

SOBRE LOS EFECTOS TEMPORALES DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

(La revocación de los actos que se opongan a la sentencia)

ISAAC IBÁÑEZ GARCÍA

Asesor Fiscal.

Máster en Tributación/Asesoría Fiscal. CEF

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Mariano BACIGALUPO SAGESSE, doña Carmen CHINCHILLA MARÍN, don Germán FERNÁNDEZ FARRERES, don Luis MARTÍNEZ-SICLUNA SEPÚLVEDA, doña Olga MELLA PUIG Y don José Ramón PARADA VÁZQUEZ.

Extracto:

EN el presente artículo se analizan las distintas posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico español para aplicar particularizadamente las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, con especial referencia a la revocación y a la acción de responsabilidad por actos del Estado-legislador.

Para el autor, las dudas, discrepancias y problemas jurídicos que suscite la interpretación o cumplimiento de las sentencias de dicho tribunal han de someterse al Consejo de Estado, pues así lo impone su ley orgánica.

Se cuestionan los últimos pronunciamientos de los abogados generales del Tribunal de Justicia en lo relativo al diferimiento de los efectos de las sentencias del Tribunal, postulando, además, por medidas encaminadas a la publicidad de ciertos actos relativos al control del Derecho comunitario y a dotar a los mismos de ciertos efectos jurídicos en el Derecho interno.

Palabras clave: revocación tributaria, responsabilidad patrimonial y efectos sentencias TJCE.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Petición a la Comisión Europea.
- III. La intervención del Consejo de Estado ante las dudas que puedan surgir respecto al cumplimiento de sentencias del TJCE.
- IV. La revocación en la LRJAP y PAC.
- V. La revocación en la nueva Ley General Tributaria.
- VI. La revocación como medio idóneo para la aplicación de la jurisprudencia comunitaria a los actos administrativos firmes.
- VII. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator.
- VIII. La Sentencia 194/2006 del Tribunal Constitucional.
- IX. Conclusión y propuesta *de lege ferenda*.

1. INTRODUCCIÓN

Como ha señalado BACIGALUPO SAGGESE ¹, respecto a los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), recaídas en recursos por incumplimiento: «Las sentencias que estiman un recurso por incumplimiento son **declarativas** (art. 228.1 TCE: "Si el Tribunal de Justicia *declarare* que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado..."). Esto significa que el TJCE no puede *anular* por sí mismo los actos o normas de los Estados miembros declarados contrarios al Derecho comunitario. Por la misma razón, tampoco puede *condenar* a un Estado miembro a una actuación u omisión determinadas.

No obstante el carácter declarativo de las sentencias estimatorias, la declaración judicial del incumplimiento lleva aparejada –al igual que se prevé con respecto al recurso por omisión (art. 233, párrafo primero, TCE)– la obligación del Estado demandado de «adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia" (art. 228.1 *in fine* TCE). Esta obligación incumbe –dentro de sus respectivos ámbitos de competencias– a todos y cada uno de los órganos del Estado cuyo incumplimiento haya declarado la sentencia (incluidos sus órganos jurisdiccionales), **e incluye la obligación de eliminar las consecuencias pasadas y futuras del incumplimiento declarado, así como la de reparar los daños causados por éste**».

Para el Tribunal Económico-Administrativo Central, según consta en su Resolución de 17 de noviembre de 2003 ²:

«La doctrina del Tribunal de Justicia en relación con la **eficacia naturalmente retroactiva** de sus sentencias cuando declaran el incumplimiento por un Estado de las obligaciones que le corresponden según el Tratado, es que implican el derecho a instar la revisión de las relaciones jurídicas **incluso de las ya agotadas** y, en consecuencia, a obtener la devolución de las cantidades ingresadas como consecuencia de tributos exigidos en aplicación de normas declaradas posteriormente contrarias al ordenamiento comunitario. Así lo recuerda el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 2 de febrero de 1988 (Asunto C-309/85): "Procede recordar... la jurisprudencia de este Tribunal... según la cual la interpretación... de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada **desde el momento de su entrada en vigor**: de ello resulta que la norma que ha sido interpretada por este Tribunal puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia".»

¹ En la obra colectiva: *Principios de Derecho de la Unión Europea*. COLEX, 2005.

² Vista en www.fiscoweb.com, el 6 de mayo de 2004.

Respecto a las sentencias recaídas en cuestiones prejudiciales planteadas ante el Tribunal de Justicia, MALVÁREZ PASCUAL³ señala que «las conclusiones que el Tribunal de Justicia establezca sobre una norma comunitaria en una sentencia prejudicial de interpretación producen efectos, en principio, desde la entrada en vigor de la norma que es objeto de la controversia».

La clásica expresión de CHIOVENDA «el tiempo preciso para hacer justicia no puede perjudicar al que la pretende» puede aplicarse como justificación, en mi opinión, de la eficacia naturalmente retroactiva de las sentencias del TJCE, dado que la eficacia temporal de dichas sentencias no puede depender de cuándo se presente un recurso por incumplimiento o una cuestión prejudicial, pues ambos instrumentos –recurso y cuestión⁴– no pueden ser planteados por los particulares.

El TJCE, en su Sentencia de 6 de octubre de 2005 (asunto C-204/03. Comisión/España)⁵, decidió:

«1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios –Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorrata de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

2) Condenar en costas al Reino de España.»

Respecto a la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia, el Tribunal de Justicia consideró:

³ «La admisibilidad y los efectos de las cuestiones prejudiciales planteadas por los Tribunales Económico-Administrativos». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núms. 209-210, agosto-septiembre 2000.

⁴ Lo mismo puede decirse, en el ámbito interno, del recurso y de la cuestión de inconstitucionalidad.

⁵ El procedimiento tuvo su origen en una denuncia del Ayuntamiento de San Cugat del Vallés (Barcelona), defendido por «Durán Sindreu Asesores Legales y Tributarios» (*Gaceta Fiscal*, núm. 247, noviembre 2005). Como se pone de manifiesto en el Informe anual de la Comisión sobre el control de la aplicación del Derecho comunitario (2004), Bruselas, 23 de diciembre de 2005. COM(2005)570 final, «**en el sector de la fiscalidad y las aduanas**, se recibió un número cada vez mayor de cartas procedentes de la sociedad civil denunciando a los Estados miembros». HERRERA MOLINA ha señalado que «las violaciones de las Directivas de armonización fiscal por la Ley española vienen siendo denunciadas por la doctrina, ante la pasividad de los poderes públicos, que sólo se ven obligados a cambiar su actitud tras la reacción del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Así sucedió con la aplicación del gravamen gradual del IAJD a las escrituras que documentan el desembolso de dividendos pasivos, y así ha sucedido con la deducibilidad del IVA soportado por actividades previas a la realización regular de actividades económicas» («La deducción del IVA soportado por actividades previas a la realización regular de actividades económicas y la devolución de ingresos indebidos por quebrantamiento del derecho comunitario. Comentario a la STJCE de 21 de marzo de 2000, *Galbafrisa*, C-110/98 a C-147/98». *Revista Impuestos*, núm. 22, noviembre 2000).

«29. Por lo que respecta a la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia que ha solicitado el Gobierno español, debe recordarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecerla.

30. Para ello, como ha señalado el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. pág. I-6355, apartado 92). Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. **No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.»**

Pues, como ha indicado HERRERA MOLINA ⁶, «el Tribunal de Justicia atribuye eficacia retroactiva a sus sentencias, **salvo supuestos excepcionales basados en actuaciones de los órganos comunitarios que indujeron a error a los Estados miembros...**» En este sentido, CORNUDELLA ⁷ señala que «es doctrina reiterada del TJCE que debe acreditarse en todo caso que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias».

Dichos supuestos excepcionales entiendo que son consecuencia de la aplicación del principio de protección de la **confianza legítima** a favor de los Estados miembros.

En el asunto C-437/97 (Evangelischer), el Abogado General, señor Saggio, en sus conclusiones de 1 de julio de 1999, consideró que «en el presente caso, no considero que concurren razones suficientes para justificar una excepción al principio según el cual los efectos de una sentencia de interpretación se remontan a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada». Asimismo consideró que «por lo que respecta al argumento basado en las supuestas repercusiones económicas negativas que podrían derivarse para las entidades locales de la supresión del impuesto y, por ende, de los ingresos correspondientes al mismo, recuérdese que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si las sentencias que declaren, aunque sea de manera indirecta (como sucede en los procedimientos prejudiciales), la ilegalidad de comportamientos y normativas nacionales fueran declaradas no retroactivas, en razón de la magnitud de sus repercusiones financieras para los Estados, esto tendría la paradójica consecuencia de otorgar a las infracciones de mayor gravedad un trato más favorable que el dispensado a las infracciones menos graves, al ser las primeras las que pueden entrañar las consecuencias más cuantiosas para los Estados miembros...». Termina diciendo el Abogado General que «no obstante, en el caso de que el Tribunal de Justicia decidiera limitar los efectos en el tiempo de su sentencia, propongo que, de conformidad con su jurisprudencia, excluya dicha limitación para los justiciables que hayan iniciado una acción judicial o formulado una reclamación equivalente según el Derecho nacional aplicable». El Tribunal de Justicia, en su Sentencia de 9 de marzo de 2000,

⁶ «La deducción del IVA soportado...», ob. cit.

⁷ «Las subvenciones en el IVA. Efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». *La Gaceta de los Negocios*, 20 de enero de 2006.

recaída en este asunto, en base al argumento de que «el comportamiento de la Comisión pudo llevar al Gobierno austríaco a estimar razonablemente que la normativa relativa al impuesto sobre las bebidas alcohólicas era conforme con el Derecho comunitario», estimó que «las disposiciones del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 **no** pueden invocarse en apoyo de demandas relativas a un tributo como el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, **que se ha pagado o devengado antes de la fecha de la presente sentencia, salvo por los demandantes que hayan iniciado una acción judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha**». Es decir, el Tribunal de Justicia limita los efectos de su sentencia con efectos prospectivos.

En las conclusiones recaídas en el asunto C-292/04 (Wienand Meilicke), de fecha 10 de noviembre de 2005, el Abogado General, señor Tizzano, después de recordar que la limitación de los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia sólo es posible, siempre con carácter excepcional, **si concurren** los siguientes requisitos:

- a) 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». Y ello se aplica también en el caso de que se trate de cuestionar impuestos recaudados por las autoridades nacionales competentes;
- b) 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»,

considera que el segundo de los requisitos se satisface en base a que «la prolongada inacción de la Comisión ha podido dar lugar a una incertidumbre objetiva acerca de la idoneidad de la normativa nacional sobre el crédito fiscal para restringir la libre circulación de capitales», después de haber señalado en el año 1995 –la Comisión– al Gobierno alemán que la normativa sobre el crédito fiscal vulneraba el Derecho comunitario.

El Abogado General concluye proponiendo al Tribunal de Justicia que responda en los siguientes términos:

«2) La incompatibilidad de dicha normativa surte efectos desde la fecha de la Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98. No cabe invocar dicha sentencia para solicitar créditos fiscales correspondientes a dividendos percibidos antes de la misma, sin perjuicio de los derechos de quienes, antes de esa decisión y hasta el 11 de septiembre de 2004, fecha de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la comunicación de la resolución de remisión que ha dado lugar al presente litigio, habían presentado una solicitud para obtener dichos créditos o habían impugnado la correspondiente decisión desestimatoria, siempre que sus derechos no hayan prescrito conforme al ordenamiento nacional.»

Este asunto pone de manifiesto, en mi opinión, el defectuoso ejercicio, en algunos casos, por parte de la Comisión Europea de su poder discrecional en materia de control del Derecho comunitario y de su

negativa influencia sobre el derecho de los particulares, debido a que la citada inacción prolongada de la Comisión permite que se consoliden situaciones jurídicas contrarias al Derecho comunitario y que persista la aplicación, en el tiempo, de normas internas contrarias a dicho Derecho, siempre en perjuicio de los particulares (según consta en las conclusiones del Abogado General, la Comisión advirtió al Gobierno alemán en el año 1995 y el Gobierno alemán no modificó su legislación interna hasta el año 2000. Debe tenerse en cuenta, además, que las conclusiones del Abogado General en el asunto referido, C-292/04, no son consecuencia de un recurso por incumplimiento sino de una petición de decisión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional alemán). En mi opinión, si los Estados miembros incurren en responsabilidad por la tardía transposición del Derecho comunitario, la Comisión debería tener alguna responsabilidad por la tardanza en tramitar los expedientes relativos al control de la aplicación del Derecho comunitario. En cualquier caso, deberían establecerse plazos para la tramitación de estos expedientes.

El Abogado General alude a un supuesto **canon de diligencia** que los interesados hayan puesto de manifiesto después de la sentencia Verkooijen, es decir, que hayan realizado acciones ante su Estado para reivindicar sus derechos y antes de que se publicara en el Diario Oficial de la Unión Europea la comunicación de la resolución que dio lugar al asunto C-292/04 («puesto que cabe suponer que a partir de dicha fecha la posibilidad del reembolso ha recibido una publicidad suficiente y que, por tanto, se ha despertado la atención incluso de las personas menos diligentes»).

Nos parece inaceptable esta doctrina y contraria al arraigado en el Derecho comunitario principio de **confianza legítima**. Tachar de poco diligentes a las personas que confían en la adecuación de la legislación nacional al Derecho comunitario y hacer recaer sobre ellas la carga de cuestionar ante los tribunales dicha adecuación nos parece, cuando menos, excesivo, pues el ciudadano está ajustando su conducta económica a una legislación aparentemente conforme a Derecho⁸. Como sentó el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de junio de 2000⁹, «el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes», lo que trasladado al asunto que comentamos, el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta al Derecho comunitario. Y nos resulta totalmente injustificado e injusto que el hecho de que un anuncio en el Diario Oficial de la Unión Europea pueda poner sobre aviso de que un órgano judicial cuestiona dicha adecuación al Derecho comunitario, en vez de beneficiar a los particulares –quienes pueden darse cuenta de que se encuentran en una situación similar y, por tanto, reivindicar sus derechos- limita sus derechos. **Es decir, los particulares, a partir de la publicación en el Diario Oficial de la referida comunicación tienen vedado el ejercicio de sus derechos, mientras que el Estado miembro puede seguir dictando actos de aplicación del Derecho nacional**

⁸ La doctrina del Tribunal Supremo contenida en su Sentencia de 13 de junio de 2000 es trasladable en mi opinión a este asunto. Sostiene que no puede considerarse una carga exigible al particular con el fin de eximirse de soportar los efectos de la inconstitucionalidad de una ley la de recurrir un acto adecuado a la misma fundado en que ésta es inconstitucional. La ley, en efecto, goza de una presunción de constitucionalidad y, por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo... La interpretación contraria supondría imponer a los particulares que pueden verse afectados por una ley que reputen inconstitucional la carga de impugnar, primero en vía administrativa y luego ante la jurisdicción contencioso-administrativa, agotando todas las instancias y grados si fuera menester...

⁹ Y en otras muchas citadas por CHECA GONZÁLEZ en «Responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una ley». *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 12, enero-junio 2005.

que pueden ser contrarios al Derecho comunitario (toda una aplicación práctica de la conocida como «ley del embudo»)¹⁰. Entendemos que la opinión del Abogado General no está amparada por la posibilidad, reconocida por el Tribunal de Justicia, de que un Estado miembro, con carácter excepcional, dote de efectos retroactivos a ciertas disposiciones desde la fecha y hora en que se anunció el contenido de la futura ley mediante un comunicado de prensa (véase al respecto la Sentencia de 26 de abril de 2005, asunto C-376/02, Stichting «Goed Wonen»), pues en el caso que comentamos se está negando a los particulares el derecho a reivindicar contra actos contrarios a Derecho.

El Abogado General, señor Jacobs, en sus conclusiones de 17 de marzo de 2005, recaídas en el asunto C-475/03 (Banca Popolare di Cremona), basándose en los argumentos de que el Gobierno italiano había actuado de buena fe en base a la postura adoptada por la Comisión en relación con su legislación y en la alegación del riesgo de dificultades graves alegadas por dicho Gobierno (que invocó las enormes cantidades potencialmente afectadas por solicitudes de reembolso de lo que constituye actualmente la fuente principal, si no la única, de ingresos de las regiones y los efectos catastróficos que tendría sobre la financiación regional la estimación de dichas solicitudes), propone al Tribunal limitar los efectos temporales de su sentencia. Según el Abogado General, «se plantea la cuestión de determinar qué fecha sería la adecuada como límite para ese efecto temporal». Propone que «uno de dichos planteamientos podría inspirarse en el adoptado con frecuencia por el Tribunal Constitucional alemán: una declaración de incompatibilidad sujeta a una fecha futura antes de la cual las personas no puedan invocar la incompatibilidad en ninguna reclamación contra el Estado, eligiéndose dicha fecha de modo que permita el tiempo suficiente para que se promulgue una nueva legislación». Señala, asimismo, «el hecho de que este Tribunal adoptara dicha medida constituiría una *innovación considerable*» y que «en el presente asunto, puede resultar difícil para el Tribunal de Justicia decidir acerca de la limitación temporal adecuada, especialmente porque no se ha debatido durante el procedimiento ni ha sido solicitada por el Gobierno italiano una desviación del planteamiento habitual del Tribunal de Justicia. **A la vista de las dificultades que supone elegir la limitación adecuada, puede resultar conveniente que el Tribunal de Justicia reabra la fase oral para oír nuevas alegaciones sobre este extremo**».

Según el comunicado de prensa del Tribunal de Justicia núm. 21/06, del 14 de marzo de 2006, referido a las Conclusiones de la misma fecha de la Abogado General, señora Stix-Hackl, recaídas en el citado asunto C-475/03:

«En cuanto a la cuestión de la limitación temporal, la Abogado General coincide con el Abogado General Jacobs en que, sobre la base de las pruebas irrefutables presentadas ante el Tribunal de Justicia, y en particular las circunstancias de que la Comisión asegurara a Italia que el IRAP era compatible con el Derecho comunitario y de que el Gobierno italiano cifrara la cuantía que puede reclamarse en unos 120.000 millones de euros, **está justificada una limitación temporal de los efectos de la sentencia.**»

¹⁰ Como ha señalado CASTILLO BLANCO (*La protección de la confianza en el Derecho administrativo*. Marcial Pons, 1998), «los individuos cuando organizan su vida en sociedad y confieren a una estructura jurídica y de poder la facultad de dirigir y regular la misma aspiran a que **ese poder sea el primer obligado por las normas jurídicas. En este sentido, el cumplimiento de la ley y el respeto a ésta obliga, en primer término, a los poderes públicos**; consecuencia, esta última, que no hace sino responder a la clásica formulación del Estado de Derecho que en su momento realizasen VON MOHL y VON GNEIST».

Por lo que se refiere a la propia limitación, la señora Stix-Hackl estima que debe fijarse una fecha futura para que la sentencia del Tribunal de Justicia comience a producir efectos, permitiendo de este modo a Italia aprobar medidas nuevas. Lo cierto es que no puede esperarse que las autoridades italianas cambien todo el sistema de financiación regional de un día para otro, y que, si los contribuyentes pudieran invocar dicha sentencia del Tribunal de Justicia, ello equivaldría a suprimir el impuesto con efectos inmediatos. Por consiguiente, **la Abogado General sugiere que la sentencia produzca efectos una vez haya finalizado el año fiscal en que el Tribunal de Justicia dicte su sentencia.** Si la sentencia se pronunciara este año, empezaría a producir efectos a finales de 2006.

