

El ordenamiento jurídico europeo. Fuentes y principios generales con especial referencia al Derecho Tributario

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado. Doctor en Derecho y
Vicepresidente de la Sección¹

Resumen

Con la incorporación de España a la Unión Europea aparece un Derecho nuevo, el Derecho de la Unión Europea que ha comportado la toma en consideración de nuevos principios rectores del Ordenamiento Jurídico. El presente trabajo versa sobre las fuentes del Derecho Comunitario, tanto las originarias o Derecho Primario, como las derivadas o Derecho Secundario, con especial referencia al Reglamento y la Directiva. Completa el sistema de fuentes los principios generales del Derecho, algunos de ellos con especial incidencia en el ámbito tributario, los cuales son analizados a la luz de la Jurisprudencia del TJUE.

Abstract

With the addition of Spain to the European Union a new law, European Union law that has led to the consideration of new guiding principles of the legal system appears. This paper deals with the sources of Community law, both the original or primary law, such as those derived or secondary law, with particular reference to the Regulation and the Directive. Complete system sources the general principles of law, some of them with special emphasis on taxation, which are analyzed in the light of the ECJ case law.

Palabras clave

Unión Europea, fuentes del Derecho, principios

Keywords

European Union, sources of law, principles of law.

1 REAL ACADEMIA DE JURISPRUDENCIA Y LEGISLACIÓN. Sección de Derecho Financiero y Tributario

Sumario

1. Introducción
2. Fuentes del Derecho
 - 2.1. Los Tratados
 - 2.2. El Reglamento
 - 2.3. La Directiva
 - 2.4. El efecto directo
 - 2.5. La primacía
3. Los principios generales
 - 3.1 Principio de seguridad jurídica
 - 3.2 Principio de protección de la confianza legítima
 - 3.3 Principio de proporcionalidad
 - 3.4 Principio de no discriminación
 - 3.5 Principio de efectividad
 - 3.6 Principio de equivalencia
 - 3.7 Principio de cooperación
 - 3.8 Principio general de aplicación de oficio del Derecho de la Unión Europea
 - 3.9 Principio de prohibición de abuso de derecho
 - 3.10 Principio de coherencia del Sistema Tributario
 - 3.11 Principio de neutralidad fiscal
 - 3.12 Principio de respeto del derecho de defensa
 - 3.13 Principio de “non bis in idem”

1. Introducción

Es un hecho notorio que la incorporación de España a la Unión Europea, constituye un destacado acontecimiento, desde que la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de Agosto, autorizó la Adhesión hasta que por las leyes más recientes se han incorporado a nuestro Ordenamiento Jurídico la reforma de los Tratados Fundacionales y en particular los de Maastricht (1992), Amsterdam (1997), Niza (2000), y Lisboa (2007).²

Pero junto a la puesta en funcionamiento de las libertades comunitarias, relacionadas con las personas y capitales, lo más destacado es la aparición de un Derecho nuevo, punto de referencia obligado de todos los juristas que nos dedicamos al estudio y aplicación de esta disciplina, que como todas, ha de contemplarse siempre en su carácter dinámico, lo cual significa una referencia obligada a los aspectos procesales relacionados con aquel.

La aparición del Derecho de la Unión Europea, ha comportado la toma en consideración de nuevos principios rectores del Ordenamiento Jurídico, hoy en día asumidos en su cabal comprensión por las soluciones definitivas.

La ejecución del Derecho Comunitario es un elemento constitutivo de la propia integración europea. La especificidad del Ordenamiento Comunitario no radica tanto en su origen, en cuanto que las Comunidades Europeas son organizaciones internacionales constituidas por Estados, como en los procedimientos especiales de aplicación. El modelo de ejecución elegido en la Unión Europea es preferentemente descentralizado de modo que se encomienda básicamente a las autoridades nacionales la misión de asegurar la ejecución normativa y administrativa del Derecho Europeo.

