto que la recurrente no impugnó jurisdiccionalmente la autoliquidación del IVA mas si reaccionó cuando tuvo conocimiento de la sentencia del Tribunal de Justicia. *Con anterioridad se limitó a aceptar la aplicación de la legalidad española vigente sin que le fuere exigible una conducta tendente a poner de relieve el incumplimiento por el Reino de España de las obligaciones establecidas en la Directiva.* Podía haber interesado la impugnación jurisdiccional de la resolución administrativa denegando la devolución de los ingresos indebidos pretendida mas optó por iniciar otra vía al amparo de la responsabilidad administrativa por actos del legislador que es la que finalmente ha llegado ante los Tribunales.

(...)

No era exigible a la recurrente, tal cual pretende el Abogado del Estado, que hubiere impugnado la autoliquidación del IVA en el momento de su realización ya que aquella se llevó a cabo conforme a la legalidad interna entonces vigente sin que ese quietamiento de la recurrente tenga que impedir obtener el eventual beneficio derivado de la condena por incumplimiento al Reino de España declarada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades»⁵.

Asimismo, puede citarse también la Sentencia del Alto Tribunal de 28 de marzo de 2006 (NFJ023151), que expuso:

«Parece evidente que el principio de buena fe, que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados, impone que en supuesto como el enjuiciado en lo que la Administración tenga conocimiento de la inconstitucionalidad de ese recargo proceda de oficio a iniciar los trámites de su devolución **a quienes confieron, de buena fe, que su exigencia y pago se derivaba de una norma legítima, pero que el tiempo venía a demostrar que no ostentaba esa condición.**»

Y la Sentencia del Alto Tribunal de 11 de septiembre de 2009 (NFJ036238), que precisó:

«Debió ser la propia Administración Tributaria española la que, a impulsos de la Generalidad de Cataluña, debió proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno de-

⁵ Esta sentencia establece una importante doctrina respecto al efecto interruptivo de la prescripción en el ámbito de la acción de responsabilidad patrimonial. Para el Tribunal, la solicitud de devolución de ingresos indebidos, al poco tiempo de dictarse una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, interrumpe el plazo de prescripción de la acción de responsabilidad; pues el sujeto pasivo realizó acciones tendentes a la obtención de la recuperación de lo reputado como indebidamente pagado.

recho del precepto a cuyo amparo se practicó la liquidación por el IAJD, pues, como dijo este Tribunal en su Sentencia del 15 de julio de 2000, **el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes**, y al propio tiempo a proceder a la revisión de oficio de la liquidación practicada al amparo de la misma...»

Así como el preámbulo del Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, cuando precisó:

«El fin último que debe cumplir toda norma no es otro que el de garantizar la seguridad jurídica de los ciudadanos como destinatarios finales de la misma.»

Tratar de imponer dichas limitaciones *en perjuicio de quien confía en la norma* supone abrir la puerta a un comportamiento, en este caso del Estado-legislador, al que los economistas denominan **riesgo moral**. El legislador no se vería obligado a, por ejemplo, poner atención a los avisos que le puedan llegar de la Comisión Europea (procedimientos de infracción) acerca del incumplimiento del Derecho comunitario, porque si los efectos fueran prospectivos nada pierde, no tiene incentivos para un comportamiento diligente. Las consecuencias de sus acciones antijurídicas son soportadas siempre por el contribuyente. En suma, el *riesgo moral* nos informa de cómo el legislador asume en su actividad mayores riesgos cuando las posibles consecuencias negativas de sus actos legislativos no son asumidas por el Estado (devolución de tributos indebidamente recaudados, por ejemplo) sino por los contribuyentes que en su día, *confiando en la norma*, procedieron al pago de los mismos.

Pues, como señaló el profesor SIMÓN ACOSTA⁶, «la historia del Derecho público es el relato de la lucha por reducir hasta eliminar las arbitrariedades del poder. Hay que reconocer el mérito del Tribunal Supremo en este empeño. Con buen criterio ha apuntalado una doctrina jurisprudencial que obliga al Estado a indemnizar al contribuyente en el importe de los tributos pagados en cumplimiento de una ley inconstitucional. Aunque esta doctrina cuenta con el rechazo decidido de una de las mejores firmas⁷, que a la postre invoca y se refugia en la inadmisibilidad del principio *fiat iustitia et pereat mundus*, hay que aplaudir al Tribunal Supremo porque ha sido capaz de distinguir entre la intangibilidad del acto firme de aplicación de la ley inconstitucional y la reparación del daño causado. Es verdad que, en último término, la reparación equivale a eliminar las consecuencias patrimoniales del acto firme, pero jurídicamente son cosas distintas anular el acto y reparar sus efectos económicos. La reparación del daño mediante la acción de responsabilidad patrimonial del Estado no es igual a la devolución de ingresos indebidos, dado que el ingreso era debido en el momento en que se produjo, como bien ha reconocido el Tribunal Supremo. **Pero no cabe predicar del legislador la máxima absolutista "King can do not wrong"**».

⁶ «Daños antijurídicos imputables a las Leyes Tributarias». *Legaltoday.com*, 23 de marzo de 2010.

⁷ Creo que se refiere al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA: *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español*, Thomson/Civitas, 2005.

Por tanto, las antedichas limitaciones deben examinarse con mucha cautela.

A estas alturas no debemos olvidar el trascendental Asunto C-118/08 (*Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL*), en el que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en Sentencia de 26 de enero de 2010 (NFJ036742), declaró que:

«El Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada con arreglo al artículo 226 CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.»

La Sentencia basa su fallo en el *principio de equivalencia*, de elaboración jurisprudencial. Así, puede leerse en la misma:

«Sobre el principio de equivalencia.

33. Por lo que se refiere al principio de equivalencia, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, dicho principio exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 1998, *Edis*, C-231/96, Rec. p. I-4951, apartado 36; de 1 de diciembre de 1998, *Levez*, C-326/96, Rec. p. I-7835, apartado 41; de 16 de mayo de 2000, *Preston y otros*, C-78/98, Rec. p. I-3201, apartado 55, y de 19 de septiembre de 2006, i-21 *Germany y Arcor*, C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-8559, apartado 62).

34. No obstante, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todas los recursos interpuestos en un ámbito determinado del Derecho (sentencias *Levez*, antes citada, apartado 42; de 9 de febrero de 1999, *Dilexport*, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 27, y de 29 de octubre de 2009, *Pontin*, C-63/08, Rec. p. I-0000, apartado 45).

35. En consecuencia, *para comprobar si se respeta el principio de equivalencia en el litigio principal, es preciso examinar si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta por Transportes Urbanos, basada en la infracción del Derecho de la Unión, y la que dicha sociedad habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución pueden considerarse similares* (véase, en este sentido, la sentencia *Preston y otros*, antes citada, apartado 49).

36. Pues bien, por lo que se refiere al objeto de las dos reclamaciones de responsabilidad patrimonial mencionadas en el apartado anterior, procede señalar que tienen exactamente el mismo objeto, a saber, la indemnización del daño sufrido por la persona lesionada por un acto o una omisión del Estado.

37. Respecto de los elementos esenciales, cabe recordar que la regla del agotamiento previo que se discute en el litigio principal lleva a cabo una distinción entre estas reclamaciones, en la medida en que exige que el demandante haya agotado previamente las vías de recurso contra el acto lesivo solo cuando la reclamación de responsabilidad patrimonial se basa en la infracción del Derecho de la Unión por la ley nacional en aplicación de la cual se ha adoptado el mencionado acto.

38. Ahora bien, procede señalar que, contrariamente a lo que parecen sugerir determinados planteamientos de la jurisprudencia controvertida, recordados en el apartado 20 de la presente sentencia, *la reparación del daño causado por una infracción del Derecho de la Unión por un Estado miembro, no está subordinada al requisito de que una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial declare la existencia de tal infracción* (véanse, en este sentido, las sentencias *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, antes citada, apartados 94 a 96; de 8 de octubre de 1996, *Dillenkofer y otros*, C-178/94, C-179/94 y C-188/94 a C-190/94, Rec. p. I-4845, apartado 28, y *Danske Slagterier*, antes citada, apartado 37).

39. No obstante, ha lugar a señalar que, en el litigio principal, Transportes Urbanos basó su recurso expresamente en la sentencia *Comisión/España*, antes citada, dictada con arreglo al artículo 226 CE, en la cual el Tribunal de Justicia declaró la infracción de la Sexta Directiva por la Ley 37/1992.

40. Además, se deduce del auto de remisión que Transportes Urbanos interpuso la reclamación ante el Consejo de Ministros porque el plazo para presentar una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 1999 y 2000 había expirado en el momento en que se dictó la mencionada sentencia *Comisión/España*.

41. No obstante, como se ha dicho en los apartados 12 y 13 de la presente sentencia, dicha reclamación fue desestimada por el Consejo de Ministros teniendo en cuenta precisamente que Transportes Urbanos no había solicitado la rectificación de sus autoliquidaciones antes de la interposición de dicha reclamación.

42. En cambio, según el auto de remisión, *si Transportes Urbanos hubiera podido fundamentar su reclamación de responsabilidad patrimonial en una sentencia del Tribunal Constitucional que declarara la nulidad de la misma ley por infringir la Constitución, esta reclamación habría sido estimada, con independencia de que dicha sociedad no hubiera solicitado la rectificación de dichas autoliquidaciones antes de que expiraran los plazos para hacerlo*.

43. Se desprende de las consideraciones precedentes que, en el contexto particular que ha dado origen al litigio principal tal como se describe en el auto de remisión, la única diferencia existente entre las dos reclamaciones mencionadas en el

apartado 35 de la presente sentencia consiste en que las infracciones jurídicas en las que se basan han sido declaradas, en un caso, por el Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al artículo 226 CE y, en otro, por una sentencia del Tribunal Constitucional.

44. Ahora bien, esta única circunstancia, a falta de cualquier mención en el auto de remisión de otros elementos que permitan declarar la existencia de otras diferencias entre la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado efectivamente presentada por Transportes Urbanos y aquella que habría podido interponer sobre la base de una infracción de la Constitución declarada por el Tribunal Constitucional, no basta para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia.

45. En tal situación, procede señalar que las dos reclamaciones antes mencionadas pueden considerarse similares, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 35 de la presente sentencia.

46. De ello se deduce que, habida cuenta de las circunstancias descritas en el auto de remisión, el principio de equivalencia se opone a la aplicación de una regla como la controvertida en el litigio principal.

47. *Habida cuenta de esta conclusión, no es necesario examinar la regla del agotamiento previo de las vías de recurso discutida en el litigio principal a la luz del principio de efectividad.»*

De la referenciada Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, deriva la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) del Tribunal Supremo, de 17 de septiembre de 2010 [recurso 153/2007 (NFJ040628)], en la que expresamente el Tribunal Supremo rectifica su anterior jurisprudencia y sienta que:

«Pues bien, se dan en el presente caso todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJCE para que prospere la acción de responsabilidad patrimonial.

De un lado, la norma jurídica vulnerada –Sexta Directiva– *confería derechos a los particulares*, concretamente el derecho a la deducción del IVA soportado sin más excepciones o limitaciones que las establecidas en ella, limitando tal derecho la normativa española tantas veces reseñada al establecer una limitación adicional a las previstas en la norma comunitaria.

De otro, se ha producido una *infracción suficientemente caracterizada* del Derecho Comunitario, habiéndonos ya referido extensamente a esta cuestión en el fundamento anterior.

Finalmente, puede afirmarse que *existe una relación de causalidad directa* entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, *sin que tal relación de causalidad pueda entenderse rota por el hecho de que el reclamante no agotara los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación*

tributaria practicada, según lo expuesto en el fundamento noveno de esta Sentencia. En este sentido, no ofrece duda de que concurre el nexo de causalidad directa entre la aplicación de la norma interna declarada por la STJCE de 6 de octubre de 2005 contraria a la Sexta Directiva y el daño ocasionado a la Sociedad Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL, que tuvo que abonar a la Hacienda Pública unas cantidades superiores a las que le hubieran correspondido de haberse respetado por la legislación española los mandatos contenidos en la norma comunitaria».

El Tribunal Supremo reconoce a la actora el derecho a ser indemnizado por el importe de lo indebidamente ingresado a favor de la Hacienda Pública, sumando a ello los intereses legales que procedan, pues

«el principio general en materia de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado es el de la *"restitutio in integrum"* o reparación integral del daño, lo que obliga no solo al abono de la cantidad indebidamente satisfecha a las arcas públicas sino también, en aras de ese principio de plena indemnidad, reconocido en la jurisprudencia de esta Sala (SSTS de 5 de febrero y 15 de julio de 2000, entre otras muchas) y en la propia Ley 30/1992 (art. 141.3) al abono de los intereses legales de la cantidad a devolver desde el día en que se efectuó la reclamación administrativa hasta la fecha de notificación de esta Sentencia, a partir de la cual se cuantificarán los intereses de acuerdo con lo establecido en el artículo 106, apartados 2 y 3 de la Ley jurisdiccional».

El profesor ALONSO GARCÍA⁸ ha manifestado su duda acerca de si en España se aplicaría en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador la doctrina *Transportes Urbanos* cuando la contravención del Derecho de la Unión Europea se pone de manifiesto (o se hace visible) a través de una sentencia del TJUE que resuelve una cuestión prejudicial y no en sentencia recaída en recurso por incumplimiento: «Y ciñéndonos al ordenamiento jurídico español, está todavía por ver, en fin y también por ejemplo, si la doctrina del Tribunal de Justicia en el ya referido *asunto Transportes Urbanos* sería extensible a las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador basadas en una infracción del Derecho de la Unión, a su vez declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada no en el marco de un recurso por incumplimiento, sino de una cuestión prejudicial, propia o incluso ajena (i.e., planteada por un tribunal de otro Estado miembro en relación con una legislación similar a la española); o si la doctrina sentada por nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 145/2012, de 2 de julio, en relación con la vulneración de la tutela judicial efectiva por aplicación de una ley que había sido declarada contraria al Derecho de la Unión en el marco de un recurso por incumplimiento, cabría extenderla a las declaraciones de incompatibilidad derivadas de sentencias prejudiciales».

⁸ «La cuestión prejudicial, piedra angular de la integración europea», en VV. AA.: *La cuestión prejudicial europea*. Directores: ALONSO GARCÍA y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, *European Inklings* (EU), n.º 4, 2014.