Habida cuenta de las circunstancias específicas que concurren en este asunto, en opinión de la Abogado General Stix-Hackl, debería introducirse una **excepción** a esta limitación **en favor de todos aquellos que incoaron el procedimiento para obtener la devolución con anterioridad a la presentación de las conclusiones del Abogado General Jacobs de 17 de marzo de 2005.** En su opinión, a partir de esa fecha hubo una probabilidad real de que el Tribunal de Justicia dictara una resolución en virtud de la cual el IRAP resultara incompatible con el Derecho comunitario. Por lo tanto, esa fecha parece la más adecuada para distinguir entre las pretensiones anteriores y las pretensiones que pudieran tener carácter especulativo presentadas cuando ya se consideraba que las posibilidades de éxito eran elevadas.»

Si existe para los contribuyentes una probabilidad real de que la normativa interna resulta incompatible con el Derecho comunitario, también debe existir dicha probabilidad para que el Estado miembro reforme con carácter de urgencia su legislación y así evitar que se continúe recaudando un impuesto que al final puede resultar contrario a Derecho.

En nuestra opinión, el Tribunal de Justicia no está facultado para diferir los efectos de sus sentencias (ello significa permitir la aplicación de normas contrarias al Derecho comunitario cuando dicha contradicción ya ha sido declarada), pues consideramos que ello debería estar previsto en la normativa comunitaria, máxime cuando la propia Abogada General reconoce en sus conclusiones que en los Estados miembros en los que rige la jurisprudencia prospectiva esto está previsto a nivel legislativo. En su nota (90), dice: «Como explicó recientemente Lord Nicholls de Birkenhead en el proceso *National Westminster Bank v. Spectrum Plus* (2005) UKHL 41: "En esencia, el principal argumento contra las decisiones de efectos prospectivos es que, en este país, las decisiones de efectos prospectivos traspasan los límites constitucionales del poder judicial. Ello equivaldría a una usurpación del poder legislativo por el poder judicial"». Asimismo, como hemos visto, el Abogado General, señor Jacobs, ha indicado que tal medida constituiría una **innovación considerable**, lo que pone de relieve que estaríamos ante una creación judicial del Derecho no permitida, en nuestra opinión, por los tratados.

Y es que estamos asistiendo a una preocupante doctrina y actividad legislativa tendente a limitar los efectos retroactivos, incluso a diferirlos, de las sentencias sobre normas contrarias al ordenamiento jurídico, lo que supone cimentar la irresponsabilidad del Estado-legislador ¹¹. Como

¹¹ En el proyecto de ley por el que se modifica la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOCG. Congreso de los Diputados, 25 de noviembre de 2005) se da la siguiente redacción al artículo 39.1: «Cuando la sentencia .../...»

ha subrayado PARADA ¹², «**en todo caso, propiciar la responsabilidad de los poderes legislativos tiene hoy una importancia capital**». Para este autor, «es criticable el intento de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común de poner rejas a los principios constitucionales y remitir a cada ley, estatal o autonómica, general o particular, el régimen propio de la responsabilidad derivada de los actos legislativos, como allí se denomina a las leyes: "las Administraciones Públicas –dice el art. 139– indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar y en los términos que especifiquen dichos actos". Este precepto carece de lógica institucional, pues puede ser derogado por otras leyes generales o particulares en cualquier momento; además, se puede considerar inconstitucional por regular por una ley ordinaria una cuestión como ésta, la responsabilidad legislativa, que sólo puede mediante preceptos constitucionales expresos o deduciendo las reglas aplicables de la propia Constitución».

Al igual que se ha dicho que no existe derecho sin sanción (sin poder coactivo que garantice el cumplimiento de las normas jurídicas), considero que puede afirmarse que diferir los efectos de las normas contrarias al ordenamiento jurídico tiene unos efectos parecidos al derecho sin sanción.

Ante la negativa del Tribunal a limitar los efectos de la sentencia objeto de este estudio, en el Boletín Oficial del Estado núm. 279, de 22 de noviembre de 2005, aparece publicada la Resolu-

.../...

declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados o cuestionados. No obstante, motivadamente y para preservar los valores e intereses que la Constitución tutela, la sentencia podrá declarar únicamente la inconstitucionalidad o **diferir los efectos de la nulidad** por un plazo que en ningún caso será superior a tres años».

En la enmienda núm. 24, del Grupo Parlamentario Vasco (EAJ-PNV), que rechaza dicha modificación (BOCG. Congreso de los Diputados, 23 de febrero de 2006), puede leerse: «La redacción que se da al artículo 39 que da carta de naturaleza a que las sentencias puedan contener únicamente la declaración de inconstitucionalidad de una norma difiriendo su nulidad a un momento posterior –que se cifra en un máximo de tres años– fundamentado en el difuso criterio de "preservar los valores e intereses que la Constitución tutela", abre un panorama para los aplicadores de la norma, en primer término, y para la ciudadanía, en términos generales, confuso y vulnerable, toda vez que el lapso de tiempo dilatado que se le otorga al legislador para reponer la ley declarada inconstitucional, **los jueces y tribunales deberían aplicar una ley que no ha sido anulada o enfrentarse a una posible cuestión de inconstitucionalidad por inaplicar una ley que, si bien deviene inconstitucional, sigue vigente hasta su sustitución**. Ello, sin entrar en otros supuestos en los que puedan afectarse derechos fundamentales. El legislador debe ejecutar las sentencias en el menor tiempo posible y no cabe que se le exima o atenúe mediante privilegios que resultan totalmente contrarios a la seguridad jurídica. Lo que ha venido siendo excepcional –y altamente criticado- hasta la fecha, quiere pasar a ser "normal" si contemplamos que en los escasos supuestos en que se ha diferido la nulidad a la sustitución de la norma el legislador ha tardado más de lo habitual en cualquier proceso legislativo en aprobar la correspondiente norma.

En definitiva con nuestra enmienda dejamos el artículo 39 tal y como está en su redacción actual».

En la enmienda núm. 95 del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) puede leerse: «La introducción de que la declaración de inconstitucionalidad de una norma pueda independizarse de su nulidad, de forma absoluta y permanente, no encuentra apoyo en el artículo 161 de la Constitución».

En nuestra opinión, dicha modificación no es constitucional, pues en los casos excepcionales que puedan darse, existen mecanismos suficientes para que el legislador pueda actuar, tales como el decreto-ley (en los casos en los que proceda) o la tramitación urgente de proyectos de ley, sin que pueda quedar arropado por un plazo temporal en el que se siga aplicando una norma contraria a la Constitución. A nuestro entender, según el artículo 164 de la Constitución, las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley tienen plenos efectos frente a todos a partir del día siguiente a su publicación en el BOE, lo que no permite dicho diferimiento. La modificación que pretende el proyecto de ley estimamos que no es posible hacerla mediante la reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, sino a través de una reforma del artículo 164 de la CE.

¹² *Derecho Administrativo. I Parte General*. Marcial Pons, 2002.

ción 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005. Y posteriormente se dictó la Instrucción 10/2005 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de 30 de noviembre, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, como consecuencia de la Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005¹³.

Mientras que de la Instrucción de la Dirección General de la Agencia Tributaria («En virtud de lo expuesto, esta Dirección General acuerda dictar las siguientes instrucciones») parece claro que estamos ante instrucciones destinadas a dirigir la actuación de los órganos jerárquicamente dependientes, no se deduce lo mismo de la Resolución de la Dirección General de Tributos («En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General entiende ajustadas a derecho las siguientes **consideraciones**»). Más bien parece que la Instrucción de la AEAT haya tenido que dictarse para dotar de efectos jerárquicos a las consideraciones de la Dirección General de Tributos, que parece, *prima facie*, que carece de competencias para dictar instrucciones vinculantes a los órganos de la AEAT.

Para FALCÓN Y TELLA¹⁴, la Resolución de la Dirección General de Tributos «parece buscar, bajo la apariencia de acatamiento de la sentencia, limitar al máximo sus efectos». Esta resolución **no parece precisamente encaminada a asegurar la aplicación de la directiva frente a la ley interna declarada incompatible con la misma, sino a limitar los efectos *ex tunc* de la sentencia, lo que no podría haber hecho siquiera el legislador**, pues según la Sentencia del TJCE de 29 de junio de 1988 (TJCE 1988, 182) (*Deville*) «con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia... el legislador nacional no puede adoptar ninguna norma... que reduzca especialmente la posibilidad de reclamar la devolución de tributos indebidamente percibidos».

Tanto la Resolución de la Dirección General de Tributos como la Instrucción de la Dirección General de la AEAT eluden referirse a la revocación, especialmente a la promovida por los sujetos pasivos, de los actos contrarios a la sentencia del Tribunal de Justicia como modo de reconocer el posterior derecho a la devolución del ingreso indebido. Más bien parecen negar la posibilidad de revocación, lo que puede ser contrario al Derecho comunitario, especialmente en aquellos casos en los que no ha transcurrido un plazo razonable entre la adquisición de firmeza del acto administrativo y la fecha de la Sentencia del Tribunal de Justicia. Lo mismo puede decirse de la acción de responsabilidad patrimonial por actos del legislador.

En nuestra opinión, cuando la jurisprudencia del TJCE se refiere a la devolución de los ingresos indebidamente pagados con ocasión de los efectos de una de sus sentencias, no se está refiriendo a una categoría procedimental concreta. Es decir, la citada expresión no debe entenderse referida

¹³ Vista el 22 de diciembre de 2005 en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales. AEDAF (www.aedaf.es).

¹⁴ «La STJCE 6 octubre 2005 (TJCE 20005, 290) sobre incidencia de las subvenciones en la prorrata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 de noviembre (RCL 2005, 2272) (I): la procedencia de revisar los actos firmes». Editorial de la Revista *Quincena Fiscal*, núms. 21-22, Diciembre 2005.

exclusivamente, en el caso español, al procedimiento de devolución de ingresos indebidos establecido en la Ley General Tributaria. Lo que pretende el Tribunal de Justicia, en nuestra modesta opinión, es el resarcimiento del perjudicado por la actuación estatal contraria al Derecho comunitario, sin que puedan limitarse los medios establecidos en el Derecho interno para conseguir dicho resarcimiento. Parece obvio que el Tribunal de Justicia no pretende limitar las posibilidades que pueda ofrecer el ordenamiento interno. Si no se entendiera así, el Derecho comunitario quedaría en agua de borrajas. Hay que tener en cuenta, a estos efectos, que, como señalan MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO ¹⁵, «puede concluirse que por ingreso indebido ha de entenderse el que se efectuó sin que ningún acto administrativo ni autoliquidación del sujeto le obligara a hacerlo; pues si fue en cumplimiento de uno u otra, el ingreso se considera debido, aunque fueran ilegales los actos que lo amparaban. Por eso, la solicitud de devolución de un ingreso efectuado en virtud de esos actos debe postularse a través de los correspondientes procedimientos revisores ¹⁶ que lo declaren no ajustado a Derecho, reconociendo, subsiguientemente, el derecho a la devolución...».

Esto es lo que vamos a tratar en el presente trabajo, junto a otros aspectos relacionados con la problemática de los efectos temporales de las sentencias del TJCE.

II. PETICIÓN A LA COMISIÓN EUROPEA

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

«Que con ocasión de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 6 de octubre de 2005 (Comisión/España), en el Boletín Oficial del Estado, núm. 279, de 22 de noviembre de 2005, ha aparecido publicada la "Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005".

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

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

¹⁵ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, 2005.

¹⁶ Entre ellos se encuentra el de revocación.

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

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

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

- a) Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme, en lo que no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria.
- b) Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme, en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento.
- c) Otros supuestos, en los que la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos, como se señala en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, precepto que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción."

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

Así, el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece el procedimiento para la **revocación** de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones. Según este artículo: "1. La Administración Tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión de los interesados". "2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción".

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

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

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

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

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

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

No obstante, en el caso de que se hayan impuesto **sanciones tributarias**, exista o no resolución judicial firme, haya o no caducidad o prescripción, parece que los efectos temporales de la Sentencia del Tribunal de Justicia deben ser ilimitados, respecto a las sanciones impuestas ¹⁷.

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

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

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

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

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

¹⁷ Creemos que apoya esta tesis el Dictamen de la Abogacía General del Estado de 28 de enero de 2002 (ref.: A.H. Servicio Jurídico 1/01. Ponente: Luciano J. Mas Villarroel). Visto en www.boe.es sección: base de datos de la Abogacía del Estado.

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

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

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

En consecuencia, en el Derecho español, tanto la Resolución de la Dirección General de Tributos como la Instrucción de la Agencia Tributaria tienen la naturaleza de «circulares o instrucciones de servicio», destinadas a dirigir la actuación de los órganos jerárquicamente dependientes de aquéllos¹⁸.

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

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

"Ámbito temporal.

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

En base a dicha instrucción, en los casos en que exista una liquidación administrativa firme (es decir, no recurrida por los interesados, por entender éstos que el resultado de la comprobación administrativa de sus autoliquidaciones se ajustó a la ley o por desconocer que la normativa española podría ser contraria a las Directivas comunitarias), la Administración tributaria se abstendrá de iniciar

¹⁸ Puede verse al respecto, el Dictamen de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado de fecha 21 de diciembre de 1998 (ref. A.G. Fomento 25/98) (Ponente: Luciano J. Mas Villarroel), que trata, entre otras cuestiones, sobre las circulares administrativas.

el procedimiento de revocación previsto en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **aunque haya sido promovida su iniciación por los interesados, según previene el artículo 10.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.**

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

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

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

Pueden darse casos de que conocidas las Conclusiones del Abogado General, de fecha 10 de marzo de 2005, recaídas en el Asunto C-204/03, origen de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005, los sujetos pasivos que fueran objeto de un procedimiento de comprobación tributaria impugnaran los actos administrativos que fueran contrarios a los postulados de dichas conclusiones, luego confirmadas por el Tribunal de Justicia, por lo que se verán favorecidos, ya que en la resolución de sus recursos se aplicará la sentencia. Pueden darse casos, algo anteriores a dichas Conclusiones del Abogado General, o de sujetos pasivos poco avezados en materia tributaria y en la jurisprudencia comunitaria, que se aquietaran ante los actos administrativos, en la confianza legítima de que los argumentos de la Administración Tributaria eran conformes a Derecho. Parece que pueden existir casos en los que no habiendo operado la prescripción puedan ser resueltos a través del procedimiento de revocación establecido en el Derecho interno, que parece vedarse a través de la resolución e instrucción citadas.

Por tanto,

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

En su Sentencia de 13 de enero de 2004 ¹⁹ (asunto C-453/00. Kühne & Heitz NV), el TJCE declaró que:

«El principio de cooperación que deriva del artículo 10 de la CE obliga a un órgano administrativo ante el que se presenta una solicitud en este sentido a examinar de nuevo una resolución administrativa **firmes** para tomar en consideración la interpretación de la disposición pertinente del Derecho comunitario efectuada entre tanto por el Tribunal de Justicia cuando:

¹⁹ Sentencia que hemos alegado ante la Comisión Europea.

- Según el Derecho nacional, dispone de la facultad de reconsiderar esta resolución.
- La resolución controvertida ha adquirido firmeza a raíz de una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia.
- Dicha sentencia está basada en una interpretación del Derecho comunitario que, a la vista de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia posterior a ella, es errónea y que se ha adoptado sin someter la cuestión ante el Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, conforme a los requisitos previstos en el artículo 234 CE, apartado 3, y
- El interesado se ha dirigido al órgano administrativo inmediatamente después de haber tenido conocimiento de dicha jurisprudencia.»

En su fundamentación jurídica, el Tribunal de Justicia realiza las siguientes consideraciones:

«Sobre la cuestión prejudicial

20. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, incumbe a todas las autoridades de los Estados miembros garantizar la observancia de las normas del Derecho comunitario dentro del ámbito de sus competencias (véase la Sentencia de 12 de junio de 1990, Alemania/ Comisión, C-8/88, Rec. p. I-2321, apartado 13).
21. La interpretación que, en ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 de la CE, da el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario, esclarece y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de ésta tal y como debe o hubiera debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor (véanse, en particular, las Sentencias de 27 de marzo de 1980, Denkvit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 16, y de 10 de febrero de 2000, Deutsche Telekom, C-50/96, Rec. p. I-743, apartado 43).
22. De lo anterior resulta que una norma de Derecho comunitario así interpretada debe ser aplicada por un órgano administrativo en el ámbito de sus competencias **incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de que se dictara la sentencia del Tribunal de Justicia que se pronuncia sobre la petición de interpretación.**
23. El asunto principal suscita la cuestión de si el cumplimiento de esta obligación se impone **a pesar de la firmeza de una resolución administrativa** adquirida antes de que se solicite su revisión para que se tome en consideración una sentencia del Tribunal de Justicia que se pronuncia sobre una cuestión prejudicial de interpretación.
24. Es preciso recordar que la seguridad jurídica es uno de los principios generales reconocidos por el Derecho comunitario. La firmeza de una resolución administrativa, adquirida al expirar los plazos razonables de recurso o por agotamiento de las vías de recurso, contribuye a dicha seguridad y debido a ello el Derecho comunitario no exige, en principio, que un órgano administrativo esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que ha adquirido dicha firmeza.

25. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente precisó que, **en Derecho neerlandés**, a menos que se dañen los intereses de terceros, un órgano administrativo siempre tiene la facultad de reconsiderar una resolución administrativa firme y que, según las circunstancias, la existencia de dicha facultad puede implicar la obligación de **revocar** dicha resolución, aunque este Derecho no exija que el órgano competente reconsidere sistemáticamente resoluciones administrativas firmes para ajustarse a una jurisprudencia posterior a ellas. La cuestión del órgano jurisdiccional remitente tiene por objeto que se dilucide si, en circunstancias como las del litigio principal, se desprende del Derecho comunitario una obligación de reconsiderar una resolución administrativa firme.
26. Como resulta de los autos, estas circunstancias son las siguientes. En primer lugar, el Derecho nacional reconoce al órgano administrativo la posibilidad de reconsiderar la resolución firme controvertida en el litigio principal. En segundo lugar, ésta no adquirió firmeza hasta que se pronunció una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial. En tercer lugar, esta sentencia se basaba en una interpretación del Derecho comunitario que, a la vista de una sentencia posterior del Tribunal de Justicia, era errónea y que se había adoptado sin someter la cuestión ante este último, con carácter prejudicial, conforme a los requisitos previstos en el artículo 234 de la CE, apartado 3. En cuarto lugar, la interesada se dirigió al órgano administrativo inmediatamente después de haber tenido conocimiento de esta sentencia del Tribunal de Justicia.
27. En tales circunstancias, el órgano administrativo de que se trata debe examinar de nuevo dicha resolución, en virtud del principio de cooperación derivado del artículo 10 CE, para tomar en consideración la interpretación de la disposición pertinente del Derecho comunitario efectuada entre tanto por el Tribunal de Justicia. Dicho órgano deberá determinar en función de los resultados de este nuevo examen en qué medida tiene que reconsiderar la resolución controvertida, sin dañar los intereses de terceros.»