El Derecho de la Unión Europea, calificado como Ordenamiento Jurídico propio, fue asumido tempranamente por el Tribunal Supremo que en Sentencia de 30 de Noviembre de 1990, expuso:

«Como advirtió hace más de un cuarto de siglo el TJCE, los Tratados Fundacionales de ésta, en su triple aspecto, han configurado un Ordenamiento Jurídico propio que a su vez es asumido por los sistemas de los Estados miembros, a diferencia de lo que venía sucediendo en los demás pactos internacionales (Sentencia de 15 Julio 1984, caso Costa-Enel). En consecuencia ese Derecho originario o primario actúa con una función constitucional y de tales normas fundamentales derivan a su vez otras, trabadas en una estructura coherente jerarquizada, que se ofrecen en el art. 189 del Tratado. A tal efecto, esta Sala puso ya de relieve, hace 4 años, en su Sentencia 28 Abril 1987, que el Derecho Comunitario Europeo tenía, eficacia directa y carácter prevalente en virtud de la cesión parcial de soberanía que supone la adhesión de España a la Comunidad, autorizada por la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de Agosto, en cumplimiento del art. 93 CE de la Constitución Española, hecho a la medida para esta circunstancia».

2. Las fuentes del Derecho

Cualquier aproximación al Ordenamiento Jurídico de la Unión Europea ha de hacer referencia a las fuentes del Derecho; el art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dispone que:

² Sobre los Tratados mencionados en el texto me remito a lo expuesto por Díez Moreno, en "Manual de Derecho de la Unión Europea", Editorial Civitas- Thomson Reuters, Quinta Edición (2009).

“Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes.

El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

La decisión será obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos.

Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes.”

A estas fuentes del Derecho procede añadir:

- Por un lado los Tratados, tanto el de la Unión Europea, como el de Funcionamiento de la Unión Europea, así como el de Adhesión de España que autorizó la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de Agosto, ya citada, en aplicación de lo dispuesto en el art. 93 de la Constitución, a lo que cabe añadir la Ley 25/2014, de 27 de Noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales, en cuyo preámbulo se expone:

“Igualmente la pertenencia de España a la Unión Europea tiene profundas repercusiones en el ámbito de la celebración de tratados internacionales y otros acuerdos internacionales. No en vano la Unión goza de personalidad jurídica propia y de amplias competencias en materia exterior, lo cual se traduce en la posibilidad de celebrar acuerdos internacionales con países terceros u organizaciones internacionales. Dichos acuerdos vinculan tanto a las instituciones de la Unión como a los Estados miembros y son de dispar naturaleza según sea la competencia de la Unión sobre la que se base. Pueden existir, por tanto, acuerdos que celebre solo la Unión con un país tercero o una organización internacional, sin participación alguna de los Estados miembros, si la Unión goza de competencia exclusiva para ello. Pero pueden existir acuerdos en los que, junto a la Unión, participen también los Estados miembros, si se trata de competencias compartidas; precisamente por este motivo, ha surgido la peculiar categoría de los *acuerdos mixtos*. A su vez, según sea su contenido, naturaleza y finalidad, existe una amplia variedad de posibilidades de acuerdos: acuerdos de asociación, acuerdos comerciales, acuerdos de adhesión, entre otros. Se trata, en cualquier caso, de un ámbito específico en el que el tratamiento jurídico que dé cada Estado miembro exige también unas especificidades y una flexibilidad que permita asumir las peculiaridades derivadas de la pertenencia a un proceso de integración de carácter supranacional.”

- Y por otro lado el “soft law” definido como: *“Reglas de conducta que, en principio, no tienen fuerza jurídica vinculante pero que no obstante pueden tener efectos prácticos.”*³

Dentro de ellos la doctrina alemana ha distinguido entre “formas no rígidas de gobernación” (*weiche Steuerungsformen*) entre las que se incluirían los actos atípicos y “actos jurídicos formales” (*formelle Rechtshandlungen*) que comprende tanto las Recomendaciones como los Dictámenes, expresamente enumerados por los Tratados en el cuadro de Fuentes del Derecho.

Desde la incorporación de España a las Comunidades Europeas se integró en el Ordenamiento español un sistema normativo autónomo, dotado de un régimen de aplicabilidad específico, basado en el principio de prevalencia de sus disposiciones propias frente a cualesquiera del orden interno con las que pudieran entrar en contradicción

Pero no toda invocación al respecto alcanza su efecto, pues como expuso el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 4 de Diciembre de 2014:

“No se aprecia traza de inseguridad jurídica en la reforma estatutaria objeto de este recurso, sin que las recomendaciones invocadas por los recurrentes, de la Comisión Europea para la Democracia por el Derecho (Comisión de Venecia), puedan matizar esta conclusión. No es sólo, en efecto, que tales directrices y recomendaciones no pueden constituirse en canon de nuestro enjuiciamiento, sino que, incluso, la transcrita en este motivo del recurso aconseja una «estabilidad del Derecho electoral» en ámbitos no afectados, en absoluto, por la Ley Orgánica 2/2014.”