En caso de ser negativa la respuesta a dicha duda, surgiría un interesante problema a dilucidar: qué ocurre cuando por desidia o negligencia la Comisión Europea, abierto un procedimiento de infracción durante mucho tiempo (como ha ocurrido precisamente con el caso del *céntimo sanitario*), no ha llegado a demandar por incumplimiento al Estado miembro infractor ante el Tribunal de Justicia y han tenido que ser los órganos jurisdiccionales nacionales los que remitan al Tribunal la cuestión prejudicial de interpretación; pues parece claro que en el caso del *céntimo sanitario* (procedimiento de infracción abierto durante más de diez años) la Comisión Europea ha actuado con *mala administración*.

Respecto a la responsabilidad patrimonial del Estado derivada de *normas reglamentarias declaradas ilegales*, puede verse la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 2010 [recurso 533/2006 (NFJ041770)]:

«Comenzando por el motivo primero, es indiscutible que, como observa la recurrente, lo que aquí se discute es una pretensión de responsabilidad patrimonial de la Administración por los daños derivados de la aplicación de un precepto reglamentario que luego es declarado nulo. Esto es tan claro que la propia sentencia impugnada, que es parcialmente estimatoria, así lo reconoce. Así las cosas, el daño indemnizable consiste necesariamente en la pérdida económica causada a la recurrente por la aplicación del precepto reglamentario ilegal; pérdida económica que comprende todos los pagos a la Hacienda Pública hechos en concepto de amortización de obligaciones con posterioridad al 1 de enero de 1986, fecha a partir de la cual surte efectos la anulación del citado precepto reglamentario. La circunstancia de que algunos de esos pagos hubieran sido hechos más de cuatro años antes del día en que se presentó la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración resulta aquí irrelevante, porque –como bien dice la recurrente– el plazo de prescripción de cuatro años del artículo 64 de la antigua Ley General Tributaria opera para los créditos frente a la Hacienda Pública; lo que no puede ocurrir en este caso, pues no trata de una pretensión de devolución de ingresos tributarios indebidos.

A idéntica conclusión, por lo demás, se llega adoptando el criterio de la llamada *actio nata*. Es bien sabido que, de acuerdo con el artículo 1.969 CC, "el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse". Aplicado esto al presente caso, es claro que la recurrente no pudo ejercer su pretensión indemnizatoria con anterioridad al 9 de marzo de 2001, fecha de la sentencia que anuló el art. 20 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o, para ser aún más precisos, desde que dicha sentencia fue publicada y pudo ser conocida. Esto significa que no puede considerarse prescrito su derecho a ser indemnizada por el daño consistente en los pagos hechos en cumplimiento del precepto reglamentario anulado, aunque algunos de ellos correspondieran a ingresos que no habrían podido ya ser combatidos como indebidos por tropezar contra la prescripción regulada en la legislación tributaria. Dicho brevemente, *que un pago no pueda ser im-*

pugnado como ingreso indebido por haber expirado el plazo legalmente previsto para ello no significa, por sí solo, que ese mismo pago no pueda constituir un daño indemnizable cuando concurren las condiciones establecidas en los arts. 139 y siguientes de la LRJ-PAC y, en particular, cuando se declare nula la norma en cumplimiento de la cual se efectuó ese pago. Así, dado que la recurrente presentó la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración dentro del plazo de un año desde que manifestó la lesión, tal como ordena el art. 142.5 LRJ-PAC, el daño viene dado por la suma total de los pagos en concepto de amortización de obligaciones hechos a la Hacienda Pública desde el 1 de enero de 1986.»

En cuanto al requisito de que la infracción sea *suficientemente caracterizada*, RODRÍGUEZ CARBAJO⁹ ha señalado que «las SSTs de 17 de septiembre de 2010 parecen dar por supuesto que en el Derecho español podrá seguir exigiéndose el requisito de que la infracción del Derecho comunitario sea suficientemente caracterizada o grave. Sin embargo, los requisitos exigidos por la jurisprudencia comunitaria lo son solo "a salvo de que el ordenamiento interno sea más favorable" que es, justamente, lo que sucede en el Derecho español en que ni el régimen de responsabilidad del Estado por Leyes declaradas inconstitucionales ni el régimen común de responsabilidad patrimonial de la Administración de la Ley 30/1992 exigen que la infracción sea *suficientemente caracterizada*, por lo cual de apreciarse en algún futuro recurso que no existía una violación suficientemente caracterizada **se estaría entrando en contradicción con el principio comunitario de equivalencia.**

Por último, no olvidemos que el origen de estos vaivenes jurisprudenciales no es otro que la propia doctrina del TS sobre la responsabilidad del Estado legislador por Leyes declaradas inconstitucionales. En efecto, mientras en los demás países europeos se aplican plazos internos de prescripción/caducidad para el ejercicio de la acción de responsabilidad, computables desde que se realizaron los actos que originaron el daño y que, como hemos visto, el TJCE ha declarado compatibles con el Derecho comunitario en aras de la seguridad jurídica, sin embargo, en España ello no es posible por cuanto el TS ha declarado en su jurisprudencia sobre la responsabilidad por Leyes inconstitucionales que no son válidos esos plazos computables desde el acto generador del daño, sino exclusivamente los plazos que se inician con la sentencia del TC que declara la inconstitucionalidad de la Ley, lo que conlleva que no pueda aplicarse un régimen menos favorable para las reclamaciones de indemnizaciones cuando las Leyes internas lo que infringen no es la Constitución sino el Derecho comunitario.

Y, a pesar de que esa doctrina del TS sobre la responsabilidad por Leyes declaradas inconstitucionales ha sido sometida a una crítica doctrinal sin precedentes (por todos, GARCÍA DE ENTERRÍA), lo cierto es que puede estimarse ya consolidada y sin visos de rectificación a partir de la sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 2 de junio de 2010, adoptada por veintiún votos a favor y diez en contra».

⁹ «La rectificación por el Tribunal Supremo de su doctrina sobre la responsabilidad patrimonial del Estado español derivada de las Leyes internas que infringen el Derecho comunitario», *Actualidad Administrativa*, n.º 2, enero 2011.

La Abogacía General del Estado, en los procedimientos contencioso-administrativos en los que interviene está presentando alegaciones en las que manifiesta que «la declaración de disconformidad del IVMDH con la Directiva 92/12/CEE no supone que proceda una estimación automática, ni total, de las pretensiones que actualmente se dilucidan... Los pronunciamientos que recaigan en los distintos recursos contencioso-administrativos que se siguen... han de ser resueltos teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- 1.º Los sujetos pasivos del impuesto no pueden ser beneficiarios de las devoluciones que en su caso se acuerden.
(...)
- 2.º Existencia de riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario.
(...)
- 3.º Correcta acreditación de las cantidades reclamadas.
(...)
- 4.º Devolución por determinadas Comunidades Autónomas de algunas de las cantidades abonadas en el ejercicio 2012.
(...)
- 5.º Obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96.**

Debe tenerse en cuenta que el tramo estatal del IVMDH se computó a efectos de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96. En efecto, el artículo 4.1 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, señala la obligación de los estados miembros de aplicar los niveles mínimos de imposición prescritos en la misma. A estos efectos, el apartado 2 del aludido artículo 4 establece que se atenderá como nivel de imposición la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos, a excepción del IVA.

España, para dar cumplimiento al nivel de imposición exigido en dicho artículo 4.1 de la Directiva 2003/96/CE, ha tenido en cuenta el sumatorio de los tipos impositivos establecidos para el IVMDH y para el impuesto sobre hidrocarburos. Si se acordase la devolución total de la cuota del IVMDH se produciría un incumplimiento sobrevenido de la Directiva 2003/96/CE.

Los órganos administrativos y jurisdiccionales deben interpretar el Derecho de la UE y el Derecho nacional de forma que se garantice el efecto útil de las Directivas, (STJUE de 12 de junio de 1990, *Alemania/Comisión*, C-8/88, apartado 13). En el mismo sentido el Tribunal de Justicia ha señalado que «la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las au-

toridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno derecho de aplicar el régimen de exención fiscal incompatible y, por otra parte, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho Comunitario» (STJUE de 19 de enero de 1993, Comisión/Italia, C-101/91, apartado 24).

Por lo tanto, a juicio de esta Abogacía del Estado, los órganos jurisdiccionales, al aplicar la sentencia del TJUE que resuelve la cuestión prejudicial, deberían hacerlo de modo compatible con el cumplimiento de los tipos mínimos previstos en la Directiva 2003/96, asegurando así, tanto el efecto útil de dicha Directiva, como el de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014. En consecuencia, no deberían inaplicar el IVMDH en su totalidad, sino que habrían de cuestionarse, en cada caso concreto, si lo que procede es hacerlo únicamente en la parte del gravamen que exceda de los referidos tipos mínimos de la Directiva 2003/96».

En virtud de dichas alegaciones, la Abogacía General entiende que

«... procede que la Sala, al dictar Sentencia, ordene la retroacción del expediente administrativo para que el órgano administrativo competente pueda determinar el importe exacto de la cuantía que debe alcanzar, en su caso, la devolución; y de manera subsidiaria, difiera al trámite de ejecución de sentencia la determinación de dicha cuantía».

Respecto a la esperpéntica alegación 5.^a (*Nivel mínimo de imposición*) es claro que la sentencia del Tribunal de Justicia declaró que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es contrario al Derecho de la Unión y, en virtud de ello, han de devolverse los impuestos indebidamente recaudados. La cuestión del «*nivel mínimo de imposición*», no afecta a los que han pagado el impuesto declarado contrario al Derecho de la Unión Europea. En cualquier caso, estaríamos ante un incumplimiento del Derecho de la Unión Europea por España que tendría sus consecuencias exclusivamente respecto al Reino de España una vez sustanciado por la Comisión Europea el correspondiente procedimiento de infracción y, en su caso, el recurso por incumplimiento ante el Tribunal. Nunca tendría efectos frente a los ciudadanos.

La Abogacía del Estado cita en su apoyo la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de enero de 1993 (Asunto C-101/91. *Comisión/Italia*). Aparte de que el asunto tratado en la misma no tiene similitud alguna con el caso del *céntimo sanitario*, no encontramos ningún argumento a favor de la tesis sostenida por la abogacía. Puede leerse en la sentencia que:

«24. Por último, procede recordar que, en cualquier caso, la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen de exención fiscal incompatible y, por otra parte, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario (sentencias de 13 de julio de 1972, *Comi-*

sión/Italia, 48/71, Rec. p. 529, apartado 7, y de 22 de junio de 1989, *Fratelli Costanzo*, 103/88, Rec. p. 1839, apartado 33)».

Del transcrito párrafo se desprende en cualquier caso todo lo contrario, es decir, declarado que el Reino de España ha incumplido el Derecho comunitario con la creación del *céntimo sanitario*, sus autoridades tanto judiciales como administrativas están obligadas a no aplicarlo y, por otra parte, tienen la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para su devolución.

Como ha señalado Irene MALLOL¹⁰, la abogada encargada del asunto *Transportes Jordi Besora, SL*, «solo faltaba que la culpa la tuviéramos nosotros... Yo creo que la Comisión Europea puede decir que, aunque exista este mínimo de recaudación, tiene que cumplirse a través de impuestos legales... considera injusto que se plantee la posibilidad de no devolver el dinero recaudado a través del céntimo sanitario porque, como se presta a recordar, se trata de un impuesto ilegal».

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en sus resoluciones posteriores a la Sentencia del Tribunal de Justicia sobre el *céntimo sanitario* ha optado por estimar parcialmente las reclamaciones, en el sentido de declarar que «procede devolver el expediente a la oficina gestora con el fin de que esta determine si se cumplen los requisitos anteriores [es decir, los establecidos en el art. 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa] y, de ser así, ordene la devolución solicitada; mientras que, en caso contrario, la deniegue» [A título de ejemplo, la Resolución TEAC de 24 de abril de 2014, R. G. 3953/2011 (NFJ054135)].

Como resume el CEF, en su Boletín quincenal correspondiente a la RCyT de 15 de abril de 2014) –RT00007–:

«El TSJ Cataluña perfila el procedimiento para la recuperación del "céntimo sanitario" declarado contrario al Derecho Comunitario [Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 28 de marzo de 2014, rec. n.º 1392/2010 (NFJ053925)]¹¹.

Ante la contrariedad al Derecho Comunitario declarada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de **27 de febrero de 2014**, el Tribunal reconoce el derecho a la devolución de las cuotas soportadas por el IVMDH, si bien deberá hacerse efectivo a través del procedimiento de ejecución de sentencias y teniendo en cuenta los siguientes requisitos:

• **Que no haya prescrito el derecho a la devolución.** El hecho de que la sentencia del Tribunal de Justicia rechazara la limitación de sus efectos en el tiempo, no

¹⁰ «Montoro paraliza la devolución del céntimo sanitario», *Infolibre.es*, 30 de marzo de 2014.

¹¹ Este contencioso-administrativo es el que dio origen a la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto *Transportes Jordi Besora, SL*.

obsta en modo alguno a la aplicación de los plazos de prescripción establecidos en el ordenamiento jurídico nacional¹².

• **Que no se haya producido su efectiva devolución al sujeto pasivo.** Con el designio de evitar el riesgo de dobles devoluciones con ocasión de la realización del mismo hecho imponible, resulta necesario que no se haya producido la efectiva devolución a los sujetos pasivos (a los vendedores) de las cantidades que estos repercutieron a la entidad recurrente.

• **Acreditación de las cuotas soportadas,** sin que puedan considerarse suficientes los meros extractos bancarios o de tarjetas de crédito en la medida que no conste claramente el producto adquirido y su cuantía. La determinación de estas cantidades corresponderá a la Administración tributaria en ejecución de sentencia, toda vez que, este requisito se encuentra íntimamente ligado al de la necesidad de evitar el riesgo de la doble devolución, ante la eventualidad de que sea el sujeto pasivo (y no el obligado tributario repercutido) quien hubiera solicitado la devolución de las cuotas consignadas en las autoliquidaciones que presentó».

Sobre el «**nivel mínimo de imposición**» alegado por el Abogado del Estado, el Tribunal se pronuncia en los siguientes términos:

«NOVENO. El nivel mínimo de imposición de la Directiva 2003/96/CE.

(...)

Esta argumentación no puede prosperar.

Primero, la cuestión relativa al umbral mínimo de imposición a que se refiere el artículo 4 de la Directiva 2003/96 no constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, por lo que cualquier pronunciamiento al respecto en el sentido solicitado por el Sr. Abogado del Estado implicaría quebrantar la congruencia y los límites del proceso a los que debe atenerse toda resolución judicial.

