

LOS EFECTOS DE LA INCOMPATIBILIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS CON EL ORDENAMIENTO DE LA UE Y LA RESTITUCIÓN DE LO INGRESADO

F. Alfredo García Prats

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Jean Monnet Chair «EU Law and Taxation».
Universitat de València*

EXTRACTO

El trabajo analiza las dificultades derivadas de la verificación de las exigencias de los principios de eficacia y efectividad que matizan el principio de autonomía procedimental en el examen de la compatibilidad de las normas tributarias con el Derecho de la Unión Europea a la luz de la reciente jurisprudencia del TJUE. Asimismo, estudia la posible aplicación de las exigencias derivadas de dichos principios a los supuestos en los que exista una norma procedimental de rango comunitario, la aceptación de los plazos preclusivos razonables como límite a la obligación de restitución y la posible revisión extraordinaria de situaciones firmes por exigencias del principio de efectividad del ordenamiento de la Unión Europea.

Palabras claves: devolución ingresos tributarios, Derecho de la Unión Europea, principio de autonomía procesal, principio de equivalencia y principio de efectividad.

Fecha de entrada: 13-05-2013 / Fecha de aceptación: 30-05-2013

THE EFFECTS OF THE INCOMPATIBILITY OF TAX RULES WITH EU LAW AND THE REFUND OF PAID AMOUNTS

F. Alfredo García Prats

ABSTRACT

The article analyzes the difficulties arising from the verification of the requirements of the principles of efficiency and effectiveness that qualify the EU Law principle of procedural autonomy in the examination of the compatibility of tax laws with European Union law in the light of recent ECJ case law. It also examines the possible application of the requirements arising from these principles to cases where there is a procedural rule at Community level, the acceptance of reasonable preclusive terms as a limit to the mandatory restitution of incompatible taxes and the possible extraordinary revision of res iudicata situations as a requirement of the principle of effectiveness.

Keywords: refund of taxes, European Union Law, autonomous procedural rule, principle of equivalence and principle of effectiveness.

Sumario

1. Introducción: presupuestos previos
2. La doctrina básica del Tribunal de Luxemburgo sobre los efectos de la declaración de incompatibilidad en situaciones pretéritas
 - 2.1. Base jurídica de la obligación de restitución o reparación
 - 2.2. Mecanismos para garantizar la efectividad del ordenamiento de la Unión Europea
3. Breve excurso sobre el concepto de ingresos tributarios incompatibles con el ordenamiento de la Unión Europea
4. Las vías para la restitución del ingreso tributario «incompatible»
 - 4.1. La autonomía procedimental, las limitaciones a los principios de efectividad y equivalencia y sus exigencias: esquema general de comprensión
 - 4.2. La existencia de un cauce procedimental *comunitario* y el principio de equivalencia
5. La admisibilidad de los plazos preclusivos razonables como límite a la obligación de restitución
6. Firmeza, efectividad del ordenamiento de la Unión Europea y revisión extraordinaria
7. La responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del ordenamiento comunitario

NOTA: El presente trabajo es el resultado de la elaboración posterior de la Conferencia impartida con el mismo título el 14 de diciembre de 2012 en la Universidad de Valencia en el marco de la Jornada «Los efectos de la declaración de nulidad de normas y actos tributarios y de incompatibilidad con el ordenamiento comunitario», organizada conjuntamente por la Cátedra Jean Monnet «EU Law and Taxation», el Máster Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia y el Proyecto de Investigación «El control del ordenamiento tributario español desde la óptica constitucional y comunitaria: análisis y propuestas» (DER 2009-13199). Se enmarca en las actividades del proyecto Prometeo 2013-054. Para consultas con el autor pueden dirigirse a Alfredo.Garcia@uv.es

1. INTRODUCCIÓN: PRESUPUESTOS PREVIOS

Las recientes sentencias *condenatorias* del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a España por considerar que determinados preceptos de naturaleza tributaria resultaban incompatibles con el ordenamiento de la Unión Europea han revitalizado el interés por un asunto que, en líneas generales, reviste una importante complejidad, como consecuencia de la ausencia de perfiles normativos que delimiten claramente las consecuencias de dichas declaraciones del Tribunal de Luxemburgo¹.

En efecto, la delimitación de los efectos de la incompatibilidad de las normas tributarias con el ordenamiento de la Unión Europea, por lo que afecta a la restitución de la situación jurídica del obligado tributario que había abonado un tributo *incompatible* con el ordenamiento de la Unión Europea, se ha llevado a cabo, *revelándose* de forma progresiva, mediante la acción jurisprudencial. Ha sido el TJUE, complementado por la interpretación que de su doctrina han realizado los tribunales nacionales actuando como juez de lo comunitario, los que han ido concretando, de forma progresiva y a golpe de sentencia, los efectos de dicha incompatibilidad tanto para los Estados miembros como para los obligados tributarios.

En líneas generales, tanto el derecho originario de la Unión Europea como el derecho derivado guardan silencio sobre la determinación de las consecuencias e implicaciones jurídicas de la declaración de incompatibilidad. A la misma conclusión se llega tras el análisis del ordenamiento interno, en el que la lacónica referencia del artículo 7.1 c) de la Ley General Tributaria (LGT) –son fuente del ordenamiento tributario «las normas que dicte la Unión Europea»– no permite, por sí

¹ El asunto generó un considerable debate doctrinal y jurisprudencial con ocasión de la Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005, Comisión c. España, asunto C-204/03 (NFJ020809), sobre el derecho a la deducción del IVA en relación con determinadas subvenciones. Sin embargo, recientemente, han sido otros pronunciamientos los que han afectado directamente a las normas tributarias españolas. *Vid.*, entre otras, las Sentencias del TJCE de 9 de diciembre de 2004, asunto C-219/03 (NFJ018622), Comisión c. España sobre tributación de ganancias de capital, y de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07 (NFJ035348), sobre tributación de ganancias de capital obtenidas por no residentes; de 13 de marzo de 2008, Comisión c. España, asunto C-248/06 (NFJ028748), sobre tratamiento de las actividades de investigación y desarrollo realizadas en el extranjero; de 6 de octubre de 2009, Comisión c. España, asunto C-153/08 (NFJ035349), sobre tratamiento de los premios de lotería obtenidos en el extranjero; de 12 de noviembre de 2009, Comisión c. España, asunto C-154/08 (NFJ035917), sobre el tratamiento en el IVA de las Oficinas Liquidadoras del Registro Hipotecario; de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos c. Administración del Estado, asunto C-118/09, sobre la aplicación del principio de equivalencia en la doctrina de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador; de 3 de junio de 2010, Comisión c. España, asunto C-487/08 (NFJ038558), sobre tratamiento tributario de dividendos obtenidos en España por accionistas no residentes; de 12 de julio de 2012, Comisión c. España, asuntos C-269/09 (NFJ047562), sobre tributación de salida aplicable a personas físicas en el IRPF; y de 12 de julio de 2012, asuntos C-55/11, C-57/11 y C-58/11 (acumulados) (NFJ047557), Vodafone España c. Ayuntamientos de Santa Amalia y Tudela y France Telecom c. Ayuntamiento de Torremayor (Vodafone España), sobre tasas por utilización de bienes de dominio local.

sola, determinar las consecuencias de la incompatibilidad, lo que añade dificultad al ejercicio de la delimitación jurídica de los efectos.

Debe añadirse a la misma la circunstancia asociada a la acción limitada del Tribunal de Luxemburgo que, de acuerdo con su ámbito funcional, no asume competencia alguna para la declaración de la nulidad de las normas internas incompatibles. De este modo, la verificación de la incompatibilidad de la norma tributaria interna con el ordenamiento de la Unión Europea solo determina, ab initio, su inaplicabilidad, en virtud del principio de primacía, sin perjuicio de que el órgano interno competente para dicha declaración así lo determine. No obstante, los órganos jurisdiccionales internos –el Tribunal Supremo– pueden decretar la anulación de normas reglamentarias internas que vulneren un precepto de derecho comunitario, cuyo efecto directo queda menoscabado por la norma interna reglamentaria incompatible. Así, por ejemplo, lo ha declarado el Tribunal Supremo, en una serie numerosa de sentencias que comienza con la Sentencia de 10 de octubre de 2012 (NFJ049169), anulando determinados preceptos de las Ordenanzas locales impugnadas de diferentes municipios por resultar contrarias a la Directiva 2002/20/CE, de autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, en caso de aplicación de un canon por derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para prestar servicios de telefonía móvil, tras la declaración de incompatibilidad formulada por el TJUE en su Sentencia de 12 de julio de 2012.

En todo caso, sin embargo, deben tomarse en consideración y distinguirse los distintos efectos que genera la declaración del Tribunal de Luxemburgo en la resolución de un recurso por incumplimiento (art. 260 del TFUE), en el que se declara el incumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión Europea por parte del Tribunal de Justicia mismo, de los efectos de la declaración del TJUE en una cuestión prejudicial, en la que es el Tribunal nacional el que, en última instancia, debe concretar los efectos derivados de la integración de la norma tributaria interna con el ordenamiento de la Unión Europea a la luz de la interpretación proporcionada por el Tribunal de Luxemburgo.

De este modo, lo que se pone de manifiesto es que la eficacia y efectividad de la verificación de la incompatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea depende, en gran parte, de la colaboración que se establezca entre los jueces nacionales, actuando como jueces de lo comunitario, y el TJUE, mediante el correcto uso y desarrollo de la cuestión prejudicial y de los mecanismos que delimitan su acción, como son las doctrinas del acto claro y del acto aclarado².

Frente a esta ausencia de reconocimiento formal de dichos efectos, la doctrina del Tribunal de Luxemburgo se ha caracterizado por su antiformalismo y por la necesidad de procurar, de forma progresiva, la protección material de los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea de forma efectiva, a cuyo efecto ha desarrollado los mecanismos y técnicas de protección de la tutela judicial efectiva del ordenamiento de la Unión Europea con la intención de proyectar,

² Vid., al respecto, DOURADO, A. P. (ed.). *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. IBFD. 2008. GARCÍA PRATS, F. A. «The acte clair doctrine and the effective judicial protection of EC Law in tax matters: the Spanish case as an example» en DOURADO (cit.).

en el ámbito procesal y procedimental de cada uno de los Estados miembros, y en ausencia de normas procedimentales y procesales propias, la efectividad del ordenamiento. En el bien entendido que, además, y en ausencia de una normativa propia de la Unión Europea que garantice el ejercicio efectivo de los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea, el Tribunal se refiere a las técnicas procesales y procedimentales reconocidas y formuladas por los ordenamientos de los Estados miembros, lo que añade dificultad al ejercicio de proyección jurídica.

En ausencia de terminología propia del ordenamiento comunitario, el Tribunal de Justicia hace referencia a categorías y preceptos de derecho interno de los Estados miembros, lo que exige una mayor cautela en la traslación de efectos y en la configuración de las categorías y conceptos propios del ordenamiento de la Unión Europea por parte de la doctrina. Referencias a la caducidad, la prescripción o la legitimación para el recurso, o los efectos de los mismos –y en ocasiones como consecuencia de la traducción de las decisiones del Tribunal de Justicia– deben entenderse lógicamente no como *conceptos de derecho comunitario o de la Unión Europea*, sino como simples requisitos de derecho interno que deben proyectarse con cautela en la formación del *acquis communautaire*.