Además y existiendo diversas lenguas⁴ en el seno de la Unión ha de procederse conforme indica la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de Septiembre de 2013 a cuyo tenor:

3 La definición es de Francis Suyden; tomo la referencia del estudio de Da Silva Ochoa “Tribunales nacionales y ayudas de Estado en la Unión Europea”, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 324 (2012) págs. 73 y siguientes; por su parte el Profesor Alonso García los denominó “actos vinculantes atípicos”; véase su estudio “El soft law comunitario”, en “Revista de Administración Pública” nº 154 (2001); véase asimismo “El soft law en el sistema fiscal español” de Alarcón García, en “Noticias de la Unión Europea” nº 297(2009) pág. 69 y siguientes, así como “La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law” del Profesor Sarmiento Ramírez-Escudero, en “Cuadernos de Derecho Público”, nº 28 (2006), donde expone: “El soft law es una fuente del Derecho cuya base ontológica está basada en un mandato de optimización. Se trata de un sector del ordenamiento que exige de sus destinatarios un cumplimiento en grado, sea cual sea su manifestación. El reverso de esta moneda lo encontramos en el hard law, cuya base ontológica no se caracteriza por exigir mandatos de optimización, sino mandatos taxativos.”

4 Me remito a lo expuesto por la Profesora Villar Ezcurra, bajo el epígrafe “El problema del plurilingüismo”, en su obra “Las Disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica. Análisis crítico de su aplicación en el Derecho Público español y comunitario”. Editorial Cedecs (1996); acerca del uso del latín en el TJUE y de la relevancia de esa lengua en la creación progresiva de un Derecho común europeo, MASSON, Antoine, y DUPARC portier, Pascale, “Usages et réactivité du latin à la Court de Justice des Communautés européennes”, RTDE, 2007, 4. Se destaca, en particular, que dicho uso es más frecuente en las observaciones de las partes y en las conclusiones de los Abogados Generales que en las sentencias del Tribunal, que se muestra prudente en este aspecto. Un buen ejemplo en el asunto “Tacconi” sentencia de 17.9.2002, asunto C-334/00: el Abogado General Geelhoed utiliza las expresiones “accessorium sequitur principale”, “actor sequitur forum rei”, “neminem laedere” y “culpa in contrahendo”, esta última usada también por una de las partes (ap. 28, 31, 49 y 60 y nota 4), véase: “La hermenéutica en Derecho Internacional Privado”, del Profesor Ezquerro Ubero, en Icade, Revista Cuatrimestral de las Facultades de Derecho y de Ciencias Económicas y Empresariales nº 82 (2011) págs. 171 y siguientes.

“De ello se desprende que, contrariamente a lo afirmado por la Comisión, no puede prevalecer una interpretación puramente literal del régimen especial de las agencias de viajes basada en el texto de una o varias versiones lingüísticas, prescindiendo de las demás. Según reiterada jurisprudencia las disposiciones del Derecho de la Unión deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones de todas las lenguas de la Unión. En caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición de la Unión, la norma de que se trate debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (Sentencia de 8 de Diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec.p.I-10683, apartado 31.”

En fin, los principios generales del derecho a los que se aludirá más adelante y con carácter extenso, completan el sistema de fuentes del Derecho⁵ a las que se alude expresamente en algún texto legal, como acontece con la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, en cuyo artículo séptimo se dispone que:

“1.- Los tributos se registrarán:

- c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros Órganos internacionales o supranacionales a los que se atribuye el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.”⁶

2.1. Los Tratados

En relación con dichas normas de Derecho originario, la Sentencia del Tribunal Constitucional 100/2012, de 8 de Mayo expone:

“El art. 93 del texto constitucional «opera como bisagra mediante la cual la Constitución misma da entrada en nuestro sistema constitucional a otros ordenamientos jurídicos a través de la cesión del ejercicio de competencias», es decir, es el «soporte constitucional básico de la integración de otros ordenamientos con el nuestro, a través de la cesión del ejercicio de competencias derivadas de la Constitución, ordenamientos llamados a coexistir con el Ordenamiento interno, en tanto que ordenamientos autónomos por su origen» (DTC 1/2004, de 13 de Diciembre, F. 2). Por este motivo, «[l]a adhesión del Reino de España a la hoy Unión Europea se ha instrumentado en efecto a través del art. 93 de nuestra Constitución», que es «el fundamento último de nuestra incorporación al proceso de integración europea y de nuestra vinculación al Derecho comunitario» (DTC 1/2004, de 13 de Diciembre, F. 2). Y puesto que con la incorporación a la Comunidad Económica Europea el Estado español estaba cediendo el ejercicio de competencias a favor

5 El sistema de fuentes ha de completarse con las Decisiones- Marco en materia de libertad, seguridad y justicia; a ello se refirió el Auto del Tribunal Constitucional 86/2011, de 9 de Junio que suscitó cuestión prejudicial de interpretación de la Decisión Marco 2002/584/JAI, en la redacción procedente de la Decisión Marco 2009/299/JAI; a ello se ha referido el Profesor Díez-Hochleinter en “Diálogo Constitucional con el Tribunal de Justicia de la Unión”, en la Revista OTROSI del Colegio de Abogados de Madrid nº 13 (2013); sobre ello se pronunciaron la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de Febrero de 2013, y la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de Febrero de 2014.

6 Sobre el indicado precepto véase lo expuesto por Plaza Jabat en “Las fuentes del Ordenamiento Tributario”, integrante de la obra por mí dirigida “Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de Diciembre). Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras” Instituto de Estudios Fiscales (2003), así como “Sistema de fuentes del Derecho Tributario en el contexto del Ordenamiento Jurídico comunitario. Derecho Comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, del Profesor Palao Taboada, en “Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario”, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales nº 2 (2009).

de una organización internacional del cual derivan normas obligatorias para España, su adhesión exigía necesariamente la autorización previa de las Cortes Generales por Ley Orgánica ex art. 93 CE, como así se hizo, primero, por la Ley Orgánica 10/1985 de 2 de Agosto 1985, de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas («BOE» núm. 189, de 8 de Agosto), luego por la Ley Orgánica 4/1986 de 26 de Noviembre, por la que se autoriza la ratificación por España del Acta única europea («BOE» núm. 288, de 2 de Diciembre), y, finalmente y en lo que ahora interesa, por la Ley Orgánica 10/ 1992 de 28 de Diciembre, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de la Unión Europea («BOE» núm. 312, de 29 de Diciembre).

Una vez prestado el consentimiento por el Estado español, previa autorización de las Cortes en tal sentido, las normas emanadas de aquella institución internacional no sólo obligan a España con su sola publicación en el «Diario Oficial de las Comunidades Europeas», sino que, además, «la operación de cesión del ejercicio de competencias a la Unión europea y la integración consiguiente del Derecho comunitario en el nuestro propio imponen límites inevitables a las facultades soberanas del Estado», aceptables siempre que «el Derecho europeo sea compatible con los principios fundamentales del Estado social y democrático de Derecho establecido por la Constitución nacional», esto es, siempre que sea respetuoso con «la soberanía del Estado, de nuestras estructuras constitucionales básicas y del sistema valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución» (DTC 1/2004, de 13 de Diciembre, F. 4). De esta manera, aquella operación de cesión comporta “una determinada limitación o constricción, a ciertos efectos, de atribuciones y competencias de los poderes públicos españoles (limitación de “derechos soberanos”, en expresión del Tribunal de Justicia de las Comunidades, caso Costa/Enel, Sentencia de 15 de Julio de 1964)» (DTC 1/1992, de 1 de Julio, F. 4). Aunque sin olvidar que «[l]a supremacía de la Constitución es, pues, compatible con regímenes de aplicación que otorguen preferencia aplicativa a normas de otro Ordenamiento diferente del nacional siempre que la propia Constitución lo haya así dispuesto, que es lo que ocurre exactamente con la previsión contenida en su art. 93, mediante el cual es posible la cesión de competencias derivadas de la Constitución a favor de una institución internacional así habilitada constitucionalmente para la disposición normativa de materias hasta entonces reservadas a los poderes internos constituidos y para su aplicación a éstos» (DTC 1 /2004, de 13 de Diciembre, F. 4). Así, desde la incorporación de España a las Comunidades Europeas «se integró en el Ordenamiento español un sistema normativo autónomo, dotado de un régimen de aplicabilidad específico, basado en el principio de prevalencia de sus disposiciones propias frente a cualesquiera del orden interno con las que pudieran entrar en contradicción» (DTC 1/2004, de 13 de Diciembre, F. 4).”