Segundo, dicha cuestión se ubicaría, no obstante, en la órbita de las eventuales consecuencias que pudieran derivarse de la propia sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014, lo que compete resolver al Estado miembro como destinatario que es de la Directiva 2003/96 y, más específicamente, a sus autoridades habilitadas para solicitar y, en su caso, obtener del Consejo de la Unión, a través de la Comisión, una autorización para aplicar un nivel diferenciado de imposición a determinados carburantes, de conformidad con el artículo 19 de la propia Directiva 2003/96, autoridades entre las que, obviamente, no se encuentra este órgano judicial.

¹² Téngase en cuenta que el procedimiento de origen de este contencioso-administrativo está basado en el expediente de devolución de ingresos indebidos de la Ley General Tributaria y no en una reclamación de responsabilidad patrimonial.

Tercero, la incompatibilidad del IVMDH con el Derecho de la Unión Europea se infiere con claridad de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014. De este pronunciamiento se infiere dicha incompatibilidad en su conjunto. En definitiva, puede afirmarse que el IVMDH es conceptualmente contrario al Derecho de la Unión Europea. En modo alguno cabe barruntar de la sentencia de 27 febrero 2014, que el IVMDH únicamente resultaría contrario en la parte que exceda del nivel mínimo de imposición al que se refiere la Directiva 2003/96. Es más, el argumento basado en el nivel mínimo de imposición ya fue aducido por el reino de España en el apartado 79 de sus alegaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, alegaciones escritas que fueron remitidas a esta Sala desde el Tribunal de Justicia junto con las formuladas por el resto de comparecientes en la cuestión prejudicial; pues bien, si la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 no aborda dicho argumento, difícilmente puede pretenderse de esta Sala que, sobre la base del mismo, limite los efectos que, en el plano cuantitativo, puedan derivarse del pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo.

Cuarto, parece razonable entender que, a la luz de la Directiva 2003/96, el nivel mínimo de imposición que reclama de los Estados miembros, debe alcanzarse mediante tributos que se adecuen al propio Derecho de la Unión, lo que, obviamente, no ocurre con el IVMDH. Pues bien, la incompatibilidad global del IVMDH con la Directiva 92/12 es suficiente para rechazar el argumento del Sr. Abogado del Estado.

Pero es que, además, el «nivel de imposición» al que se refiere la Directiva 2003/96 implica, en efecto, la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad, "en el momento de su puesta a consumo".

Sin embargo, el devengo del IVMDH tiene lugar en el momento de la venta minorista del carburante al consumidor final, circunstancia que ya llevó a la sentencia del Tribunal de Justicia EKW y Wein & Co a destacar (en el caso del impuesto nacional al que se refería el litigio principal) "que el impuesto sobre las bebidas [...] no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que solo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales" (apartado 48), por lo que, esa falta de sintonía por lo que se refiere al momento del devengo –por lo demás, expresamente puesta de manifiesto por el Abogado General Wahl en los puntos 33 a 46 de sus conclusiones de 24 octubre 2013 que precedieron a la sentencia de 27 febrero 2014–, impediría, en cualquier caso, indagar la bondad del argumento aducido en el escrito de 12 de marzo de 2014, ante la falta de homogeneidad entre el IVMDH y la Directiva 2003/96, por lo que se refiere a los parámetros jurídicos del devengo.

En quinto lugar, no sería posible acceder a la petición del Sr. Abogado del Estado sin violentar el carácter vinculante de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014, el principio de legalidad y la propia primacía del Derecho de la Unión Europea.

Dicho en otras palabras, no es atendible un razonamiento que postula que, para impedir un incumplimiento –"sobvenido", según lo califica el Sr. Abogado del Es-

tado—, resulte posible seguir aplicando en parte un tributo como el IVMDH, contrario al Derecho de la Unión, toda vez que ello supondría a su vez, no asumir el fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea».

La Sentencia de 9 de abril de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia (A Coruña. Sentencia 202/2014) rebate así los argumentos que viene esgrimiendo la Abogacía del Estado, como se ha señalado:

«A Avogacía do Estado, pola súa banda, interesa a retroacción das actuacións, para o efecto de que "se calcule, polo órgano administrativo competente, no seu caso, o importe da devolución procedente, previa verificación do cumprimento dos requisitos para ello". E iso faino con apoio en tres argumentos que é preciso analizar separadamente. Alega, en primeiro termo, a posible duplicidade de devolucions derivadas dun mesmo pagamento tributario pois, de acordo coa normativa antes exposta, a devolución pode solicitarse tanto polo suxeito pasivo do tributo (o vendedor), como polo repercutido (o comprador), o que obriga a acreditar, antes de acordar a estimación da solicitude, que non se devolveu a cantidade reclamada ao outro obrigado lexitimado para interesar o seu reintegro. Alegación a anterior que non pode prosperar de cara a evitar a estimación do recurso que a sentenza do TJUE antes acoutada fai inevitable. En efecto, con independencia de que ningunha duplicidade de devolución se constatou nin en sede de xestión nin en sede económico-administrativa, é o certo que de concorrer a situación que se invoca, debería de terse acreditado no proceso ou, polo menos, constatar o pagamento previo ao outro interesado no momento de proceder ao que agora corresponde.

Adúcese igualmente a necesidade de que se xustifiquen correctamente as cantidades reclamadas, o que obriga a que a comprobación se efectúe polo órgano xestor correspondente. Argumento que tampouco se pode compartir, pois o devandito órgano xestor xa tivo coñecemento da petición da recorrente, sen que cuestionase a documentación soporte da reclamación, nin tampouco se fíxese en sede económico-administrativa, o que impide que se formule tal posibilidade en sede xurisdiccional. **Finalmente, invoca a Avogacía do Estado que para dar cumprimento ao nivel de imposición mínimo esixido polo artigo 4.1 da Directiva 2003/96/CE España tivo en conta a suma dos tipos impositivos establecidos para o IVMDH e para o Imposto sobre Hidrocarburos co que de acordarse a devolución que se solicita se produciría un incumprimento sobrevido da Directiva de referencia. Formulación este que tampouco podemos acoller, pois non é posible que o cumprimento dunha Directiva se apoie no incumprimento doutra diferente e que, por iso, se deixe carente de contido unha sentenza do TJUE. En consecuencia de todo o exposto, procede a estimación do recurso».**

De las dos sentencias referenciadas, la del TSJ de Galicia es la más expeditiva, pues desestima la retroacción de actuaciones y acuerda directamente la devolución solicitada. La del TSJ de Cataluña, sin embargo, aunque rechaza la retroacción de actuaciones, considera que se deben realizar ciertas concreciones en trámite de ejecución de sentencia.

También la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha optado por la solución restrictiva de estimar parcialmente los recursos contencioso-administrativos, anulando las resoluciones del TEAC y resoluciones administrativas previas, «con reposición del procedimiento administrativo al momento anterior a que se dictara esta última resolución (de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales), al objeto de que se complete el procedimiento administrativo y se dicte una nueva resolución sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos que dio lugar a la incoación de dicho procedimiento». Es decir, que se determine si concurren «los requisitos constitutivos del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, tanto los subjetivos (persona o entidad con derecho a la devolución), como los objetivos (contenido del derecho a la devolución) y de carácter formal o procedimental (requisitos formales inherentes al solicitante y a la solicitud; especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a las cuotas soportadas; trámite de audiencia del presentador de la autoliquidación, en su caso, etc.)». A título de ejemplo la Sentencia de 14 de mayo de 2014 [recurso 58/2011 (NFJ055309)].

Comentando este tipo de sentencias, un experimentado abogado tributarista me comenta que «en lugar de resolver por entero sobre la pretensión ejercitada, se devuelve el expediente a la Agencia Tributaria, obligando al recurrente a un lento y complicado peregrinaje, en el que aquella utilizará todos los trucos y trampas a su alcance para minorar al máximo la cantidad a devolver». Nuevas resoluciones administrativas que darán lugar a nuevos contenciosos. Es como comenzar de nuevo.

Para el Informe «La adaptación de la regulación del Derecho Tributario General al Ordenamiento Comunitario»¹³, «en principio, el límite a la ejecución de las sentencias del TJCE en vía administrativa es que exista un acto administrativo firme y consentido, bien por no haberse interpuesto recurso o reclamación contra el mismo, bien porque habiéndose interpuesto haya recaído una sentencia judicial firme. A *sensu contrario*, cuando no exista un acto administrativo firme y consentido puede acudir a **cualquiera de los medios** de revisión en vía administrativa, incluyendo la solicitud de devolución de ingresos indebidos, siempre que no se haya producido la prescripción del derecho a dicha devolución».

Aunque hay que tener en cuenta la fecha de discusión y elaboración de referido Informe, dicha aseveración es totalmente inexacta, como se verá.

En efecto, a día de hoy, la Agencia Tributaria, con ocasión de la devolución del denominado «*céntimo sanitario*», entiende y divulga que el único medio (o procedimiento) para la referida revisión en vía administrativa es el de rectificación de autoliquidaciones, «por aplicación de los artículos 221.4 y 120.3 de la Ley General Tributaria».

.../...

¹³ Comisión para el estudio de la adaptación del Derecho Tributario al Comunitario. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Junio 2011.

.../...

Antes y ahora (lo que parece quedar claro a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2010 (Asunto C-118/08. *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL*), el perjudicado tiene, entre otras, expedita la vía de la acción de responsabilidad patrimonial por responsabilidad del Estado legislador, que no conoce de los referidos límites de firmeza o consentimiento de actos administrativos previos, de los efectos de la cosa juzgada, etcétera. Es más, el perjudicado –que entre otras cosas lo es porque ha venido confiando en la norma que le obligaba a tributar o a soportar en definitiva el gravamen– no tiene por qué pasar por la obligación de pleitear previamente contra un tributo que goza de la presunción de legalidad.

Pues bien, con ocasión de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014 sobre el «*céntimo sanitario*» (Asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora, SL*), estas cuestiones vuelven a revivirse y a suscitar falsas e interesadas o interesantes controversias.

No obstante, más adelante, el Informe señala que:

«en el momento en que se desarrolla este trabajo en España, las vías internas para reclamar los daños causados por incumplimiento del Estado legislador serían fundamentalmente las siguientes:

- La acción de devolución de ingresos indebidos prevista en la LGT o en la Ley propia de cada tributo.
- La acción de responsabilidad patrimonial del artículo 139 LRJPAC».

En sus conclusiones sobre este asunto, la Comisión dice:

«Cuarta. Se entiende (aunque en este punto no existe unanimidad de todos los miembros de este grupo de trabajo) que resulta ciertamente criticable que en el mejor de los casos la Administración española solo reconozca efectos *ex tunc* a aquellos contribuyentes que hayan recurrido en tiempo y forma el acto administrativo antes de la publicación de la sentencia, siempre que no hayan obtenido una sentencia denegatoria con efectos de cosa juzgada, lo que incentiva la interposición masiva e indiscriminada de recursos instando al administrado a que mantenga "vivo" el recurso para no perder el derecho a una hipotética devolución. En nuestra opinión, la firmeza o no de la resolución no puede condicionar el derecho a una devolución del ingreso indebido en detrimento del principio de legalidad y el de confianza legítima de los particulares.

(...)

Es particularmente polémica la posibilidad de revisar las liquidaciones firmes utilizando el **procedimiento de revocación** por circunstancia sobrevenida...

(...) En todo caso, el sentir mayoritario de la Comisión está a favor de la revisión de actos dictados al amparo de normas declaradas no conformes con el Derecho comunitario (y de las declaradas inconstitucionales o ilegales), **considerándose que tal revisión podría articularse o como un motivo de revocación o como un procedimiento especial de revisión».**

II. LA LIMITACIÓN DE LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA SENTENCIA DEL TJUE EN EL ASUNTO DEL «CÉNTIMO SANITARIO»

En el Asunto C-82/12 (*Transportes Jordi Besora, SL*) se solicitó la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia.

En su Sentencia de 27 de febrero de 2014 (NFJ053503) el Tribunal de Justicia dijo lo siguiente:

«Sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia.

37. En sus observaciones escritas, la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español han solicitado al Tribunal de Justicia que limite los efectos en el tiempo de la presente sentencia en el supuesto de que declare que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se opone al establecimiento de un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal.

38. En apoyo de su solicitud, por un lado, la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español llaman la atención del Tribunal de Justicia sobre las repercusiones económicas graves que tendría una sentencia que realice dicha declaración. En efecto, afirman que el IVMDH ha dado lugar a una gran cantidad de litigios. Pues bien, la obligación de devolver dicho impuesto, cuyo rendimiento alcanzó alrededor de trece mil millones de euros entre 2002 y 2011, pondría seriamente en peligro la financiación de la sanidad pública en las Comunidades Autónomas.

39. Por otro lado, alegan que, habida cuenta de la conducta de la Comisión Europea, adquirieron de buena fe la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión. Sostienen que, en efecto, los servicios de la Comisión consultados por las autoridades españolas antes de introducir este impuesto, en el dictamen que les entregaron el 14 de junio de 2001, no se opusieron a la posible creación de un tributo sobre hidrocarburos con la finalidad de financiar las competencias transferidas a las Comunidades Autónomas en materia de sanidad y de medioambiente, sino que se limitaron a establecer unas condiciones que permitían compatibilizar el IVMDH con el Derecho de la Unión. Además, afirman que los tribunales españoles no han dudado nunca de la compatibilidad de dicho impuesto con el Derecho de la Unión. Asimismo aseveran que el procedimiento de incumplimiento incoado por la Comisión en 2002 lleva varios años en suspenso. Por último, arguyen que, después de que la Comisión lo incoara, las autoridades españolas integraron el IVMDH en el impuesto especial sobre

los hidrocarburos mediante la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE n.º 103, de 30 de abril de 2012, p. 32653).

40. A este respecto, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la interpretación que este, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello 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, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en especial, las sentencias de 17 de febrero de 2005, *Linneweber y Akritidis*, C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131, apartado 41; de 6 de marzo de 2007, *Meilicke y otros*, C-292/04, Rec. p. I-1835, apartado 34, y de 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIC y otros*, C-338/11 a C-347/11, apartado 58).

41. Solo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 10 de enero de 2006, *Skov y Bilka*, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51; de 3 de junio de 2010, *Kalinchev*, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50, y *Santander Asset Management SGIC y otros*, antes citada, apartado 59).

42. Más concretamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy concretas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos observados por otros Estados miembros o por la Comisión (véanse, en particular, las sentencias de 27 de abril de 2006, *Richards*, C-423/04, Rec. p. I-3585, apartado 42; *Kalinchev*, antes citada, apartado 51, y *Santander Asset Management SGIC y otros*, antes citada, apartado 60).