De este modo, el objeto del presente trabajo consiste en analizar la reciente doctrina del Tribunal de Luxemburgo en torno a la formulación de los efectos de la declaración de incompatibilidad de una norma tributaria con el ordenamiento de la Unión Europea, con especial referencia a la obligación de restituir lo ingresado por parte del Ente Público. Queda excluido del análisis las situaciones en las que la restitución de la legalidad del ordenamiento de la Unión Europea exige al obligado tributario la necesaria devolución de las ventajas fiscales disfrutadas ilegalmente –en los casos de las ayudas de Estado de carácter fiscal³, o aquellos supuestos en los que la declaración de incompatibilidad determina que la normativa tributaria interna no se ajustaba a las exigencias comunitarias por exigir al obligado tributario una cuantía inferior a la conformada por la norma –Directiva– comunitaria⁴. No constituye su objeto, por tanto, el análisis en detalle de la recepción de la doctrina formulada por el Tribunal de Luxemburgo por parte de nuestros Tribunales.

2. LA DOCTRINA BÁSICA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO SOBRE LOS EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCOMPATIBILIDAD EN SITUACIONES PRETÉRITAS

El Tribunal de Luxemburgo reconoció desde un primer momento el derecho a la devolución de los ingresos tributarios incompatibles con el Derecho de la Unión Europea⁵, a partir del

³ *Vid.*, por ejemplo, la Sentencia del TJCE de 14 de diciembre de 2006, Comisión c. España, asuntos C-485 a 490/03.

⁴ Valga como ejemplo de lo dicho la reciente Sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, C-360/11 (NFJ049511), Comisión c. Reino de España, relativa a la aplicación en España de un tipo reducido en el IVA a determinados productos relacionados con el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y el tratamiento con fines médicos y veterinarios.

⁵ En la Sentencia Lütticke, de 16 de junio de 1966 (Firma Alfons Lütticke GmbH contre Hauptzollamt de Sarrelouis, asunto 57/65, rec-0293 francés), el Tribunal reconoció que el Tratado de la Comunidad Europea reconocía derechos

reconocimiento de la protección material de los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea.

Desde ese momento, el Tribunal de Luxemburgo ha forjado una consolidada jurisprudencia según la cual la devolución de ingresos tributarios incompatibles con el Derecho de la Unión Europea constituye una manifestación de la obligación de restitución de la legalidad comunitaria, *consecuencia y complemento* de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión Europea que prohíben tales tributos; por lo que, *en principio*, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contravención.

Como complemento y expansión de la efectividad del derecho comunitario, junto a la obligación de restitución, y de forma subsidiaria, el Tribunal también reconoce la exigencia necesaria de la responsabilidad patrimonial de los Estados miembros, a partir de la doctrina formulada en la Sentencia *Francovich*, asunto 6/90, como mecanismo de reparación del daño causado. Dicha acción surge así como consecuencia lógica de la efectividad y primacía del ordenamiento comunitario, a modo de mecanismo de cierre, subsidiario, de tutela de los derechos subjetivos derivados y reconocidos por el Derecho de la Unión Europea, en tanto en cuanto constituye una garantía inherente al sistema del Tratado.

La acción del Tribunal de Luxemburgo ha conseguido consolidar, a golpe de sentencia, la protección de los derechos que el ordenamiento de la Unión Europea reconoce a los ciudadanos y operadores económicos, en su condición de obligados tributarios, cuando los Estados miembros les exigen un tributo contrario a las normas comunitarias. Hitos en este proceso han sido, en primer lugar, el reconocimiento de la primacía del ordenamiento de la Unión Europea, frente al ordenamiento interno de los Estados miembros, lo que determina la inaplicabilidad del ordenamiento interno que resulte incompatible con las normas comunitarias que dispongan de una eficacia directa; en segundo lugar, el reconocimiento del efecto directo de las normas de Derecho de la Unión Europea, permitiendo su invocación directa ante los jueces nacionales con independencia del procedimiento constitucional y legal previsto para la incorporación de las normas del ordenamiento comunitario y del desarrollo concreto de las medidas de ejecución en el ordenamiento interno, siempre que se incorporen normas incondicionales y suficientemente precisas; en tercer lugar, el forzar a una interpretación conforme y consistente del ordenamiento interno con el comunitario, a efectos de respetar la primacía y sin acudir a la inaplicabilidad de la norma interna; en cuarto lugar, el reconocimiento de la responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por los daños causados por quiebras sustanciales del Derecho de la Unión Europea por sus autoridades públicas.

En todas estas situaciones, el argumento subyacente descansa en la necesidad de garantizar la efectividad y protección material de las normas contenidas en el ordenamiento de la Unión Eu-

y producía efectos directos en las relaciones entre los particulares frente a los Estados que dichos Estados tenían la obligación de salvaguardar, sin que fuera necesaria intervención adicional por parte de los Estados miembros para generar dicho reconocimiento, generando en los Estados la obligación de eliminar o corregir aquellas disposiciones contrarias a los principios enunciados por el derecho comunitario que estuvieran dotados de efecto directo.

ropea, lo que ha conducido, finalmente, al reconocimiento de dicha protección como manifestación de la tutela judicial de los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea [vid., por todas, la Sentencia Unibet del TJUE, de 13 de marzo de 2007, Unibet (London) Ltd., Unibet (internacional) Ltd. y Justitiekanslern, asunto C-432/05 (Gran Sala) (NCJ047779)].

En esta línea, el Tribunal de Luxemburgo se encuentra en una etapa de consolidación y desarrollo de mecanismos que permitan verificar el cumplimiento de dicha tutela, superando para ello la ausencia de un auténtico sistema casacional en el seno del ordenamiento de la Unión Europea, pero en el que el TJUE aparece como el máximo garante de la *rule of law*.

2.1. BASE JURÍDICA DE LA OBLIGACIÓN DE RESTITUCIÓN O REPARACIÓN

En ausencia de un precepto específico en el ordenamiento de la Unión Europea que reconozca el derecho de los obligados tributarios a obtener la restitución o la reparación derivada del pago de una obligación tributaria contraria a las exigencias comunitarias, el Tribunal de Justicia fundamenta la obligación de los Estados miembros de restituir o reparar al obligado tributario en el principio de cooperación leal, reconocido en la actualidad en el artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea.

De acuerdo con la formulación de dicho principio, el mismo comporta tanto una obligación positiva –los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión–, como una obligación negativa –los Estados miembros... se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión–.

Además, tras la aprobación del Tratado de Lisboa, puede afirmarse, con el magistrado Huelin, que «los europeos podemos hoy, dándose las condiciones de competencia de nuestros tribunales, pedirles que tutelen los derechos que nos reconoce la Unión, con independencia de si existe un cauce procedimental específico para hacerlo y hayan o no nuestros legisladores incorporado esos derechos al sistema interno, siempre que quepa atribuir efecto directo a la norma que los reconoce. A la inversa, los jueces nacionales están obligados a dar curso a cualquier pretensión fundada en el derecho de la Unión, con independencia de si el derecho procesal interno cuenta con las vías procesales pertinentes». (HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.: «El derecho a la tutela judicial efectiva en el ordenamiento de la Unión Europea después de Lisboa: algunas notas para la reflexión», *El Derecho*, 24 de noviembre de 2011.)

El Tratado de la Unión Europea, en su artículo 19.1 segundo párrafo, reconoce que los Estados miembros *establecerán las vías de recurso necesarias* para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión; aunque dicha obligación no comporte la necesidad de proporcionar una acción legal independiente. En la Sentencia Unibet, de 13 de marzo de 2007, Unibet (London) Ltd., Unibet (internacional) Ltd. y Justitiekanslern, asunto C-432/05 (Gran Sala) (NCJ047779), el Tribunal consideró que (punto 65) el principio de tutela judicial efectiva de los derechos conferidos a los justiciables por el ordenamiento jurídico comunitario debe interpre-

tarse en el sentido de que no exige que en el ordenamiento jurídico de un Estado miembro exista una acción autónoma que tenga por objeto, con carácter principal, el examen de la compatibilidad de disposiciones nacionales con el artículo 49 de la CE, cuando otros cauces procesales efectivos, que no sean menos favorables que los relativos a las acciones nacionales similares, permitan apreciar con carácter incidental dicha compatibilidad, extremo este que ha de verificar el órgano jurisdiccional nacional. Además, dicho principio constata que los derechos conferidos a los justiciables por el ordenamiento jurídico comunitario exige que, con arreglo al Derecho de un Estado miembro, se puedan acordar medidas cautelares hasta que el órgano jurisdiccional competente se pronuncie sobre la conformidad de las disposiciones nacionales de que se trate con el Derecho comunitario, cuando la concesión de dichas medidas sea necesaria para garantizar la plena eficacia de la resolución judicial que resuelva sobre la existencia de tales derechos. Para finalizar señalando que (punto 83) el principio de tutela judicial efectiva de los derechos conferidos a los justiciables por el ordenamiento jurídico comunitario debe interpretarse en el sentido de que, en caso de duda sobre la conformidad de disposiciones nacionales con el Derecho comunitario, la concesión de medidas cautelares para suspender la aplicación de dichas disposiciones hasta que el órgano jurisdiccional competente se pronuncie sobre la conformidad de estas con el Derecho comunitario se rige por los criterios establecidos por el Derecho nacional aplicable ante el órgano jurisdiccional competente, siempre que dichos criterios no sean menos favorables que los referentes a recursos semejantes de naturaleza interna ni hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil la tutela judicial cautelar de tales derechos.

Dicha posición ha quedado refrendada con la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, cuyo artículo 41 reconoce el deber de buena administración, y el artículo 47 reitera la protección de la tutela judicial efectiva. Téngase en cuenta que, de conformidad con el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea, se reconoce a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea el mismo valor jurídico que los Tratados, aunque no implique un aumento de las competencias de la Unión.

En este sentido, son varios los cauces procedimentales que pueden sustanciarse para el reconocimiento de la tutela judicial del ordenamiento comunitario en materia tributaria en ausencia de cauces procesales específicos, e incluso ante la negativa judicial frente al reconocimiento de las exigencias de la primacía comunitaria. En primer lugar, el amparo constitucional; en segundo lugar la nulidad sobrevenida; y, en tercer lugar, la consideración de las sentencias posteriores como hechos nuevos que permiten la revisión de las situaciones juzgadas con anterioridad.

2.2. MECANISMOS PARA GARANTIZAR LA EFECTIVIDAD DEL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

La jurisprudencia del TJUE se ha encargado de garantizar, de forma progresiva, la protección de la tutela judicial efectiva de los derechos otorgados y reconocidos por las normas del ordenamiento de la Unión Europea, superando de forma progresiva las limitaciones que derivaban de un Tratado internacional de estructura y funciones limitadas.

Así, el primer objetivo del TJUE fue garantizar la primacía de las normas del ordenamiento de la Unión Europea frente a las disposiciones del ordenamiento interno de los Estados miembros, mediante el señalamiento de la inaplicabilidad del ordenamiento interno incompatible con las normas comunitarias eficaces y directas. Junto con el reconocimiento del efecto directo (*self-executing*), se garantizaba la invocación directa del ordenamiento comunitario ante los jueces y órganos administrativos nacionales de aquellas normas que establecían obligaciones claras e incondicionales para los Estados, que no estaban sujetas a ninguna condición, ni subordinadas en su ejecución o en sus efectos a la adopción de ningún acto. Al ser dichas normas capaces de producir efectos directos en las relaciones jurídicas entre los Estados miembros y sus justiciables, creaban derechos *individuales* para los particulares que los órganos jurisdiccionales nacionales debían tener en cuenta. A partir de este reconocimiento, se garantizó la *devolución de los ingresos tributarios incompatibles con el derecho de la Unión Europea* (Sentencia Alfons Lüticke c. Hauptzollamt Saarlouis, de 16 de junio de 1966, asunto 57/65). Dicha devolución de ingresos tributarios incompatibles con el Derecho de la Unión Europea surge como manifestación de la obligación de restitución de la legalidad comunitaria, siendo «consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión Europea que prohíben tales tributos»; por lo que, en principio, el Estado miembro queda obligado a devolver los tributos recaudados en contravención.