En su Sentencia de 16 de marzo de 2006 (asunto C-234/04. Rosmarie Kapferer) el Tribunal de Justicia declaró que «el principio de cooperación que se deriva del artículo 10 de la CE no obliga a un órgano jurisdiccional nacional a **no aplicar** las normas procesales internas con el fin de examinar de nuevo una resolución judicial firme y anularla, cuando se ponga de manifiesto que vulnera el Derecho comunitario».

En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia señala que «procede recordar la importancia que tiene, tanto en el ordenamiento jurídico comunitario como en los ordenamientos jurídicos nacionales, el principio de fuerza de cosa juzgada. En efecto, con el fin de garantizar la estabilidad del Derecho y de las relaciones jurídicas como la buena administración de justicia, es necesario que no puedan impugnarse las resoluciones judiciales que hayan adquirido firmeza tras haberse agotado las vías de recurso disponibles o tras expirar los plazos previstos para dichos recursos (Sentencia de 30 de septiembre de 2003, Köbler, C-224/01)». «Por consiguiente, el Derecho comunitario no obliga a un órgano jurisdiccional nacional a no aplicar las normas de procedimiento internas que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución, **aunque ello permitiera subsanar una vulneración del Derecho comunitario por la decisión en cuestión** (véase, en este sentido, la Sentencia de 1 de junio de 1999, Eco Swiss, C-126/97)».

En nuestra opinión, dicha jurisprudencia no obsta a que se pueda reclamar la responsabilidad patrimonial por actos del Estado-Legislador por vulneración del Derecho comunitario, máxime en el caso de que en una errónea aplicación de dicho derecho se hayan impuesto sanciones, como veremos más adelante, pues como estima el Servicio Jurídico de la Comisión Europea «en caso de que la sentencia del Tribunal de Justicia se pronuncie cuando la sentencia en el procedimiento nacional sea ya definitiva, **queda siempre la posibilidad de iniciar un procedimiento por daños y perjuicios contra el Estado miembro en cuestión de acuerdo con las disposiciones de la legislación nacional aplicables**».

III. LA INTERVENCIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO ²⁰ ANTE LAS DUDAS QUE PUEDAN SURGIR RESPECTO AL CUMPLIMIENTO DE SENTENCIAS DEL TJCE

Con fecha 24 de noviembre de 2005 remití el siguiente escrito al Consejo de Estado:

«Según el artículo 21 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado:

"El Consejo de Estado en Pleno deberá ser consultado en los siguientes asuntos:

(...)

4. Dudas y discrepancias que surjan en la interpretación o cumplimiento de tratados, convenios o acuerdos internacionales en los que España sea parte.
5. Problemas jurídicos que suscite la interpretación o cumplimiento de los **actos y resoluciones** emanadas de organizaciones internacionales o supranacionales."

Parece evidente que las Comunidades Europeas son "organizaciones internacionales". La doctrina las considera "Organizaciones de integración o de unificación" ²¹. Como ha señalado LINDE PANIAGUA ²², "la Unión Europea y las Comunidades Europeas son *organizaciones internacionales* integradas por Estados europeos, que despliegan actividades para las que disponen de medios materiales, personales, institucionales, formales y financieros (como son, por ejemplo, los edificios, los funcionarios, las instituciones, órganos, organismos y agencias, las normas jurídicas que rigen su organización y funcionamiento o los recursos financieros)".

²⁰ Es evidente que no podemos compartir la opinión de SANTAMARÍA PASTOR (*Fundamentos de Derecho Administrativo I*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 1991), quien apuntando que a las de consultas facultativas y no preceptivas al Consejo, el Gobierno y los Ministros lo hacen con escasisima frecuencia, «desde este punto de vista, y por más que nos pese a quienes hemos tenido alguna vinculación personal con la institución, **el Consejo de Estado es un órgano en declive, último representante de un modelo de Administración consultiva ya periclitado...**». Más bien pensamos que el modelo de Administración vigente está necesitado de ser *atado en corto*, pues no son escasas las *huidas* del Derecho Administrativo.

²¹ Vid. DÍEZ DE VELASCO: *Las Organizaciones Internacionales*. Tecnos, 2003.

²² *Principios de Derecho de la Unión Europea*. Colex, 2005.

Que parece también evidente que las Sentencias del TJCE son actos o resoluciones emanadas de organizaciones internacionales o supranacionales, a los efectos del artículo 21.5 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado.

Que ese Consejo de Estado ha sido consultado por el Gobierno con ocasión de la tramitación de tratados relativos a la Unión Europea y Comunidades Europeas. Así, pueden referirse los dictámenes del Consejo:

- 850/91, de 20 de junio de 1991, de la consulta planteada por el Gobierno sobre el derecho de sufragio activo y pasivo en las elecciones al Parlamento Europeo y en las elecciones municipales, a favor de los ciudadanos en el Estado miembro donde residan.
- 421/92, de 9 de abril de 1992, sobre el Tratado de la Unión Europea firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992.
- 2544/2004, de 21 de octubre de 2004, relativo al Tratado por el que se establece una Constitución para Europa.

Que, asimismo, siguiendo las previsiones legales, el Gobierno también ha consultado al Tribunal Constitucional cuando ha tenido dudas sobre la posible contradicción entre la Constitución y un Tratado, siguiendo las previsiones del artículo 78 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Así, pueden citarse las declaraciones del Tribunal Constitucional:

- 1/1991, de 1 de julio de 1992, acerca de la existencia o inexistencia de contradicción entre el artículo 13.2 de la Constitución Española y el artículo 8 B, apartado 1, del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea en la redacción que resultaría del artículo G B, 10 del Tratado de la Unión Europea.
- 1/2004, de 13 de diciembre, acerca del requerimiento presentado por el Gobierno sobre existencia o inexistencia de contradicción entre la Constitución Española y varios artículos del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004.

La diferencia entre el artículo 78 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y el artículo 21 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado es que el primero de ellos se pronuncia en términos potestativos ("podrán requerir"), mientras que el segundo se pronuncia en términos imperativos ("deberá ser consultado").

En consecuencia, si el Gobierno tiene dudas sobre el alcance de alguna sentencia de dicho tribunal ha de consultar preceptivamente al Consejo de Estado, por imperativo del referido artículo 21.

Que con ocasión de la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), de 6 de octubre de 2005 (Comisión/España), en el Boletín Oficial del Estado (sección: Disposiciones Generales), núm. 279, de

22 de noviembre de 2005, ha aparecido publicada la "Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005".

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

Parece que dicha resolución está dirigida a despejar las dudas que puedan plantearse a los órganos administrativos respecto a la resolución de los actos en los que se suscite la aplicación de la Sentencia del Tribunal de Justicia, dado que dicha resolución únicamente puede tener efectos *ad intra*, aunque afectará a los particulares por la aplicación que de sus consideraciones hagan los órganos de la Administración.

Que dicha resolución ha incumplido, a juicio del que suscribe, lo preceptuado en el artículo 21 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado, dado que las dudas, discrepancias y problemas jurídicos que suscite la interpretación o cumplimiento de tratados, convenios, acuerdos internacionales o actos y resoluciones emanados de organizaciones internacionales o supranacionales han de someterse, imperativamente, a consulta de ese Consejo.

Que el artículo 20 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado dispone:

"1. El Consejo de Estado, en Pleno o en Comisión Permanente, podrá elevar al Gobierno las propuestas que juzgue oportunas acerca de cualquier asunto que la práctica y experiencia de sus funciones le sugieran.

2. El Consejo de Estado en Pleno elevará anualmente al Gobierno una memoria en la que, con ocasión de exponer la actividad del Consejo en el período anterior, recogerá las observaciones sobre el funcionamiento de los servicios públicos que resulten de los asuntos consultados y las sugerencias de disposiciones generales y medidas a adoptar para el mejor funcionamiento de la Administración."

Por todo cuanto antecede,

SOLICITA AL CONSEJO DE ESTADO:

Que en base a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley Orgánica que regula ese Consejo, se dirija al Gobierno a fin de hacerle ver la necesidad de que el Consejo de Estado sea consultado sobre las dudas, discrepancias y problemas jurídicos que suscite la interpretación o cumplimiento de tratados, convenios, acuerdos internacionales o actos y resoluciones emanados de organizaciones internacionales o supranacionales, especialmente en lo relativo a las dudas que puedan surgir respecto al cumplimiento de Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Que, subsidiariamente a lo anterior, haga constar tal extremo en su próxima memoria anual.»

Por el Consejo de Estado se acusó recibo mediante escrito de 22 de diciembre de 2005.

El Consejo de Estado, en su Memoria del año 1999 ²³, puso de manifiesto que:

«La imposición desde Europa de la adopción de determinados acuerdos o actos administrativos por parte de las autoridades nacionales exige –si se quiere ser fieles a los aludidos compromisos asumidos– arbitrar instrumentos jurídicos internos adecuados a tal fin.

(...)

El ordenamiento jurídico español, sin embargo, no facilita –ni, en ocasiones, permite– la actuación que demanda la correcta satisfacción del requerimiento comunitario, lo que ya fue advertido precisamente por el Consejo de Estado al dictaminar el anteproyecto de lo que finalmente ha sido la Ley 4/1999. Puede intuirse, incluso, que las carencias son mayores tras la modificación operada por la Ley 4/1999, en particular como consecuencia de la proscripción de la revisión de oficio, en vía administrativa, de actos anulables.

(...)

Pues bien, la infracción del Derecho comunitario (y, por tanto, también el incumplimiento de una Decisión comunitaria) no constituye de suyo, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico interno, un supuesto de nulidad de pleno derecho...»

Refiriéndose a la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, respecto a la reclamación de daños y perjuicios fundada en el incumplimiento del Derecho comunitario, el Consejo de Estado, en su Memoria del año 2000 ²⁴, señaló que:

«Y, concretamente, uno de los requisitos que deben cumplir estas reclamaciones (cuestión directamente suscitada en los asuntos dictaminados por el Consejo de Estado durante el año 2000) es el de haber sido formuladas dentro del año siguiente al momento en el que se produjo "el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo" (art. 142.5 Ley 30/1992). Habrá de atenderse, por tanto, al plazo establecido con carácter general para la responsabilidad extracontractual de las Administraciones Públicas (y a los criterios habituales para la fijación del *dies a quo* en el cómputo de dicho plazo), sin que quepa entender aplicable –salvo previsión específica en contrario– otro distinto.»

Estimamos que lo mismo puede predicarse respecto de los actos administrativos afectados por una sentencia del TJCE a lo dicho por el Consejo de Estado en su Memoria del año 2000 ²⁵ en

²³ Vista en Internet (www.consejo-estado.es) el 24 de mayo de 2006, recién publicada en la página web del Consejo, con evidente demora en perjuicio de todos los enamorados del Derecho.

²⁴ Vista también en su página web, el 24 de mayo de 2006.

²⁵ Ídem nota anterior.

lo relativo a la «revisión de oficio y otros cauces para el cumplimiento en España de Decisiones comunitarias sobre ayudas de Estado incompatibles con el mercado común»:

«Al dictaminar el texto del anteproyecto de la que sería después Ley 4/1999, el Consejo de Estado (dictamen 5356/97, de 22 de enero de 1998) había apuntado la conveniencia de introducir un supuesto de revisión de oficio entre los contemplados en la Ley 30/1992 cuando la invalidación de los actos de Derecho interno español viniese exigida por una Decisión comunitaria vinculante para España. Según se dijo en la Memoria de 1999, antes de la modificación introducida por la Ley 4/1999 los casos en los que se suscitaba esta cuestión (**acto interno cuya revocación se impone por una Decisión comunitaria**) se resolvían normalmente mediante la utilización de la revisión de oficio de actos anulables (entonces, art. 103.1 Ley 30/1992), siempre que no hubieran transcurrido cuatro años desde el momento en el que efectivamente hubiera sido dictado el acto administrativo. **La supresión de este mecanismo revisor implicaba la desaparición de un instrumento útil (aunque no definitivo) para dar cumplimiento a las Decisiones comunitarias, instrumento que, si bien no resolvía todas las cuestiones (especialmente cuando hubieran transcurrido más de cuatro años desde que se dictó el acto), había servido para solucionar el problema en diversas ocasiones.**

(...)

Todo ello llevó al Consejo de Estado a reiterar la necesidad de introducir una previsión de revisión de oficio de estos actos para facilitar el cumplimiento de las Decisiones comunitarias. No se trataba tanto de crear un nuevo supuesto de nulidad en el artículo 62.1 de la Ley 30/1992, sino más bien de reconocer en el artículo 102 de esa misma ley la posibilidad de utilizar la técnica de la revisión de oficio cuando la invalidación del acto es impuesta por una Decisión comunitaria.»

Respecto a la naturaleza jurídica de las circulares e instrucciones administrativas, el Consejo de Estado se ha manifestado también en su Memoria del año 2002 ²⁶ («Potestad reglamentaria. Reflexión especial sobre las circulares»), desgranando el alcance de las circulares interpretativas, informativas y normativas.

Las opiniones citadas del Consejo de Estado ponen, en cualquier caso, de manifiesto, la necesidad de cumplir con la previsión legal de ser consultado respecto a las dudas que pueda suscitar el cumplimiento de una sentencia del TJCE y de que el asunto que tratamos en este trabajo es una cuestión abierta en nuestro Derecho.

IV. LA REVOCACIÓN EN LA LEY DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN

El artículo 105 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común regula la revocación de actos y rectificación de errores.

²⁶ Vista también en su página web, el 24 de mayo de 2006.

SANZ GANDASEGUI²⁷ considera que «hay que afrontar la caracterización de la misma facultad revocatoria como una facultad discrecional. Ello repercute... en la legitimación de los interesados para iniciar el procedimiento revocatorio. Lo contrario no supondría sino un quebranto del sistema de firmeza de los actos administrativos, adquirida por la no interposición de recursos, sea en vía administrativa como jurisdiccional». Para este autor, el artículo 105 no reconoce legitimación a los interesados para iniciar el procedimiento revocatorio. «Esta omisión es perfectamente justificable si se tiene en cuenta que la revocación incidirá normalmente sobre un acto anulable, pero ya firme en el sentido de que habrá transcurrido el plazo para impugnarlo en vía administrativa o jurisdiccional. Si se reconociera a los ciudadanos legitimación para instar la incoación del procedimiento de revocación, se quebraría el sistema de recursos administrativos. La propia configuración de la facultad revocatoria como una potestad discrecional en cuanto a su ejercicio apoya la argumentación expuesta».

Con anterioridad a la vigencia de la actual Ley 58/2003, General Tributaria, como ha señalado MARTÍNEZ LAFUENTE²⁸, «la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2001 considera aplicable en el ámbito tributario lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, redactado conforme a la Ley 4/1999, de 13 de enero, a cuyo tenor: "Las Administraciones Públicas podrán *revocar* en cualquier momento sus *actos de gravamen* o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al *principio de igualdad*, al interés público o al ordenamiento jurídico". "Como ha recordado la doctrina, la sumisión al Ordenamiento Jurídico que se exige de la Administración impone a ésta la obligación de eliminar sus actos contrarios a Derecho; admitida la revocación en el ámbito tributario, como medio o procedimiento para dejar sin efecto actos de gestión tributaria, sólo queda recordar que aquélla puede derivar de la iniciativa del propio contribuyente, siendo especialmente apto para remediar conclusiones injustas que derivan de la discordancia entre el contenido de las liquidaciones y la doctrina jurisprudencial sobre el particular; configurada así la revocación, se convierte en un procedimiento que, iniciado a instancia de parte, participa de los planteamientos reflejados en el artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa sobre extensión de los efectos de la Sentencia"». Este autor cita a ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS²⁹, que se expresa en los siguientes términos: «**La revocación es un instrumento de procedimiento administrativo común** que permite una actuación administrativa de rectificación de vicios jurídicos groseros en los actos de efecto desfavorable o de gravamen para el contribuyente que no entrañen beneficio para el interés público o de terceros; y podrá ser actuada por *propia iniciativa* de la Administración o mediante solicitud del interesado, *en tanto no se produzca prescripción o no haya recaído sentencia firme –esto es, en fase anterior a una impugnación por vía de recurso, a falta de esta impugnación en los plazos establecidos para la misma o en fase del recurso y como medio de apartarse de éste– sin perjuicio de que se reserve a la Administración la decisión de incoar el expediente al efecto, desde luego susceptible de fiscalización jurisdiccional*».

²⁷ En la obra colectiva: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*. Editorial Aranzadi, 2002.

²⁸ *Revista Impuestos*. Tomo II, 2002, pág. 666 y ss.

²⁹ «Sobre la revocación de los actos tributarios». *Tribuna Fiscal*, núm. 138, 2002.

TORREGROSA CARNÉ ³⁰ señala que «algunos autores administrativistas reservan el término "revocación" para los supuestos de revisión por motivos de oportunidad o conveniencia (en este sentido, PARADA VÁZQUEZ, Ramón: *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*. Marcial Pons, 1993). En el extremo opuesto, otros autores utilizan el citado término con un sentido mucho más amplio, comprensivo de todos los procedimientos de revisión de oficio, es decir, emplean indistintamente los términos "revocación" y "anulación", sin atribuir diferencias de significado a uno y otro, si bien se distingue entre la revocación por motivos de legalidad –que incluiría la revisión de los actos nulos de pleno derecho y la anulabilidad–, y la revocación por motivos de oportunidad, reservada para los actos administrativos no declarativos de derechos». Refiriéndose al artículo 219 de la Ley General Tributaria, esta autora entiende que «no obstante la aparente amplitud, los términos en que se regula la revocación en sede tributaria comportan ciertas limitaciones que no se dan, en cambio, en el ámbito administrativo general».

V. LA REVOCACIÓN EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Como ha señalado MANTERO SÁENZ ³¹, respecto a los procedimientos especiales de revisión: «Todos estos procedimientos persiguen una misma finalidad. Con ellos se trata de depurar el ordenamiento jurídico de actos administrativos cuya existencia se considera intolerable desde el punto de vista de la legalidad y del interés público, en general. El sometimiento de la Administración a la ley constituye uno de los caracteres definitorios de un Estado de Derecho. Por tanto, no cabe perseguir fines de interés general al margen del Derecho. En consecuencia, se considera beneficioso para aquel interés la atribución a la Administración de la potestad de dejar sin efecto aquellos actos administrativos que impliquen una infracción grave del ordenamiento jurídico.

Como única característica realmente definitoria, estamos ante procedimientos que pueden iniciarse por la propia Administración, sin necesidad de que sean instados por el administrado. No obstante, en la mayoría de las ocasiones, como veremos, este último dispone también de una verdadera acción que le permite ponerlo en marcha o, al menos, de cierta capacidad de impulso de los mismos».

Con fecha 24 de mayo de 2004 remitimos la siguiente petición al Excelentísimo Señor Vicepresidente segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda:

«Con fecha 21 de mayo de 2004 ha aparecido, en la página web de ese Ministerio, anuncio por el que se inicia el trámite de información pública del nuevo reglamento general de revisión en vía administrativa.

³⁰ «La revocación de los actos tributarios. En particular, la intervención del Consejo de Defensa del Contribuyente». *Temas Tributarios de Actualidad*. AEDAF, abril 2005.