Sin embargo ello no quiere significar que se haya dado a las normas de Derecho europeo el rango o naturaleza de normas constitucionales, pues como indica la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de Diciembre de 2014:

“Ahora bien, aunque esa vinculación, «instrumentada, con fundamento del art. 93 CE, en el Tratado de adhesión» [STC 64/1991, de 22 de Marzo, FJ 4 a)], es «el fundamento último de nuestra incorporación al proceso de integración europea y de nuestra vinculación al Derecho comunitario» (DTC 1/2004, de 13 de Diciembre, FJ2; y STC 100/2012, de 8 de Mayo, FJ7), sin embargo, “no significa que por mor del art. 93 se haya dotado a las normas del Derecho comunitario europeo de rango y fuerza constitucionales” (SSTC 28/1991, de 14 de febrero, FJ4, 64/1991 de 22 de Marzo, FJ4 a); y 134/2011, de 20 de Julio, FJ6, ni que el Derecho comunitario, originario o derivado, constituya canon de la constitucionalidad de las normas con rango de ley (SSTC 235/2000, de 5 de Octubre, FJ 11; 12/2008, de 29 de Enero, FJ 2; y 136/2011, de 13 de Septiembre, FJ 12; y en sentido parecido, SSTC 49/1988, de 22 de Marzo, FJ 14; y 28/1991,

de 14 de Febrero, FJ 5). Sí implica, por el contrario, con carácter general, que los Estados miembros no sólo adoptarán «todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión.» (art.4.3 TUD), sino también «todas las medidas de Derecho interno necesarias para la ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión» (art. 291.1 TFUE) y, a título particular, que «los Estados miembros coordinarán sus políticas económicas en el seno de la Unión» (art. 5.1 TFUE). Se trata, a fin de cuentas, de «la obligación de cumplimiento de las normas del Derecho comunitario» (STC 141/1993, de 22 de abril, FJ 6 g)], con fundamento en «el principio de cooperación leal entre la Unión Europea y los Estados miembros» (STC 1/2012, de 13 de enero, FJ 12; y art. 4.3 TUE).»

2.2. El Reglamento

A tenor de lo que se dispone en el ya citado artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea:

“El Reglamento tendrá un alcance general, será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro”.

Se ha expuesto por la doctrina que “El Reglamento es el acto normativo típico de la Unión, pero su aplicabilidad directa y su bien asentado efecto directo vertical y horizontal hacen que genere pocas discusiones sobre su naturaleza.”⁷

Precisamente por lo expuesto no existe doctrina jurisprudencial abundante sobre esta fuente del Derecho, a diferencia de lo que acontece con las Directivas; pero esto dicho procede hacer alusión a la:

- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de Febrero de 1973 en la que se expone:

“El Reglamento es un tipo de norma tendencialmente autosuficiente, esto es no requiere de ninguna medida (legislativa, administrativa o judicial) para producir su efectos”⁸

7 Así lo entiende el Profesor López Escudero, en “El Derecho de la Unión Europea visto por el Abogado General. Homenaje a Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer a través de sus conclusiones”, Editorial Iustel (2013) pag.26; además me remito a lo que expuse en “Los Reglamentos Comunitarios en la doctrina del Tribunal Constitucional italiano”, “Noticias CEE” nº 12 (1986) pags. 76 y siguientes; sobre los Reglamentos en materia aduanera y su control jurisdiccional, el preámbulo de la Ley 34/2015 de 21 de Septiembre, tiene declarado: “Se reconoce la existencia de normas específicas en materia aduanera derivadas directamente del Derecho de la Unión Europea, que primarán sobre lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, especificándose, por su especial relevancia, entre otras, las referidas al carácter de las liquidaciones y a los plazos de resolución, debiendo significarse, especialmente, las que atañen a determinadas especialidades en la revisión de los actos de aplicación de los tributos integrantes de la deuda aduanera como consecuencia de la distribución de competencias entre los órganos nacionales y la Comisión en materia aduanera.”