Junto con la obligación de dejar inaplicadas las normas del derecho interno incompatibles con el ordenamiento comunitario, la obligación de restituir la legalidad comunitaria con la devolución de los tributos recaudados en contravención, el Tribunal de Justicia obliga a otorgar una interpretación conforme y consistente de las normas de derecho interno e internacional con las exigencias del ordenamiento de la Unión Europea, como una manifestación adicional de la primacía comunitaria y de las consecuencias del efecto directo, que en este caso también afectan a las Recomendaciones a pesar de configurarse como *derecho en agraz* o *soft law* (Sentencia de 13 de diciembre de 1989, Grimaldi c. Fonds des Maladies Professionnelles, asunto C-322/88, punto 19).

La efectividad del ordenamiento comunitario alcanza un reconocimiento superior con la consolidación de la doctrina de la responsabilidad patrimonial del Estado miembro por daños causados por quiebras sustanciales del Derecho de la Unión Europea por parte de sus autoridades públicas, a partir de la Sentencia Francovich, asunto 6/90, como consecuencia lógica de la efectividad y la primacía del ordenamiento comunitario, y como mecanismo de cierre, aunque subsidiario, de tutela de los derechos subjetivos derivados del ordenamiento comunitario; que, a su vez, constituye una herramienta inherente al sistema del Tratado, encontrando su fundamento en el principio de cooperación leal.

Junto a estas técnicas, el Tribunal de Justicia ha reforzado el *principio de efectividad* como matización y excepción al principio de autonomía procedimental y procesal de los Estados miembros para garantizar la primacía y efecto directo de las normas comunitarias. Todo ello con el objetivo de consolidar la protección de la tutela judicial efectiva de los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea, mediante el desarrollo de mecanismos de verificación de la misma que superan y circundan la ausencia de un sistema casacional con el TJUE como máximo garante de la protección de los derechos derivados del ordenamiento comunitario.

Sin embargo, el desarrollo de dichas técnicas quedaría desprovisto de eficacia sin el concurso y colaboración de los jueces nacionales actuando como jueces de lo comunitario. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) fija las relaciones entre los jueces nacionales y el Tribunal de Luxemburgo como una relación de colaboración mutua, a partir de la cuestión prejudicial que se estructura en ocasiones como una potestad del juez nacional y en otras ocasiones como una obligación –de los jueces nacionales sobre cuya decisión no quepa recurso–, con la excepción de las doctrinas del acto claro y del acto aclarado.

A los jueces nacionales corresponde la obligación de interpretar y aplicar las normas –tributarias– al caso concreto de conformidad con las exigencias del ordenamiento de la Unión Europea –teniendo como referencia en este caso incluso las normas comunitarias del *soft law*–; la obligación de verificar y habilitar la regulación procesal y procedimental apropiada que garantice la salvaguardia de los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea; la obligación de inaplicar las normas incompatibles con el derecho de la Unión Europea, de conformidad con los postulados de la Sentencia *Simmenthal*, asunto 106/77, incluso a pesar de la prórroga de un precepto inconstitucional por decisión del Tribunal Constitucional, asunto *Filipiak* C-314/08 (NFJ036246)⁶ o incluso la posibilidad, en el ámbito de sus competencias, de declarar nulo un precepto reglamentario por incompatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea [entre todas *vid.*, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 octubre de 2012, (NFJ049168), a consecuencia de la Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012]. Como indica el TJUE en la Sentencia *IN.CO.GE.* [Sentencia de 22 de octubre de 1998, Ministero delle Finanze c. IN.CO.GE., asuntos (acumulados) C-10/97 a C-22/97 (NFJ006833)], son los jueces nacionales los que disponen de la facultad de aplicar entre los distintos cauces procesales y procedimentales los apropiados para salvaguardar los derechos individuales reconocidos por el Derecho de la Unión Europea.

⁶ De acuerdo con la Sentencia *Filipiak*, asunto C-314/08 (NFJ036246), de 19 de noviembre de 2009, Krzysztof Filipiak y Dyrektor Izby Swarbowej w Poznaniu, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea reitera la obligación de los jueces nacionales de dejar inaplicada una norma nacional tributaria aunque el Tribunal Constitucional haya decretado expresamente la prórroga de la vigencia de las disposiciones controvertidas. En dicha sentencia, el Tribunal de Luxemburgo consideró que una norma del impuesto sobre la renta polaco que supeditaba la deducción de la base imponible del impuesto, el importe de las cotizaciones a la seguridad social y las cotizaciones obligatorias al seguro de enfermedad a que dichas cotizaciones fueran abonadas en el Estado polaco, denegando la deducción cuando las cotizaciones se hubieran abonado en otro Estado miembro aunque no se hubieran deducido en el mismo se oponía a los artículos 43 y 49 del TCE. Y en consecuencia, el juez nacional tenía la obligación de dejar inaplicadas dichas disposiciones, aunque el Tribunal Constitucional polaco, en Sentencia de 7 de noviembre de 2007, hubiera declarado la inconstitucionalidad con efectos prospectivos, prorrogando la vigencia de la disposición incompatible con el ordenamiento comunitario hasta dicha fecha en virtud de lo dispuesto en el artículo 190.3 de la Constitución polaca. Y ello porque la declaración de incompatibilidad con el ordenamiento comunitario no determina la invalidez o nulidad de la disposición tributaria nacional incompatible, sino únicamente su inaplicación. La incompatibilidad con el Derecho comunitario de una norma de Derecho nacional posterior no produce el efecto de determinar la inexistencia de esta. Ante semejante situación, el juez nacional está obligado, en cambio, a no aplicar esa norma, si bien esta obligación no limita la facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales competentes para aplicar, entre los distintos procedimientos del ordenamiento jurídico interno, aquellos que sean apropiados para salvaguardar los derechos individuales reconocidos por el Derecho comunitario [véase la Sentencia de 22 octubre de 1998, *IN.CO.GE.*' 90 y otros, C-10/97 a C-22/97 (NFJ006833), apartado 21].

Una cuestión a debatir sobre la que la doctrina no se ha pronunciado en detalle reside en determinar los efectos de la inaplicación de la norma tributaria recogida en el ordenamiento tributario del Estado miembro. Ante dicha inaplicación de la norma inicialmente prevista debe existir un mecanismo que otorgue la cobertura jurídica frente a la inaplicación de la norma recogida en el ordenamiento y que sigue manteniendo su validez. A pesar de la prohibición interna de la extensión analógica de las normas tributarias referidas al hecho imponible y a las exenciones (art. 14 LGT), en caso de aplicación de las manifestaciones del principio de no discriminación, ejercicio de las libertades fundamentales, es factible colegir que la norma tributaria que debe resultar aplicable es aquella de la que se beneficia el otro término de comparación o de referencia y que se toma para verificar la existencia de discriminación o restricción.

3. BREVE EXCURSO SOBRE EL CONCEPTO DE INGRESOS TRIBUTARIOS INCOMPATIBLES CON EL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

La obligación de proceder a la devolución o restitución de los ingresos tributarios exige establecer un régimen jurídico apropiado que precise las consecuencias jurídicas de la incompatibilidad. La LGT no fija un mecanismo específico para proceder al reconocimiento y ejecución de dicha devolución por lo que deberá aplicarse el régimen tributario previsto por la LGT, normalmente para los ingresos tributarios indebidos, por analogía, en virtud de las exigencias del principio de equivalencia. Debe tenerse en cuenta, al respecto, que también pueden tener la consideración de ingresos tributarios incompatibles los ingresos anticipados o a cuenta, aunque la incompatibilidad, en ningún caso, puede obligar a un Estado al reembolso de tributos extranjeros [Sentencia de 30 de junio de 2011, Wienand Meilicke c. Finanzamt Bonn-Innenstadt, asunto C-262/09 (NFJ043187)].

En relación con la fijación del importe de la restitución, el TJUE ha considerado que debe ser objeto de restitución o devolución el ingreso efectuado que resulte incompatible con el ordenamiento de la Unión Europea, así como una compensación de los perjuicios directos soportados por el obligado tributario, el abono de los intereses de demora, aunque no pueden quedar englobados en la obligación de restituir los perjuicios indirectos. Para la fijación del concreto régimen jurídico interno comparable de la compensación que resulte aplicable, el juez nacional debe tener en cuenta las exigencias que derivan del principio de equivalencia.

Al respecto, el Tribunal indica en la Sentencia de 19 de julio de 2012, Gran Sala, *Littlewoods Retail Ltd. y otros y Her Majesty Commissioners for Revenue and Customs*, C-591/10 (NFJ047878), que «al comprobar si se ha respetado el principio de equivalencia en el asunto principal, procede recordar que el respeto de ese principio exige que la norma nacional de que se trate se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno y que tengan un objeto y una causa semejantes. Sin embargo, *el principio de equivalencia no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todas las*

acciones entabladas en un determinado ámbito jurídico. Para comprobar si se respeta este principio, le corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que es el único que conoce directamente la regulación de los recursos para obtener una restitución dirigidos contra el Estado, *verificar si la regulación procesal* destinada a garantizar, en Derecho interno, la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión otorga a los justiciables se atiene a este principio, y *examinar tanto el objeto como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente similares.* A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional debe *verificar la similitud de estos recursos desde el punto de vista de su objeto, de su causa y de sus elementos esenciales* (véase, en este sentido, la Sentencia de 29 de octubre de 2009, Pontin, C-63/08 (NSJ029999), apartado 45 y jurisprudencia citada).» (párrafo 31 de la sentencia).

Un punto de especial complejidad y controversia se refiere a las cuotas impositivas incompatibles que han sido objeto de repercusión directa a un tercero. En este caso, el Tribunal considera válida la fijación de una excepción a la obligación de devolución puesto que la misma generaría un enriquecimiento sin causa del obligado tributario, si bien dicha doctrina es objeto de interpretación restrictiva. Así, la teoría del enriquecimiento sin causa no engloba los supuestos en los que las cantidades indebidamente pagadas por un sujeto pasivo en concepto de un tributo recaudado en un Estado miembro contraviniendo el Derecho de la Unión hayan sido repercutidas directamente sobre el comprador. Por consiguiente, el Derecho de la Unión se opone a que un Estado miembro deniegue la devolución de un tributo ilícito basándose en que las cantidades indebidamente pagadas por el sujeto pasivo se hayan visto compensadas por el ahorro resultante de la supresión simultánea de otros gravámenes, puesto que, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, tal compensación no puede considerarse un enriquecimiento sin causa en relación con el referido tributo [Sentencia de 6 de septiembre de 2011, Gran Sala, Lady & Kid A/S y otros c. Skatteministeriet, asunto C-398/09 (NFJ043900)].