³¹ En la obra colectiva coordinada junto a GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ: «Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios». *Asociación de Abogados especializados en Derecho Tributario y Asociación Española de Asesores Fiscales*, 2005.

Con fecha 30 de abril de 2004 le remití escrito (que transcribo al final de la presente comunicación) en el que realizaba una petición sobre el desarrollo reglamentario de la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.

En el proyecto de reglamento referido al principio (art. 10) se acoge la matización relativa a que el procedimiento de revocación, aunque se inicie de oficio, podrán los interesados promover su iniciación por la Administración competente.

Sin embargo, el referido proyecto de reglamento no recoge otras previsiones que entiendo son necesarias respecto a dicho instituto de la revocación, en orden a evitar controversias interpretativas y, por tanto, asegurar la seguridad jurídica de los obligados tributarios.

En los anuncios, por ese Ministerio, de los trámites de información pública de los reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria se pone el acento en el "objetivo de garantizar una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes".

Asimismo, es digna del mayor elogio su intervención del pasado 17 de mayo de 2004 ante la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados³² en la que anunció el deseo del Gobierno de dotar de estabilidad al sistema tributario, y en la que dijo que "la inestabilidad normativa tanto en materia sustantiva **como procedimental provoca un aumento del número de conflictos**".

Pues bien, en base a lo anterior, y en aras de esa seguridad jurídica que evite planteamientos de conflictos en el futuro sobre el alcance del procedimiento de revocación, considero necesario y oportuno que el reglamento contenga las siguientes previsiones (que referí en mi escrito de 30 de abril):

- a) La compatibilidad de la revocación con la existencia de un recurso o reclamación en curso, así como que el acto haya o no adquirido firmeza en vía administrativa.
- b) La previsión expresa, en el artículo 11.2 del reglamento, de que el Consejo para la Defensa del Contribuyente pueda ser uno de los promotores del procedimiento de revocación.

En espera de que sean tomadas en consideración estas sugerencias, en el trámite para información pública abierto y con el ruego de que se traslade copia de este escrito y del de fecha 30 de abril de 2004 al expediente del proyecto de reglamento que se remitirá al Consejo de Estado, aprovecho la ocasión para saludarle muy cordialmente,

Mi escrito de 30 de abril de 2004:

"Le escribo al amparo de lo dispuesto en la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del derecho de petición.

³² Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados.

El artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (que entra en vigor el 1 de julio de 2004), regula la 'revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones'.

Dicho artículo está necesitado de desarrollo reglamentario. El mismo difiere al reglamento la designación del órgano competente para declarar la revocación. A juicio del que suscribe son necesarias también otras prescripciones reglamentarias relativas al instituto de la revocación de los actos tributarios.

En el desarrollo del referido artículo, ese Ministerio debería tener en cuenta la importante opinión del Consejo para la Defensa del Contribuyente sobre 'la revocación de los actos tributarios', que consta en la Memoria correspondiente al ejercicio 2000 sobre las actividades del Consejo.

A juicio del que suscribe, la regulación depurada del instituto de la revocación tributaria debe conducir a una disminución de la litigiosidad en materia tributaria que tiene colapsados los tribunales económico-administrativos y a las salas de lo contencioso-administrativo de los tribunales de justicia. Como se expuso en el 'Informe para la reforma de la Ley General Tributaria'³³, la revocación permite 'evitar conflictos innecesarios o poner fin a los que ya se hayan iniciado en aquellos casos en que la Administración reconozca que se ha equivocado al dictar el acto en cuestión'. Asimismo, en el 'Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria'³⁴, se dice que el procedimiento de revocación se entiende 'como una de las formas de resolución extrajudicial de los conflictos tributarios y tendente a reducir la litigiosidad en nuestra materia'.

Por ello, le realizo la presente petición, a fin de que en el desarrollo reglamentario del artículo 219 de la Ley General Tributaria se tengan en cuenta las siguientes cuestiones:

PRIMERO. El artículo 219.2 establece como plazo máximo de revocación el plazo de prescripción. A juicio del que suscribe y en consonancia con lo manifestado por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, está implícito en dicho artículo la compatibilidad de la revocación con la existencia de un recurso o reclamación en curso, así como que el acto haya o no adquirido firmeza en vía administrativa.

Por tanto, el reglamento debería dejar claro dicha compatibilidad. Parece, a juicio del que suscribe, que no puede sostenerse que el régimen de recursos administrativos y reclamaciones económico-administrativas excluye la revocación cuando aquéllos estuvieran en trámite, pues nuestro ordenamiento jurídico contempla el instituto del allanamiento, que tiene similares efectos a la revocación cuando hay litispendencia.

³³ Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, julio 2001.

³⁴ Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, 2003.

Ello es obvio, entre otras cuestiones, porque se dan con frecuencia situaciones en las que existen recursos o reclamaciones en curso pero en las que circunstancias sobrevenidas ponen de manifiesto la necesidad de revocación, como puede ser la aparición de sentencias de los tribunales de justicia que hagan ver a la Administración tributaria la necesidad de modificar sus criterios a fin de no diferir la resolución de los conflictos a los tribunales económico-administrativos.

A título de ejemplo, la Dirección General de Tributos ha contestado a consulta núm. 1902/2003, con fecha 14 de noviembre de 2003³⁵, relativa a la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad a las comunidades autónomas relativos a la gestión y liquidación del ISD e ITP y AJD.

En dicha respuesta la Dirección General manifiesta expresamente el cambio de criterio que venía manteniendo, a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2003, que resuelve un recurso de casación en interés de ley, concluyendo:

'4. Por tanto, esta Dirección General, acogiendo el criterio sostenido por el TS en la citada sentencia, considera que no están sujetos al IVA los servicios prestados por los Registradores de la Propiedad a las comunidades autónomas relativos a la gestión y liquidación de los ISD e ITP y AJD.'

Es evidente que en justicia procede la revocación de los actos tributarios sobre la cuestión que puedan estar en tramitación en vía de recurso o reclamación (o que hayan quedado firmes en vía administrativa), a fin de evitar que el contribuyente tenga que esperar mucho tiempo a una resolución satisfactoria a su derecho, por la tardanza en resolver en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa.

Como se expone en el 'Informe para la reforma de la Ley General Tributaria': 'Pueden revocarse los actos firmes, ya que es precisamente en este caso, es decir, el acto firme no recurrido que la Administración considera erróneo, en el que la revocación tiene mayor sentido. También pueden revocarse actos ya sometidos a revisión si la Administración llega a la conclusión de que no se ajustan a Derecho antes de que lo haga el órgano de revisión. Quedaría excluido de la revisión el acto administrativo tributario confirmado por sentencia judicial firme'.

SEGUNDO. Según el artículo 219.3 de la LGT, 'el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio'. Ello no quiere decir, a mi juicio, que no puedan existir fórmulas de excitación de esa actuación de oficio.

En el ejemplo puesto en el apartado anterior, es obvio que los afectados por la doctrina anterior de la Dirección General de Tributos tengan el máximo interés, hayan o no interpuesto reclamación o recurso, en que la Administración tributaria revoque sus actos, por lo que es conveniente precisar, vía reglamentaria, las posibilidades de excitación de esa actuación de oficio.

³⁵ Publicada en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 253, abril 2004.

El artículo 2 d) del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda, encomienda al Consejo la función de 'asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en los artículos 29 y 77 de la Constitución en el ámbito tributario'.

En mi opinión, el desarrollo reglamentario del artículo 219 de la LGT debería contener una aclaración similar a la siguiente:

'El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, sin perjuicio del derecho reconocido en la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del derecho de petición o de las sugerencias que pueda hacer el Consejo para la Defensa del Contribuyente en virtud de lo dispuesto en el artículo 2 d) del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda.'

En Italia, el 'Garante del contribuyente', órgano análogo al Consejo para la Defensa del Contribuyente (español), es un órgano capacitado para impulsar el procedimiento de autotutela, sea de anulación (*annullamento*) sea de revocación (*revoca*)³⁶.

Como se expone en el 'Informe para la reforma de la Ley General Tributaria' ya citado: 'Si la Administración llega a la conclusión por sus propios medios, **o convencida por el contribuyente o por otro órgano o entidad**, de que un acto administrativo tributario de gravamen es contrario a Derecho, puede revocarlo...!'

TERCERO. Como se ha indicado anteriormente, el artículo 219.3 de la LGT difiere al desarrollo reglamentario la designación del órgano competente para declarar la revocación.

Sabido es que a cualquiera le cuesta volver sobre sus actos anteriores.

En el ámbito de la Hacienda del Estado, a fin de garantizar la mayor imparcialidad de dicho órgano y la necesaria unidad de criterio, a juicio del que suscribe, el órgano competente debería ser un órgano superior de ese Ministerio, distinto a los órganos con competencias en gestión e inspección. Los expedientes de revisión se remitirían al mismo para su resolución."

En la Memoria del ejercicio 2002 del Consejo para la Defensa del Contribuyente³⁷, se vuelve a insistir sobre la defectuosa regulación del instituto de la revocación en materia tributaria, a través de un amplio estudio del profesor ESEVERRI, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, al que nos remitimos».

³⁶ Puede verse al respecto: «El Defensor del Contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU», de Eva ANDRÉS AUCEJO y José Andrés ROZAS VALDÉS. Documento núm. 5/04, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

³⁷ Hecha pública en julio de 2004, con evidente retraso, y publicada en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda.

El Consejo de Estado, en su dictamen de 10 de marzo de 2005, sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, informó:

«C) TÍTULO II: PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN

Bajo la rúbrica "procedimientos especiales de revisión", el título II del proyecto regula procedimientos tan heterogéneos como la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, **la revocación**, la rectificación de errores y la devolución de ingresos indebidos, precisando aquellos aspectos no contemplados en la ley.

Se observa en esta regulación, sin embargo, una laguna relativa a las consecuencias que tendría la simultaneidad de algunos de estos procedimientos (concretamente, la revisión de actos nulos y la revocación) con una reclamación económico-administrativa o un recurso contencioso que recaigan sobre la misma cuestión.

El primero de estos casos es el que se da cuando se pretende iniciar un procedimiento de declaración de nulidad o de revocación frente a un acto que se encuentra ya impugnado en vía económico-administrativa. Lo razonable sería en este supuesto paralizar el procedimiento especial de revisión para evitar las consecuencias indeseables de eventuales contradicciones o incoherencias entre resoluciones administrativas que difieran en su sentido. En el caso de la declaración de nulidad de pleno derecho, el supuesto no parece que pueda ya darse con facilidad, habida cuenta de que el artículo 217.1 de la ley (a diferencia del art. 153 Ley de 1963) exige expresamente que el acto impugnado sea firme en vía administrativa. **En el caso de la revocación, por el contrario, no existe ningún obstáculo jurídico a esa simultaneidad, que debería evitarse, por las razones aducidas, con una previsión reglamentaria expresa.** Hay que tener en cuenta, además, que ni la Ley 58/2003 ni el proyecto de reglamento han incorporado a su texto el artículo 41 del todavía vigente reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas que, con el título "subsistencia de la revisibilidad en vía de gestión", establecía lo siguiente: "La facultad revisora a que se refiere el artículo anterior no será obstáculo para que se dicten en vía administrativa de gestión los acuerdos de revisión de actos de liquidación, declaración de exenciones o bonificaciones, determinación de bases y otros, en los casos expresamente previstos por disposiciones especiales, siempre que dichos acuerdos se dicten por la autoridad y dentro de los plazos determinados en tales disposiciones". La eliminación de esta previsión en la regulación proyectada podría poner de manifiesto la voluntad de evitar esa simultaneidad de vías administrativas de revisión paralelas, pero sería conveniente clarificar este punto en el texto final de la norma proyectada.

En el segundo de los supuestos mencionados, por el contrario, el Consejo de Estado considera que sería deseable una previsión reglamentaria expresa que afirmase expresamente la posibilidad de tramitar estos procedimientos especiales aun cuando el mismo acto hubiese sido objeto de una impugnación en vía contenciosa. En este sentido, una reiterada doctrina de este Consejo viene manteniendo la posibilidad de tramitar las solicitudes de declaración de nulidad de

pleno derecho de actos de naturaleza tributaria aun cuando estuviese pendiente un recurso contencioso-administrativo, en atención a la naturaleza extraordinaria de ese procedimiento de revisión y, sobre todo, al hecho de que mediante el mismo podría llegarse a una siempre deseable satisfacción extraprocésal de las pretensiones del recurrente, evitando a ambas partes un largo y costoso proceso judicial. Y, en caso contrario, bastaría a aquél continuar la tramitación de su recurso.

A la vista de lo anterior, por tanto, sería conveniente introducir un artículo inicial en este título II del proyecto de reglamento, común a todos los procedimientos especiales de revisión (excepto, quizás, como ya se ha señalado, el procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables), precisando los efectos que tendría la simultaneidad de dichos procedimientos con una impugnación en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa.»

«C.3) Capítulo III: Revocación

Este capítulo III desarrolla el artículo 219 de la Ley General Tributaria, que introdujo en el ámbito tributario el procedimiento para revocar actos en beneficio de los interesados.

a) Artículo 10

El artículo 10 del proyecto de reglamento regula determinados aspectos relativos a la iniciación de este procedimiento de revocación: "1. El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo de la petición. El inicio será notificado al interesado. 2. El órgano competente para acordar el inicio del procedimiento será el superior jerárquico del que lo hubiese dictado. El inicio podrá ser propuesto, de forma motivada, por el propio órgano que hubiera dictado el acto o por cualquier otro de la misma Administración pública".

De acuerdo con lo previsto en el artículo 219 de la Ley General Tributaria ["el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio (...)], **el proyecto de reglamento niega a los particulares interesados legitimación para iniciar el procedimiento, atribuyéndoles únicamente la posibilidad de promover esa iniciación mediante la correspondiente solicitud.**

A juicio del Consejo de Estado, el escrito que con arreglo a este artículo 10 del proyecto pueden presentar los interesados para promover la iniciación del procedimiento de revocación no debería configurarse como un supuesto de ejercicio del derecho constitucional de petición, sino simplemente como una instancia o solicitud administrativa que tendrá su propia tramitación (la prevista en el art. 10 del proyecto) y a la que no serían de aplicación las estrictas disposiciones de la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre.

Ha de tenerse en cuenta que, si se considerase aplicable en estos casos la citada Ley Orgánica 4/2001, ello determinaría no sólo la obligación de la Administración de acusar recibo de

la petición, sino que estaría obligada a hacerlo en un plazo de 10 días (art. 6.2 Ley Orgánica 4/2001), así como a pronunciarse sobre su admisión dentro de los 45 días hábiles siguientes a la presentación del escrito (art. 9.1) y, en caso de que no lo hiciese así, la ley orgánica atribuye al silencio carácter positivo, pudiendo entenderse que la petición ha sido admitida a trámite (art. 9.2).

Partiendo de la conclusión anterior sobre la naturaleza del escrito referido, debería evitarse en el proyecto toda terminología que pueda inducir a pensar que se trata de una petición en el sentido del artículo 29 de la Constitución. Así, podría sustituirse el término "petición" por el más general de "escrito". Podría, sin embargo, añadirse a las obligaciones del órgano que dictó el acto la de remitir el escrito al órgano competente para acordar, en su caso, el inicio del procedimiento. La precisión de que el inicio del procedimiento se notificará al interesado "en su caso" es importante para subrayar que éste no dispone de acción revocatoria. Con arreglo a estas pautas, una redacción posible del apartado 1 del artículo 10 del proyecto de reglamento sería la siguiente: "El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito, y lo remitirá al órgano competente para acordar el inicio del procedimiento. El inicio será, en su caso, notificado al interesado".

b) Artículo 11

El artículo 11 del proyecto de reglamento contiene diversas previsiones relativas a la tramitación del procedimiento de revocación. En particular, destaca una breve regulación del trámite de audiencia a los interesados (apartado 3), así como una referencia al informe que debe emitir el órgano con funciones de asesoramiento jurídico (apartado 4). A estos dos trámites, exigidos ya por el párrafo segundo del artículo 219.3 de la Ley General Tributaria, el proyecto añade el informe que debe emitir el órgano que dictó el acto objeto del procedimiento (apartado 2). El Consejo de Estado valora positivamente la introducción de este informe preceptivo, que contribuirá a incrementar las garantías de acierto del siempre sensible procedimiento de revocación. No estaría de más, sin embargo, que el informe del órgano autor del acto se pronuncie también sobre la procedencia o no de la revocación, en lugar de limitarse a exponer "los antecedentes que fuesen relevantes para resolver".

Y es que, como ya señaló este Consejo en su dictamen sobre el anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria (expediente 1403/2003, dictamen de fecha 22 de mayo de 2003), "los actos tributarios son, en su gran mayoría, actos de gravamen para los particulares, lo que hace imprescindible revestir los procedimientos para su anulación con las máximas garantías (...)".

En cuanto al informe de la asesoría jurídica, sería conveniente que el apartado 4 del proyecto reprodujese más literalmente los términos del artículo 219.3 de la ley, precisando que se trata de un "informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación".

c) Artículo 12

El artículo 12 del proyecto se refiere a la resolución del procedimiento de revocación en los siguientes términos: "En el ámbito de competencias del Estado, el acuerdo sobre revocación deberá adoptarse por el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa el órgano que dictó el acto. Si la revocación se refiere a un acto dictado por un Director General o un Director de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, será competente su inmediato superior jerárquico".

El Consejo de Estado considera muy acertada esta previsión reglamentaria, que eleva la jerarquía del órgano competente para resolver la revocación pese a que el artículo 219.3 de la ley se limita a exigir que dicho órgano sea distinto del que dictó el acto. Ya en su dictamen sobre el anteproyecto de Ley General Tributaria este Consejo afirmó que ese órgano competente para resolver "no debe ser sólo un órgano distinto, sino también un órgano superior".»

VI. LA REVOCACIÓN COMO MEDIO IDÓNEO PARA LA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA A LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS FIRMES

Como ha señalado BOQUERA OLIVER³⁸, «el acto administrativo es, por naturaleza, irrevocable, pues goza de la presunción *iuris tantum* de legalidad... La irrevocabilidad del acto administrativo es, pues, una consecuencia lógica, inevitable, de la presunción *iuris tantum* de legalidad de la que goza toda decisión administrativa». El profesor ESEVERRI³⁹, refiriéndose a la revocación de los actos de naturaleza tributaria, ha dicho, respecto a los «actos tributarios que infringen manifiestamente la ley», que «son los actos viciados de anulabilidad, esto es, los que son contrarios al orden jurídico y su contradicción con la norma escrita es de tal naturaleza que no se requiere ninguna exégesis o tarea interpretativa a propósito del contenido del acto tributario, para concluir que su contenido es rechazable por el ordenamiento jurídico, se trata del acto jurídico grosero por excelencia –si la grosería puede gozar de la cualidad de la excelencia–. Quiere ello decir, por ejemplo, que la Administración no podrá acudir al procedimiento de revocación para la anulación de actos que siendo contrarios a ley, no la han infringido de manera manifiesta, en el sentido de ser evidente su conculcación». MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO⁴⁰ refieren, respecto a la infracción manifiesta de la ley, que «una acrisolada jurisprudencia sostiene que ha de tratarse de una contradicción con la ley, patente, incontrovertida y clara, apreciable del mero contraste de la ley con el acto, sin necesidad de interpretación ni análisis del precepto infringido, que ha de ser, además, de rango legal (SSTS de 10 de mayo de 1989, 1 de febrero de 1999 y 16 de marzo de 2004). Afirmandose también que las infracciones en el procedimiento no permiten por sí mismas esta vía, sino en la

³⁸ Voz «revocación del acto administrativo». *Enciclopedia Jurídica Básica*. Volumen IV. Editorial Civitas, 1995.