8 Me remito a lo expuesto por Calatayud Prats en “El principio de reserva de ley tributaria y el Derecho Comunitario. Comentario a la Sentencia 100/2012, del Tribunal Constitucional,” en “Revista General de Derecho Europeo” nº 30 (2013), quien sobre el tema analizado concluye que “El Reglamento comunitario tiene la virtualidad suficiente para cubrir la reserva de ley tributaria, dado que la posibilidad de que la misma materia sea regulada a través de una Ley es inexistente o, todo lo más insignificante”; véase asimismo “La calificación registral en los reglamentos comunitarios”, de Fernández-Tresguerres, en Iuris, Diciembre de 2014.

2.3. La Directiva

También quedó anteriormente expuesto que:

“La Directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo a las Autoridades nacionales la elección de la forma y los medios.”

La Directiva obliga a la labor de transposición del contenido de la misma al Derecho interno de cada Estado con las discrepancias que puedan surgir al respecto derivadas de un defectuoso traslado o de no haberlo hecho en plazo.

Por ello se dice que la obligación de los Estados miembros, derivada de una Directiva, de alcanzar el resultado que ésta prevé, así como su deber de adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de dicha obligación, se impone a todas las autoridades de los Estados miembros y entre ellas se deben incluir las autoridades judiciales.

Así lo tienen afirmado las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de Abril de 1984, caso Von Colson y Kamann, C-14/83, apartado 26 y de 19 de Enero de 2010, caso Küçükdeveci⁹, C-555/07, apartado 46, o de 21 de Octubre de 2010, caso Antonino Accardo, C-227/09, apartado 49.

Aún más, ante una situación en la que no se haya adaptado el Derecho nacional a una Directiva es preciso recordar que una jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea uniforme, reiterada y de plena vigencia y en conexión con nuestro caso impone al Juez nacional que al aplicar el Derecho nacional¹⁰, ya sean disposiciones anteriores o posteriores a la Directiva, haga todo lo posible, a la luz del tenor literal y de la finalidad de la misma, para, al efectuar dicha interpretación, alcanzar el resultado a que se refiere la Directiva y de esa forma atenerse al artículo 189.3 del Tratado de la CCE, que actualmente es el artículo 249.3.

9 Véase: “La Sentencia Küçükdeveci y los principios de primacía y efecto directo (STJUE, de 19 de Enero de 2010 Autos, C-555/07” de la Profesora Marie-José Garot, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 315 (2011).

10 Tomo las referencias del estudio de Barciela Pérez “El efecto directo de las Directivas en las relaciones entre particulares”, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 304 (2010) pág. 5 y siguientes; además me remito a Ordóñez Solís y a su estudio “Los jueces españoles y la aplicación del Derecho de la Unión Europea (o como ha aumentado el poder los jueces y de cómo se ha transformado el procedimiento judicial español)” en “Noticias de la Unión Europea” nº 315 (2011) pág.4 y siguientes; como expone la Sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de Julio de 2012: “En tercer lugar, y como consecuencia de todo lo anterior, los Jueces y Tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión (véanse, entre otras, las Sentencias de 9 de marzo de 1978, asunto *Simmenthal*, 106/77, Rec. p. 629, apartado 24; de 22 de Junio de 2010, asunto *Melki y Abdeli*, C-188/10 y C-189/10, Rec. p. 1-5667, apartado 43; y de 5 de octubre de 2010, asunto *Elchinov*, C-173/09, apartado 31). Esta obligación, cuya existencia es inherente al principio de primacía antes enunciado, recae sobre los Jueces y Tribunales de los Estados miembros con independencia del rango de la norma nacional, permitiendo así un control desconcentrado, en sede judicial ordinaria, de la conformidad del Derecho interno con el Derecho de la Unión Europea [véanse las Sentencias de 17 de diciembre de 1970, asunto *Internationale Handelsgesellschaft*, 11/70, Rec. p. 1125, apartado 3; y de 16 de diciembre de 2008, asunto *Michaniki* (C-213/07, Rec. p. 1-9999, apartados 5 y 51)]. Esta facultad de inaplicación se ha extendido también a las Administraciones públicas, incluidos los organismos reguladores (véanse las Sentencias de 22 de junio de 1989, asunto *Costanzo*, 103/88, Rec. p. 1839, apartados 30 a 33; y de 9 de septiembre de 2003, asunto *CIF*, C-198/01, Rec. p. 1-8055, apartado 50); sobre dicha Sentencia, véase asimismo el estudio de la Profesora Garot “¿Una nueva relación entre el Tribunal Constitucional español y el Derecho de la Unión Europea?. A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2012, de 2 de Julio”, en working paper IE Law School; además el Tribunal Constitucional se ha ocupado, sobre la posibilidad de transponer una Directiva Comunitaria por Decreto-Ley, Sentencia de 13 de Enero de 2012, y sobre el desarrollo de Directivas Comunitarias por vía reglamentaria, Sentencia de 7 de Octubre de 2014.