La teoría del enriquecimiento injusto ha sido restringida por el TJCE. Por ejemplo, en la Sentencia Weber's Wine, el TJCE considera que a pesar de que exista la posibilidad por parte del obligado tributario de trasladar la carga económica del tributo incompatible a terceros, el obligado tributario puede sufrir un perjuicio económico debido a una disminución del volumen de sus ventas (Weber's Wine, punto 99; Comateb, punto 29; Michailidis, punto 35). De ahí que el Tribunal concluye que el derecho comunitario se opone a una normativa nacional que niegue la devolución de un impuesto incompatible con el derecho comunitario por la sola razón de que este haya sido repercutido sobre terceros, sin exigir que se determine la medida del enriquecimiento sin causa que originaría para el operador económico la devolución de este impuesto.

La segunda excepción a la obligación de proceder a la devolución o restitución de los tributos ingresados que resultan incompatibles con el ordenamiento de la Unión Europea viene fijado por la admisión, por parte del Tribunal, del transcurso de los plazos preclusivos fijados por la normativa tributaria interna de los Estados miembros para proceder a la reclamación oportuna del reconocimiento con el derecho a dicha devolución. Dicha excepción resulta congruente con el principio de autonomía procedimental y procesal, aunque se encuentra delimitada por las exigencias de los principios de equivalencia y efectividad, que matizan al primero. Ambas ex-

cepciones constituyen una proyección del principio de razonabilidad o *rule of reason* al ámbito procedimental, con sus matizaciones correspondientes.

De hecho, debe tenerse en cuenta que las Sentencias del TJUE tienen naturaleza declarativa por su carácter interpretativo del ordenamiento de la Unión Europea, por lo que, a priori y con carácter general, disponen de efectos retroactivos o *ex tunc*. Sin embargo, dicha eficacia interpretativa retroactiva puede verse, de facto, limitada, como consecuencia del reconocimiento de la validez de efectos a las acciones preclusivas –a la existencia de plazos preclusivos para el ejercicio de las distintas acciones, reclamaciones y recursos– disponibles de acuerdo con el ordenamiento interno de los Estados miembros.

El Tribunal de Luxemburgo reconoce únicamente con carácter excepcional el alcance prospectivo de sus decisiones interpretativas, limitando temporalmente los efectos de la declaración de incompatibilidad. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «la interpretación que hace el Tribunal de Justicia de una norma de derecho comunitario se limita a 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. [...] Solo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la disposición interpretada con el fin de cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe» [entre otras, Sentencia de 15 de marzo de 2005, *Bidar* (C-209/03, Rec. p. I-0000), apartados 66 y 67]. De ahí que las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos en el tiempo de esta sentencia.

Tal limitación es posible, en cambio, siempre con carácter excepcional, si concurren los siguientes requisitos, a saber (véanse, en especial, la Sentencia de 23 de mayo de 2000, *Buchner* y otros, C-104/98, Rec. p. I-3625, apartado 39; Conclusiones del Abogado General Tizzano de 10 de noviembre de 2005, *Meilicke*, asunto C-292/04, punto 34):

- i) Si existe «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». También se aplica en el caso de que se trate de cuestionar impuestos recaudados por las autoridades nacionales competentes. [Sentencia de 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & Co.* (C-437/97, NFJ008916), apartado 59.]
- ii) Y si «los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión». [Sentencia de 15 de marzo de 2005, *Bidar* (C-209/03, Rec. p. I-0000), apartado 69.]

Sin embargo, para que dicha limitación temporal de los efectos de interpretación surta efecto es necesario que la limitación se establezca de forma expresa en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada [Sentencias de 2 de febrero de 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, apartado 13, y Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, apartado 28; de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90 (NFJ001854), apartado 30; de 15 de diciembre de 1995, Bosman y otros, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 142, y de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97 (NFJ008916), apartado 57]; por lo que, de no formularse en un primer momento, la limitación temporal de los efectos no puede formularse a posteriori en una sentencia ulterior [Sentencia de 6 de marzo de 2007, Meilicke, C-292/04 (NFJ025069), punto 37]; pues de este modo se garantiza la seguridad jurídica y la igualdad de los Estados miembros y de los justiciables ante el derecho que se reconoce por el ordenamiento de la Unión Europea.

Aunque estemos de acuerdo con la fijación de la doctrina de la prospectividad como excepción a la regla general, atendiendo a la naturaleza declarativa de las sentencias del Tribunal de Justicia, consideramos que la fijación de los presupuestos de dicha excepción deberían ser delimitados con mayor precisión por parte del Tribunal de Justicia, en consonancia con las opiniones manifestadas por algunos Abogados Generales en sus Conclusiones Generales a diferentes casos en los que se ha analizado la materia. Y ello por cuanto lo que en última instancia fundamenta dicha fijación es la garantía de seguridad jurídica e igualdad.

Dos son a nuestro entender las principales líneas que deberían guiar esa reconsideración: en primer lugar, la necesidad de garantizar la seguridad jurídica en la interpretación del ordenamiento de la Unión Europea, poniendo especial énfasis en aquellos casos que resuelven una cuestión no tratada previamente o que no puede inferirse de manera previsible de la jurisprudencia anterior. En estos casos, el Tribunal debería precisar dichos efectos temporales con independencia de que los mismos fueron planteados o no por el Tribunal remitente o formulados por las partes intervinientes en el proceso ante el Tribunal. En este sentido, el Tribunal debería precisar los elementos que definen una jurisprudencia *novedosa*, al igual que ha precisado –y creado– en su jurisprudencia los conceptos de acto claro o acto aclarado.

Los importantes avances que se generan con algunas decisiones son asimilables a alternaciones en el contenido de la norma, tal como era entendida la misma con anterioridad, por lo que la fijación de un límite temporal podría quedar justificado. De este modo, además se garantizaría una interpretación uniforme y un igual trato de los operadores –aplicación uniforme de la norma– al no quedar supeditada la misma a las importantes variaciones que derivan de la pluralidad de preclusiones que impiden el ejercicio de acciones de modo diverso en los distintos Estados miembros. En cualquier caso, merece destacarse la relevancia de la función garantista de la jurisprudencia del TJUE con el reconocimiento genérico de efectos retroactivos a sus decisiones que protegen y reconocen los derechos de los obligados tributarios derivados del ordenamiento de la Unión Europea, frente a posiciones más limitadas de otros tribunales –en especial, de algunos Tribunales Constitucionales– que restringen la vigencia de los derechos que dimanarían de sus textos ante su posible vulneración por parte de los legisladores estatales.

4. LAS VÍAS PARA LA RESTITUCIÓN DEL INGRESO TRIBUTARIO «INCOMPATIBLE»

El reconocimiento del principio de autonomía procedimental y procesal, como mecanismo para garantizar la eficacia de los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea y su efectiva aplicación, pone de manifiesto la necesidad de remitirse al ordenamiento de cada uno de los Estados miembros para concretar las vías procedimentales y procesales que permitan y habiliten el ejercicio concreto de los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea.

En todo caso, sin embargo, la remisión al principio de autonomía procedimental y procesal se realiza en ausencia de normas procedimentales y procesales comunitarias específicas que concreten dichos cauces procesales y/o procedimentales. De modo que la verificación de las vías para la restitución del ingreso incompatible con el ordenamiento de la Unión Europea depende de un distinto punto de partida, en función de que existan o no normas de la Unión Europea que regulen o habiliten un procedimiento específico para el reconocimiento y/o ejecución del derecho a la devolución o restitución.

4.1. LA AUTONOMÍA PROCEDIMENTAL, LAS LIMITACIONES A LOS PRINCIPIOS DE EFECTIVIDAD Y EQUIVALENCIA Y SUS EXIGENCIAS: ESQUEMA GENERAL DE COMPRENSIÓN

Con carácter general, la asunción del principio de autonomía procedimental y procesal comporta la aceptación de los plazos preclusivos razonables previstos en la normativa interna como excepción válida a la obligación de restituir o proceder a la devolución de los ingresos tributarios incompatibles con el ordenamiento comunitario. El principio de seguridad jurídica se configura así, de este modo, como un criterio de interés general válido que justifica la limitación al ejercicio de los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea. Solo en aquellos supuestos en los que las exigencias derivadas de los principios de equivalencia y efectividad, atendiendo a ciertos parámetros de proporcionalidad, verifiquen que la aplicación del régimen interno de plazos preclusivos resulta excesivo y por tanto irrazonable, hasta el punto de impedir o imposibilitar la acción de restitución o de generar un tratamiento discriminatorio de las acciones de defensa del ordenamiento comunitario, el Tribunal de Luxemburgo obliga a los Estados miembros a alterar el régimen preclusivo establecido en su ordenamiento interno. De este modo, el Tribunal de Justicia, a golpe de sentencia, elabora un derecho a la revisión extraordinaria por incompatibilidad derivada o sobrevenida con el ordenamiento comunitario como excepción a las situaciones de firmeza o cosa juzgada que derivan de la aplicación de los mecanismos procedimentales y procesales internos de revisión. Derecho a la revisión extraordinaria que debe ponerse en relación, asimismo, con el acceso a las acciones de reparación del daño causado por el incumplimiento a través del reconocimiento y exigencia de la responsabilidad patrimonial de los Estados miembros, al entender las exigencias del principio de efectividad como obligación de resultado. Ante esta situación abierta, en ocasiones incierta y no positivizada, corresponde al juez nacional escoger y aplicar los procedimientos nacionales que *mejor garanticen* el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión Europea.

Conforme a una jurisprudencia consolidada del TJUE, si no existen normas de la Unión Europea (derecho derivado) que regule el procedimiento resultará de aplicación el principio de autonomía procedimental y procesal, con dos importantes condicionantes: el principio de equivalencia y el principio de efectividad. «A falta de normas comunitarias en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario». Esta es la situación que afecta a la práctica totalidad de los supuestos de tributos ingresados de forma incompatible con las exigencias del ordenamiento de la Unión Europea, puesto que no existe regulación procesal o procedimental propia del ordenamiento de la Unión Europea que se encargue de fijar los mecanismos de reconocimiento y ejecución de dicho derecho.

El principio de equivalencia exige que el procedimiento previsto se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones⁷. El principio de equivalencia no obliga a un Estado miembro a extender todas las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidos en contra de las disposiciones del derecho comunitario, ni a otorgar el régimen interno más favorable. Le corresponde, por tanto, al órgano jurisdiccional nacional, que es el único que conoce directamente la regulación procesal de los recursos en el ámbito del Derecho laboral, examinar tanto el objeto, la causa como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente semejantes⁸. Se aplica también en el ámbito de los procedimientos de declaración de responsabilidad patrimonial, como advierte la sentencia *Transportes Urbanos* del TJCE⁹. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se exige una apreciación completa del ordenamiento jurídico interno, por lo que si una norma interna prevé la posibilidad de reconocer y obtener la devolución de un tributo declarado inconstitucional el mismo trato debe otorgarse a los tributos que resulten contrarios al ordenamiento comunitario¹⁰. Cuestión distinta es verificar si, conforme al principio

⁷ La jurisprudencia es amplia y constante en este sentido. *Vid.*, por todas la Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de septiembre de 1998. Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis) contra Ministero delle Finanze, asunto C-231/96 (NFJ006868), Edis, punto 36; la Sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de diciembre de 1998. B.S. Levez contra T.H. Jennings (Harlow Pools) Ltd., asunto C-326/96, Levez, punto 41; la Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de mayo de 2000. Shirley Preston y otras contra Wolverhampton Healthcare NHS Trust y otros y Dorothy Fletcher y otras contra Midland Bank plc, asunto C-78/98, Preston, punto 55, o la Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 19 de septiembre de 2006. i-21 Germany GmbH (C-392/04) y Arcor AG & Co. KG (C-422/04) contra Bundesrepublik Deutschland, Arcor i-21, punto 62.

⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 29 de octubre de 2009. Virginie Pontin contra T-Comalux SA, asunto C-63/08, Pontin, punto 45.

⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL c. Administración del Estado, asunto C-118/08 (NFJ036742).

¹⁰ Sentencia de 2 de octubre de 2003, Weber's wine world Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser, Beta-Leasing GmbH c. Abgabenferufungskommission Wien, C-147/01 (NFJ014940), Weber's Wine, punto 108.

de equivalencia, un trato procedimental distinto de las facultades Administrativas –en cuanto al cómputo del periodo de prescripción– y las exigibles al obligado tributario –como las que se infieren de la modificación operada por la Ley 7/2012 al art. 68 LGT– resulta contrario al ordenamiento comunitario.

Por el contrario, el principio de efectividad tiene como objetivo permitir que los sujetos puedan ejercer los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea de forma efectiva, garantizando de este modo la efectividad y la ejecución objetiva del derecho de la Unión Europea en todos los Estados miembros. Obliga a los jueces nacionales a dejar inaplicadas y/o a superar las reglas procedimentales que impidan o hagan excesivamente difícil el acceso a los Tribunales para el ejercicio y reconocimiento de los derechos que se infieren del ordenamiento de la Unión Europea. Como manifestaciones de su exigencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que, con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia de la que resulte que una legislación determinada es incompatible con el Tratado, el legislador nacional no puede adoptar ninguna norma de procedimiento que reduzca especialmente las posibilidades de promover una acción de devolución de los impuestos percibidos indebidamente en virtud de dicha legislación¹¹.

De estas sentencias se desprende que un Estado miembro no puede adoptar disposiciones que supediten la devolución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al derecho comunitario o cuya incompatibilidad con el derecho comunitario se deduzca de dicha sentencia, a requisitos específicamente referidos a dicho tributo y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado, de no existir estos, a la devolución del mencionado tributo¹². No obstante, ello no impide que los Estados puedan adoptar disposiciones retroactivas que restrinjan *con carácter general* la posibilidad de obtener la devolución de ingresos indebidos, aunque sí resulta lesionado el principio de equivalencia si los efectos retroactivos se refieren o limitan de facto a prevenir los efectos que pudiera tener una sentencia del Tribunal de Justicia que declara que el derecho comunitario se opone al mantenimiento de un tributo nacional o viene referida específicamente a dicho tributo¹³.

También se opone al principio de efectividad una normativa nacional que limita las pruebas que permiten la anulación de la liquidación del tributo por resultar este contrario a la Directiva 69/335¹⁴. Asimismo, tampoco se cumplen las exigencias del principio cuando la aplicación de la normativa interna *priva totalmente* al sujeto pasivo del derecho a recuperar de la Administración tributaria el IVA abonado indebidamente que él mismo hubo de devolver al desti-

¹¹ Véanse las Sentencias de 29 de junio de 1988, Deville c. Administration des Impôts, asunto C-240/87 (NFJ000424), apartado 13; Sentencias de 9 de febrero de 1999, Dilexport c. Amministrazione delle Finanze dello Stato, asunto C-343/96, apartados 38 y 39, y de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00 (NFJ012312), apartado 36.

¹² Sentencia Edis, antes citada, apartado 24.

¹³ Weber's wine, cit., punto 92.

¹⁴ Sentencia de 1 de julio de 2012, Ministero dell' Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate c. Paolo Speranza, asunto C-35/09 (NFJ038914).

natorio de los servicios, generando empobrecimiento injusto al mismo y suponiendo una carga injusta e indebida¹⁵.

4.2. LA EXISTENCIA DE UN CAUCE PROCEDIMENTAL COMUNITARIO Y EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA

En el caso de existir normas procedimentales de derecho de la Unión Europea, son estas las que deberán ser objeto de aplicación prioritaria y preferente. El ordenamiento comunitario ha fijado y reconocido, para algunos supuestos específicos, unas vías de restitución de tributos a efectos de garantizar el cumplimiento de los objetivos de la normativa comunitaria; fundamentalmente en el ámbito del IVA relacionados con las vías para la restitución del IVA soportado por parte de sujetos pasivos no establecidos en un determinado territorio. En estos casos, surge inmediatamente la necesidad de interrogarse sobre la aplicación de las exigencias derivadas de los principios de equivalencia y efectividad. A priori, la fijación en una norma de rango comunitario tiene como objetivo el garantizar una eficacia común de los derechos reconocidos por la norma de la Unión Europea, por lo que no resultaría exigible un mayor grado de eficacia que el previsto en la misma. Mayor debate genera la verificación del principio de equivalencia, por cuanto, junto con el principio de no discriminación, constituyen manifestación del principio general de igualdad reconocido por el Derecho de la Unión Europea y, en última instancia, suponen el reforzamiento del cumplimiento del principio de neutralidad impositiva que vertebra la exacción y funcionamiento del sistema común del IVA vigente en la Unión Europea.

A este respecto, el Tribunal de Justicia, en su Sentencia ELSACOM, parece pronunciarse en favor de la aplicación estricta del procedimiento previsto en la norma comunitaria, sin entrar a valorar la posible aplicación de la normativa interna ni la verificación del cumplimiento del principio de equivalencia. La Sentencia, de 21 de junio de 2012, C-294/11 (NFJ047394), se refiere a la aplicación del procedimiento de devolución del IVA para los obligados tributarios no establecidos, y no, por tanto, al menos en principio, a un supuesto de restitución de un tributo declarado incompatible con el ordenamiento comunitario.

La Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, derogó y sustituyó a la Octava Directiva IVA. No obstante, el artículo 28, apartado 2, de la Directiva 2008/9 precisa que las disposiciones de la Octava Directiva IVA seguirán siendo de aplicación a las solicitudes de devolución presentadas antes del 1 de enero de 2010, fijando a su vez un nuevo régimen y un régimen transitorio de

¹⁵ Sentencia de 15 de diciembre de 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta SpA c. Ministero dell' Economia e delle Finanze y Agenzia delle Entrate, asunto C-427/10 (BAPV) (NFJ045003).

adaptación. Conforme al artículo 7.1 de la Octava Directiva del IVA, la solicitud de devolución del IVA soportado debía ser presentada «dentro de los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto»; confirmando el anexo C, punto B de la misma Directiva que «La solicitud deberá [...] dirigirse, antes del 1 de julio del año siguiente al que se refiere la devolución, al servicio competente...».

La Directiva 2008/9/CE fija, en su artículo 15.1, un nuevo plazo, al señalar que «La solicitud de devolución deberá presentarse [...] a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al periodo de devolución», indicando la Directiva 2010/66/UE, de 14 de octubre de 2010, que modifica la Directiva 2008/9/CE, no obstante, de forma transitoria, para las operaciones soportadas durante el periodo 2009 que «Las solicitudes de devolución relativas a periodos de devolución correspondientes a 2009 deberán presentarse [...] a más tardar, el 31 de marzo de 2011».

El Tribunal considera, en relación con la Octava Directiva, que *el plazo reconocido en el artículo 7.1 de la Directiva 2008/9/CE es un plazo de caducidad* (párrafo 24 y Fallo de la Sentencia ELSACOM). La sentencia, en cambio, no condiciona ni determina los efectos derivados de la presentación tardía de una solicitud de devolución, ni prefigura las consecuencias que se infieren de la misma presentación tardía, aunque resulta lógico pensar que, atendiendo a la naturaleza jurídica del plazo, las solicitudes tardías puedan ser rechazadas por extemporaneidad.

El Tribunal de Luxemburgo fundamenta su conclusión en la interpretación plurilingüe de las diferentes versiones de la Octava Directiva. Puesto que «Si bien es cierto que algunas versiones lingüísticas de dicha disposición –como en particular las versiones italiana ("entro"), inglesa ("within") y española ("dentro")– podrían crear dudas sobre la naturaleza de ese plazo, del anexo C, punto 2, de esa Directiva en esas versiones lingüísticas resulta claramente que el referido plazo no es un mero plazo indicativo» (párrafo 25). «Esa interpretación se confirma por otras versiones lingüísticas de dicho artículo. De tal forma, por ejemplo, en su versión en lengua francesa el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA prevé expresamente que una solicitud de devolución debe presentarse «au plus tard» en los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto. Esa precisión indica con suma claridad que después de esa fecha ya no puede presentarse válidamente una solicitud (véase en ese sentido la Sentencia de 29 de julio de 2010, Grecia/Comisión, C-54/09 P, Rec. p. I-7537, apartado 46). Así sucede también con las versiones en lengua alemana ("spätestens") y neerlandesa ("uiterlijk"). De igual modo, el anexo C, punto B, de esa Directiva contiene, en todo caso en las versiones francesa, alemana y neerlandesa, una mención análoga que confirma esa interpretación». Asimismo, descansa su decisión en la necesidad de garantizar la seguridad jurídica, impidiendo poner en discusión *de forma indefinida* los derechos y obligaciones derivados de la aplicación de la Directiva, y en la necesidad de evitar desviaciones en el tráfico comercial y distorsiones en la competencia.

A pesar de dicha conclusión tajante, consideramos que existe otra interpretación de los plazos preclusivos establecidos en la Directiva que resulta más conforme con las exigencias de neutralidad conformada como uno de los principales objetivos del funcionamiento del sistema

IVA en la Unión Europea, y que logra una mayor integración de las exigencias de la Directiva 2008/9/CE y de la Octava Directiva con las exigencias derivadas de la aplicación del régimen tributario interno de cada Estado miembro. Conforme a dicha interpretación, los plazos fijados en la Octava Directiva deberían considerarse como plazos mínimos que, en todo caso, deben respetarse por parte de los Estados miembros sin que en su transposición puedan fijarse plazos perentorios menores para el ejercicio de los derechos que reconoce la Octava Directa. Sin embargo, dichos plazos mínimos, reconocidos por la Directiva, para nada empecen la aplicación de plazos perentorios, preclusivos o de prescripción previstos en la normativa interna de los Estados miembros reconocidos a los obligados tributarios que resultaran más favorables para estos.

Una posición parecida es la que mantiene, en nuestro ordenamiento, la Audiencia Nacional. En su Sentencia de 16 de marzo de 2011 (NFJ042514), la Audiencia Nacional reconoce que la negativa a reconocer el derecho a la restitución del IVA soportado por su representada genera un enriquecimiento injusto de la Administración tributaria española que no puede encontrar acomodo legal de acuerdo con la normativa aplicable en materia de IVA. Razón por la cual deben arbitrase los mecanismos necesarios para reconocer al sujeto pasivo no establecido la posibilidad de obtener dicha restitución del IVA indebidamente retenido por la Administración tributaria.

La negativa de la Administración a reconocer el derecho a la devolución del IVA, sobre la base de la preclusividad, implica la pérdida de facto del derecho a recuperar sumas que fueron indebidamente retenidas por la Administración tributaria y, por lo tanto, indebidamente percibidas por la Administración, por lo que debe arbitrase un mecanismo explícito para permitir el ejercicio efectivo de los derechos reconocidos a los sujetos pasivos sin menoscabar su derecho a la neutralidad del impuesto y a la efectividad y equivalencia de las medidas puestas a disposición del sujeto pasivo para recuperar el IVA soportado.