³⁹ «La revocación de los actos tributarios y el Consejo para la Defensa del Contribuyente». Estudio incluido en la *Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente* correspondiente al año 2002.

⁴⁰ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, 2005.

medida en que provoquen indefensión, como ahora exige el precepto, de manera que la revisión del acto por defectos formales o adjetivos se supeditan a ese efecto material, como dice también el artículo 63.2 de la LRJPAC». Insistiendo en este aspecto, PÉREZ TORRES⁴¹ estima que «... siempre se ha exigido que la vulneración lo sea de ley formal y que resulte evidente, indiscutible, sin necesidad de profundos análisis, patente, ..., según constante jurisprudencia del Tribunal Supremo y parecer del Consejo de Estado. Es el supuesto de mayor alcance, destinado a eliminar infracciones groseras e indiscutibles, respecto de las cuales la firmeza no debe ser óbice para eliminarlas»⁴². Sin embargo, CHECA GONZÁLEZ⁴³ señala que «ello no obstante, hay que señalar que esta tesis no deja tampoco de presentar inconvenientes, pues la distinción entre cuándo una infracción es manifiesta y cuándo no lo es no siempre resulta fácil efectuarla, dependiendo en muchas ocasiones de la opinión personal y subjetiva de quien tenga que apreciarla, tal y como ha indicado, entre otros autores, BOQUERA OLIVER, de lo cual se ha llegado a la conclusión, por parte de BOCANEGRA SIERRA, de que la revisión de oficio debe tener por objeto **toda infracción del ordenamiento jurídico**, incluso la desviación de poder, intentando así superar la, según él, artificial distinción entre actos manifiestamente ilegales y actos no manifiestamente ilegales, englobables ambos bajo la rúbrica de actos anulables, idea esta sustentada por SALA ARQUER». Señala, además, que «con todo, debe también tenerse presente, como acertadamente ha indicado MATEO-ROS CEREZO, que "no es la revisión de oficio por infracción manifiesta de ley una técnica anulatoria concebida con carácter de excepcionalidad ni portadora de un significado meramente residual; antes bien, se trata de una habilitación específica para que la Administración pueda directa e inmediatamente eliminar aquellos actos cuya violación del ordenamiento jurídico es **patente e indudable**".».

Por nuestra parte, compartimos la opinión de GARCÍA NOVOA⁴⁴, que señala que «atendiendo a la función de la revocación que le es propia, resulta perfectamente admisible una interpretación correctora de la *infracción manifiesta de la ley* a que hace referencia el artículo 219 de la LGT/2003. Si la introducción de esta referencia a la infracción manifiesta de la ley se justifica por la necesidad de vincular la revocación a una infracción del ordenamiento jurídico, su concepción debe liberarse de apriorismos hermenéuticos deudores del contenido del derogado artículo 154 a) de la LGT. **Elo impone una interpretación en el sentido de una referencia, no a una infracción ostensible y patente, sino a una vulneración del ordenamiento de una gravedad tal que justifique la habilitación de esta medida excepcional**». CAYÓN GALIARDO⁴⁵ sostiene, asimismo, respecto a la aplicación de la Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005 (Asunto C-204/03), que es posible la revocación por el motivo «cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado», al considerar que «la cabida del caso que nos ocupa dentro de los términos de la ley, no debe ser discutida, se trata de un caso de invalidez

⁴¹ «La reforma de los procedimientos de revisión». Visto el 4 de enero de 2006 en www.cej.justicia.es.

⁴² Términos todos estos (evidente, indiscutible, patente, grosera, etc.) ligados, a nuestro juicio, con términos relativos al delito de prevaricación. Así, el artículo 447 del Código Penal se refiere a imprudencia grave o ignorancia inexcusable.

⁴³ «La revisión de oficio de los actos tributarios: nulidad y anulabilidad». *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*. Editorial Aranzadi, 1996. «Reclamaciones y recursos tributarios». Editorial Aranzadi, 1997.

⁴⁴ «La revocación en la Ley General Tributaria», Thomson/Aranzadi, 2005.

⁴⁵ «Los efectos de la Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03». *Revista Técnica Tributaria*, núm. 71, octubre-diciembre 2005.

sobrevenida de un acto administrativo que podría aplicarse a las liquidaciones administrativas firmes dictadas tras cualquier procedimiento de comprobación, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción y que el ejercicio de esta potestad no se ejercite de forma "contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico"».

En mi opinión, el término «manifiestamente» no ha de entenderse exclusivamente en el sentido apuntado (acto grosero por excelencia, cuya contradicción con la norma escrita no requiere de tarea interpretativa). Para el Diccionario de la Real Academia, «manifiestamente» significa: «Con claridad y evidencia, descubiertamente». Si la revocación es posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, esa evidencia puede ponerse de manifiesto a través, como es el caso objeto de nuestro comentario, de una sentencia que declare disconforme con el ordenamiento jurídico una norma (que es la que da cobertura al acto administrativo revocable). Si el acto administrativo goza de presunción de legalidad, qué no decir de la ley que le da cobertura. Al sujeto pasivo no se le pueden exigir conocimientos esotéricos ni se le puede pedir que cuestione si la propia norma –no el acto administrativo– infringe normas que prevalecen sobre ella misma, máxime cuando el ordenamiento español no establece la posibilidad de que los particulares puedan interponer recursos de inconstitucionalidad (es facultad del juez la decisión de plantear una cuestión de inconstitucionalidad). Asimismo, corresponde en exclusiva al juez nacional la decisión de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia. Por tanto, si la Administración tributaria practica una liquidación a un sujeto pasivo y éste entiende, en virtud de la presunción de legalidad del acto administrativo, que el razonamiento administrativo es conforme con la ley, teniendo en cuenta que la Administración está actuando conforme a la ley nacional, no se le puede exigir que contraste si la ley nacional es conforme a las Directivas comunitarias y si se ha aquietado ante el acto de liquidación, dejando que se convierta en acto firme, debe tener derecho a la revocación si, posteriormente y antes de que opere la prescripción, se pone de manifiesto, a través de una sentencia del TJCE, que la ley nacional era contraria al Derecho comunitario. El acto de liquidación, firme, infringe manifiestamente la ley porque así lo ha puesto en evidencia una sentencia que dice que la ley nacional es contraria al Derecho comunitario.

Debemos tener muy presente, asimismo, que el artículo 219 de la Ley General Tributaria se refiere a la revocación de los **actos** de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones y que es la propia Administración la que está facultada para revocar. Por ello, en el caso que nos ocupa (sentencias por incumplimiento del Tribunal de Justicia), no operando una sentencia del Tribunal de Justicia, la Administración no puede revocar, pues el acto es conforme a la ley nacional. La disconformidad surge de la evidencia de disconformidad que se pone de manifiesto a través de la Sentencia del Tribunal de Justicia y es a partir de la misma cuando la Administración puede ejercer su facultad revocatoria. Para DE VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ y HERRERA MOLINA ⁴⁶, «parece razonable sostener que la Sentencia de 6 de octubre de 2005 dictada por el TJCE constituye una circunstancia sobrevenida (no existía en el momento de que se dictaran los actos cuya revocación se pretende) que afecta a una situación jurídica particular (a cada una de las liquidaciones dictadas al amparo de la normativa española contraria a la Sexta Directiva) y que pone de manifiesto la improcedencia del acto

⁴⁶ «La revocación por ingresos indebidos ante el incumplimiento del Derecho comunitario por el legislador español (A propósito de la STJCE de 6 de octubre de 2005, C-204/03, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España)». *Quincena Fiscal*, núm. 11, junio 2006.

dictado (por aplicación del principio de primacía del Derecho comunitario)». Para estos autores, «la revocación se alza, pues, como el remedio más adecuado para lograr la devolución de los ingresos indebidos...». Consideran que «ante la reciente sentencia del Tribunal de Justicia sobre el tratamiento de las subvenciones en el IVA debe procederse a una **devolución de ingresos indebidos, en el sentido más amplio del término**». Y entienden que «frente a la opinión más extendida, pensamos que la Dirección General de Tributos no se ha pronunciado –ni a favor ni en contra– sobre la posibilidad de acudir a los procedimientos especiales de revisión cuando el acto de aplicación de la ley haya adquirido firmeza y entendemos que tal silencio resultaba obligado».

Parece obvio que la revocación no está para sustituir el régimen de recursos administrativos. El sujeto pasivo tiene la carga, como criterio general, de impugnar los actos administrativos con los que no esté de acuerdo. Pero existen situaciones en las que es plausible la revocación porque al sujeto pasivo no se le puede exigir **la carga de impugnar un acto ajustado a la ley**. Y esto es lo que ocurre en el caso que estamos tratando: cuando una sentencia del TJCE declara el incumplimiento del Derecho comunitario por la ley nacional. Dado que sería excesivo exigir la carga de impugnar un acto ajustado a la ley, parece necesario que los actos que han adquirido firmeza sean revisables por esta vía, sobre todo aquellos que adquirieron firmeza en un momento temporal cercano a la fecha de la sentencia. Parece que las apreciaciones contenidas en el Informe (de julio de 2001) para la reforma de la Ley General Tributaria, elaborado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, van en este sentido:

«En todo caso, **la revocación no debe convertirse en una vía alternativa a la de los recursos y reclamaciones**, previstos para solucionar controversias o conflictos jurídicos existentes entre los particulares y la Administración, controversia que desaparece cuando la Administración entiende que el contribuyente tiene razón y que el acto es erróneo.»

Si la Administración llega a la conclusión, por sus propios medios, o convencida por el contribuyente o por otro órgano o entidad, de que un acto administrativo tributario de gravamen es contrario a Derecho, puede revocarlo, con los límites que se quieran establecer. Por el contrario, cuando la Administración considere que un acto suyo desfavorable es correcto, la carga de impugnarlo corresponde al administrado que no está de acuerdo con esta conclusión a través de los recursos y reclamaciones que las normas prevén, puesto que la Administración se beneficia del principio de presunción de legalidad de sus actos (arts. 57 LRJ-PAC y 8 LGT).

Pueden revocarse los actos firmes, ya que es precisamente en este caso, es decir, el acto firme no recurrido que la Administración considera erróneo, en el que la revocación tiene mayor sentido. También pueden revocarse actos ya sometidos a revisión si la Administración llega a la conclusión de que no se ajustan a Derecho antes de que lo haga el órgano de revisión. Quedaría excluido de la revisión el acto administrativo tributario confirmado por sentencia judicial firme (art. 158 LGT).»

Mediando sentencia del Tribunal de Justicia parece evidente que la Administración no puede llegar a otra conclusión que la de que el acto administrativo en su día emitido es contrario a Derecho, por lo que procede su revocación.

FALCÓN Y TELLA ⁴⁷ considera que «**la vía procedimental aplicable es la de la letra c) del artículo 216.1 de la nueva Ley General Tributaria, la cual procede cuando se estime que el acto infringe manifiestamente la ley o cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado (art. 219 LGT), como es el caso.**

La revocación sólo es posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, lo que debe entenderse referido a la prescripción del derecho a la devolución, que no empieza a correr hasta que se haya realizado el ingreso, lo que ha de entenderse referido al plazo para presentar la última declaración del año de que se trate, según ya hemos visto; si bien, si el ingreso se ha realizado en un momento posterior (como consecuencia de un aplazamiento, o de la suspensión de la ejecución), será dicho momento el que deba tenerse en cuenta como *dies a quo*.

En cuanto a la **legitimación de los contribuyentes para iniciar el procedimiento de revocación**, ha de tenerse en cuenta que estamos ante supuestos que pueden calificarse de *anulabilidad cualificada*, es decir, *casos que, sin ser de nulidad, se han considerado especialmente graves*. Si tenemos en cuenta este dato, puede aplicarse el criterio jurisprudencial establecido en relación con el artículo 154 de la LGT de 1963 –confirmado por el RD 1163/1990, de devolución de ingresos indebidos–, según el cual la Administración no es libre para rechazar, sin más, las solicitudes de revisión de actos firmes manifiestamente ilegales, sino que, por el contrario, se encuentra obligada a realizar un examen previo de las razones jurídicas formuladas; y en caso de que sean fundadas la Administración debe proceder a la revocación del acto (véanse SSTs de 18 de septiembre de 1998, Ar. 7882, 29 de enero de 1999, Ar. 1963, y 1 de febrero de 1999, Ar. 1966, y SSAN de 12 de febrero de 1996, JT 318, y 3 de julio de 1996, JT 1017)».

MARTÍN FERNÁNDEZ ⁴⁸ ha señalado que «los contribuyentes con liquidaciones firmes podrán utilizar los procedimientos especiales de revocación o nulidad de la LGT y solicitar la devolución. Todo lo anterior no es predicable de ejercicios prescritos o respecto de liquidaciones sobre las que hubiera recaído sentencia judicial firme. En estos casos sólo cabría instar un procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado». CORNUDELLA ⁴⁹ entiende, respecto a los actos administrativos firmes, que procede instar la revocación y señala también que cabe «plantear la posibilidad, siempre incierta, de exigir indemnización por los daños causados al contribuyente derivada de la responsabilidad del Estado legislador por infracción de la normativa comunitaria».

⁴⁷ «La STJCE 6 octubre 2005 sobre incidencia de las subvenciones en la prorata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 de noviembre (II): el procedimiento para instar la devolución y los "matices" introducidos por la Instrucción 10/2005». Editorial de la Revista *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2006.

⁴⁸ «El IVA y las subvenciones». *La Gaceta de los negocios*, 12 de diciembre de 2005. Visto en www.aedaf.es.

⁴⁹ «Las subvenciones en el IVA. Efectos de la sentencia...», ob. cit.

BAS SORIA ⁵⁰ considera con acierto que «no puede sino reconocerse que la declaración del ilícito comunitario tiene difícil encaje en esta lista tasada (supuestos en los que procede la declaración de nulidad de pleno derecho), al no encontrarse prevista, de forma expresa y en norma legal, como causa de nulidad de las liquidaciones tributarias. Ante este hecho, se adivinan pocas perspectivas de éxito...». Para este autor, «**la revocación**, si bien limitada en su alcance a aquellos supuestos en los que no exista resolución económico-administrativa, parece dar mejor cabida a estos supuestos según el concepto que de la misma da el artículo 219 de la LGT (cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado)». Concluye este autor: «El Tribunal Constitucional (TC) ha sostenido, en relación con una situación interna equiparable como es la declaración de inconstitucionalidad de una norma, un criterio restrictivo para su revisión. Podemos citar, entre otras, las Sentencias de 20 de febrero de 1989 y 28 de junio de 1994, en las que el TC señala que deben considerarse no susceptibles de revisión no sólo las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica, las establecidas por actuaciones administrativas firmes, pues la solución contraria perjudicaría a quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales, en comparación con aquel que no instó en tiempo y forma la revisión del acto dictado en aplicación de la disposición anulada. Aun cuando el Tribunal de Justicia de las Comunidades exige unos principios para la reparación del ilícito tributario comunitario equiparables a los aplicables en la normativa interna, resulta discutible que la Administración pueda realizar un uso restrictivo de su facultad de revocación en aplicación de esta doctrina, pues el TJCE ha sido tajante en esta sentencia excluyendo cualquier limitación temporal al alcance de su declaración de incumplimiento, y no parece que ésta pueda ampararse, ni tan siquiera, en cuestiones procedimentales como las planteadas en este estudio».

En mi opinión, en el caso de aplicación a actos administrativos firmes de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída en recursos por incumplimiento no es aplicable la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, dado que, por una parte, quedaría vacío de contenido el instituto de la revocación, que es apropiado principal y precisamente para los actos firmes y, de otra parte, porque el Derecho comunitario incluye la obligación de eliminar las consecuencias **pasadas** del incumplimiento declarado, sin que el Tribunal de Justicia haya formulado una jurisprudencia tan restrictiva sobre los efectos de las sentencias como la formulada por el Tribunal Constitucional español. Sobre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, MENDIZÁBAL ALLENDE ⁵¹, ya entonces magistrado de este Tribunal, señaló con pleno acierto que «es muy probable que la solución más justa, en un Estado de Derecho, fuera la revisión, incluso *ex officio*, de los actos administrativos y también de las sentencias, por qué no, cuyo respaldo inmediato estuviere en una ley inconstitucional o en una disposición reglamentaria ilegal, que para el caso es lo mismo, pero en el estado actual de la cuestión, más arriba expuesto, tanto el legislador como el intérprete supremo de la Constitución nos dicen otra cosa y a ella hemos de atenernos por el momento».

⁵⁰ «La inclusión de las subvenciones en la prorratea. A propósito de la STJCE de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 272, noviembre 2005.

⁵¹ «Las Actas de Inspección Tributaria». *Gaceta Fiscal*, núm. 100 (bis), junio 1992.

VII. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO-LEGISLADOR ⁵²

Como ha señalado PARADA ⁵³, respecto a los daños ocasionados por leyes que una sentencia del Tribunal Constitucional declare después nulas, «dichos daños deben ser indemnizados en la forma y medida en que lo son los originados por una resolución o disposición reglamentaria que se declare ilegal y, como en este caso, sin dar por supuesto o prejuzgar que dichos daños se han producido por el simple hecho de la anulación».

De capital interés nos parece la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2006 ⁵⁴, en cuyo fundamento jurídico tercero se sienta que «*parece evidente que el principio de buena fe, que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados, impone que en supuestos como el enjuiciado en los que la Administración ha exigido un recargo a los administrados en cumplimiento de una ley que así lo disponía, cuando esa misma Administración tenga conocimiento de la inconstitucionalidad de ese recargo proceda de oficio a iniciar los trámites de su devolución a quienes confiaron, de buena fe, que su exigencia y pago se derivaba de una norma legítima, pero que el tiempo venía a demostrar que no ostentaba esa condición*».

FALCÓN Y TELLA ⁵⁵, en base a la Sentencia de la Sección Segunda del Tribunal de Estrasburgo (TEDH), notificada el 16 de abril de 2002, considera que «al haber sido efectivamente ratificado el

⁵² Sobre este asunto, pueden verse, entre otros:

BÁEZ MORENO y LAMARQUE: «La deficiente articulación de los efectos de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, y la vía procedimental idónea para la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de leyes inconstitucionales». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 267, junio 2005.

CHECA GONZÁLEZ: «La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria» (I y II). *Revista Impuestos*, núms. 17 y 18, septiembre 2005. «Responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una ley». *Cuestiones constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 12, enero-junio 2005.

GALÁN CÁCERES: «Responsabilidad patrimonial por actos del legislador. (Comentario a la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 27 de diciembre de 2000, rec. núm. 537/1998)». *Revista CEFLEGAL*. CEF, núm. 3, abril 2001.

GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES: «Los efectos de la inconstitucionalidad de la ley fiscal y la responsabilidad del Estado legislador». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 224, noviembre 2001.