43. Por lo que respecta al primer criterio, relativo a la buena fe, debe señalarse, en el caso de autos, que, además de que en la sentencia *EKW y Wein & Co.*, antes citada, dictada en el año 2000, el Tribunal de Justicia ya se pronunció sobre un impuesto con aspectos análogos a los del IVMDH en relación con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, no se desprende en modo alguno de los elementos aportados por la

Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, contrariamente a lo que alegan, que la Comisión hubiera indicado en algún momento a estas autoridades que el IVMDH fuera conforme a dicha disposición.

44. Sobre este particular, es preciso observar que el dictamen presentado por los servicios de la Comisión que esgrimen la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español concluyó claramente que la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contraria al Derecho de la Unión. En particular, dichos servicios subrayaron que tal impuesto solo podría considerarse conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 si existiera un vínculo congruente entre el importe de dicho impuesto y los problemas sanitarios o de protección del medioambiente que tuviera por objeto remediar y estuviera sujeto a la condición de que no fuese exigible en el momento de despacho a consumo de los hidrocarburos. Además, debe observarse que, ya en 2003, a saber, el año siguiente a la entrada en vigor del IVMDH, la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, en relación con dicho impuesto.

45. En estas circunstancias, no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un periodo de más de diez años. El hecho de que hubieran adquirido la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión no puede poner en tela de juicio esta afirmación.

46. En este marco, carece de pertinencia, contrariamente a lo que alegan la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, que la Comisión, al permitir a otro Estado miembro en 2004 autorizar a las autoridades regionales de dicho Estado a incrementar los impuestos indirectos sobre los hidrocarburos, hubiera aceptado una medida fiscal análoga a la que las autoridades españolas habían presentado a los servicios de la Comisión antes de adoptar el IVMDH.

47. Dado que no se cumple el primer requisito contemplado en el apartado 41 de la presente sentencia, no es necesario comprobar si concurre el segundo requisito mencionado en dicho apartado, relativo al riesgo de trastornos graves.

48. No obstante, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia (sentencias de 20 de septiembre de 2001, *Grzelczyk*, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 52; de 15 de marzo de 2005, *Bidar*, C-209/03, Rec. p. I-2119, apartado 68; *Kalinchev*, antes citada, apartado 52, y *Santander Asset Management SGIIC y otros*, antes citada, apartado 62).

49. Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son estas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una

sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, *Roders y otros*, C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229, apartado 48).

50. De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia».

Previamente, el Abogado General, señor Wahl, en sus conclusiones en el referido asunto, de fecha 24 de octubre de 2013, señaló lo siguiente al respecto:

«D. ¿Procede limitar los efectos en el tiempo de la sentencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto?

47. El Gobierno español ha solicitado que el Tribunal de Justicia limite los efectos en el tiempo de su sentencia, en el supuesto de que declare que el IVMDH no es conforme con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. Dado el planteamiento adoptado en estas conclusiones, es necesario examinar si esa limitación está justificada en el presente asunto. Aun cuando de las alegaciones¹⁴ formuladas por el Gobierno español se desprende que las repercusiones económicas de una declaración de no conformidad no pueden subestimarse en modo alguno, no considero que proceda limitar los efectos en el tiempo de una declaración de no conformidad en las presentes circunstancias.

48. Ha de recordarse, desde un principio, que la interpretación que el Tribunal de Justicia hace de una norma del Derecho de la Unión pretende aclarar y precisar el significado y el alcance de esta, tal como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. En consecuencia, la norma –según ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia– debe aplicarse a todas las relaciones jurídicas, incluidas las nacidas y constituidas antes de la sentencia en la que se haya realizado la interpretación¹⁵. Por lo tanto, en principio, el Tribunal de Justicia puede limitar los efectos en el tiempo de sus sentencias únicamente en circunstancias excepcionales¹⁶.

49. El Tribunal de Justicia ha aceptado anteriormente que puedan limitarse los efectos en el tiempo de una sentencia cuando han concurrido dos requisitos (acumulativos). Por una parte, debe acreditarse un "riesgo de repercusiones económicas graves". Tales repercusiones deben resultar, en particular, del elevado número de relaciones

¹⁴ Véase el punto 50 *infra*.

¹⁵ Véase, por ejemplo, la Sentencia de 10 de mayo de 2012, *FIM Santander Top 25 Euro* (C-338/11 a C-347/11), apartado 58 y jurisprudencia citada.

¹⁶ *Ibidem*, apartado 59 y jurisprudencia citada. Véase también, por ejemplo, la Sentencia de 6 de marzo de 2007, *Meilicke y otros* (C-292/04, Rec. p. I-1835), apartado 36 y jurisprudencia citada.

jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor. Por otra parte, deben haberse adoptado conductas ilícitas en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto a la interpretación y el alcance de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha atribuido especial importancia a la conducta de otros Estados miembros y de la Comisión, que puede haber contribuido al comportamiento ilícito en cuestión¹⁷.

50. En el presente asunto, el Gobierno español ha formulado tres alegaciones para justificar que se limiten los efectos en el tiempo de una declaración de no conformidad. En primer lugar, sostiene que la aplicación retroactiva de tal sentencia entrañaría graves repercusiones económicas para España y sus Comunidades Autónomas. Ello se debe a que, según las estimaciones del Gobierno español, las devoluciones que habrían de concederse en caso de una declaración de no conformidad ascenderían a unos 13.000 millones de euros (o el 1,25 % del producto interior bruto español en 2011)¹⁸. En segundo lugar, afirma que la obligación de devolver los impuestos incorrectamente recaudados pondría seriamente en peligro la financiación del sistema de sanidad pública en el territorio de las Comunidades Autónomas. En tercer lugar, el Gobierno español considera que la Comisión ha contribuido con su comportamiento al incumplimiento de que se trata.

51. En la vista, la Comisión y TJB cuestionaron, en particular, las estimaciones efectuadas por el Gobierno español en lo que respecta a la magnitud del riesgo económico que existe. En su opinión, las normas nacionales en materia de prescripción excluirían automáticamente las solicitudes que se remontan a más de cuatro años. Además, debido a la gran cantidad de pleitos pendientes, la Comisión puso también en entredicho el efecto práctico de limitar la aplicación retroactiva de una declaración de no conformidad.

52. Aun suponiendo que las objeciones sean fundadas, no me cabe ninguna duda, como he indicado antes, de que las cantidades de que se trata siguen siendo considerables. En efecto, teniendo en cuenta, en particular, la situación económica precaria que atraviesan actualmente España y sus Comunidades Autónomas, no cabe descartar que tales cantidades entrañen un "riesgo de repercusiones económicas graves" en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia¹⁹.

¹⁷ Por ejemplo, véase la Sentencia *FIM Santander Top 25 Euro*, apartado 60 y jurisprudencia citada. Ello es aplicable también en los asuntos relativos a impuestos recaudados por autoridades nacionales competentes; véase la sentencia *EKW y Wein & Co*, apartados 55 a 60.

¹⁸ Aunque no cabe duda de que semejante carga económica adicional tendría consecuencias devastadoras para cualquier Estado, la gravedad de las repercusiones que tendría para un Estado miembro en la situación económica de España no puede, en mi opinión, subestimarse.

¹⁹ Véanse las conclusiones del Abogado General Tizzano presentadas en el asunto *Meilicke y otros*, puntos 34 y 35. En dicho asunto, el Gobierno alemán consideró que, si no se limitaba el efecto de una declaración de no conformidad, se habrían producido devoluciones tributarias equivalentes al 0,25 % del producto interior bruto alemán en 2004. Ha de señalarse que el Tribunal de Justicia no acogió la propuesta del Abogado General de limitar la retroactividad de la sentencia en dicho asunto.

53. Además, dado el elevado número de relaciones jurídicas afectadas (aun cuando parece probable que las devoluciones serán principalmente reclamadas por empresas como TJB), cabe la posibilidad de que una declaración de no conformidad tenga graves repercusiones en el sistema que contribuye a la financiación de las Comunidades Autónomas. Tampoco pueden descartarse la confusión y perturbación de la financiación autonómica de la asistencia sanitaria, dada la importancia del IVMDH en las medidas de financiación adoptadas por las Comunidades Autónomas en este ámbito. Sobre la base de estos factores, parece que concurre el primer requisito en este asunto.

54. Sin embargo, el (mero) hecho de que una sentencia dictada con carácter prejudicial pueda tener repercusiones económicas significativas para un Estado miembro no basta, en principio, para justificar que se limiten los efectos en el tiempo de una sentencia²⁰. Cualquier otra conclusión tendría la paradójica consecuencia de otorgar a las infracciones de mayor gravedad y mayor duración un trato más favorable²¹. Por esta razón, debe concurrir también el segundo requisito, relativo a la incertidumbre en cuanto al significado y el alcance de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión.

55. Tal incertidumbre no parece existir en el presente asunto. De hecho, este debe distinguirse del que dio lugar a la sentencia *EKW y Wein & Co*, en la que el Tribunal de Justicia aceptó que debía limitarse el efecto retroactivo de la sentencia. Ello se consideró justificado porque, en primer lugar, el artículo 3, apartado 2, no había sido anteriormente objeto de una decisión prejudicial y de una orientación interpretativa por el Tribunal de Justicia. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia consideró que el comportamiento de la Comisión pudo llevar al Gobierno austriaco a estimar razonablemente que la normativa controvertida era conforme con el Derecho de la Unión²².

56. En cambio, cuando se estableció el IVMDH, el Tribunal de Justicia ya había proporcionado elementos de interpretación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales y, sobre todo, se había pronunciado sobre la incompatibilidad de un impuesto interpretado de manera similar en la sentencia *EKW y Wein & Co*²³. Tampoco me convencen las alegaciones del Gobierno español en el sentido de que actuó de buena fe al introducir el IVMDH. De hecho, no hay nada en los autos trasladados al Tribunal de Justicia que sugiera que la Comisión indujo a error al Gobierno español en lo que respecta a la licitud del IVMDH. Por el contrario, esta ha señalado claramente que considera ilícito el IVMDH.

²⁰ Sentencia de 15 de marzo de 2005, *Bidar* (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartado 68 y jurisprudencia citada.

²¹ Conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto *EKW y Wein & Co*, punto 65.

²² Sentencia *EKW y Wein & Co*, apartado 58.

²³ Véase también la sentencia *Comisión/Francia*. Ha de señalarse que, en ese asunto, no se cuestionó la «finalidad específica» del impuesto francés controvertido, sino simplemente su conformidad con las normas en materia de impuestos especiales o de IVA. A mi entender, ello se debe a que el impuesto estaba *estructurado* de una manera que podía fomentar la finalidad no presupuestaria alegada por las autoridades francesas.

57. De hecho, antes de la introducción del IVMDH, se plantearon a la Comisión una serie de cuestiones preliminares relativas a la conformidad con el Derecho de la Unión de determinadas soluciones jurídicas que se estaban estudiando. La respuesta dada por la Comisión, que se ha incluido en los autos, no corrobora, en mi opinión, las afirmaciones del Gobierno español. En lugar de inducir a España a creer que la legislación prevista era conforme con el Derecho de la Unión, entiendo que la Comisión claramente volvió a indicar, haciendo referencia en particular a la sentencia *EKW y Wein & Co* del Tribunal de Justicia, los requisitos que deben concurrir para que un impuesto indirecto sea conforme con el Derecho de la Unión. Al concluir su evaluación, dejó claro que no consideraba que el proyecto de ley se ajustara al Derecho de la Unión. El inicio de un procedimiento de infracción contra España por este motivo confirma además la opinión de la Comisión sobre la ilicitud del IVMDH. Por consiguiente, no considero que proceda limitar los efectos en el tiempo de la sentencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto.

58. Dicho esto, no creo que pueda descartarse categóricamente que en determinadas circunstancias completamente excepcionales en las que la repercusión económica de la retroactividad sería especialmente grave, el Tribunal de Justicia pudiera considerar limitar los efectos en el tiempo de su sentencia, aun cuando no concurra el segundo requisito, relativo a la buena fe. Así ocurriría, en particular, cuando las repercusiones económicas se consideren manifiestamente desproporcionadas con respecto al grado de negligencia en que se haya incurrido. No obstante, he de advertir contra el abandono del criterio de la buena fe en las presentes circunstancias. Como he señalado antes, España parece haber asumido deliberadamente el riesgo de seguir adelante con la legislación controvertida y, en consecuencia, esa legislación se ha aplicado durante muchos años en perjuicio del consumidor final y del mercado interior».

Las advertencias de incompatibilidad con la normativa comunitaria se fueron sucediendo en el tiempo. Así, a título de ejemplo, en el Dictamen n.º 439/2010, de 23 de septiembre de 2010, del Consejo Consultivo de Extremadura, relativo al Anteproyecto de Ley de Medidas Tributarias y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura, puede leerse lo siguiente, respecto al procedimiento de infracción n.º 2002/2315 abierto por la Comisión Europea:

«... como ya es sobradamente conocido, la Comisión Europea entiende que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos no es compatible con el Derecho Comunitario, según puso de relieve por primera vez en su **Escrito de Requerimiento** a las Autoridades españolas de fecha **16 de julio de 2003**, escrito que se reiteró el **28 de junio de 2006**, al no aceptar dicha Comisión los argumentos opuestos a tal pretensión por parte del Gobierno Español en su **Carta de Contestación de 23 de octubre de 2003**. Y, finalmente, la Comisión Europea, ante la resistencia del Gobierno Español a adoptar las medidas pertinentes, ha remitido a este un **Dictamen motivado** con fecha **6 de mayo de 2008**, lo que constituye el paso previo, de seguirse insistiendo en no tomar las medidas necesarias, para que la Comisión Europea lleve a España ante el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas, procedi-

miento que si se sigue puede concluir con una sentencia que declare la infracción al Derecho comunitario del Reino de España.

Como se aprecia estamos en presencia de una cuestión muy controvertida, y sobre la cual la Comisión Europea mantiene una uniforme e inequívoca postura de considerar que la regulación interna española es disconforme con el ordenamiento jurídico fiscal comunitario, por lo que entendemos que se debiera ser muy cauto antes de adoptar cualquier medida, como la contemplada en el artículo 35 de este Anteproyecto, que bien podría llegar a ser declarada por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, siguiendo el parecer de la Comisión Europea, contraria al Derecho comunitario.