En este sentido, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 16 de marzo de 2011 [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.^a, recurso núm. 235/2010 (NFJ042514)], ha reconocido el derecho del sujeto pasivo a presentar una reclamación contra la denegación de la solicitud de devolución, efectuada antes de que prescriba el derecho a solicitar la devolución del IVA retenido indebidamente por la Administración, así como el derecho de la recurrente a que sea devuelta la suma reclamada con los intereses de demora correspondientes, cumpliendo de este modo de forma eficaz con el mandato derivado de las normas tributarias. En palabras de la Audiencia Nacional, en el fundamento de derecho cuarto de la citada sentencia, «esta Sala considera que, en las circunstancias descritas, si bien es cierto que no concurre el supuesto de hecho previsto en la normativa que regía en las fechas relevantes la devolución de ingresos indebidos, la normativa contempla una vía específica para la devolución del impuesto en el artículo 115 de la LIVA».

Por ello la Audiencia Nacional concluye que, a pesar de no constituir técnicamente un ingreso indebido, puesto que dicho saldo de IVA constituye un crédito que se origina en el hecho de que no realizan entregas de bienes ni prestaciones de servicios en el territorio de aplicación del impuesto, debe aceptarse el recurso y debe reconocerse el derecho de la recurrente a que le sea devuelta la suma reclamada con los intereses de demora correspondientes.

Como indica la Audiencia Nacional en el mismo fundamento de derecho, *«en este supuesto no se pone en duda por la Administración la concurrencia de los elementos fundamentales para que sea procedente la devolución, concretamente, el haber soportado el IVA, el haberlo documentado reglamentariamente, y se reconoce expresamente que se ha agotado el plazo para rectificar el modelo 361*. Igualmente resulta que se ha reclamado la devolución dentro del plazo previsto en la ley para la solicitud de devolución de ingresos indebidos o para la solicitud de la devolución de un IVA soportado y no repercutido. La consecuencia no puede ser sino la estimación del recurso, declarando el derecho de la recurrente a que le sea devuelta la suma reclamada, con los intereses de demora, que se abonarán con fundamento en lo previsto en el artículo 115 de la LIVA.

La tesis administrativa conduciría a entender que únicamente en el supuesto de las devoluciones a no residentes su derecho ha de ejercitarse en el exclusivo plazo de seis meses contemplado en el artículo 119, quedando fuera de la normativa que ampara a los restantes empresarios y profesionales que tienen abierta la posibilidad de recuperar el IVA soportado en exceso o indebidamente por el plazo de cuatro años, *bien por la vía de la compensación o de la devolución o de la devolución de ingresos indebidos*».

La Audiencia Nacional reconoce, por tanto, que las exigencias de neutralidad y equivalencia derivadas de la normativa del impuesto y del derecho comunitario exigen una interpretación del ordenamiento tributario conforme con las mismas, por lo que no cabe aceptar la tesis también sostenida contra su representada de denegar la posibilidad de obtener la recuperación del IVA soportado en España por la misma en calidad de sujeto pasivo no establecido del IVA por la presunta extemporaneidad de la solicitud de devolución.

De este modo, la fijación de un plazo similar en la Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, no puede configurarse como una excepción al periodo general de prescripción establecido en la LGT ni como un mecanismo que restrinja las posibilidades de obtener la devolución que, de otro modo, se reconocen con carácter general en la normativa interna de desarrollo de la normativa comunitaria del IVA o en la normativa tributaria general.

De prevalecer una interpretación del precepto en dicho sentido, se produciría una vulneración del principio de no discriminación por razón de nacionalidad. Dicha vulneración se encuentra prohibida expresamente por el TFUE (art. 18). Asimismo, dicha vulneración resulta contraria a la protección de los derechos humanos garantizados por la Carta Europea de Derechos Humanos y garantizados por la Convención Europea de salvaguarda de los derechos del hombre que se han asumido como derecho de la Unión tras el Tratado de Lisboa (art. 6 del Tratado de la Unión Europea). En la medida en que los sujetos afectados por dicho plazo fijado en la Directiva son, principalmente, sujetos no establecidos en el territorio del Estado que aplica dicha normativa, y dichos sujetos no establecidos son, mayoritariamente, sujetos que poseen una nacionalidad dife-

rente de la del Estado que aplica dicha normativa y, además, son sujetos que poseen una nacionalidad de otro Estado miembro, en aquel en el que se encuentran establecidos, dicha diferencia de trato constituye una discriminación indirecta por razón de nacionalidad que, de acuerdo con una jurisprudencia constante y consolidada del TJUE (a partir de la Sentencia Sotgiu, asunto 152/73), resulta contraria al artículo 18 del TFUE.

Cabe, además, considerar que los mecanismos previstos por la Directiva de Devolución del IVA a No Establecidos son una garantía mínima de obtención de la devolución que en nada empecen a o impiden que los sujetos pasivos puedan acudir a otros mecanismos de obtención de la restitución del IVA ingresado, contrariando las exigencias de la normativa comunitaria y proporcionando un enriquecimiento injusto al Estado. De este modo, la Directiva de Devolución del IVA a No Establecidos debe interpretarse no en el sentido de proporcionar la única vía para obtener la devolución –ni de forma excluyente, impidiendo la activación de otros mecanismos de restitución– del IVA soportado por los sujetos pasivos no establecidos, sino como un mecanismo mínimo que garantice –de forma alternativa y *adicional*– la verificación de una vía procedimental armonizada en todo el territorio de aplicación del IVA comunitario. De este modo, caso de no considerar nulo de pleno derecho el artículo 31.4 del RIVA, el mismo debe interpretarse de conformidad con las exigencias comunitarias e internas, sin que la formulación de dicho plazo, ni la alegación de su pretendido carácter preclusivo, impida el ejercicio de las acciones necesarias para hacer valer frente a la Administración tributaria el ejercicio de derechos generales reconocidos a los contribuyentes por la LGT.

En este sentido, cabe considerar que el artículo 2.3 define la expresión «periodo de devolución» como «el periodo cubierto, según el artículo 16, por la solicitud de devolución». No lo define, por tanto, como el único y exclusivo periodo de tiempo durante el cual puede hacerse efectiva o presentarse una solicitud de devolución. En la misma línea, el artículo 2.4 define la expresión «solicitud de devolución», como «la solicitud presentada por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución para que se le devuelva el IVA soportado en el Estado miembro de devolución por los bienes o servicios que le hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o por la importación de bienes en dicho Estado miembro». Una vez más, no se define como el único medio o la única vía de que dispone el sujeto pasivo no establecido para obtener la devolución del IVA soportado, sino como un mecanismo garantizado para la obtención de la restitución.

Consideramos, finalmente, que dicha posición encuentra acomodo en la propia Sentencia ELSACOM del TJUE por el propio Tribunal de Luxemburgo, en la medida en que trata de garantizar, con su respuesta y conclusión, que los Estados miembros no puedan aplicar «su normativa nacional más rigurosa en materia de prescripción» (párrafos 31 y 32); y al no estar armonizados los plazos de prescripción extintiva de derechos en la Unión y pueden variar, debe ponerse fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros.

Al mismo tiempo, la conclusión propuesta resulta coherente con las exigencias del principio de proporcionalidad.

A mayor abundamiento, el TJUE indica en la citada Sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión c. Hungría, C-274/10 (NFJ043553) (punto 45), que las modalidades establecidas por los Estados miembros no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso de este impuesto, por lo que las modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte del excedente del IVA, debiendo realizarse la devolución en un plazo razonable.

A estos efectos, el Tribunal indica que «En cuanto a la posibilidad, en virtud del artículo 183 de la Directiva 2006/112, de prever que el excedente del IVA se traslade al periodo impositivo siguiente o sea devuelto, el Tribunal de Justicia ha precisado que las modalidades establecidas por los Estados miembros a este respecto no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (véanse las Sentencias, antes citadas, Comisión/Italia, apartados 33 y 34; Sosnowska, apartado 17, y Enel Maritsa Iztok 3, apartados 33 y 64)».

Por ello, consideramos que el señalamiento de un término para la solicitud en la Directiva de la Unión Europea debe interpretarse en este sentido: la de permitir la devolución en un plazo razonable, pero de ningún modo impedir la devolución fuera de dicho plazo, siempre que para supuestos comparables internos se habilite el ejercicio de derechos similares.

5. LA ADMISIBILIDAD DE LOS PLAZOS PRECLUSIVOS RAZONABLES COMO LÍMITE A LA OBLIGACIÓN DE RESTITUCIÓN

Desde las Sentencias del TJCE de 16 de diciembre de 1976, Rewe-Zentralfinanz eG y Rewe-Zentral AG c. Landwirtschaftskammer für das Saarland, asunto 33/76¹⁶ y de 16 de diciembre de 1976, Comet Bv c. Prodztschap voor Siergewassen, asunto 45/76¹⁷, el Tribunal de Luxemburgo

¹⁶ En su fundamento jurídico quinto se lee: «... a falta de tales medidas de armonización, los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario deben ejercitarse ante los órganos jurisdiccionales nacionales según las modalidades establecidas por la norma nacional; que solo podría ser de otro modo si estas modalidades y plazos hicieran imposible en la práctica el ejercicio de derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales deben salvaguardar; que no es este el caso cuando se han fijado plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir; que, en efecto, la fijación de tales plazos, en lo que respecta a los recursos de carácter tributario, constituye la aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectada».

¹⁷ En sus fundamentos jurídicos 15 a 18 se lee (no existe traducción oficial al español en el Repertorio, por lo que tomamos su versión inglesa): «15. In default of such harmonization measures, the rights conferred by Community law must be exercised before the national courts in accordance with the rules of procedure laid down by national law».

incorpora una regla de razonabilidad, a modo de *rule of reason*, de tipo procedimental, como justificación que excepciona la aplicación del principio general de restitución de los tributos incompatibles con el ordenamiento de la Unión Europea. Dicha excepción engloba tanto el respeto por el principio de seguridad jurídica, alegando la existencia de plazos preclusivos internos razonables, la firmeza o la cosa juzgada, como el enriquecimiento injusto del que pretende la restitución o razones de buen procedimiento. Dichas excepciones se aceptan como válidas «siempre que no frustren la efectividad sustantiva del ordenamiento de la Unión Europea». En el bien entendido que, a priori, se sustentan en la doctrina del *acto confirmado* (la irrevocabilidad del acto que provoca el ingreso cuya restitución se pretende) con algunas excepciones; pero no en la doctrina del *acto consentido*, sin que a priori resulte relevante la falta o no de diligencia del sujeto afectado.

Conforme a dicha excepción, los plazos preclusivos fijados por el ordenamiento interno no vulneran el principio de efectividad si no resultan menos favorables que los previstos para situaciones comparables internas; se aplican de forma clara, no discrecional, y de manera firme; y proporcionan *una oportunidad real* de someter a enjuiciamiento la efectividad de los derechos otorgados por el ordenamiento de la Unión Europea. El examen de la razonabilidad, conforme a dichos criterios genéricos enunciados por el Tribunal es, sin embargo, casuístico, atendiendo a las circunstancias concretas del caso [Sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef Nv c. Belgische Staat, asunto C-89/10, y Frans Bosschaert c. Belgische Staat, Vleesgroothandel Georges Goosens en Zonen Nv y Slachthuizen Goossens Nv, asunto C-96/10 (NFJ044595)].

La fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir satisface, en principio, la exigencia de efectividad en la medida en que constituye la aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica [véanse las Sentencias de 10 de julio de 1997, Palmisani, C-261/95 (NSJ001273), apartado 28; Preston y otros, antes citada, apartado 33; de 24 de septiembre de 2002, Grundig Italiana, C-255/00, Rec. p. I-8003, apartado 34, y Kempster, antes citada, apartado 58]. En efecto, plazos de este tipo no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véanse las Sentencias Grundig Italiana, apartado 34; Kempster, apartado 58, y Pontin, apartado 48). Con esta salvedad, los Estados miembros son libres para establecer plazos más o menos largos [véase la Sentencia de 17 de junio de 2004, Recheio-Cash & Carry, C-30/02 (NFJ017698), apartado 20]. Asimismo, por lo que respecta a los plazos de caducidad, el Tribunal de Justicia ha declarado que corresponde a los Estados miembros determinar, en lo que respecta a las normativas nacionales comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario, plazos en función de la importancia para los interesados de las decisiones que han de adoptarse, la complejidad de los procedimientos y de la legislación que debe aplicarse, el número de personas a las que pueden afectar y los demás intereses públicos o privados que deban tenerse en cuenta (véase la Sentencia Pontin, apartado 48).

16. The position would be different only if those rules and time-limits made it impossible in practice to exercise rights which the national courts have a duty to protect.

17. This does not apply to the fixing of a reasonable period of limitation within which an action must be brought is

18. The fixing, as regards fiscal proceedings, of such a period is in fact an application of a fundamental principle of legal certainty which protects both authority concerned and the party from whom payment is claimed.»

Para dicha verificación casuística resulta relevante tanto la duración genérica del plazo o la naturaleza del mismo, como el modo de cómputo de dichos plazos.

En relación con el primero, el Tribunal de Justicia ha considerado razonables plazos de reclamación de un mes¹⁸, de 60 días¹⁹, de 90 días²⁰, o superiores como 3 años²¹ o 5 años²², sin importar a estos efectos sobremanera si el plazo se configuraba como de caducidad de la acción o de prescripción del derecho.

Mayor relevancia puede tener para la valoración del cumplimiento de las exigencias de efectividad y equivalencia la forma del cómputo de dichos plazos preclusivos. Así, el Tribunal no considera que los plazos sean razonables si se valoran discrecionalmente, con una simple mención a que se presenten sin demora²³. También considera que los plazos preclusivos pueden no resultar razonables si su cómputo se efectúa de la fecha de finalización, lo que impide conocer y prevenir y actuar de forma suficiente los derechos que pretenden ejercerse²⁴. En cambio, el Tri-

¹⁸ Sentencia Arcor, i-21, asunto C-392/04. Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 19 de septiembre de 2006, i-21 Germany GmbH (C-392/04) y Arcor AG & Co. KG (C-422/04) c. Bundesrepublik Deutschland.

¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 27 de febrero de 2003. Santex SpA contra Unità Socio Sanitaria Locale n. 42 di Pavia, en el que participa Sca Mölnlycke SpA, Artsana SpA y Fater SpA, asunto C-327/00.

²⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 17 de junio de 2004. Recheio - Cash & Carry SA contra Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas, en el que participa Ministério Público, asunto C-30/02 (NFJ017698).

²¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de abril de 2010, Barth, asunto C-542/08, párrafo 29.

²² Sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef Nv c. Belgische Staat, asunto C-89/10, y Frans Bosschaert c Belgische Staat, Vleesgroothandel Georges Goosens en Zonen Nv y Slachthuizen Goossens Nv, asunto C-96/10 (NFJ044595), párrafo 37.

²³ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 28 de enero de 2010. Uniplex (UK) Ltd. contra NHS Business Services Authority, asunto C-406/08, punto 41. Un precepto nacional, como el artículo 47, apartado 7, letra b), del Reglamento de 2006, de acuerdo con el cual solo se podrá interponer un recurso cuando «se presente sin demora y, en cualquier caso, en el plazo de tres meses», conlleva una incertidumbre. En efecto, no cabe descartar que tal precepto faculte a los tribunales nacionales para inadmitir un recurso por caducidad de la acción, aun antes de expirar el plazo de tres meses, si consideran que el recurso no se ha interpuesto «sin demora» en el sentido de este precepto. Como sostiene la Abogado General en el punto 69 de sus conclusiones, y reafirma el Tribunal en el párrafo 42 de la sentencia «no puede preverse el tiempo disponible de un plazo de caducidad cuya duración se deja a la libre discreción del tribunal competente. Por ello, un precepto nacional que establece tal plazo no garantiza la adaptación efectiva del Derecho interno a lo dispuesto en la Directiva 89/665».

²⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 18 de octubre de 2012. Pelati d.o.o. contra Republika Slovenija, asunto C-603/10 (NFJ048746). De acuerdo con la normativa nacional (punto 34 de la sentencia), por lo que respecta al punto de partida del plazo de 30 días previsto en el artículo 363, apartado 2, del ZDavP1, de la resolución de remisión se desprende que **dicho plazo se calcula hacia atrás a partir del día en que se realiza la operación de reestructuración**, teniendo en cuenta que la fecha en la que esta se considera efectuada es la de la inscripción de la operación en el registro de sociedades mercantiles por parte de la autoridad competente. Por consiguiente, en tal situación, el periodo durante el que transcurre el plazo de 30 días no depende del sujeto pasivo, dado que este último no tiene la posibilidad de conocer con exactitud ni el punto de partida de ese plazo ni su término, es decir, el día de la inscripción de la operación de reestructuración prevista en el registro de sociedades mercantiles. Pues bien, concluye el Tribunal, «debe

bunal sí considera razonables los plazos que se computan a partir del momento en que existe conocimiento de la vulneración alegada²⁵.

6. FIRMEZA, EFECTIVIDAD DEL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA Y REVISIÓN EXTRAORDINARIA

Las exigencias del principio de efectividad del ordenamiento de la Unión Europea comportan en ocasiones la posibilidad de someter a un proceso de revisión extraordinaria actos de liquidación tributaria incompatibles con el ordenamiento comunitario a pesar de que hayan devenido firmes. Dichas exigencias han sido formuladas, una vez más, a golpe de sentencia, por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, fundamentalmente en las Sentencias *Kühne*, asunto C-453/00²⁶, *i-21 Arcor*, asunto C-392/04²⁷ y *Kempter*, asunto C-2/06²⁸.

La Sentencia *Kühne* aborda la cuestión de los efectos de una sentencia prejudicial dictada por el Tribunal de Justicia con posterioridad a una resolución administrativa que ha adquirido firmeza, y la posibilidad de revisión de la misma atendiendo a la primacía del derecho comunitario. Previamente *Kühne* había recurrido la resolución administrativa que determinaba la exacción contraria al ordenamiento comunitario sobre la base de los argumentos, denegados, sobre los que se pronuncia a posteriori el Tribunal, decretando su corrección y validez –basada en la clasificación aduanera de determinadas piezas cárnicas–.

El Tribunal, tras recordar la relevancia del principio de seguridad jurídica como principio general del Derecho comunitario y su proyección sobre las resoluciones administrativas firmes, como consecuencia del transcurso de los plazos razonables para el recurso o el agotamiento de

recordarse que los objetivos perseguidos por la Directiva 90/434 deben realizarse en Derecho nacional con respeto a las exigencias de seguridad jurídica. Con este fin, los Estados miembros tienen la obligación de establecer un *régimen de plazos suficientemente preciso, claro y previsible para permitir que los particulares conozcan sus derechos y obligaciones* [véase, por analogía, la Sentencia de 28 de enero de 2010, *Uniplex (UK)*, C-406/08, Rec. p. I-817, apartado 39 y la jurisprudencia citada]. Corresponde al juez nacional comprobar si se respetan esas exigencias».

²⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 8 de julio de 2010. *Susanne Bulicke contra Deutsche Büro Service GmbH*, punto 41: se desprende tanto de la resolución de remisión como de las observaciones del Gobierno alemán que el momento de inicio del plazo previsto en el artículo 15, apartado 4, de la AGG no es necesariamente, según una interpretación teleológica de dicha disposición, la recepción del rechazo de la candidatura, sino el momento en que el trabajador ha tenido conocimiento de la discriminación alegada. En tales condiciones, dicha disposición no puede hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de enero de 2004, *Kühne & Heitz Nv c. Produktschap voor Pluimvee en Eieren*, asunto C-453/00 (NFJ036348).

²⁷ Cit. nota 7.

²⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 12 de febrero de 2008, *Willi Kempter KG c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, asunto C-2/06.

las vía del recurso (párrafo 24), considera la posibilidad de revisar la resolución administrativa firme. Para ello se adapta a las exigencias de revisión extraordinaria previstas en derecho holandés, fijando los siguientes requisitos (párrafo 28):

- Que la facultad de revisión de actos firmes esté prevista en el derecho nacional (principio de autonomía procedimental).
- Que la resolución haya adquirido firmeza tras haberse emitido sentencia en última instancia (firmeza como consecuencia de la cosa juzgada).
- Que la sentencia en última instancia esté basada en una interpretación del Derecho de la Unión Europea errónea según la jurisprudencia del TJUE y que no se hubiera sometido una cuestión prejudicial.
- Que el interesado solicite la revisión *inmediatamente después* de haber tenido conocimiento de dicha jurisprudencia.

Como señalamos, la formulación de dichos criterios se inferían del análisis de la norma holandesa que permitía la revisión extraordinaria sometiéndola a dichos condicionantes.

Posteriormente, el TJCE matizó la doctrina de la revisión extraordinaria de los actos tributarios firmes incompatibles con el ordenamiento comunitario en la Sentencia i-21 Arcor. Conforme a la misma, el derecho comunitario no exige la reconsideración de un acto administrativo firme si han expirado los correspondientes plazos de recursos o se han agotado los mismos, como principio de carácter general. Sin embargo, la revisión extraordinaria de actos firmes es posible si se encuentra prevista en derecho nacional (autonomía procedimental), aplicando en dichos casos las exigencias del principio de equivalencia. Corresponde en dicho caso al juez nacional apreciar si una normativa nacional claramente incompatible con el derecho comunitario constituye una *ilegalidad manifiesta* con arreglo al Derecho nacional de que se trate. En cuyo caso, debe deducir las consecuencias jurídicas pertinentes como consecuencia de la revocación del acto.

La doctrina de la revisión extraordinaria de los actos firmes evolucionó en Kempter. De acuerdo con dicha formulación, el Tribunal de Justicia asume que no es necesario haber alegado previamente el derecho comunitario para acceder a la revisión extraordinaria si existe la posibilidad de que el órgano administrativo o judicial que resuelve el litigio pueda haberlo considerado de oficio o haberlo examinado por sí mismo. Y ello porque el examen de oficio de las normas aplicables también debe englobar a las normas comunitarias de carácter imperativo.

Asimismo, matiza y aclara la exigencia formulada en Kühne de que la reclamación se haya presentado *inmediatamente después*. El Tribunal considera que el derecho comunitario no establece ningún plazo preclusivo per se para la presentación de la solicitud de revisión extraordinaria (punto 56). Por el contrario, los obligados tributarios deben ajustar sus pretensiones de revisión extraordinaria a lo previsto en el ordenamiento interno de los Estados miembros, en virtud de las exigencias del principio de autonomía procedimental, por lo que la razonabilidad del

plazo de presentación –inmediatamente después–, y la fijación del dies a quo, deberá concretarse por referencia al ordenamiento interno con las matizaciones que deriven de los principios de efectividad y equivalencia.