LITAGO LLEDÓ: «La doctrina del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria». *Fiscal Mes a Mes*, núm. 84, mayo 2003.

MARTÍN REBOLLO: «Responsabilidad patrimonial por actos legislativos: una discutible elaboración jurisprudencial en expansión». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 556, 5 de diciembre de 2002.

PALOMAR, Alberto: «La exigencia de responsabilidad patrimonial de las administraciones en las declaraciones de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones de carácter general». *Diario Jurídico Aranzadi*, 31 de diciembre de 2002.

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ y SIMÓN MATAIX: «La responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado: ¿un nuevo mecanismo para solicitar la devolución de pagos tributarios realizados al amparo de normas inconstitucionales?». *Revista Impuestos*, núm. 18, septiembre 2001.

SESMA SÁNCHEZ: «La irretroactividad de las declaraciones de inconstitucionalidad de normas tributarias: valoración crítica». *Gaceta Fiscal*, núm. 212, septiembre 2002

⁵³ *Derecho Administrativo. I Parte General*. Marcial Pons, 2002.

⁵⁴ *Gaceta Fiscal en Internet*, núm. 254, junio 2006.

En esta sentencia se hace también referencia a la de 13 de marzo de 2004 (recurso de casación núm. 8094/98).

⁵⁵ «La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en los supuestos de leyes inconstitucionales o incompatibles con el ordenamiento comunitario: la sentencia Dangeville del Tribunal Europeo de Derechos Humanos». Editorial de la *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, julio 2002.

Protocolo núm. 1 por España, con fecha 2 de noviembre de 1990, es claro que la interpretación de la sentencia que comentamos es inmediatamente trasladable a nuestro país (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, y 223/1988, de 24 de noviembre, entre otras), y que, por lo tanto, **la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador es utilizable para obtener el resarcimiento de los impuestos abonados con arreglo a una ley interna que posteriormente se declara incompatible con el ordenamiento comunitario, sin que a ello sea obstáculo la existencia de sentencia con eficacia de cosa juzgada.** El plazo para exigir esta responsabilidad es, en principio, de un año, a partir de la publicación de la sentencia que declara el incumplimiento (art. 139 Ley 30/1992)». Para este autor, esto «es trasladable a los ingresos realizados en virtud de una ley que posteriormente se declara inconstitucional, pues también en estos casos existe un crédito frente al Estado que no puede desconocerse. Así lo ha entendido ya nuestro Tribunal Supremo, a partir de la sentencia de la sección sexta de la Sala Tercera de 29 de febrero de 2000, que reconoció la responsabilidad del Estado legislador en relación con el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego, declarado inconstitucional y nulo por la STC 176/1996, de 31 de octubre. Y aunque esta sentencia se basa en que el contribuyente había agotado todos los recursos posibles, incluso en vía jurisdiccional, la posterior STS de 13 de junio de 2000, de la misma sala y sección, extiende (con un voto particular en contra) la responsabilidad del Estado legislador a los supuestos en que el contribuyente haya dejado firme y consentida la liquidación, habiendo incluso transcurrido el plazo de prescripción tributaria, pues la prescripción de la responsabilidad del Estado legislador sólo comienza a correr a partir del momento en que se publica la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la norma. Esta conclusión se basa en que **no cabe exigir al particular la carga de impugnar un acto ajustado a la ley**, lo que a su vez se apoya, por un lado, en la presunción de constitucionalidad de las leyes y, por otro lado, en el hecho de que los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad, siendo sólo los jueces y tribunales los que pueden, de oficio o a instancia de parte, plantear la cuestión de inconstitucionalidad (art. 35 LOTC)».

Para MARTÍNEZ LAFUENTE⁵⁶, la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 16 de abril de 2002 «abre posibilidades insospechadas y augura un importante recorrido que a la postre confluirá con la ya reiterada doctrina de responsabilidad del Estado legislador por declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria (STS de 13 de junio de 2000); en definitiva la acción de responsabilidad ha de permitir al contribuyente la restitución de lo ingresado en contra de la norma, y sin que las vías previas de devolución obstaculicen el éxito de la acción a ejercitar en "nuevas vías" de las que es exponente la sentencia que se examina». Sobre la vertiente procesal del contenido de la sentencia, este autor refiere que «en efecto, el Estado demandado aludió al principio de "distinción de las vías de recurso", llamado también "principio de distinción de los litigios", que prohíbe que se solicite, con base en una demanda por responsabilidad de derecho común, una satisfacción realizada en el terreno del recurso especializado; también se desecha por el Tribunal este alegato, pues partiendo de que ha existido responsabilidad por falta de adaptación del Derecho nacional a las directivas comunitarias, se concluye que la acción de responsabilidad en todo caso puede ejercitarse, como así lo fue, y sin que el aludido principio pueda ser operativo ya que no se le puede oponer al recurrente el principio de la autoridad de la cosa juzgada, ya que los fines de la demanda para la devolución del IVA y de su demanda de responsabilidad no son idénticas».

⁵⁶ «Comentarios de jurisprudencia». Revista *Impuestos*, núm. 2, enero 2003.

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 7 de mayo de 2002, declaró la responsabilidad del Estado por incumplimiento del Derecho comunitario, concretamente por los perjuicios que causó la transposición tardía de la Directiva 94/47, del Parlamento y del Consejo, de 26 de octubre de 1994, sobre el régimen de multipropiedad. Un grupo de particulares perjudicados accionaron ante la Audiencia Nacional en base al principio general, sentado por el Tribunal de Justicia, de responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho comunitario (Sentencia en asunto Francovich, de 19 de noviembre de 1990, entre otras). La Audiencia condenó a la Administración a resarcir a algunos de los reclamantes los perjuicios causados. Denegó, sin embargo, tal derecho a varios de los reclamantes dado que interpusieron su reclamación pasado el plazo de un año que prevé el artículo 142.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

FALCON Y TELLA⁵⁷ vuelve a insistir en la responsabilidad patrimonial como vía posible: «En último extremo (si no se desea utilizar la vía del art. 114 y no resulta posible la revocación, o la misma fracasa), cabría acudir a la exigencia de responsabilidad patrimonial». Ha de tenerse en cuenta, además, que **la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en los supuestos de leyes incompatibles con el ordenamiento comunitario afecta al derecho de propiedad, consagrado en el artículo 1 del Protocolo núm. 1, del Convenio para la Protección de los Derechos humanos y de las Libertades fundamentales**, según la Sentencia Dangeville, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, comentada en el núm. 13/2002 de esta revista. En el mismo sentido se pronuncia la STEDH de 22 de julio de 2003, Caso Cabinet Diot y SA Gras Savoye/Francia.»

DE VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ y HERRERA MOLINA⁵⁸ sostienen respecto a las devoluciones prescritas que «en estos supuestos únicamente cabría acudir a reclamar una indemnización que cubriera las cuotas indebidamente ingresadas a través del procedimiento por responsabilidad administrativa derivada del Estado legislador, si se mantiene la agresiva jurisprudencia del Tribunal Supremo que considera irrelevante, a estos efectos, la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos (STS de 13 de junio de 2000). Es cierto que la STS de 29 de enero de 2004 formula una doctrina más restrictiva, pero su argumentación presenta algunos flancos débiles y el supuesto analizado no puede identificarse con el que ahora examinamos».

La Abogacía General del Estado, en su dictamen de 28 de enero de 2002 (ref.: A.H. Servicio Jurídico 1/01. Ponente. Luciano J. Mas Villarroel), resume así el criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo respecto a la exigencia de responsabilidad patrimonial por perjuicio derivado de acto legislativo, que consideramos aplicable al caso que nos ocupa:

«1) Si la disposición general a cuyo amparo se dictó el acto administrativo es posteriormente declarada nula, el acto queda afectado por idéntico vicio invalidante y, por consiguiente, es también radicalmente nulo; 2) De haberse impugnado en vía administrativa y en vía judicial el acto dictado en aplicación de una disposición general declarada posteriormente nula obteniéndose sentencia firme que

⁵⁷ «La STJCE 6 octubre 2005... (II)». Ob. Cit. Editorial de la Revista *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2006.

⁵⁸ «La revocación por ingresos indebidos ante el incumplimiento...», Ob. cit.

declara dicho acto conforme a derecho, no queda otra vía al interesado que la exigencia de responsabilidad patrimonial derivada de acto legislativo; 3) De no haberse impugnado el repetido acto, el interesado puede: a) pedir en cualquier momento la revisión del acto con fundamento en que éste es nulo de pleno derecho por haberse declarado la nulidad de la disposición general y, simultánea o sucesivamente, exigir responsabilidad patrimonial por perjuicio derivado de acto legislativo; b) exigir directa y únicamente dicha responsabilidad patrimonial.»

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO ⁵⁹ refiriéndose a la «doctrina prospectiva» que mantiene el Tribunal Constitucional respecto a sus sentencias han señalado que «el evidente resultado injusto a que conduce esta interpretación se sortea por el Tribunal Supremo a partir de sus Sentencias de 29 de febrero, 13 de junio, 15 de julio y 30 de noviembre, todas de 2000, **acudiendo al principio de responsabilidad patrimonial del Estado, en concreto por sus actuaciones como legislador**. Dicha tesis, formulada a fines de los sesenta en Italia, traslada la responsabilidad patrimonial de la Administración—constitucionalmente proclamada— a los supuestos en que el daño al particular es provocado por una actuación del legislador que no se atiene al ordenamiento, como ocurre al declararse inconstitucional la ley tributaria en aplicación de la cual se efectuó el ingreso. En tal caso, si la sentencia constitucional guarda silencio sobre su alcance, corresponde a los Tribunales fijar sus efectos retroactivos, concluyendo el Tribunal Supremo que el particular puede instar la declaración de nulidad del acto por el que se exigió el ingreso, según la vía del artículo 102 de la LRJPAC, **o bien directamente, ejercer la acción por responsabilidad patrimonial, solución esta que deviene única si con anterioridad a la sentencia de inconstitucionalidad ya hubiera obtenido sentencia firme con eficacia de cosa juzgada**. En el primer caso, obtenida la nulidad, se estaría en la hipótesis del artículo 221.3 de la LGT, procediendo la ejecución de la devolución. En el segundo caso, **el derecho a la devolución de ingresos indebidos se transmuta en un derecho a indemnización por el daño sufrido por aplicación de la ley inconstitucional**. En ambos supuestos, con derecho a los intereses legales desde el día del ingreso hasta el de notificación de la sentencia que reconoce el derecho».

Parece evidente que la responsabilidad del Estado por su actuación como legislador debe ser la misma estemos ante una infracción de la Constitución o ante una infracción del Derecho comunitario.

En su Sentencia de 18 de enero de 2005 ⁶⁰, el Tribunal Supremo distingue entre el cauce para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado y el derecho a la devolución de ingresos indebidos previstos en la Ley General Tributaria. La sentencia estima que la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito. La acción para reclamar la responsabilidad patrimonial dispone de un procedimiento específico y sujeta a un plazo concreto, el de un año, computable desde la *actio nata*, esto es, desde la publicación de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la norma legal, pero no asimilable, por tanto, al plazo de prescripción.

⁵⁹ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, 2005.

⁶⁰ *Revista Impuestos*, núms. 23-24, diciembre 2005.

VIII. LA SENTENCIA 194/2006 DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Nuestra opinión sobre la inaplicación por el juez nacional de las normas con rango de ley que se opongan al Derecho comunitario la hemos manifestado en otra ocasión ⁶¹.

La Sentencia 194/2006, de 19 de junio (BOE núm. 172, de 20 de julio de 2006) del Tribunal Constitucional anula una sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, al considerar que la misma ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y a un proceso con todas las garantías.

No es éste el lugar para entrar en el caso concreto enjuiciado por la Sentencia del Tribunal Constitucional. La sentencia anulada **inaplica** un precepto de la ley reguladora del Impuesto General Indirecto Canario por entender el tribunal que la misma es contraria a la Sexta Directiva, cuando dicha directiva no es aplicable en las Islas Canarias. Sin embargo sí nos interesa referirnos a lo que dice el Tribunal Constitucional sobre la inaplicación de la norma nacional contraria al Derecho comunitario:

«Por otra parte (siempre que concurren los presupuestos fijados al efecto por el propio Derecho comunitario, cuya concurrencia corresponde apreciar a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción ordinaria), **el planteamiento de la cuestión prejudicial para dejar de aplicar una norma legal vigente por su contradicción con el Derecho comunitario resulta imprescindible para el respeto al sistema de fuentes establecido como garantía inherente al principio de legalidad**, al que están sometidas las actuaciones de la Administración (art. 103 CE) y de los Tribunales (art. 117.1 CE). Es más, en la medida en que la actuación de los Tribunales de Justicia no encuentra otro límite normativo que el constituido por las normas de rango legal, la sujeción y el respeto a este límite configuran la frontera de la competencia judicial en la cual el Juez encuentra su legitimidad democrática.»

En nuestra opinión, esta nueva doctrina del Tribunal Constitucional es contraria a la jurisprudencia del TJCE y de la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

A nuestro juicio, el Tribunal Constitucional no hace una interpretación correcta del artículo 234 del Tratado CE, al que alude en la sentencia («cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia»). Dicha obligación no actúa, en nuestra opinión (y para ello nos remitimos, por ejemplo, a la doctrina del «acto claro»), cuando el juez nacional, **que actúa como juez comunitario**, entiende que la norma nacional es contraria al Derecho comunitario y, por tanto, en el ejercicio de su propia jurisdicción (en virtud del principio de primacía que rige en Derecho comunitario), como juez comunitario, procede a la inaplicación de la ley nacional.

⁶¹ El artículo 1 de la LJCA y el control judicial de la aplicación, en España, del Derecho comunitario. *Revista CEFLEGAL*. CEF, núm. 58, noviembre 2005.

Cuando el Tribunal Constitucional se refiere al «respeto al sistema de fuentes» debería tomar en consideración como fuentes la ley nacional y la norma comunitaria y no considerar que la sentencia del TJCE recaída en la cuestión prejudicial (que según el Tribunal Constitucional el juez nacional está obligado a plantear) es la fuente a contrastar con la ley nacional, o es la coartada o título necesario para poder inaplicar. Como señaló el Abogado General señor Léger en las conclusiones recaídas en el Asunto C-224/01, de 8 de abril de 2003, «tanto la primacía del Derecho comunitario como su efecto directo constituyen, ante todo, instrucciones dirigidas a los órganos jurisdiccionales nacionales... La función del juez nacional se articula en torno a una doble obligación: la de interpretar, en la medida de lo posible, su Derecho interno conforme al Derecho comunitario **y, de no ser posible, la de no aplicar el Derecho interno contrario al Derecho comunitario**», opinión que tiene una amplia recepción en la jurisprudencia comunitaria, según exponemos en nuestro trabajo citado y al que nos remitimos. Nuestro Tribunal Constitucional también tiene reiteradamente sentado que la supuesta contradicción entre la normativa comunitaria y las leyes y otras disposiciones normativas posteriores no es cuestión que afecte a la constitucionalidad de éstas y que, por tanto, deba ser resuelta por el Tribunal Constitucional, sino que, **como puro problema de selección del Derecho aplicable al caso concreto, debe ser resuelto por los órganos judiciales de que conozcan**. Parece claro que es el juez nacional el que debe seleccionar la norma aplicable al caso concreto y en casos de contradicción de la norma interna con la comunitaria inaplicar aquélla, por su propia jurisdicción, pues las sentencias del TJCE son meramente declarativas y no ordenan la inaplicación de la norma nacional contraria a la comunitaria.

La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia, de 7 de septiembre de 2006 (asunto C-81/05, Anacleto Cordero/Fogasa), abona la tesis anteriormente expuesta:

«44. La primera cuestión se refiere, esencialmente, a la eventual obligación que tiene el órgano jurisdiccional remitente con arreglo al Derecho comunitario, de acuerdo con la interpretación dada al mismo por el Tribunal de Justicia, de dejar sin aplicar el Derecho nacional no conforme a la Directiva 80/987 ya sea en su versión original, ya en su versión modificada.

45. Cuando se constata una discriminación contraria al Derecho comunitario y en tanto no se adopten medidas que restablezcan la igualdad de trato, únicamente puede garantizarse el respeto del principio de igualdad concediendo a las personas incluidas en la categoría perjudicada las mismas ventajas de que disfrutaban las personas comprendidas en la categoría beneficiada (sentencia Rodríguez Caballero, antes citada, apartado 42).

46. En tal hipótesis, el juez nacional debe dejar sin aplicar toda disposición nacional discriminatoria, sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador, y debe aplicar a los miembros del grupo perjudicado el mismo régimen del que disfrutaban los demás trabajadores (sentencia Rodríguez Caballero, antes citada, apartado 43, y la jurisprudencia que allí se cita). **Está obligado a ello con independencia de que en el Derecho interno existan disposiciones que le confieran la competencia para hacerlo.**

47. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el juez nacional debe dejar sin aplicar una norma interna que, vulnerando el principio de igualdad, tal y como éste se reconoce en el ordenamiento jurídico comunitario, excluye que la institución de garantía competente se haga cargo del pago de las indemnizaciones por finalización del contrato reconocidas en un acuerdo entre trabajadores y empresarios celebrado en presencia judicial y con la aprobación del órgano judicial.»

Y en las conclusiones del Abogado General, señor Tizzano, recaídas en dicho asunto, de 27 de abril de 2006, puede leerse:

«38. Para finalizar ha de darse respuesta a las cuestiones 1), 2 b) y 3 b), mediante las cuales el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia cuáles son las consecuencias jurídicas que llevará aparejadas una eventual sentencia comunitaria que declare la incompatibilidad de una normativa como la examinada, y en particular si, como consecuencia de dicha sentencia, el juez debe dejar de aplicar esa normativa en el marco del litigio principal.

39. Al formular esta pregunta, el órgano jurisdiccional remitente se refiere concretamente al hecho de que el ordenamiento español no le permitiría dejar sin aplicar una norma con rango de ley, como el Estatuto de los Trabajadores, y, además, la interpretación del principio de igualdad mantenida por el Tribunal de Justicia en las sentencias Rodríguez Caballero y Olaso Valero no resulta conforme con la interpretación del principio constitucional de «igualdad ante la ley», contenido en el artículo 14 de la Constitución Española, adoptada por varios tribunales nacionales, entre ellos, el Tribunal Constitucional.

40. Sin embargo, recuérdese que el Tribunal de Justicia también ha tenido hace tiempo ocasión de proporcionar una respuesta absolutamente unívoca sobre este extremo. En efecto, en su jurisprudencia afirma constantemente que los jueces nacionales "están obligados a aplicar íntegramente el Derecho comunitario y a proteger los derechos que éste confiere a los particulares dejando sin aplicación toda disposición de la ley nacional eventualmente contraria a aquél [...] sin que esté obligado a solicitar o a esperar la derogación previa de éstas por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional".

41. Por otra parte, precisamente en relación con la materia examinada, el Tribunal de Justicia ha reiterado recientemente, en la sentencia Rodríguez Caballero, que "el juez nacional debe dejar sin aplicar toda disposición nacional discriminatoria [incompatible con el principio general de igualdad] [...], y debe aplicar a los miembros del grupo perjudicado por dicha discriminación el mismo régimen del que disfruten los demás trabajadores".