Todo esto ha sido reconocido de forma palmaria en la "*Propuesta de acuerdo para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía*" del Consejo de Política Fiscal y Financiera, de 12 de julio de 2009, en la que respecto a esta cuestión se recoge el siguiente texto literal:

"(...) la Comisión Europea ha emitido en mayo de 2008 un dictamen motivado por el que concluye que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) no se ajusta a la normativa comunitaria. En la actualidad el reino de España y la Comisión Europea están negociando a fin de que, dentro de ciertos límites, puedan existir diferenciaciones territoriales en el Impuesto armonizado sobre Hidrocarburos, si bien para ello es necesaria una habilitación expresa a nuestro país en la Directiva 2003/96/CE, cuya modificación está actualmente en tramitación en la Comisión.

Una vez que, en su caso, la Comisión haga oficial (mediante la publicación en el DOUE) su propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE, con inclusión de la cláusula específica para España, se emprenderán las reformas legales necesarias, derogando el IVMDH y modificando el Impuesto sobre Hidrocarburos de modo que se permita a las CC. AA. añadir un suplemento sobre el tipo de este impuesto fijado a nivel estatal para determinados productos. Con ello se pretende que las CC. AA. tengan capacidad normativa y de influencia en la recaudación del Impuesto armonizado sobre Hidrocarburos, resolviendo al mismo tiempo el procedimiento de infracción abierto por la Comisión.

Estas reformas legales se realizarán de manera que resulte neutral desde el punto de vista financiero la sustitución del IVMDH por los nuevos suplementos de tipos, para cada Comunidad Autónoma, en el momento de entrar en vigor. Por ello, estos suplementos de tipos sobre determinados productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos sustituirán al IVMDH como recurso del sistema, en términos de igualdad y a todos los efectos, sin precisar acuerdos posteriores en las Comisiones Mixtas".

A la vista de tan clarificador texto reciente del Consejo de Política Fiscal y Financiera en el que se recoge de forma expresa y concluyente la próxima derogación y supresión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos no se acierta a comprender la razón de que en este Anteproyecto se recoja un mandato como el contenido en su artículo 36, cuya supresión ya está anunciada y admitida por el propio Consejo de Política Fiscal y Financiera, pronunciándose en los mismos términos el Preámbulo de la Ley 27/2010, de 16 de julio, de régimen de cesión de tri-

butos del Estado a la Comunidad Autónoma de Extremadura y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, al afirmarse en él:

"(...) el Gobierno se ha comprometido, en el marco del actual procedimiento de la Comisión Europea sobre el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH), a proponer la modificación de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, para que, si eventualmente fuera necesario, pueda sustituirse este impuesto por suplementos autonómicos de tipos sobre determinados productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos, con neutralidad financiera".

En similar sentido crítico al establecimiento de esta medida en los momentos presentes se pronuncia con total contundencia el antes referido Informe previo sobre las disposiciones que modifican la regulación de los tributos cedidos incluidas en este Anteproyecto, elaborado por el Consejo Superior para la dirección y coordinación de la gestión tributaria, Secretaría técnica permanente, de fecha 20 de julio de 2010, al afirmarse en él que "la propuesta de la Comunidad de Extremadura de ejercer, en este momento, su capacidad normativa no es conveniente por varias razones: en primer lugar, porque va a elevar el coste financiero y de gestión por el aumento que se va a producir en el número de solicitudes de devolución y en su importe; en segundo lugar, porque deja sin argumento alguno la posibilidad de presentar a la Comisión Europea alternativas relacionadas con la supresión del impuesto o, en su caso, de inaplicación de la Directiva comunitaria; en tercer lugar, porque no hay seguridad de que, ante una resolución contraria al impuesto, las Comunidades Autónomas asuman el coste de las devoluciones".

Este Consejo estima que todos estos argumentos contrarios a la implantación en la fecha actual de esta medida fiscal deberían ser seriamente analizados antes de adoptar una decisión definitiva, y no despacharse con el argumento de que son simples criterios de oportunidad y no de legalidad tal como se hace en las Consideraciones realizadas por el Director General de Tributos al aludido Informe previo sobre las disposiciones que modifican la regulación de los tributos cedidos incluidas en este Anteproyecto, elaborado por el Consejo Superior para la dirección y coordinación de la gestión tributaria».

Caso omiso.

III. CUESTIONES SOMETIDAS A LA COMISIÓN EUROPEA

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2005 [rec. núm. 556/2002 (NFJ055258)]²⁴ confirmó el alcance retroactivo de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y dijo que «**pueden ser varias las vías** a seguir en nuestro derecho para realizar

²⁴ Comentada por HUESCA BOADILLA, en *Impuestos*, n.º 8, abril 2006.

el derecho de reparación derivado de la sentencia del TJCE, pues en hipótesis cabría plantearse que la Administración accediera a una revisión de oficio de sus actuaciones, o a la exigencia de responsabilidad patrimonial de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2000».

Y en la de 24 de febrero de 2005 [rec. núm. 60/2002 (NFJ055263)] la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional declaró que:

«CUARTO: Desde estos antecedentes debe examinarse la cuestión planteada haciendo especial hincapié en el hecho de que si bien no cabe duda sobre la procedencia de la reclamación en cuanto a que el principio de primacía obliga a la devolución de las cantidades pagadas como consecuencia de la aplicación de una ley tributaria que ha sido declarada por sentencia del TJCE contraria a la Sexta Directiva, pues los efectos de dichas sentencias son por su propia naturaleza retroactivos como ya se ha dicho en el FJ anterior, no lo es menos que el procedimiento para obtener la reparación debe ser el que se determine en cada Estado sin que exista una solución homogénea pues dicho cauce debe ser compatible y respetuoso con la normativa interna de cada Estado.

Llegados a este punto, debe precisarse que es el Juez nacional de cada Estado el que, examinadas las posibilidades que ofrece su propia legislación, establezca el cauce que estime más idóneo para dar cumplimiento a la normativa y doctrina jurisprudencial comunitaria. A este respecto cabe decir que **pueden ser varias las vías a seguir en nuestro derecho para realizar el derecho de reparación derivado de la sentencia del TJCE**, pues en hipótesis cabría plantearse que la Administración accediera a una revisión de oficio de sus actuaciones, o la de exigencia de responsabilidad patrimonial de acuerdo STS de 29-2-2000, rec. n.º 49/98, que nos remite a un supuesto de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, posibilidad plenamente admitida por nuestra jurisprudencia desde 1991, no solo en el caso en el que se impone un sacrificio singular al ciudadano que no tiene la obligación de soportarlo, sino también cuando una Ley es declarada inconstitucional, supuesto al que puede asimilarse, a estos efectos, el de declaración de incompatibilidad de una norma con el derecho comunitario. Tras subrayar que la misma Sentencia, FJ 6, descarta la posibilidad de revisar situaciones anteriores consolidadas, advertimos que en la misma se fundamenta la acción de resarcimiento en la constatación de la existencia de un perjuicio individualizado, concreto e identificable que deriva de un acto del Poder Legislativo, que es indubitablemente antijurídico, en aquel caso por haber sido declarada la norma inconstitucional, en este por ser contraria al derecho comunitario. No obstante, no podemos ocultar que también apreciamos una discrepancia de gran calado entre la doctrina del Tribunal Supremo, que exige el previo agotamiento de la vía judicial previa para ejercitar la acción de responsabilidad, y la de TJCE, que expresamente no la exige».

Apreciaciones, algunas de ellas, de la Audiencia Nacional que a día de hoy están superadas en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, que traemos a colación en el presente trabajo en varias ocasiones.

La Agencia Tributaria española (AEAT) publicó, el 18 de marzo de 2014, en su página web unas «normas» (acompañadas de un modelo normalizado de solicitud) para la «**Devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos («céntimo sanitario»)**»²⁵.

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_Le_interesa_conocer/Devolucion_del_Impuesto_sobre_las_Ventas_Minoristas_de_Determinados_Hidrocarburos__centimo_sanitario_.shtml

«La Agencia Tributaria ha diseñado un modelo normalizado de solicitud, de utilización voluntaria para quienes hubieran soportado la repercusión del impuesto y deseen solicitar la devolución del impuesto soportado. Este modelo normalizado está disponible para su presentación a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria. El modelo se acompaña de instrucciones y de un listado de preguntas frecuentes.»

- Modelo de solicitud de devolución del IVMDH.
- Instrucciones de cumplimentación del modelo normalizado.
- Preguntas frecuentes».

Dichas «normas» o instrucciones están dirigidas exclusivamente a los «**consumidores finales** de los productos gravados», y se dictan a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora, SL* (NFJ053503)].

Según queda claro en la referida sentencia:

«50. De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia».

Para la devolución, en España, de los impuestos recaudados en contravención del Derecho de la Unión Europea ha de tenerse en cuenta la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de enero de 2010 [Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL* (NFJ036742)], que declaró que:

«El Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada con arreglo al artículo 226 CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas

²⁵ Al menos desde el 2 de abril de 2014 deja de aparecer dicha información, al menos desde un acceso de la página principal de la AEAT.

las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente».

A partir de dicha sentencia, la jurisprudencia interna no exige el requisito de la relación de causalidad exigido por la jurisprudencia comunitaria. Es decir, se admite la responsabilidad del Estado aunque no exista previa impugnación administrativa y judicial del acto aplicativo de la norma contraria al Derecho comunitario (la no impugnación no rompe el nexo causal).

Existe responsabilidad del Estado aunque los actos sean firmes o consentidos, una vez que la norma interna haya sido declarada contraria al Derecho comunitario por una sentencia del Tribunal de Justicia, que inicia la *actio nata*. **Esta información no puede ser ocultada a los ciudadanos cuando se dictan normas o instrucciones dirigidas a facilitar la devolución de impuestos recaudados en contravención del Derecho de la Unión.**

No obstante, el Tribunal Supremo se ha preocupado de declarar y dejar claro que siguen vigentes el resto de requisitos exigidos por la jurisprudencia comunitaria, especialmente el relativo a la existencia de una *violación suficientemente caracterizada* [Sentencias, entre otras, de 18 de enero de 2012, recurso n.º 588/2010 (NFJ045953); y de 2 de octubre de 2012, recurso n.º 508/2011 (NFJ048638)]. Violación suficientemente caracterizada que se da en el caso del *cén-timo sanitario*, como se desprende de la simple lectura de la sentencia del Tribunal de Justicia cuando trata sobre la limitación temporal de sus efectos.

De las referidas Instrucciones de la Agencia Tributaria se deduce que tratan de limitar los efectos temporales de la sentencia: «**Tampoco se devolverá por periodos anteriores a 2010 (ya prescritos)...**» (3. Suministros objeto de solicitud de devolución IVMDH).

En el apartado de «Preguntas frecuentes» se limita el procedimiento (pregunta 4. ¿Cuál es el procedimiento para solicitar la devolución del impuesto?) al de rectificación de autoliquidaciones. Añadiéndose en la pregunta 14 (¿qué plazo tengo para presentar la solicitud?) que «para instar la devolución de ingresos indebidos a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones no hay plazo limitado, **más allá de los plazos generales de prescripción de cuatro años de la Ley General Tributaria**».

Debe tenerse muy en cuenta que las referidas Instrucciones están dirigidas a consumidores finales, que considerarán, confiando en una Administración Pública, que el procedimiento descrito es el único posible; pues no se indica, ni por simple cautela, que el consumidor final podrá ejercitar cualquier otro tipo de reclamación o solicitud que considere oportuna. Ni se informa de la posibilidad de ejercitar la acción de responsabilidad patrimonial prevista en el ordenamiento jurídico español y aplicable a estos casos, como se ha indicado.

La pregunta 13 es del siguiente tenor:

«¿Puedo obtener la devolución de cualquier cantidad soportada del IVMDH a lo largo de todo su periodo de vigencia, esto es, entre los años 2002 y 2012?»

No, puesto que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea admite plazos de prescripción por razones de seguridad jurídica (Sentencias de 17 de noviembre de 1998 C-228/96, de 9 de febrero de 1999 C-343/96 o de 11 de julio de 2002, C-62/00).

La Resolución 2/2005, de 14 de noviembre (BOE del 22) de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, concluía en su punto VII que la sentencia del Tribunal tenía un efecto retroactivo limitado a las situaciones jurídicas a las que sea aplicable y respecto de las que no haya cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes. **Estas consideraciones se entienden aplicables al supuesto actual.**

Aplicando los plazos generales de prescripción previstos por la Ley General Tributaria, las solicitudes que se formulen no podrán afectar a cantidades suministradas en periodos anteriores a 2010, salvo que para dichos periodos se acredite la interrupción de la prescripción».

Esta contestación elude informar sobre la existencia de la acción de responsabilidad patrimonial y la jurisprudencia *Transportes Urbanos y Servicios Generales*. Asimismo alude a la Resolución 2/2005 de la Dirección General de Tributos. Debe tenerse en cuenta que la referida resolución es anterior a la mencionada jurisprudencia clarificadora *Transportes Urbanos*.

Como ha señalado resumidamente DE JUAN CASADEVALL²⁶, la situación en España es la siguiente:

«La acción de responsabilidad patrimonial nace con la declaración de inconstitucionalidad (en el caso del *céntimo sanitario*, nace con la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014²⁷), y es ajena a la expiración del plazo preclusivo de impugnación de la liquidación tributaria, o de prescripción de la devolución tributaria. Como señalaba la STS de 13 de junio de 2000, "la reclamación presentada es ajena a dichos actos, en la medida en que no pretende la nulidad de la liquidación ni la devolución de ingresos indebidos por parte de la Administración que ha re-

²⁶ «La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador por infracción del derecho de la Unión en materia tributaria: la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010», *Quincena Fiscal*, n.º 9/2011.

²⁷ Nota nuestra.

cibido la cantidad ingresada, sino la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado por funcionamiento anormal en el ejercicio de la potestad legislativa"».

Por lo que no puede esgrimirse (*principio de equivalencia*), teniendo en cuenta la Sentencia del Tribunal de Justicia *Transportes Urbanos*, ni el plazo de prescripción de cuatro años contemplado en la Ley General Tributaria ni las referencias a la Resolución 2/2005 de la Dirección General de Tributos («estas consideraciones se entienden aplicables al supuesto actual»), pues en materia de responsabilidad patrimonial no rigen las excepciones de cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, u otras situaciones jurídicas firmes anteriores, **pues tal acción nace con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.**

Debe tenerse en cuenta, asimismo, que las cuestiones dilucidadas en las referidas «instrucciones» constituyen **práctica administrativa** dirigida también a todos los órganos administrativos que van a gestionar las devoluciones del impuesto que se soliciten, quienes opondrán a los solicitantes de devolución todas las excepciones relatadas en la referida Instrucción; por lo que los consumidores finales que confíen en las referidas **instrucciones administrativas** –en las que no se alude a la acción de responsabilidad patrimonial ni a otras posibles acciones– podrían ver dañado su derecho a recuperar los importes indebidamente satisfechos, dado que la acción de responsabilidad patrimonial prescribe en un año desde la sentencia del Tribunal de Justicia.