La Sentencia Fallimento Olimpclub²⁹ tenía como misión verificar si es compatible con el principio de efectividad la interpretación del principio de fuerza de cosa juzgada que menciona el órgano jurisdiccional remitente y según la cual, en los litigios en materia fiscal, la cosa juzgada en un determinado asunto, cuando se refiere a un punto fundamental común a otros asuntos, tiene, en dicho punto, fuerza vinculante, aunque las apreciaciones realizadas en esa ocasión se refieran a un ejercicio fiscal diferente. Y el Tribunal concluyó que la seguridad jurídica derivada de la consideración como cosa juzgada de determinadas situaciones previas debe ceder cuando afecta a la aplicación del derecho comunitario obstaculizando que el órgano jurisdiccional nacional que conoce de dicho litigio tome en consideración las normas comunitarias en materia de prácticas abusivas vinculadas al IVA.

En la Sentencia Byankov³⁰, el Tribunal confirma que el acceso a la vía extraordinaria de revisión de actos administrativos por vulneración del ordenamiento comunitario debe realizarse no en virtud de unas exigencias comunitarias propias, que derivarían a juicio de algún sector doctrinal de su formulación por el Tribunal en Kühne, sino atendiendo a los presupuestos derivados del principio de autonomía procedimental tal y como viene matizado por los principios de equivalencia y efectividad³¹. Y ello a pesar de que el Abogado General y el Tribunal se desdigan de la jurisprudencia Kühne alegando que en este caso se trataba de un asunto de cosa juzgada y en el caso Byankov únicamente existía firmeza en sede administrativa (punto 51)³².

²⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2009 Amministrazione dell' Economia e delle Finanze y Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpclub Srl, asunto C-2/08.

³⁰ Sentencia de 4 de octubre de 2012, Byankov, asunto C-249/11 (NSJ045169), punto 52. Se enjuiciaba en este caso la adecuación al ordenamiento comunitario de una norma búlgara que permitía imponer a un individuo la prohibición de abandonar el territorio búlgaro como consecuencia de la existencia de deudas pendientes que superen un umbral legal y que no estuvieran cubiertas por una garantía. Y la posibilidad de revisar un acto administrativo que aplica dicha norma, que es firme sin haberse producido reclamación judicial, por vulnerar la libre circulación de trabajadores y ciudadanos en la Unión Europea.

³¹ Así se desprende de la conclusión del Tribunal formulada en el apartado 82 de la Sentencia: «... el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual el procedimiento administrativo que culminó con la adopción de una prohibición de abandonar el territorio, como la analizada en el litigio principal, que ha adquirido firmeza y contra la que no se ha interpuesto un recurso judicial, solo puede reabrirse, en el caso de que esta prohibición sea manifiestamente contraria al Derecho de la Unión, en las condiciones enunciadas taxativamente en el artículo 99 del APK, y a pesar de que tal prohibición continúe produciendo efectos jurídicos respecto de su destinatario».

³² «... en el presente asunto no es preciso pronunciarse sobre los argumentos expuestos al respecto en la resolución de remisión, ya que basta recordar que, puesto que la resolución de 2007 adquirió firmeza sin haber sido objeto de un control jurisdiccional, la Sentencia Kühne & Heitz, antes citada, no resulta directamente pertinente para determinar si, en una situación como la analizada en el litigio principal, un órgano administrativo debe reabrir el procedimiento administrativo con el fin de revocar un acto administrativo como la resolución de 2007 (véase, por analogía, la Sentencia de 19 de septiembre de 2006, i21 Germany y Arcor, C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-8559, apartados 53 y 54).

De la jurisprudencia citada cabe concluir que en el ordenamiento español, como consecuencia de la aparición de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ponga de manifiesto la incompatibilidad de un tributo previamente exigido con las exigencias del ordenamiento comunitario, es posible aplicar las vías extraordinarias de revisión administrativa previstas en la LGT. Así sucede con la aplicación de la revocación administrativa del artículo 219 de la LGT. A pesar de las reticencias de la Administración tributaria española, la aparición de una sentencia del TJUE posterior que aclara la interpretación e implicaciones de un precepto comunitario constituye una «circunstancia sobrevenida» que afecta a una situación jurídica particular y que puede poner de manifiesto la improcedencia del acto dictado. El mismo régimen debería aplicarse en aquellos supuestos en los que la actuación administrativa denegando la aplicación de las exigencias derivadas del ordenamiento de la Unión Europea hubiera generado indefensión a los interesados. De forma evidente, la aclaración interpretativa propiciada por el TJUE debería poner de manifiesto la infracción manifiesta del ordenamiento por parte del acto administrativo tributario, con independencia de su firmeza.

La aparición de los nuevos elementos interpretativos derivados de sentencias posteriores debería posibilitar, asimismo, la actuación del recurso extraordinario de revisión del artículo 244.1 de la LGT. La firmeza del acto administrativo o de la resolución administrativa que pone fin a la vía económico-administrativa no debe constituir un impedimento para impedir la admisión del recurso si consideramos que la sentencia del TJCE puede caracterizarse como «documento de valor esencial para la decisión del asunto que fuera posterior al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos» cuando es, precisamente, dicha sentencia posterior del TJCE la que puede poner en evidencia el error cometido.

7. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS POR INCUMPLIMIENTO DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

El reconocimiento de la exigibilidad de la responsabilidad patrimonial constituye un complemento necesario arbitrado por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo para garantizar la efectividad del ordenamiento de la Unión Europea. Conforme a dicha jurisprudencia, iniciada con la Sentencia *Francovich*, se exige para el reconocimiento de la responsabilidad la verificación de los siguientes elementos:

- La existencia de una norma violada del ordenamiento de la Unión Europea que tiene por objeto conferir derechos a los particulares.
- Que la violación esté suficientemente caracterizada.
- Que exista relación de causalidad directa entre el incumplimiento y el daño sufrido.

La relación entre las acciones de restitución y responsabilidad.

La verificación de las condiciones enunciadas corresponde al juez nacional como juez de lo comunitario, no se encuentra subordinada a la existencia de una sentencia del Tribunal de Luxem-

burgo con carácter prejudicial y resulta exigible con independencia del órgano estatal que genere el incumplimiento, sea este el órgano legislativo o incluso el órgano judicial.

La consideración de violación suficientemente caracterizada comporta, normalmente, un margen de apreciación considerablemente reducido o inexistente. Así, existe violación suficientemente caracterizada cuando la infracción perdura a pesar de que el TJUE dicta sentencia que declara la existencia del incumplimiento, cuando existe una sentencia prejudicial específica o una jurisprudencia reiterada. También existe violación suficientemente caracterizada cuando un juez nacional da a una norma comunitaria de derecho material o procedimental un alcance manifiestamente erróneo o en aquellos supuestos en los que la interpretación del derecho nacional desemboca en una violación del derecho comunitario aplicable.

Para apreciar la existencia de dicha violación manifiesta y grave debe atenderse al grado de claridad y precisión de la norma vulnerada, a la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias, al carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o al perjuicio causado; al carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, o a cualquier otra circunstancia que permita considerar que las actitudes de las instituciones comunitarias contribuyan a la omisión, adopción o mantenimiento de medidas incompatibles.

La exigencia de responsabilidad patrimonial constituye, de este modo, un mecanismo de cierre del sistema para garantizar la efectividad del ordenamiento comunitario en aquellos supuestos en los que no resulte posible la restitución de la legalidad comunitaria y, por tanto, aparece a priori como un mecanismo de naturaleza subsidiaria, sin que pueda considerarse como una situación de *forum shopping* que habilite al obligado tributario a elegir u optar por la vía que resulte más beneficiosa para sus intereses. Sin embargo, el Tribunal establece la obligación de los Estados miembros de establecer vías procesales y procedimentales que permitan, de forma efectiva, verificar la reparación del daño. Como indica el TJCE «sin perjuicio del derecho a indemnización que está basado directamente en el Derecho comunitario, desde el momento en que se reúnen los tres requisitos mencionados, incumbe al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose que las condiciones establecidas por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que las referentes a reclamaciones semejantes de naturaleza interna y no pueden articularse de manera que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización». Con todo, debe distinguirse la obligación de reparación del daño conforme al principio de responsabilidad patrimonial reconocido por el ordenamiento comunitario de la aplicación del principio de equivalencia en la verificación de la correcta aplicación de los cauces procedimentales internos y su interpretación judicial interna, sobre el que pivota la Sentencia *Transportes Urbanos*, dictada en materia de responsabilidad patrimonial contra España por no extender la doctrina jurisprudencial del reconocimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en caso de normas tributarias declaradas inconstitucionales al ámbito de la incompatibilidad de la exacción tributaria con el ordenamiento comunitario. En otros términos, la doctrina comunitaria de la responsabilidad patrimonial no impide la aplicación de una normativa interna más favorable, de conformidad con las exigencias del principio de equivalencia.

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo ha tenido ocasión de indicar la relación existente entre las acciones de restitución y de responsabilidad como mecanismo de reparación y restitución de la exigencia de un tributo incompatible con el ordenamiento comunitario, reconociendo el carácter prioritario de la acción de restitución³³. En primer lugar, ambas acciones no pueden quedar condicionadas por la reacción previa del obligado tributario que, tras la Sentencia *Van Gend en Loos*, de la que se cumple el 50.º aniversario, tiene derecho a la alegación directa de las normas comunitarias con efecto directo con independencia de los mecanismos de transposición al ordenamiento interno, pero al que no cabe exigir una especie de deber de vigilancia de la correcta transposición. Indica el Tribunal de Luxemburgo [Sentencias *Metallgesellschaft*, C-397/98 (NFJ010201), puntos 105-106; *Thin Cap Group*, asunto C-524/04 (NFJ024996), punto 125; *CFC*, C-201/05 (NFJ038723), punto 129], que el ejercicio de los derechos que las disposiciones del derecho comunitario directamente aplicables confieren a los particulares *sería imposible o excesivamente difícil*—y por tanto, contrario al principio de efectividad, añadimos nosotros— «si sus acciones de restitución o de indemnización basadas en la violación del derecho comunitario se desestimaran o redujeran simplemente porque los particulares no habían solicitado disfrutar de la ventaja fiscal que la ley nacional les denegaba, para oponerse a la negativa de la Administración tributaria mediante la utilización de los cauces jurídicos establecidos al efecto, invocando la primacía y el efecto directo del derecho comunitario». Como indica el Abogado General Poiares Maduro en sus conclusiones al caso *Transportes Urbanos*, la diligencia razonable no puede llegar a configurarse como una obligación del ciudadano de cuestionar las normas internas para obtener el resarcimiento del perjuicio.

³³ *Vid.*, Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation vs. Commissioners of Inland Revenue, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, asunto C-35/11 (NFJ049182), FII2, punto 87. No obstante, el Tribunal Supremo del Reino Unido ha planteado, de nuevo, una cuestión prejudicial relativa al mismo asunto, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation vs. Commissioners of Inland Revenue, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, asunto, C-362/12, presentada el 30 de julio de 2012 (FII3), en la que se pregunta si, ante una opción por reclamar la devolución de impuestos recaudados de forma incompatible, existen dos acciones alternativas, y una de ellas goza de un plazo de prescripción más prolongado, es compatible con los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, que dicho Estado miembro promulgue disposiciones legislativas que reduzcan dicho plazo de prescripción más prolongado, sin previo aviso y con carácter retroactivo hasta la fecha de publicación de la correspondiente propuesta legislativa.