42. Por lo tanto, considero que cabe concluir que el juez nacional debe dejar sin aplicar una norma interna, como la que es objeto del litigio principal, que, vulnerando el principio de igualdad, excluye de la garantía de pago que ella misma establece las indemnizaciones por despido reconocidas en un acuerdo de conciliación.»

IX. CONCLUSIÓN Y PROPUESTA DE *LEGE FERENDA*

Como ha señalado TORREGROSA CARNÉ ⁶², «ciertamente el principio de legalidad obliga a la Administración a reaccionar frente a cualquiera de sus actos o actuaciones que contradigan al ordenamiento, acomodándolos a aquél», máxime, añadimos nosotros, cuando los actos administrativos están viciados porque la norma que les da cobertura es inconstitucionalidad o, como el caso objeto de este comentario, contraviene el Derecho comunitario; pues los ciudadanos pueden haberse aquietado ante la actuación administrativa ante la confianza legítima de que los actos administrativos se ajustaban a la ley. Es en estos casos cuando, a nuestro entender, se pone más de manifiesto la necesidad de la actividad revocatoria de la Administración.

En mi opinión, desde el punto de vista del Derecho comunitario, y a los efectos de beneficiarse de la aplicación del contenido de una Sentencia del Tribunal de Justicia recaída en un recurso por incumplimiento, deben encontrarse en igual situación –siempre que no haya operado el plazo de prescripción tributaria contemplado en la ley nacional ⁶³– el sujeto pasivo cuyas autoliquidaciones no hayan sido revisadas por la Administración tributaria y el sujeto pasivo que haya sido objeto de cualquier procedimiento de comprobación administrativa que haya dado lugar a un acto administrativo firme. A mi juicio, lo relevante a estos efectos y desde el principio de retroactividad de las sentencias del Tribunal de Justicia que declaran el incumplimiento del Estado es el plazo de prescripción, que opera como límite a dicha retroactividad, en virtud del principio de seguridad jurídica. Si como ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 17 de noviembre de 2003, ya citada, «hay que reconocer el derecho del contribuyente a instar la revisión de sus autoliquidaciones basándose en la ilegalidad del tributo exigido con infracción del ordenamiento comunitario, **en cualquier momento dentro del plazo de prescripción** de cuatro años desde que se efectuó el ingreso», no puede, so pena de generar situaciones de clara injusticia, distinguirse entre sujetos pasivos a los que no se han revisado sus autoliquidaciones y sujetos pasivos a los que sí se le han revisado las mismas. Lo contrario, y para estos últimos sujetos, haría imposible o excesivamente difícil la aplicación del Derecho comunitario. Y el procedimiento idóneo para aplicar la sentencia del Tribunal de Justicia a estos últimos casos es el de revocación.

En cualquier caso, si se estimara improcedente la aplicación de la revocación en estos casos, es procedente la exigencia de responsabilidad patrimonial por perjuicio derivado de acto legislativo. En este caso sería conveniente pedir la revocación y, simultánea o sucesivamente, exigir la responsabilidad patrimonial. Asimismo, las solicitudes, acciones y recursos internos son compatibles con la denuncia de los hechos ante la Comisión Europea por infracción del Derecho comunitario. Como tiene señalado la Comisión en su «Explicación del procedimiento de infracción por incumplimiento del Derecho comunitario»:

⁶² «La revocación de los actos tributarios...», ob. cit.

⁶³ Como hemos señalado anteriormente, en caso de que se hayan impuesto sanciones tributarias, en nuestra opinión no opera el plazo de prescripción ni la firmeza de los actos de imposición.

«4. Vías de recurso nacionales.

Se recuerda que son los órganos administrativos o jurisdiccionales nacionales los responsables en primera instancia de garantizar el respeto del Derecho comunitario por las autoridades de los Estados miembros.

Se invita a toda persona que considere que una medida (legislativa, reglamentaria o administrativa) o práctica administrativa es contraria al Derecho comunitario a que, **previa o paralelamente** a la presentación de una denuncia ante la Comisión, se dirija a los órganos administrativos o jurisdiccionales (incluido el Defensor del Pueblo nacional o regional o los procedimientos de arbitraje y conciliación disponibles). La Comisión le aconseja que utilice asimismo estas vías de protección administrativas, jurisdiccionales u otras, existentes en el Derecho nacional, dadas las ventajas que ello puede implicar para usted.

Al utilizar las vías de recurso disponibles en el plano nacional, debería poder invocar, en general, sus derechos de manera más directa y personalizada que a través de un procedimiento de infracción tramitado con éxito por la Comisión, que a veces podrá llevar un cierto tiempo antes de llegar a término. En efecto, sólo los jueces nacionales tienen el poder de dictar órdenes a la Administración y de anular una decisión nacional. **Asimismo, son los jueces nacionales quienes pueden, en su caso, condenar al Estado miembro en cuestión a reparar los daños causados a los particulares a causa de la violación del Derecho comunitario que le sea imputable.»**

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2005 (rec. núm. 556/2002)⁶⁴ confirma el alcance retroactivo de los pronunciamientos del TJCE y dice que «pueden ser varias las vías a seguir en nuestro derecho para realizar el Derecho de reparación derivado de la sentencia del TJCE, pues en hipótesis cabría plantearse que la Administración accediera a una revisión de oficio de sus actuaciones, o a la exigencia de responsabilidad patrimonial de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2000».

Como ha señalado MALVÁREZ PASCUAL⁶⁵, «lo que no resulta compatible con el Derecho comunitario, es el **breve plazo** que nuestra legislación establece para la interposición de los recursos contra liquidaciones tributarias, ya sea el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa. La normativa española establece un plazo de caducidad de quince días (ahora de un mes). A nuestro juicio, dicho plazo no resulta oponible en los casos en los que se anule una norma interna por su contradicción con el Derecho comunitario, pues, pensamos que vulnera una de las condiciones establecidas por la jurisprudencia del TJCE a estos efectos, que impide que puedan tomarse en consideración aquellos requisitos o plazos que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Por tanto, antes de que se publique la sentencia que anule la normativa interna, cualquier sujeto podrá instar la devolución de lo indebidamente ingresado –por la contradicción de dicha normativa con el Derecho comunitario– dentro del plazo de prescripción, aun cuando no haya presentado el recurso correspon-

⁶⁴ Comentada por HUESCA BOADILLA, en *Impuestos*, núm. 8, abril 2006.

⁶⁵ «La admisibilidad y los efectos de las cuestiones prejudiciales...». Ob. cit.

diente en el momento procesal oportuno, sin que quepa interponer la excepción de acto consentido, como ocurre a efectos meramente internos».

Siguiendo el razonamiento de MALVÁREZ y al hilo de lo anteriormente expuesto y teniendo en cuenta, como ha expuesto FALCÓN Y TELLA, que «no cabe exigir al particular la carga de impugnar un acto ajustado a la ley», si se producen en fechas anteriormente cercanas a una Sentencia del Tribunal de Justicia actos administrativos firmes, por consentidos (es decir, por no haber sido impugnados por el sujeto pasivo), la no revisión de dichos actos sería contraria al Derecho comunitario, al transcurrir dichos breves plazos de recurso. Asimismo, pueden darse casos de agotamiento de todos los recursos posibles antes de que recaiga sentencia del Tribunal de Justicia. Como ha señalado HERRERA MOLINA ⁶⁶ «no parece que pueda invocarse la firmeza del acto para negar la devolución de ingresos indebidos *cuando el interesado recurrió dentro de plazo y agotó las diversas instancias sin que los tribunales internos reconocieran su derecho ni plantearan cuestión prejudicial sobre la interpretación de la directiva aplicable*. En tales casos estaríamos ante unas circunstancias análogas a las de la Sentencia Emmot...». Para este autor, «a partir de la doctrina Emmot (tal y como se encuentra matizada por sentencias posteriores), podría sostenerse la obligación estatal de restituir el importe indebido –sea cual sea la vía interna adecuada–, en virtud del Derecho comunitario, al menos en los casos en que el contribuyente **agotó sin éxito la vía judicial**. El ejercicio de esta acción podría intentarse mediante el recurso de nulidad o la exigencia de responsabilidad por incumplimiento del Derecho comunitario».

Está generalmente aceptado que si se aprecia que la ejecución de un acto administrativo puede ocasionar un daño de imposible o difícil reparación éste debe ser suspendido por la propia Administración Pública. Si cuestionada una norma nacional por la Comisión Europea a través de un **dictamen motivado** o por la interposición de un recurso por incumplimiento, pueden darse casos en los que actos administrativos dictados en el ámbito nacional adquieran firmeza por haberse agotado todos los recursos existentes en el ordenamiento interno, antes de que se dicte la sentencia del Tribunal de Justicia. Por tanto, si en un procedimiento administrativo o judicial se alega la existencia de un dictamen motivado o la pendencia de un recurso por incumplimiento y se solicita la suspensión del acto hasta la sentencia del Tribunal de Justicia, so pena de que, en caso contrario y agotados todos los recursos existentes en el ámbito interno antes de la sentencia comunitaria el acto administrativo no sería susceptible de revisión una vez que el Tribunal de Justicia dicte sentencia declarando el incumplimiento; no parece legítimo que el Estado miembro pueda negar la vía de la revocación de sus propios actos o la reparación a través de la vía de la responsabilidad por actos del legislador. En mi opinión, existen argumentos suficientes para que se arbitre una **tutela cautelar** frente a los actos administrativos por la existencia de un dictamen motivado o la pendencia de un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia. Esta tutela cautelar minoraría la litigiosidad, al evitar el peregrinaje del particular por todos los recursos arbitrados en el ordenamiento interno. Suspendida la eficacia del acto en vía administrativa, por los motivos expresados, hasta la Sentencia del Tribunal de Justicia, se evitaría así el peregrinaje del particular a través de todo el sistema de recursos administrativos y judiciales.

Si la ejecutividad de los actos administrativos está basada en la presunción de legalidad de los mismos, la existencia de un dictamen motivado o la pendencia de un recurso por incumplimiento

⁶⁶ «La devolución del IVA soportado por actividades previas», ob. cit.

(planteados por quien tiene la función de salvaguardar el cumplimiento del Derecho comunitario, la Comisión Europea ⁶⁷) debe tener como efecto el cuestionamiento de dicha presunción de legalidad por desaparecer el *fumus boni iuris* del acto administrativo, al cuestionarse en sede comunitaria. Como ha señalado TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ ⁶⁸, «la presunción de legalidad de los actos administrativos responde, como es notorio, a una finalidad fundamental: asegurar la ejecutividad de éstos y evitar el riesgo de que la **simple oposición** de un particular pueda paralizar los efectos de la acción administrativa dejando ésta, en consecuencia, al arbitrio de aquél. Su efecto esencial, en consecuencia, consiste en trasladar al afectado por dichos actos la carga de impugnarlos y de promover el correspondiente proceso, que, por lo demás, no produce por sí solo efectos suspensivos». Para este autor ⁶⁹, el principio de presunción de validez que legalmente se predica de todo acto administrativo genera rutina e inercia (pág. 17), señalando además (pag. 154), que «*Factortame I*, de 9 de junio de 1990, ha dejado bien establecido que, no sólo el propio Tribunal Europeo de Justicia, sino también todos y cada uno de los jueces nacionales pueden y deben suspender cautelarmente la aplicación de una ley nacional que "a primera vista" está en contradicción con el Derecho comunitario». Por tanto, no nos parece descabellado defender la suspensión de un acto administrativo basado en una disposición nacional que está siendo cuestionada por la Comisión Europea.

Con fecha 5 de enero de 2006 dirigí el siguiente escrito al Presidente de la Comisión Europea, señor Barroso:

«Le escribo al amparo del artículo 21 del Tratado CE.

La Comisión Europea es la institución comunitaria *guardiana de los Tratados* que actúa en defensa del interés general de la Comunidad. Podría decirse, parafraseando lo dispuesto en el artículo 103.1 de la Constitución Española, que la Comisión sirve con objetividad los intereses generales de la Comunidad, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Asimismo, el ordenamiento jurídico comunitario, como reiteradamente ha expresado el Tribunal de Justicia, confiere derechos a los particulares.

⁶⁷ Como se expone en el «Informe anual de la Comisión sobre el control de la aplicación del Derecho comunitario (2004)» (Bruselas, 23 de diciembre de 2005. COM(2005)570 final), «en el ejercicio de sus funciones exclusivas como guardiana de los Tratados, la Comisión garantiza y controla la aplicación uniforme del Derecho comunitario por los Estados miembros con arreglo al artículo 211 del Tratado CE. El artículo 226 de la CE establece que la Comisión podrá incoar un procedimiento contra un Estado miembro que haya adoptado o mantenido disposiciones legales o reglamentarias contrarias a los principios fundamentales del Derecho comunitario sancionados por los Tratados.

El Libro Blanco sobre la gobernanza europea, publicado por la Comisión en 2001, subraya que la responsabilidad de aplicar el Derecho comunitario incumbe en primer lugar a las administraciones y órganos jurisdiccionales nacionales de los Estados miembros. **El principal objetivo de los procedimientos de infracción consiste en alentar a los Estados miembros a ajustarse voluntariamente y lo antes posible al Derecho comunitario.** El objetivo de la Comisión consiste en reforzar la cooperación con los Estados miembros mediante métodos complementarios o alternativos para solucionar los problemas. El control de la aplicación del Derecho comunitario es esencial desde el punto de vista del respeto del Derecho en general y contribuye a convertir el principio de una Comunidad de derecho en algo tangible para los ciudadanos europeos y los agentes económicos. Las numerosas denuncias de los ciudadanos de los Estados miembros constituyen un instrumento esencial de detección de las infracciones del Derecho comunitario».

⁶⁸ *De la arbitrariedad de la Administración*. Editorial Civitas, 1994.

⁶⁹ *De la arbitrariedad del legislador*. Editorial Civitas, 1998.

Sabido es que las sentencias del TJCE que estiman recursos por incumplimiento tienen efectos *ex tunc* y que, por consiguiente, incluyen la obligación de eliminar las consecuencias **pasadas** y futuras del incumplimiento de lo declarado. No obstante, en ocasiones, los Estados miembros, con mejor o peor fortuna, solicitan al Tribunal de Justicia la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia. Y, en cualquier caso, una vez publicada la sentencia surgen dudas sobre el alcance temporal de la sentencia (puede verse a este respecto la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005 (publicada en el Boletín Oficial del Estado de 22 de noviembre de 2005, núm. 279).

En lo que respecta al recurso por incumplimiento, la normativa comunitaria prevé una fase administrativa previa o precontenciosa, que concluye con un **dictamen motivado** de la Comisión Europea, en el que consta una exposición coherente y detallada de las razones que han llevado a la Comisión al convencimiento de que el Estado ha faltado a una de sus obligaciones.

Sobre la finalidad de la citada fase administrativa o precontenciosa, tanto el Tribunal de Justicia como la doctrina se han pronunciado que su (doble) objetivo es dar al Estado miembro la oportunidad, por un lado, de adecuarse a las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, por otro lado, permitirle que haga valer sus argumentos de defensa frente a las imputaciones de la Comisión. Mediante el dictamen motivado, la Comisión constata el incumplimiento del Estado, permitiéndole que adopte las medidas necesarias para poner fin al mismo ⁷⁰.

Desde el punto de vista de la necesaria lealtad institucional (entre el Estado miembro y las instituciones comunitarias, con relación al respeto del Derecho comunitario), no parece muy leal que evacuado un dictamen motivado por la Comisión y, en su caso, interpuesto un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia, el Estado miembro actúe como si no hubiera pasado nada, por lo que se producirán situaciones consolidadas no susceptibles de revisión una vez pronunciada la sentencia que eventualmente declare el incumplimiento. La legislación comunitaria debería ser consciente de este problema y arbitrar medidas que garanticen el **efecto útil** de las Sentencias del Tribunal de Justicia. En mi opinión, debería evitarse que mientras exista el contencioso comunitario se produzcan resoluciones administrativas o jurisdiccionales internas **firmes**, que puedan ser incompa-

⁷⁰ Esta fase administrativa previa o precontenciosa tiene su analogía en el Derecho español con las reclamaciones administrativas previas, sobre las que el Tribunal Constitucional ha sentando (por todas, STC 275/2005, de 7 de noviembre) que «se justifica, esencialmente, en razón de las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas en el ordenamiento constitucional, por la finalidad que persigue ese presupuesto procesal, que permite poner en conocimiento de la propia Administración el contenido y fundamento de la pretensión, dándole la oportunidad de resolver directamente el litigio, evitando así acceder a la vía judicial...».

Como se pone de manifiesto en el Informe anual de la Comisión sobre el control de la aplicación del Derecho comunitario (2004). Bruselas, 23 de diciembre de 2005. COM(2005)570 final, «el principal objetivo de los procedimientos de infracción consiste en alentar a los Estados miembros a ajustarse voluntariamente y **lo antes posible** al Derecho comunitario... El control de la aplicación del Derecho comunitario es esencial desde el punto de vista del respeto del Derecho en general y contribuye a convertir el principio de una Comunidad de derecho en algo tangible para los ciudadanos europeos y los agentes económicos. Las numerosas denuncias de los ciudadanos de los Estados miembros constituyen un instrumento esencial de detección de las infracciones del Derecho comunitario».

tibles con la decisión que finalmente adopte el Tribunal de Justicia y, en perjuicio de los particulares, no puedan ser revisadas. En cualquier caso, no se trata de paralizar la actividad administrativa, sino de evitar que ésta produzca unos efectos que finalmente sean de imposible reparación en perjuicio de los particulares que ostentan derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

En el Diario Oficial de la Unión Europea se publican notas relativas a los recursos por incumplimiento interpuestos por la Comisión, en las que se da cuenta del recurso presentado y se realiza una exposición de los motivos y principales alegaciones de la Comisión ⁷¹. Asimismo se publican notas sobre las peticiones de decisiones prejudiciales planteadas al TJCE.

En España, el artículo 124.2 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa dispone que «el planteamiento de la cuestión (prejudicial, respecto a una norma reglamentaria interna) se publicará en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición cuestionada». Asimismo, en el Boletín Oficial del Estado se publican anuncios del Tribunal Constitucional dando cuenta del planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad promovidas por órganos judiciales españoles.

Este tipo de anuncios tiene como una de sus finalidades advertir que un acto o norma de general aplicación está siendo cuestionado ante un Tribunal. Dato este que es de interés al justiciable con el fin de poder tenerlo en cuenta a la hora de establecer su defensa jurídica cuando se le trate de aplicar el precepto cuestionado. Así, conocido por un particular que un precepto está siendo cuestionado ante un Tribunal, éste puede, a través de las reclamaciones y recursos procedentes, mantener viva ⁷² su situación procesal a resultas de lo que en su día decida el Tribunal ante el que se ha cuestionado la norma, a fin de que su situación no devenga firme y se consolide, por el largo tiempo que a veces transcurre en la resolución de este tipo de litigios que tienen efectos generales. En mi opinión, los particulares tienen derecho a conocer, *de la forma más accesible*, que la norma nacional o la actuación administrativa que se le intenta imponer está siendo cuestionada (**por un poder público**, no por cualquiera), pues puede suceder que si no conoce este hecho se aquiete ante la actuación administrativa nacional, adquiriendo ésta firmeza y después no se le pueda aplicar la sentencia favorable, por estar el acto consentido y firme.