Teniendo en cuenta el principio de autonomía institucional, de procedimiento y procesal que rige en el Ordenamiento de la Unión Europea para la ejecución del Derecho comunitario, la acción de responsabilidad es uno de los remedios posibles, en manos de los ciudadanos, para dicha ejecución, y no puede soslayarse cuando se dictan instrucciones para el ejercicio de los Derechos dimanantes del ordenamiento comunitario.

Las referidas Instrucciones, que parecen limitar las informaciones acerca de los cauces existentes de recuperación de los importes indebidamente pagados, podrían atentar contra los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, reconocidos en el ordenamiento de la Unión Europea y contra la efectividad de las resoluciones del Tribunal de Justicia.

También se exige en las Instrucciones que «**El sujeto pasivo identificado deberá haber ingresado el IVMDH cuya devolución se solicita**» (2. Datos identificativos y de contacto). Este requisito podría ser contrario al Derecho de la Unión Europea, pues si el consumidor final ha soportado en tiempo y forma el impuesto repercutido por el sujeto pasivo, no tiene que pechar con consecuencias negativas dimanantes del eventual incumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo. Se estaría desnaturalizando así la institución jurídica de la repercusión.

Pruebas que demuestran que la información («Instrucciones») publicada en la página web de la Agencia Tributaria puede inducir a error a sus destinatarios (consumidores finales) o afectar a su comportamiento respecto a la defensa de sus derechos, es la información aparecida en medios de comunicación generalistas sobre las posibilidades de reclamar la devolución de lo indebidamente pagado, que se limita a la opción expresada por la Administración Pública (Agencia Tri-

butaria) en su página web, que silencia otras opciones reconocidas en el ordenamiento jurídico español para la efectividad de los derechos reconocidos en el ordenamiento comunitario. Omisión que puede inducir a error a sus destinatarios.

A título de ejemplo:

La opinión de Murcia (puede leerse que la Agencia tributaria **ofrece una información detallada**).

24 de marzo de 2014. «Cómo reclamar el céntimo sanitario».

<http://www.laopiniondemurcia.es/comunidad/2014/03/24/reclamar-centimo-sanitario/546144.html>

El Norte de Castilla:

21 de marzo de 2014. «La devolución del "céntimo sanitario" a los particulares: misión imposible».

<http://www.elnortedecastilla.es/20140322/local/devolucion-centimo-sanitario-particulares-201403211442.html>

Agronews Castilla y León:

25 de marzo de 2014: La Agencia Tributaria diseña un modelo para pedir la devolución del céntimo sanitario».

<http://www.agronewscastillayleon.com/la-agencia-tributaria-disena-un-modelo-para-pedir-la-devolucion-del-centimo-sanitario>

En la página web de la Comisión Europea (http://ec.europa.eu/eu_law/your_rights/your_rights_es.htm) aparece información (última actualización: 2014/03/04), dirigida a los ciudadanos, sobre cómo defender los derechos que le confiere el ordenamiento comunitario:

«Control de la aplicación del Derecho de la Unión.

Haga valer sus derechos.

3. Vías de recurso nacionales.

Los órganos administrativos o jurisdiccionales nacionales son los responsables primeros de garantizar el respeto del Derecho de la Unión por parte de las autoridades de los Estados miembros.

Por lo tanto, previa o paralelamente a la presentación de una denuncia ante la Comisión Europea, diríjase a los órganos administrativos o jurisdiccionales nacionales (incluidos el Defensor del Pueblo, nacional o regional, y los procedimientos de arbi-

traje y conciliación disponibles) si considera que una medida (legal, reglamentaria o administrativa) o práctica administrativa es contraria al Derecho de la Unión.

La Comisión Europea también le aconseja seguir las vías de recurso administrativas, jurisdiccionales u otras de su Derecho nacional, pues puede resultarle más ventajoso.

Por lo general, las vías de recurso disponibles en el plano nacional le permitirán hacer valer sus derechos de manera más directa y personalizada. Además, los procedimientos de infracción iniciados por la Comisión Europea pueden llevar bastante tiempo.

De hecho, los jueces de cada país son los únicos que pueden dirigir órdenes conminatorias a la administración y anular una decisión tomada a nivel nacional.

También son los únicos que pueden condenar a un Estado miembro a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho de la Unión que le sean imputables».

En similares términos se manifiesta el Anexo I («Explicación del procedimiento de infracción por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea») que se acompaña a los acuses de recibo de las denuncias presentadas ante la Comisión Europea.

De la lectura de dichas indicaciones o instrucciones se infiere que la Comisión realiza una pertinente explicación, amplia y no cerrada, de las vías de defensa a disposición de los ciudadanos europeos, aconsejando que se utilicen las vías de recurso nacionales disponibles, pues pueden ser más efectivas.

Con base en el principio de **buena administración** (que deben también cumplir las autoridades nacionales cuando de la ejecución del Derecho de la Unión Europea se trata), no se puede ofrecer una información sesgada o tendenciosa, por parte de las autoridades nacionales, sobre las vías de actuación de que disponen los ciudadanos para ejercitar los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión Europea.

IV. ANTECEDENTE. LA RESOLUCIÓN 2/2005, DE 14 DE NOVIEMBRE, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Con fecha 22 de noviembre de 2005 se remitió el siguiente escrito al Secretario General de la Comisión Europea:

«Que con ocasión de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 6 de octubre de 2005 (*Comisión/España*), en el Boletín Oficial del Estado, n.º 279, de 22 de noviembre de 2005, ha aparecido publicada la "Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la

deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005".

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

Citada Resolución tendrá un efecto importante respecto al alcance temporal de la Sentencia del Tribunal de Justicia, pues es seguro que las consideraciones establecidas en ella serán seguidas por los órganos de la Administración Tributaria y por los Tribunales Económico-Administrativos en los procedimientos instados por los sujetos pasivos tendentes a que se aplique la referida Sentencia a hechos acaecidos con anterioridad a la publicación de la misma.

El apartado expositivo VII de la Resolución se refiere al efecto temporal de la Sentencia del Tribunal de Justicia. Concluye dicho apartado: **"Como conclusión final, ha de afirmarse que la sentencia tiene un efecto retroactivo limitado a las situaciones jurídicas a las que le sea aplicable y respecto de las que no haya cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes"**.

La consideración 8.^a de la Resolución es del siguiente tenor:

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

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

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

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

La Resolución parece circunscribir, *prima facie*, el efecto temporal de la Sentencia al expediente de devolución de ingresos indebidos, obviando otros procedimientos establecidos en la normativa interna.

Así, el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece el procedimiento para la **revocación** de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones. Según este artículo: "1. La Administración Tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una si-

tuación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión de los interesados". "2. La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción".

Por su parte, dicho procedimiento de revocación ha sido desarrollado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

El artículo 10.1 de dicho reglamento establece que en el procedimiento de revocación podrán los interesados promover su iniciación por la administración competente.

Parece que el procedimiento de revocación es idóneo para la aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia, pues en los actos de la Administración Tributaria contrarios a lo decidido en dicha Sentencia estamos ante "actos que infringen manifiestamente la ley" y ante situaciones sobrevenidas que afectan a una situación jurídica particular que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

Asimismo, el artículo 10.3 del Real Decreto 520/2005 establece que "Los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones podrán ser revocados... aunque hayan sido objeto de impugnación en vía económico-administrativa, en tanto no se haya dictado una resolución o un acuerdo de terminación por el tribunal económico-administrativo". Por tanto, parece existir una contradicción entre esta norma reglamentaria y la consideración 8.ª b) de la Resolución citada, al decir "... en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento".

La Resolución de la Dirección General desconoce asimismo el procedimiento establecido en el ordenamiento jurídico interno para reclamar la responsabilidad patrimonial de la Administración, establecido en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

En base al principio de seguridad jurídica parece plausible que no sean objeto de revisión en base a la Sentencia del Tribunal de Justicia los actos administrativos afectados por la prescripción tributaria y, en principio, aquellos actos que hayan adquirido firmeza mediante Sentencia de los Tribunales de Justicia.

No obstante, en el caso de que se hayan impuesto **sanciones tributarias**, exista o no resolución judicial firme, haya o no caducidad o prescripción, parece que los efectos temporales de la Sentencia del Tribunal de Justicia deben ser ilimitados, respecto a las sanciones impuestas²⁸.

²⁸ Creemos que apoya esta tesis el Dictamen de la Abogacía General del Estado de 28 de enero de 2002 (ref.: A. H. Servicio Jurídico 1/01. Ponente: Luciano J. Mas Villarroel). Visto en www.boe.es sección: base de datos de la Abogacía del Estado.

Asimismo, podrían darse casos en los que los actos administrativos hayan adquirido firmeza administrativa (bien por haber transcurrido los plazos para revisar las declaraciones de los sujetos pasivos a instancias de estos, bien por existir actos administrativos no recurridos) en un plazo razonable anterior a la Sentencia del Tribunal de Justicia. En estos casos, las consideraciones de la Dirección General de Tributos –que se refiere a situaciones jurídicas firmes– no autorizan su revisión.

Por tanto, sería procedente que por la Comisión Europea se estudiara si las consideraciones establecidas en la citada Resolución de la Dirección General de Tributos son conformes al Derecho comunitario y a la jurisprudencia establecida por el Tribunal de Justicia sobre los efectos temporales de sus sentencias».

El escrito de 22 de noviembre de 2005 fue complementado por otro de fecha 22 de diciembre de 2005, del siguiente tenor:

«Que con fecha 22 de noviembre de 2005 remitió escrito a esa Secretaría General de la Comisión Europea. En el acuse de recibo de dicha comunicación se hace constar que el mismo fue recibido el 28 de noviembre y que ha sido registrado bajo la referencia: (...) y que se ha atribuido a la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera.

Mediante el presente escrito, vengo a ampliar el referido de 22 de noviembre.

En la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (www.aedaf.es) se ha publicado la "Instrucción 10/2005 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 30 de noviembre, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005".

Dicha Instrucción está dirigida a los Señores Directores de Departamento y Servicio y Señores Delegados Especiales de la Agencia Tributaria.

En dicha Resolución se alude a la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre de la Dirección General de Tributos, citada en mi anterior escrito, como texto que "ha establecido criterios" o que "sienta criterios" en relación con determinados aspectos de la aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia.

En consecuencia, en Derecho español, tanto la Resolución de la Dirección General de Tributos como la Instrucción de la Agencia Tributaria tienen la naturaleza de "circulares o instrucciones de servicio", destinadas a dirigir la actuación de los órganos jerárquicamente dependientes de aquellos²⁹.

²⁹ Puede verse al respecto, el Dictamen de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado de fecha 21 de diciembre de 1998 (ref. A. G. Fomento 25/98) (Ponente: Luciano J. Mas Villarroel), que trata, entre otras cuestiones, sobre las circulares administrativas.

Es decir, la Administración Tributaria española, en virtud del principio de jerarquía que estructura la organización administrativa, seguirá dichas instrucciones en las solicitudes, reclamaciones o recursos que presenten los sujetos pasivos en relación con el cumplimiento de la Sentencia del Tribunal de Justicia.

La Instrucción "Segunda" del Director General de la Agencia Tributaria, es del siguiente tenor:

"Ámbito temporal.

De acuerdo con el apartado VII de la Resolución de la Dirección General de Tributos 2/2005, de 14 de noviembre, no procederá el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido cuando esté prescrito conforme a lo dispuesto en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), o cuando el ingreso indebido tenga su origen en una **liquidación administrativa firme**, siempre que dichas liquidaciones reflejen la ultimación de un procedimiento tributario en el que se haya comprobado la aplicación de la prorata general o especial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, apartado 2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria".

En base a dicha Instrucción, en los casos en que exista una liquidación administrativa firme (es decir, no recurrida por los interesados, por entender estos que el resultado de la comprobación administrativa de sus autoliquidaciones se ajustó a la ley o por desconocer que la normativa española podría ser contraria a las Directivas comunitarias), la Administración Tributaria se abstendrá de iniciar el procedimiento de revocación previsto en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **aunque haya sido promovida su iniciación por los interesados, según previene el artículo 10.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.**

Debe tenerse en cuenta que el artículo 219.2 de la Ley General Tributaria establece que "La revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción".

Por tanto, la Instrucción parece negar el derecho que asiste a los sujetos pasivos a la revocación de los actos administrativos que sean disconformes con la Sentencia del Tribunal de Justicia. El procedimiento de revocación es el idóneo en estos casos, ya que al estar firme la liquidación administrativa, al sujeto pasivo no le quedan otras vías de recurso.

Puede darse el caso de que la liquidación administrativa haya adquirido firmeza en un periodo de tiempo no muy lejano a la Sentencia del Tribunal de Justicia, por lo que negar la aplicación del procedimiento de revocación previsto en el Derecho interno supone una limitación injustificada de los efectos temporales de la Sentencia del Tribunal de Justicia, lo que, a juicio del que suscribe, podría ser contrario a Derecho comunitario.

Pueden darse casos de que conocidas las Conclusiones del Abogado General, de fecha 10 de marzo de 2005, recaídas en el Asunto C-204/03, origen de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005, los sujetos pasivos que fueran objeto

de un procedimiento de comprobación tributaria impugnaran los actos administrativos que fueran contrarios a los postulados de dichas conclusiones, luego confirmadas por el Tribunal de Justicia, por lo que se verán favorecidos, ya que en la resolución de sus recursos se aplicará la Sentencia. Pueden darse casos, algo anteriores a dichas Conclusiones del Abogado General, o de sujetos pasivos poco avezados en materia tributaria y en la jurisprudencia comunitaria, que se aquietaran ante los actos administrativos, en la confianza legítima de que los argumentos de la Administración Tributaria eran conformes a Derecho. Parece que pueden existir casos en los que no habiendo operado la prescripción puedan ser resueltos a través del procedimiento de revocación establecido en el Derecho interno, que parece vedarse a través de la Resolución e Instrucción citadas.

Por tanto,

SOLICITA: Que se una el presente escrito al presentado con fecha 22 de noviembre de 2005».