La obligación de interpretar el Derecho interno de acuerdo con el Derecho comunitario se fundamenta en el principio de primacía

Así lo proclaman, por todas, las Sentencias de 13 de Noviembre 1990, caso *Marleasing*, C-106/89, apartado 8; 16 de Diciembre 1993, caso *Wagner Miret*, C-334/92, apartado 20, 14 de Julio de 1004, caso *Faccini Dori*, C-91/92, apartado 26, 27 de Junio de 2000, Océano Grupo Editorial y Salvat Editores, asuntos acumulados C-240/98 a C-244/98, en su Apdo.30.

Pero con independencia de ello, las Directivas pueden ser objeto de invocación ante los Tribunales de Justicia, pues es doctrina reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, vgr. Sentencia de 17 de Junio de 2009, que en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta (véanse, en particular, las Sentencias de 19 de Noviembre de 1991 (TJCE 1991, 296), *Francovich* y otros, C-6/90 y C-9/90, Rec.p.I-5357, apartado 11; de 11 de Julio de 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Rec.p.1-6325, apartado 25, y de 5 de Octubre de 2004 (TJCE 2004, 272), *Pfeiffer* y otros, C-397/01 a C-403/01, Rec.p. 1-8835, apartado 103.)"

Resume la anterior doctrina la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de Mayo de 2014, en el sentido siguiente:

"Es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva resulten, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de ésta (véanse las sentencias *Pfeiffer* y otros, C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, apartado 103, y *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, apartado 31).

Una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia *Pohl-Boskamp*, C-317/05, EU:C:2006:684, apartado 41)."

Por lo que concierne al efecto horizontal de las Directivas, se suele traer a colación la Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de Noviembre de 1990 "*Marleasing*" quien tras recordar que el asunto *Marshall* ya había resuelto que una Directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular, y que una disposición de una Directiva no puede, por consiguiente, ser invocada, en su calidad de tal, contra dicha persona, se pronunció en el sentido de que "*El juez nacional está obligado a interpretar su Derecho nacional a la luz de letra y de la finalidad de dicha Directiva con el fin de impedir que se declare la nulidad de una sociedad anónima por una causa distinta de las enumeradas en su artículo, 11.*"

La obligación de interpretar el Derecho interno de acuerdo con el Derecho comunitario se fundamenta en el principio de primacía: Sentencias de 15 de Julio de 1964, *Costa/ENEL*, asunto C-6/64 y sobretudo la de 9 de Marzo

de 1978, Simmenthal asunto C-106/77. Como consecuencia de este principio los Órganos jurisdiccionales internos están obligados a inaplicar las normas de Derecho interno incompatibles con las de Derecho comunitario cuando estas últimas estén dotadas de eficacia directa; la inaplicación no excluye la obligación del Estado miembro de procurar el acomodo del derecho interno con la Normativa comunitaria.

También conviene tener presente que el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 26 de Septiembre de 1996, Arcaro, asunto C-168/95, se pronunció en el sentido de que el "Derecho comunitario, no contiene un mecanismo que permita al Órgano jurisdiccional nacional eliminar disposiciones internas contrarias a una disposición de una Directiva, a la que no se haya adaptado el Derecho nacional, cuando esta última disposición no pueda ser invocada ante el Órgano jurisdiccional nacional."