El **dictamen motivado** evacuado por la Comisión, órgano que actúa con independencia y en defensa del interés general, es un dato útil que conviene hacer público con la finalidad de que el público en general tenga conocimiento de que la guardiana de los Tratados cuestiona el sometimiento a la legalidad

⁷¹ Algunas se publican con evidente retraso. Por ejemplo, la nota relativa al recurso interpuesto el 14 de mayo de 2003 (asunto C-204/03) aparece publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea del 20 de septiembre de 2003.

⁷² Según HERRERA MOLINA («La deducción del IVA soportado por actividades previas...», ob. cit.), «La estrategia procesal más segura estaría en impugnar dentro de plazo cualquier acto o actuación presuntamente contraria al ordenamiento comunitario y mantener el recurso a lo largo de todas las instancias. Si el proceso concluyera mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, cabría intentar la revisión de las liquidaciones mediante el recurso de anulabilidad una vez que el TJCE hubiese puesto de relieve la incompatibilidad del ordenamiento español con el Derecho comunitario. Desde el punto de vista de los intereses generales esta situación no es deseable, pues genera una innecesaria litigiosidad...».

En mi opinión, el interés general lo que exige es que se expulsen del ordenamiento jurídico los actos que sean contrarios al mismo, máxime cuando puede suceder que la estrategia de la Administración nacional, pudiendo solventar el asunto en la fase administrativa o precontenciosa abierta por la Comisión Europea, sea la de esperar a una sentencia del Tribunal de Justicia, a fin de dilatar el asunto y parapetarse después en las posibles limitaciones de los efectos de la sentencia.

comunitaria del Estado miembro, lo que en su día puede afectar a los derechos de los particulares. Por tanto, entiendo que al igual que se publica en el Diario Oficial el anuncio relativo al recurso interpuesto por la Comisión, debería publicarse una nota sucinta relativa al dictamen motivado, en la que se expresen, asimismo, los motivos y principales alegaciones. Asimismo, sería conveniente que dicha nota sucinta se publicara también en el diario oficial del Estado contra el que se dirige el dictamen ⁷³.

Respecto a las cuestiones prejudiciales planteadas ante el Tribunal de Justicia, sería conveniente también que los anuncios que se publican en el Diario Oficial de la Unión Europea se publicaran asimismo en el diario oficial del Estado miembro afectado.

En mi opinión, el contenido del dictamen motivado, en cuanto pueda afectar a actos administrativos adoptados en el Estado miembro que afecten a derechos de los particulares, debe constituir un supuesto de apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*) y de urgencia (*periculum in mora*) a la hora de facilitar la defensa de los derechos que otorga el ordenamiento comunitario a los particulares. En efecto, si la sentencia del Tribunal de Justicia, recaída en un recurso por incumplimiento o en una cuestión prejudicial, tarda en llegar, se irán produciendo situaciones consolidadas no susceptibles de revisión, en perjuicio de los ciudadanos, minorando el efecto útil de las sentencias del Tribunal de Justicia.

Por ello, sería deseable que se armonizara la legislación procesal de los Estados miembros, en defensa de la plena efectividad del Derecho comunitario, en el sentido de que ante la existencia de una petición de decisión prejudicial o ante la existencia de un dictamen motivado o de un recurso por incumplimiento en curso, que puedan afectar a los ciudadanos, los procedimientos administrativos o jurisdiccionales **queden en suspenso** ⁷⁴, a **petición de parte**, hasta que el Tribunal de Justicia se pronun-

⁷³ El conocimiento de la existencia de un *dictamen motivado* puede llevar a los particulares a solicitar a los tribunales económico-administrativos o a la jurisdicción el planteamiento de una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, con lo que quedaría en suspenso el procedimiento hasta que éste se pronunciara. Los argumentos de la Comisión Europea pueden ser valiosos para fundamentar la petición de cuestión prejudicial y, en su caso, el planteamiento de la misma.

⁷⁴ Como dice BOQUERA OLIVER (Voz «suspensión del acto administrativo»). *Enciclopedia Jurídica Básica*. Volumen IV. Editorial Civitas, 1995), «suspender un acto administrativo significa paralizar temporalmente su eficacia».

Con esta propuesta no pretendemos que, directa o indirectamente, quede en suspenso la aplicación de la norma nacional presuntamente contraria a la comunitaria. Los actos administrativos pueden dictarse al amparo de la norma nacional, pero quedaría en suspenso su ejecución hasta que se pronunciara el Tribunal de Justicia.

En nuestra opinión, en estos casos, deben ceder los principios de autotutela administrativa y de presunción de legalidad de los actos administrativos, pues, al menos cuando la *guardiana de los Tratados* cuestiona la norma nacional, debe desaparecer la presunción de legitimidad, presunción que se debería invertir a favor de la interpretación comunitaria.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 28 de junio de 2005, declara como **doctrina legal** que «la suspensión del procedimiento por prejudicialidad prevista en el artículo 43 de la Ley de Enjuiciamiento Civil no es supletoriamente aplicable a la jurisdicción contencioso-administrativa en aquellos supuestos en los que la cuestión previa a dilucidar consiste en la determinación sobre la legalidad o validez de una disposición de carácter general de rango reglamentario». Para el Tribunal Supremo, «el criterio de la sentencia de instancia puede considerarse también **gravemente dañoso para el interés general**, pues de generalizarse el mismo en los procesos encaminados al enjuiciamiento de cualquier acto tributario que pudiera tener cobertura en una norma reglamentaria previamente examinada, aunque no se hubiese decretado su suspensión y la misma no hubiese sido anulada, como ocurre en este caso, **supondría una excesiva dilación en la eficacia de los actos administrativos**, superando las posibilidades de la suspensión del acto.» Para el Tribunal, «debe garantizarse el derecho de los ciudadanos a una tutela

.../...

.../...

cie. De hecho, para el asunto concreto en el que se suscita la cuestión prejudicial, ésta lleva consigo la suspensión del proceso nacional hasta que el Tribunal de Justicia se pronuncie. En cualquier caso, debería arbitrarse una medida armonizadora de los derechos nacionales que evitara que se produjeran situaciones consolidadas no susceptibles de revisión una vez dictada la Sentencia del Tribunal de Justicia ⁷⁵.

Por ello, y dado el monopolio de iniciativa legislativa que reside en la Comisión en el ámbito comunitario, solicito que por la Comisión se estudie la procedencia de impulsar medidas armonizadoras tendentes a que se extienda la publicación de los anuncios relativos a recursos por incumplimiento y cuestiones prejudiciales en diarios oficiales nacionales de los Estados afectados; que se publiquen en el Diario oficial de la Unión Europea y en los diarios oficiales nacionales de los Estados afectados notas relativas a los dictámenes motivados expedidos por la Comisión Europea; y que se arbitren medidas armonizadoras de los derechos nacionales relativas a la suspensión de los procedimientos administrativos o judiciales en el sentido citado anteriormente.»

La respuesta a la carta, de fecha 24 de febrero de 2006, viene de la mano de la Directora General Adjunta del Servicio Jurídico de la Comisión Europea, señora Durand:

«El Presidente me ha encargado que responda a su carta de 5 de enero de 2006.

Ante todo, quisiera asegurarle que para la Comisión la cuestión de garantizar el efecto útil de las sentencias del Tribunal de Justicia reviste una gran importancia.

judicial efectiva, pero no puede perderse de vista que **los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad**, y que una dilación en la recaudación de tributos, fuera de los cauces legales y superando los límites establecidos a la potestad ejecutiva de la Administración tributaria puede afectar a la recaudación, resintiéndose la eficacia constitucional sobre la que se construye nuestro régimen administrativo en el Estado de Derecho (art. 103 CE)». Comentando esta sentencia, FERNÁNDEZ-CORREDOR SÁNCHEZ-DIEZMA («Comentario a la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 28 de junio de 2005, rec. núm. 6/2004». *Revista CEFLEGAL*. CEF, núm. 60, enero 2006), señala: «desde luego que la postura del TS es clara e inequívoca lo que no obsta para poder apreciar los perjuicios que un eventual fallo que declarara la ilegalidad de una disposición de carácter general tendría sobre la pluralidad de fallos que apreciaran la legalidad de los actos de aplicación de la misma». Este autor se refiere a los limitados efectos de las sentencias firmes que anulan un precepto de una disposición general.

La doctrina contenida en la referida sentencia del Tribunal Supremo se asienta en el dogma de la presunción de legalidad de los actos administrativos. Respecto al caso que estamos comentando y la postura que defendemos, es evidente que iniciado un procedimiento de infracción por la Comisión Europea y, en su caso, interpuesto un recurso por incumplimiento, se está cuestionando la compatibilidad de una norma nacional con el Derecho comunitario (por lo que, indirectamente, se está cuestionando la presunción de legalidad de los actos administrativos dictados a su amparo) y, si finalmente se declara el incumplimiento, parece claro que se ha cometido una gran injusticia sobre todo con aquellos particulares que agotaron todos los recursos disponibles en el ordenamiento interno y obtuvieron por respuesta una sentencia firme y contradictoria con la que finalmente adopte el Tribunal de Justicia.

Adóptese el mecanismo que se quiera, incluso manteniendo, eso sí, de forma provisional, el principio de presunción de legalidad de los actos, pero, en definitiva, adóptese una medida que permita revisar los actos contrarios a la sentencia del Tribunal de Justicia, una vez que ésta se dicte.

⁷⁵ HERRERA MOLINA («La deducción del IVA soportado por actividades previas...», ob. cit) entiende que sería adecuada una solución similar a la que establece el ordenamiento alemán: «en la medida en que no exista certeza de que hayan concurrido los presupuestos del nacimiento de una obligación tributaria, ésta puede **determinarse provisionalmente**... Las liquidaciones provisionales deben ser confirmadas o rectificadas de oficio en el momento en que desaparezca la situación de incertidumbre».

En relación con el primer punto de su carta, el Tribunal de Justicia publica ya el nombre de las partes y el objeto de todos los recursos que se introducen ante él en el Diario Oficial de la Unión Europea, que se encuentra disponible en todas las lenguas oficiales y en todos los Estados miembros.

Por lo que se refiere a su sugerencia de hacer publicar en el Diario Oficial de la Unión Europea y en los Diarios Oficiales de los Estados miembros afectados una nota sobre los dictámenes motivados emitidos por la Comisión, es preciso tener en cuenta que con frecuencia la Comisión ya hace un comunicado de prensa sobre las decisiones de enviar un dictamen motivado al Estado miembro o de presentar un recurso ante el Tribunal de Justicia. Dicho comunicado se publica en el portal de Internet "Europa". Hay que precisar, de todos modos, que gran número de dictámenes motivados se refieren a casos de no transposición de directivas dentro del plazo. Estos últimos generalmente no son objeto de un comunicado de prensa.

Por otra parte, por lo que se refiere a las personas que han presentado una queja ante la Comisión denunciando una violación del Derecho comunitario, tal como dispone la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Defensor del Pueblo Europeo sobre las relaciones con el denunciante en materia de infracciones del Derecho comunitario, los servicios de la Comisión deben ponerse en contacto con el denunciante e informarle por escrito tras cada decisión de la Comisión (carta de emplazamiento, dictamen motivado, recurso ante el Tribunal de Justicia o archivo).

Finalmente, la Comunidad no es competente para armonizar las legislaciones nacionales con el fin de que se puedan suspender los procedimientos administrativos o judiciales nacionales hasta que recaiga sentencia del Tribunal de Justicia en un asunto cuyo objeto tenga relación con dichos procedimientos nacionales. En efecto, las posibilidades de suspensión de un procedimiento nacional dependen de la legislación nacional aplicable a dichos procedimientos en cada caso. **No obstante, en caso de que la sentencia del Tribunal de Justicia se pronuncie cuando la sentencia en el procedimiento nacional sea ya definitiva, queda siempre la posibilidad de iniciar un procedimiento por daños y perjuicios contra el Estado miembro en cuestión de acuerdo con las disposiciones de la legislación nacional aplicables.»**

Respecto a la práctica señalada de la Comisión de emitir comunicados de prensa, hemos de señalar que es un procedimiento oficioso y, por tanto, no reglado, con consecuencias tales como que queda a su arbitrio emitirlos o no y, sobre todo, que no se encuentran disponibles en todas las lenguas oficiales de la Unión Europea, como puede comprobarse consultando la página web de la Comisión, lo que dificulta el acceso de los ciudadanos a este tipo de información.

Respecto a la oportunidad de que los afectados conozcan estas importantes actividades de las instituciones europeas acerca del control de la aplicación por parte de los Estados miembro del Derecho comunitario, en las conclusiones del Abogado General, señor Jacobs, de fecha 17 de marzo de 2005, recaídas en el asunto C-475/03 (Banca Popolare di Cremona), puede leerse: «83. **Sin embargo, posteriormente resultó que todas las autoridades regionales interesadas en dicho asunto habían modificado sus normativas tributarias con el fin de limitar de manera considerable la posibilidad de que las reclamaciones prosperaran, incluso las de aquellos que habían iniciado**

ya una acción judicial. En todos los supuestos, dichas modificaciones se llevaron a cabo tras la presentación de las conclusiones en el asunto EKW y Wein & Co. y, en todas menos una, antes de que se dictara la sentencia».

Parece evidente, en mi opinión, que los interesados tienen derecho a conocer que el Derecho nacional está siendo cuestionado en sede comunitaria y de forma seria (me parece que esto es así cuando se ha producido un dictamen motivado de la Comisión), a fin de que no se vean frustradas posteriormente sus justas expectativas de defensa. A título de ejemplo, si un sujeto pasivo está siendo sometido a un procedimiento de comprobación tributario, parece que el conocimiento de que la normativa interna que se le pretende aplicar está siendo cuestionada desde las instituciones comunitarias es un dato relevante para su defensa en Derecho, pues sin dicho conocimiento podría aquietarse ante los actos de la Administración tributaria, viendo así frustradas o, cuando menos, mermadas, sus posteriores posibilidades de recuperar lo indebidamente pagado.

En cuanto a la supuesta falta de competencia de la Comunidad para armonizar las legislaciones nacionales en el sentido propuesto, a nuestro juicio esto no está tan claro, pues la Comunidad puede, en nuestra opinión, emitir normas armonizadoras destinadas a garantizar la salvaguarda de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los particulares, como se pone de manifiesto con las directivas sobre «recursos» en materia de contratos públicos, a las que después aludiremos, que pueden considerarse dictadas en virtud de competencias instrumentales tendentes a lograr la plena efectividad del Derecho comunitario.

En el mismo sentido, no queremos dejar de señalar una cuestión de Derecho comunitario que nos parece anómala y que puede contravenir el primario principio de igualdad. Nos referimos a lo que PALAO TABOADA denomina «principio de autonomía procesal»⁷⁶. En efecto, como reiteradamente ha declarado el Tribunal de Justicia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular los procedimientos de los recursos judiciales **destinados a garantizar la salvaguarda de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los particulares**. Así, como tiene reconocido el Tribunal de Justicia (Sentencia de 15 de septiembre de 1998. Asunto C-231/96. Edis) estos procedimientos se articulan de diferentes maneras en los distintos Estados miembros, e incluso dentro de un mismo Estado, por lo que pueden darse diferencias importantes de forma y, sobre todo, de plazo. Con relación principalmente al plazo, en mi opinión, la posición de los ciudadanos de los distintos Estados miembros respecto a los derechos que el Ordenamiento comunitario les confiere puede verse alterada en aquellos casos en los que una misma sentencia del Tribunal de Justicia pueda afectar a particulares de distintos Estados miembros y los ordenamientos de estos difieran, por ejemplo en cuanto a plazos, favoreciendo a unos nacionales respecto a otros. Los criterios «principio de equivalencia» y «principio de efectividad» manejados

⁷⁶ «Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 195, junio 1999.

En nuestra opinión, esta autonomía procesal ocasiona que el Tribunal de Justicia tenga que entrar a analizar casuísticamente en numerosas ocasiones, sobre todo en lo que a cuestión de plazos se refiere, si la normativa nacional hace imposible o excesivamente difícil la aplicación del Derecho comunitario. Asimismo, dada la posibilidad de que los jueces nacionales realicen esta valoración, pueden darse excesivas interpretaciones divergentes en el ámbito de toda la Comunidad.

por el Tribunal de Justicia únicamente son válidos para valorar la efectividad de los procedimientos internos ⁷⁷, singularmente considerados.

Parecería conveniente, según mi criterio, pensar en técnicas de armonización relativas a los procedimientos nacionales para la salvaguarda de los derechos que el ordenamiento comunitario confiere a los particulares, en cuanto a los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia. Precedentes armonizadores en este sentido podemos encontrarlos en las denominadas Directivas sobre «recursos» en materia de contratación pública: la Directiva del Consejo 89/665/CEE, de 21 de diciembre de 1989, relativa a la coordinación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a la aplicación de los procedimientos de recurso en materia de adjudicación de los contratos públicos de suministros y de obras, y la Directiva del Consejo 92/13/CEE, de 25 de febrero de 1992, relativa a la coordinación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a la aplicación de las normas comunitarias en los procedimientos de formalización de contratos de las entidades que operen en los sectores del agua, de la energía, de los transportes y de las telecomunicaciones.

Por último y con relación al asunto de la limitación temporal e incluso el diferimiento de los efectos de las Sentencias del Tribunal de Justicia que se está defendiendo por parte de los abogados generales del Tribunal, en mi opinión estas prácticas no previstas en la normativa comunitaria chocan con los ordenamientos internos de los Estados miembros. Particularmente, en el caso español parece incompatible dicha tesis con la jurisprudencia de nuestros tribunales en relación con la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador, que he analizado con anterioridad. Sin previsión expresa del Derecho comunitario al respecto, estimo que el Tribunal de Justicia no está facultado para diferir, una vez declarada la incompatibilidad de la norma interna con la comunitaria, los efectos de sus sentencias. El Tribunal debe velar por los efectos positivos de sus sentencias en aras de la vigencia y efectividad del Derecho comunitario, pero considero que no está autorizado a limitar los efectos de sus sentencias en sentido restrictivo, es decir, en contradicción con los medios de resarcimiento establecidos en los ordenamientos internos. Como ha subrayado PARADA ⁷⁸, en España, la responsabilidad del Estado por actos o normas del poder legislativo tiene origen constitucional, tanto en el artículo 9.3 («La Constitución garantiza... la responsabilidad... de los poderes públicos») como en el artículo 33.3 («Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes»).

Los actos basados en normas contrarias al Derecho comunitario son actos que el particular no tiene el deber jurídico de soportar y si prospera la tesis de los abogados generales lo que se está es aplazando la eficacia del Derecho comunitario, permitiendo que normas internas que han sido declaradas contrarias a dicho derecho desplieguen todavía eficacia y sean válidas respecto al futuro.

⁷⁷ Según el «principio de equivalencia», los procedimientos previstos para la devolución de tributos indebidamente satisfechos por su contradicción con el Derecho comunitario no deben ser menos favorables que los que conciernen a recursos semejantes de naturaleza interna. Y según el «principio de efectividad», no son admisibles normas que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario.

⁷⁸ *Derecho Administrativo. I Parte General*. Marcial Pons, 2002.