Respecto a las contestaciones de la Comisión Europea, conviene tener presente que las mismas son anteriores a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de enero de 2010 [Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL* (NFJ036742)].

La primera es una larga contestación del 3 de octubre de 2006³⁰. En la misma se hace una exposición de los principios de *efectividad* y de *equivalencia* (repetimos, antes de la referida Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2010). Puede destacarse de la misma lo siguiente:

«(...)

De acuerdo con su denuncia, la Resolución de la Dirección General de Tributos y la Instrucción 10/2005 de la AEAT impedirán a determinados empresarios o profesionales obtener la devolución de las cantidades pagadas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (o en concepto de sanción) en virtud de una liquidación administrativa firme (o de un acto administrativo de imposición de sanciones firme)³¹.

Sin embargo, el Derecho interno prevé un procedimiento –el procedimiento de revocación de actos de aplicación de los tributos y de aplicación de sanciones– que en su opinión, es idóneo para obtener la revisión de actos administrativos firmes y que resulta aplicable a los actos a los que se refieren la Resolución y la Instrucción.

Al excluir esta posibilidad en relación con los actos administrativos firmes dictados en aplicación de la legislación nacional sobre el IVA contraria a la normativa

³⁰ Unidad «Control de la aplicación de la normativa comunitaria y de las ayudas estatales / Impuestos indirectos».

³¹ La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia no parece distinguir a estos efectos entre estos dos tipos de actos administrativos. En lo sucesivo nos referiremos a ambos tipos de actos como «actos administrativos firmes».

comunitaria, España habría vulnerado el derecho a obtener la devolución de ingresos recaudados en infracción del Derecho comunitario.

Análisis de las cuestiones planteadas.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas establece que en principio un Estado miembro que ha recaudado un tributo con infracción del Derecho comunitario, está obligado a su devolución.

Dado que el Derecho comunitario no establece ni las condiciones ni el procedimiento para obtener la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente, el TJCE aclara que las condiciones y el procedimiento que habrá de utilizar el contribuyente son los previstos en el Derecho nacional. Ahora bien, el Derecho nacional no puede prever condiciones o procedimientos menos favorables que los previstos para el supuesto de reclamaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia), ni puede prever condiciones o procedimientos que hagan imposible en la práctica el ejercicio de este derecho (principio de efectividad).

El hecho de que en su denuncia se refiera a un procedimiento de derecho interno (el procedimiento de revocación), nos lleva a pensar que Ud. opina que España ha vulnerado el principio de equivalencia. Sin embargo revisaremos la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también en relación con el principio de efectividad.

El principio de efectividad.

(...)

El principio de equivalencia.

(...)

Por último, la respuesta de las autoridades españolas se refiere al motivo de "*existencia de circunstancias sobrevenidas que afecta a una situación jurídica particular y ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado*". Según se afirma, el motivo no justifica la revocación de una pluralidad de actos firmes por causa de la anulación de preceptos legales o reglamentarios ni tampoco por el hecho de que con posterioridad a dictarse actos administrativos firmes, un tribunal haya anulado actos administrativos idénticos respecto de otros administrados.

Las autoridades españolas consideran por lo tanto que la imposibilidad de obtener la revocación de los actos administrativos firmes a los que se refiere su denuncia –y por lo tanto de instar la devolución de ingresos indebidos, se justifica por razones de seguridad jurídica y **se predica igualmente en el caso de reclamaciones de carácter interno. España habría por lo tanto respetado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la devolución de los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario**».

La contestación es ampliada por carta de 21 de diciembre de 2006, de la que puede destacarse lo siguiente:

«el ámbito de aplicación del procedimiento especial de revocación fue objeto de un requerimiento de información por parte de mis servicios a las autoridades españolas. En su contestación, estas informaron a la Comisión de que de acuerdo con el artículo 219 de la LGT, este motivo de revocación solo se predica respecto de cuestiones de hecho que afectan al supuesto particular en relación con el cual se dictó el acto administrativo firme.

Esta contestación incluye además las siguientes referencias normativas y jurisprudenciales:

- Sentencia del TS de 28 de mayo de 2001 (RJ 2001/5678) sobre el recurso extraordinario de revisión previsto en la Ley 30/92.
- AN 23 de enero 2001 (JUR 2001/175532).
- Artículo 69 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
- Artículo 110.5 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa sobre la imposibilidad de utilizar el incidente de extensión de efectos de una sentencia en relación con otros actos administrativos firmes.
- Sentencia del TS 18 enero de 2006 (RJ 2006/206) sobre la firmeza de los actos administrativos firmes y el artículo 110 de la Ley 29/1998.

Dicha legislación y jurisprudencia ponen de manifiesto que el principio de firmeza de los actos administrativos goza de un notable arraigo en la legislación administrativa española. Sin perjuicio de la dificultad que la cuestión sin duda tiene, más teniendo en cuenta que de acuerdo con la Jurisprudencia del TJCE, de lo que se trata es de determinar cuál es la interpretación correcta de normas nacionales sobre la revisión de actos administrativos que no han sido armonizadas, no parece que a la vista del tenor legal del precepto incluido en la LGT y de la jurisprudencia mencionada más arriba, mis servicios puedan llegar a otra conclusión que la que se le comunicó en mi anterior carta.

La otra vía que según su queja queda abierta a los sujetos pasivos que, según la Resolución de la Dirección General de Tributos no pueden obtener la devolución de los ingresos indebidos por haber la Administración dictado un acto administrativo que ha devenido firme, es la reclamación de responsabilidad patrimonial contra la actuación del Estado legislador.

Es preciso destacar que, mientras que la Resolución de la Dirección General de Tributos se refiere expresamente a la devolución de ingresos indebidos, interpretando la Ley General Tributaria para definir en qué supuestos procede dicha devolución, **la resolución no se refiere en absoluto a la posible responsabilidad patrimonial del Estado.**

De la falta de mención expresa a la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial del Estado en este supuesto, no parece posible colegir, ni a la vista del con-

texto de la Resolución de la DGT ni a la vista de las competencias que esa parte del Ministerio de Economía y Hacienda tiene atribuidas³² que se haya infringido la Jurisprudencia del TJCE sobre esta materia.

En efecto, de acuerdo con dicha Jurisprudencia (basada en el artículo 288 del Tratado CE que se refiere a la responsabilidad de la Comunidad) –véase por ejemplo la sentencia en el Asunto C-46/93 *Brasserie du Pêcheur SA contra Alemania* (1996) ECR I-1029–, **un Estado miembro estará obligado a reparar el daño causado por su incumplimiento del Derecho comunitario cuando se den determinadas circunstancias.**

Los servicios de la Comisión no disponen de información que indiquen que dicha jurisprudencia ha sido vulnerada en el asunto que nos ocupa».

Y, finalmente, en su escrito de 24 de enero de 2007:

«(...)

La Resolución de la Dirección General de Tributos no se refiere a la responsabilidad del Estado legislador.

Su correo se refiere también a la necesidad de que un órgano estatal competente dicte una disposición que contemple la posibilidad de que los contribuyentes –que por haberse dictado un acto administrativo firme no puedan obtener la devolución de ingresos indebidos– reclamen la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. La Resolución de la DGT no menciona este tema. En mi carta de 21 de diciembre le informaba de que, a la vista del contexto de la Resolución de la DGT y de las competencias de esa Dirección General³³, no cabía concluir que con dicha Resolución se hubiera infringido la Jurisprudencia del TJCE sobre la materia.

En efecto, en España, la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción de normas comunitarias es aceptada pacíficamente por la Doctrina y los Tribunales. A este respecto véase por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2003 en relación con el Real Decreto-Ley 1/97 y la Ley 17/1997».

³² El artículo 4 del Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, atribuye a la Dirección General de Tributos, «la propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, así como la realización de los estudios, económicos y jurídicos, necesarios para el cumplimiento de estas tareas.»

Esta disposición parece acotar las competencias de la Dirección General de Tributos a la interpretación de normas tributarias. Así por ejemplo, la Resolución 2/2005 se refiere a la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, al Real Decreto 1624/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la propia Ley General Tributaria.

³³ Las competencias de la Dirección General de Tributos son las previstas en el artículo 4 del Real Decreto 1552/2004. Parece claro a la vista de los artículos 7 y 12 de la Ley 58/2003 General Tributaria que la Dirección General de Tributos no dicta disposiciones ni de desarrollo ni interpretativas, ya que estas competencias corresponden únicamente al ministro de Hacienda.

Aunque la Comisión Europea parece olvidar que a quien corresponde reparar el daño causado, a efectos de la legislación comunitaria, es al Estado español (Reino de España) y no a una Administración concreta (a los efectos del cumplimiento del Derecho de la Unión Europea), lo que parece evidente, *hic et nunc*, es que en el caso del «*céntimo sanitario*», a la vista de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de enero de 2010 [Asunto C-118/08. *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL* (NFJ036742)] y de las consideraciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora, SL* (NFJ053503)] «*sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia*» (en las que queda claro que se ha producido una *violación suficientemente caracterizada*) las conclusiones a que debe llegar la Comisión Europea son otras.

V. OTRAS VÍAS PARA RECUPERAR LOS TRIBUTOS CONTRARIOS AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Para ORDÓÑEZ SOLÍS³⁴, «la aplicación combinada del Derecho de la Unión y de los Derechos nacionales, en particular del Derecho español, ofrece **tres vías autónomas y complementarias** de remediar la violación del Derecho de la Unión Europea en materia fiscal: **la devolución, la anulación y la indemnización**».

Por tanto y en nuestra opinión, parece lógico establecer que si se dictan *normas o instrucciones* (aunque pertenezcan al mundo del *soft law*) tendentes a ilustrar a los perjudicados sobre las vías que tienen a su disposición para recuperar lo indebidamente pagado, dichas instrucciones informen de todas las posibilidades (vías) existentes y no refieran una sola u omitan otras.

El magistrado del Tribunal Supremo MARTÍNEZ MICÓ³⁵ señala que «ORDÓÑEZ SOLÍS³⁶ sistematiza las vías a seguir para obtener la devolución de lo indebidamente pagado en los casos en que, una vez pagado cualquier tipo de tributo, se comprueba que se ha abonado aplicando una legislación española que infringe el Derecho de la Unión Europea.

Los supuestos que surgen son los siguientes: si la liquidación está pendiente de revisión administrativa o judicial, la solución está al alcance de la mano; en cambio si la liquidación es firme en vía administrativa ya empieza a plantear problemas; pero si la liquidación ha sido revisada judicialmente

³⁴ «La vía indemnizatoria como remedio por la violación del Derecho europeo y la jurisprudencia tributaria española». Ob. cit.

³⁵ «Vías para obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos: la devolución de ingresos indebidos por contrarios al Derecho comunitario y la responsabilidad patrimonial del Estado por liquidaciones derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales», en la obra colectiva *Liber Amicorum*, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., ob. cit.

³⁶ «La nulidad (devolución de lo indebido) y la responsabilidad (indemnización de los particulares) por infracción del Derecho de la Unión Europea en el Derecho tributario español», *La Ley*, n.º 27, Nueva época, mayo-junio 2012.

y tiene carácter de cosa juzgada parece que no se conseguirá lo pretendido; y la misma situación parece que se produciría si ha transcurrido el plazo de prescripción y el plazo de revisión administrativa».

Lo expuesto por MARTÍNEZ MICÓ en el párrafo precedente parece ser la opinión de la Agencia Tributaria manifestado en las *Instrucciones* a que nos referimos en este estudio, o al menos es lo que se deduce de ellas.

Continúa exponiendo MARTÍNEZ MICÓ que «a primera vista se imponen en todos los casos **dos tipos de solución**: por una parte, el reintegro de los ingresos indebidos aplicable cuando sea posible una revisión administrativa basándose precisamente en la contradicción entre la norma española y la norma de la Unión Europea; y, por otra parte, la indemnización por el equivalente de la liquidación cuando haya cosa juzgada o no sea posible una revisión administrativa y haya prescrito la acción de devolución porque el particular tiene en determinados supuestos el derecho a la indemnización del daño causado como consecuencia de la violación del Derecho de la Unión por el Reino de España.

La vía de la anulación consiste, básicamente, en emprender las acciones ordinarias previstas en el Derecho tributario español con el fin de anular el acto tributario y obtener el reconocimiento a la devolución de los ingresos indebidos. Esta vía, que puede calificarse como ordinaria, es aplicable cuando la liquidación está en vía de recurso administrativo o de impugnación judicial con lo que el problema se resuelve con la anulación de la liquidación por el órgano administrativo o por el tribunal contencioso-administrativo que deberá reconocer el derecho a la devolución de lo indebido. Incluso en el caso de un acto consentido cabría, dentro del plazo de cuatro años, la acción de nulidad.

Sin embargo, si la liquidación es consentida y firme, y ya han transcurrido cuatro años, no cabría seguir la acción administrativa de nulidad y la consiguiente devolución de lo indebido; por razones de seguridad jurídica no cabría la acción de nulidad y, en todo caso, habría prescrito la acción de devolución. Del mismo modo, si la liquidación tributaria fuese confirmada judicialmente se produciría el efecto de cosa juzgada, lo que supondría, en principio, una situación insalvable desde el punto de vista de los recursos ordinarios y extraordinarios administrativos y judiciales.

Por eso resulta tan importante contar con una vía de la responsabilidad extracontractual que actuaría como **vía alternativa** o extraordinaria para obtener la indemnización de los daños causados por la violación del Derecho de la Unión. Esta vía no estaría vinculada a la impugnación del acto firme y consentido o del acto administrativo revisado y confirmado judicialmente y que goza del efecto de cosa juzgada. Esta vía complementa la vía de anulación porque se erige en un procedimiento para la constatación de la violación del Derecho de la Unión y para que los particulares, al menos en los casos más caracterizados, obtengan una indemnización; pero también es la vía que permite ampliar el plazo ordinario de anulación y de prescripción de cuatro años impuesto para la devolución de los tributos recaudados en violación del Derecho de la Unión Europea; si así ha sido constatada por una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Debe notarse que si prosperan estas dos vías, el resultado es prácticamente el mismo: coincidirán normalmente el reintegro de lo indebido y la indemnización del principal abonado indebidamente».

Si lo que se pretende con las *Instrucciones* oficiales citadas es facilitar el ejercicio de sus derechos a los ciudadanos que pagaron indebidamente el *céntimo sanitario*, lo expuesto por MARTÍNEZ MICÓ en estos últimos párrafos de forma tan didáctica podría estar incluido en tales *instrucciones*, pues se están explicando todas las vías a disposición del ciudadano para el efectivo ejercicio de sus derechos. Téngase en cuenta, como ya hemos indicado anteriormente, que en el caso del *céntimo sanitario* no ofrece dudas de que estamos ante una *violación suficientemente caracterizada*.

BAQUERO CRUZ y SARMIENTO³⁷ señalan que «en la sentencia *Kühne & Heitz*³⁸ el Tribunal de Justicia, de forma algo sutil y relativa, pone al servicio de la efectividad del Derecho comunitario los *poderes de revisión de oficio de las administraciones nacionales*, convirtiendo, al menos nominalmente, lo que es una mera *facultad* en una *obligación* de reconsiderar un acto administrativo firme y confirmado por una decisión judicial. A pesar de todo, se trata de una condición relativa, pues queda en manos de lo que disponga el ordenamiento nacional, que en algunos casos preverá tal supuesto (como es el caso de los Países Bajos), pero en otros no (un asunto *Kühne* no sería revisable en Derecho español). Cabe destacar que de los dos principios que generalmente enmarcan la autonomía procesal de los Estados miembros (efectividad y equivalencia) en este caso solo es de aplicación la equivalencia, sin que el Derecho comunitario pueda por sí mismo exigir o crear el cauce de revisión».

MARTÍNEZ LAFUENTE³⁹, sin embargo, entiende que «los efectos de las Sentencias del Tribunal de Justicia, constituyen la principal cuestión que deriva de las mismas, especialmente en el ámbito tributario, pues pueden originar importantes devoluciones si la norma nacional estuvo en contradicción con el Derecho de la Unión Europea. Recordemos que:

"Según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo (Sentencias *San Giorgio*, de 9 de noviembre de 1983, *Barra*, de 2 de febrero de 1988, *Enmot*, de

³⁷ «Principios fundamentales del Ordenamiento comunitario y administraciones nacionales», en la obra colectiva *El Informe del Consejo de Estado sobre la inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008.

³⁸ Sentencia de 13 de enero de 2004, Asunto C-453/00.

³⁹ Presentación del libro *La incorporación del Derecho de la Unión Europea en España. Materiales para la reflexión*. Editorial Dykinson, SL, 2011. IBÁÑEZ GARCÍA.

25 de Julio, *Jonson*, de 6 de diciembre de 1994 y *BP Soupergaz*, de 6 de julio de 1995, en caso de declaración de incumplimiento *el Estado queda obligado a suprimir con efectos retroactivos las consecuencias de la infracción*, lo que en el ámbito tributario se traduce en el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas de acuerdo con la normativa interna incompatible con el Ordenamiento comunitario, sin que la devolución pueda condicionarse a la exigencia de haber solicitado la misma o interpuesto recurso con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal de Justicia".

y 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 (Sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12). En principio, pues, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario (Sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20)"».

Continúa argumentando este autor que «cuando de estos principios se descende a su aplicación, se observa que la Administración Tributaria española, no está alineada, como era de esperar, con la aplicación de los mencionados principios; y así una de las Sentencias del Tribunal de Justicia, de mayor interés al respecto fue la dictada con fecha 6 de octubre de 2005, en la que se expuso:

"Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho Comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva, al prever una prorata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones".

La Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de tributos restringió alguna de las vías de devolución, cuando de actos firmes se trataba⁴⁰; pero a nuestro entender de los preceptos que van a exponerse otra conclusión se desprende. En efecto, conforme a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre:

⁴⁰ Cuando de actos no firmes se trata, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2009 acogió la pretensión del recurrente, ya que: «La aplicación de dicha doctrina al caso ha de conllevar la estimación del Recurso al haber sido, como decimos, ratificada la tesis expuesta en la demanda, debiendo reconocerse a la actora *el derecho a la devolución de las cantidades que hubiera tenido derecho a deducir de no haber aplicado la normativa española antes reseñada y que ha sido declarada posteriormente contraria al derecho comunitario*».

Artículo 31. "La Administración tributaria *devolverá* las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo".

Artículo 219. "1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando *circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado*, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados".

Artículo 221(3). "Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente *se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión* del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

Artículo 216. "Son procedimientos especiales de revisión los de:

c) Revocación⁴¹".

Además el artículo 105 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, redactado conforme a la Ley 4/1999, de 13 de enero, es del siguiente tenor:

"Las Administraciones públicas podrán *revocar* en cualquier momento sus *actos de gravamen* o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al *principio de igualdad*, al interés público o al ordenamiento jurídico".

A mi entender (continúa razonando MARTÍNEZ LAFUENTE), el artículo 219 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, no constituye una manifestación del ejercicio de una potestad discrecional, precisamente por contener elementos reglados que hacen referencia a los supuestos en que no pueden revocarse los actos tributarios; por ello y "a contrario sensu", la concurrencia de los citados elementos reglados ha de hacer operativa la potestad de revocación.

Puede haber una aparente contradicción entre los artículos 213(3) y 221(3) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, pero en el precepto en último lugar citado se contempla la devolución de ingresos indebidos procedente de la práctica de una liquidación que haya adquirido firmeza, razón por la cual no ha de existir obstáculo a la devolución.

⁴¹ Se ha ocupado de esta cuestión en «La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria», *Impuestos*, volumen II (2004), pág. 283 y ss.

Los dos textos normativos que han quedado mencionados pueden parecer contradictorios, pero no lo son, pues el primero hace referencia a la no revisión del acto de liquidación confirmado por Sentencia y el segundo a la solicitud de devolución de actos firmes, por cualquier causa, cuando se produzcan "*circunstancias sobrevenidas*", en nuestro caso, cuando por Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se emita un pronunciamiento de incumplimiento⁴², por infracción del Derecho de la Unión Europea, o de esclarecimiento del alcance de este último, con motivo del planteamiento de cuestión prejudicial.

La vía de la revocación es pues, la apropiada, para hacer efectivo el derecho a la devolución⁴³.

Reiteramos pues que el artículo 221(3) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reconoce que asiste el *derecho* al contribuyente a solicitar la *devolución de ingresos indebidos*, en relación con los actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones, *que hubieran adquirido firmeza*.

El derecho a la devolución que al contribuyente le asiste con relación a actos firmes y que encuentra su apoyo en el artículo 221(1) de la actual Ley General Tributaria, no puede dejarse al arbitrio de que lo quiera hacer la Administración Tributaria; en efecto, la devolución de lo ingresado indebidamente es un *deber* de la Administración Tributaria y un *derecho* del contribuyente; así se desprende de lo dispuesto en los artículos 32 y 34 b) de la ya citada Ley 58/2003, de 17 de diciembre; por ello no puede eliminarse el derecho a la devolución con remisión al "mero acuse de recibo" a que se refiere el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, pues aun cuando la solicitud de revocación es el presupuesto procedimental del ejercicio de un derecho sustantivo, *es obligado que la Administración Tributaria, tramite el correspondiente expediente*, según ya reconoció la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en Sentencia de 4 de noviembre de 2008, dictada en el Recurso 286/2006, y que quedó invocada anteriormente».

⁴² Puede haber incumplimiento debido a la actuación jurisdiccional del Tribunal Supremo, lo cual resulta algo insólito; así aconteció con la Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de noviembre de 2009 (NFJ035917), véase «La sujeción al IVA de los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad en las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario de las Comunidades Autónomas» de GARCÍA PRATS en *Tribuna Fiscal*, n.º 232 (2010), pág. 17 y ss.

⁴³ La procedencia de la revocación en supuestos como el presente ha sido admitida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que en Sentencia de 4 de noviembre de 2008 (NFJ041187) expuso: «En cuanto a la *solicitud de revocación* de oficio ciertamente la Administración procedió a dar acuse de recibo de su solicitud sin obtener pronunciamiento del órgano autor del acto; pero interpuesta queja ante el Consejo de Defensa del Contribuyente por R 30 de marzo de 2006 dicho órgano en escrito dirigido al Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recomienda que por la Inspección Regional de Aragón como órgano autor del acto, se dé acuse de recibo del escrito de la entidad interesada promoviendo la revocación y se proponga al Delegado Especial de Aragón *el inicio de este procedimiento de revocación*, de acuerdo con el artículo 10 del Reglamento General de revisión en la vía administrativa y que en consecuencia por el órgano competente se tramite el procedimiento. Si el recurrente no obtiene una respuesta a su solicitud puede en última instancia y dentro de los plazos establecidos presentar la correspondiente reclamación económico-administrativa y en última instancia un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa».

VI. LA OPINIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA SOBRE LA RECUPERACIÓN DEL «CÉNTIMO SANITARIO». MÁS DE LO MISMO

La Comisión Europea, causante (por su negligente inactividad en el expediente de infracción sobre el particular) de los descabros de los ciudadanos y empresas españolas para recuperar lo indebidamente pagado, se despacha, el 18 de junio de 2014, con lo siguiente; desconociendo, a propósito y de forma grosera, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de enero de 2010 [Asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales, SAL (NFJ036742)*]⁴⁴:

«Gracias por la denuncia arriba indicada, en la que se refiere usted a ciertos aspectos de la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH). Dicha devolución procede a raíz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora*.

Entiende usted que las autoridades nacionales no están ofreciendo información adecuada relativa a las vías de recuperación del IVMDH. Además pone usted de relieve que la devolución solo procede en relación con periodos no prescritos. Finalmente señala usted que no se acepta la devolución cuando el sujeto pasivo del IVMDH no procedió a su ingreso en el tesoro público.

He de informarle de que desde mi punto de vista las razones alegadas no son suficientes para comenzar un procedimiento de infracción por parte de la Comisión contra el Reino de España. En relación con la primera cuestión, no existe normativa de la UE relativa a la devolución de los impuestos recaudados con vulneración del derecho de la UE, lo que supone que tales procedimientos se rigen por normas nacionales. De su denuncia no se infiere que el Reino de España se haya negado a la devolución, ni que dicha devolución resulte imposible o muy difícil, ni que los procedimientos aplicados para dicha devolución sean distintos de los aplicados en relación con tributos internos no regulados por el derecho de la UE, únicos requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia de la UE ("TJUE") en este ámbito.

En segundo lugar, he de comunicarle que el hecho de que no se limiten los efectos de la sentencia en el tiempo es compatible con la devolución del IVMDH en relación solo con los periodos no prescritos, como ha indicado repetidamente el TJUE⁴⁵. La no limitación de efectos únicamente supone que el TJUE ha rechazado la pretensión del gobierno español de que la sentencia produjera efectos a partir de la fecha en que fue dictada, esto es, el 27 de febrero de 2014, pero no que no sea relevante el periodo de prescripción de cuatro años establecido por el legislador nacional.

⁴⁴ Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. Fiscalidad Indirecta y Administración Tributaria. Control de la aplicación de la legislación de la Unión Europea y de las ayudas estatales/Impuestos indirectos.

⁴⁵ Asuntos C-33/76, C-45/76 y C-61/79, entre otros.

Finalmente, en relación con su último punto, parece usted referirse a una situación en la que el IVDMH no ha sido pagado al tesoro público, a pesar de lo cual entiende usted que dicho tesoro debería proceder a la devolución de unas cantidades que nunca le fueron ingresadas. No me parece tampoco que se pueda iniciar un procedimiento de infracción contra un Estado miembro por no devolver cantidades que nunca le fueron pagadas.

En cualquier caso le aconsejaría, en el supuesto de que considere usted que derechos dimanantes de la normativa de la UE están siendo vulnerados, que plantee usted la cuestión ante los órganos administrativos y jurisdiccionales nacionales (incluyendo a estos efectos el defensor del contribuyente). En particular, por lo que se refiere a los tribunales nacionales, deben estos aplicar el derecho de la UE y tienen la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE, única institución europea competente para la interpretación del derecho de la UE.

A la vista de lo anterior le informo de mi decisión de archivar su denuncia, a menos que en el plazo de un mes a contar desde la recepción de la presente facilite usted nuevos datos de tal naturaleza que permitan reconsiderar dicha decisión».

Bibliografía

IBÁÑEZ GARCÍA, I. [2014]: «Graves ausencias procedimentales en el Derecho Administrativo de la Unión Europea», *Working Paper*, n.º 21, Instituto de Derecho Europeo e Integración Regional. Universidad Complutense de Madrid.

- [2013]: «La protección efectiva de los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión Europea», en la obra *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España. Derechos, Mercado Único y armonización fiscal en Europa*. Liber Amicorum, Antonio MARTÍNEZ LAFUENTE, Wolters Kluwer España.
- [2013]: «Céntimo sanitario, ¿y la Comisión Europea, qué?», *Cinco Días*, 26 de noviembre.
- [2012]: «El "poder discrecional" de la Comisión Europea en los procedimientos de infracción», *Revista Ceflegal*. CEF, n.º 143, diciembre.
- [2011]: *La incorporación del Derecho de la Unión Europea en España (Materiales para la reflexión)*, (prólogo de don Antonio MARTÍNEZ LAFUENTE), editorial Dykinson, SL, (libro electrónico).
- [2011]: «La necesaria regulación del procedimiento de infracción del derecho de la Unión Europea», *Actualidad Administrativa*, n.º 19, noviembre.
- [2011]: «La responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la infracción del Derecho comunitario y otras cuestiones recurrentes relativas a la denominada Justicia Administrativa», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 315, abril (Número dedicado a los XXV años de vigencia del Tratado de Adhesión de España a la Unión Europea).
- [2010]: «El principio de fiabilidad del sistema legal (STS, Sala 3.ª, 14 de julio de 2010)», *Diario La Ley*, n.º 7532, 21 de diciembre.
- [2010]: «Reflexiones ante una sentencia sobre transportes urbanos», *Legaltoday.com*, 24 de noviembre.

- [2010]: «Sobre la consideración de la Unión Europea como organización internacional. Consecuencias sobre las competencias del Consejo de Estado», *Diario La Ley*, n.º 7392, 30 de abril.
- [2009]: «La jurisprudencia del Tribunal Supremo y los principios de equivalencia y efectividad respecto a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 291, abril.
- [2008]: «De nuevo sobre el procedimiento de infracción (artículo 226 Tratado CE) y sobre las obligaciones tributarias formales», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 287, diciembre.
- [2007]: «El procedimiento precontencioso para el control de la aplicación del Derecho comunitario», *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, n.º 248, marzo/abril.
- [2007]: «Sobre los efectos temporales de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (La revocación de los actos que se opongan a la sentencia)», *Revista Ceflegal*. CEF, n.º 72, enero.