El origen del principio de interpretación conforme hay que encontrarlo en dos Sentencias de 10 de Abril 1984, como consecuencia de asuntos similares planteados ante el Tribunal de Justicia: Uno era Von Colson y Kamann (Asunto 14/83) y el otro Hartz (Asunto 79/83); en ambos se trataba de la aplicación de la Directiva 76/207, debido a la discriminación laboral por la razón de sexo; no obstante, en el primer caso el empresario era un Estado Federal de la República Federal Alemana y en el segundo una empresa privada, si bien no se produjo discriminación entre ambas situaciones, puesto que el Tribunal de Justicia consideró que el artículo aplicable no era suficientemente preciso y no producía efecto directo. No obstante, en ambas sentencias se establecía la obligación del Juez Nacional de interpretar el Derecho interno a la luz del texto y de la finalidad de la Directiva para alcanzar el resultado previsto por el artículo 189, par.3 (apartados 26 y 27 de cada una de ambas sentencias.).

Tras las mencionadas Sentencias, se produjeron otras que perfeccionaron y sintetizaron el denominado efecto directo, y que se conocen con los nombres de Van Duyn¹¹, Ratti¹² y Becker¹³, a las que la doctrina dedicó abundantes consideraciones¹⁴.

Por último y desde el punto de vista procesal, traemos a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Septiembre de 2014 en la que se expuso:

"Hemos dicho en la Sentencia de 10 de Junio de 2010 (F. de Segundo) que en el ámbito comunitario existen normas de armonización del impuesto, en este caso del IVA, que son normas básicas y cumplen las funciones que en nuestro ordenamiento se les atribuye a las mismas; armonización que persigue homogeneizar las legislaciones internas de los Estados, evitando regulaciones que obstaculicen o se opongan a la creación de una normativa fiscal análoga. Siendo evidente que se pone en peligro esta finalidad si respecto a la normativa armonizada y reproducida por la legislación autonómica se propicia la posibilidad de interpretaciones diversas, de excluir este ámbito del recurso de casación ordinario y del conocimiento de este Tribunal, por entender que estrictamente se está ante Derecho autonómico. Por el contrario, sin tensión ni interpretaciones forzadas, puede concluirse que **dentro de normas de Derecho**

11 Sentencia de 4 de Diciembre de 1974

12 Sentencia de 5 de Abril de 1979

13 Sentencia de 19 de Enero de 1982

14 Me remito a "El efecto directo del Derecho Comunitario según la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", de la Profesora Castillo Daudí integrante de la obra "Homenaje a Joaquín Tomás Villarroya", Fundación Valenciana de Estudios Avanzados. Volumen I (2000) págs. 253 y siguientes.

comunitario a las que hace mención el artículo 86.4 de la Ley 29/1998, **cabe entender comprendidas las de las Comunidades autónomas que reproduzcan legislación estatal armonizada**. Todo lo cual nos debe llevar a rechazar la causa de inadmisibilidad invocada por la parte recurrida.”

2.4. El efecto directo

Se trata de un antiguo principio que enlaza con lo expuesto por el Tribunal en su Sentencia de 5 de Febrero de 1963, “Van Gend en Loos”¹⁵; con motivo de su aniversario la Magistrada Silva de Lapuerta ha escrito: La Sentencia Van Gend en Loos contiene por primera vez una serie de elementos que van a ser posteriormente la base de la construcción jurisprudencial del Derecho de la Unión: el principio de la aplicabilidad directa, la existencia de un nuevo Ordenamiento Jurídico distinto del Derecho internacional de tipo clásico, el reconocimiento de los particulares como sujetos de derechos y obligaciones y el papel central del Tribunal de Justicia.

“El Tribunal de Justicia, en su Sentencia de 26 de Enero de 2010 (asunto C-118/08) proporcionó una respuesta inequívoca, en el sentido de que el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado, basada en una infracción del Derecho Comunitario por una Ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia, solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha Ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma Ley declarada por el órgano jurisdiccional competente.”

“Es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso el descendente o inverso. En otras palabras, sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los cumplimientos del Estado, pero no a la inversa”.

El derecho comunitario y la doctrina del Tribunal de Justicia proscriben el efecto vertical inverso o descendente¹⁶, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta. Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada. El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva.

15 Tomo la cita de “La Sentencia Van Gend en Loos con motivo de su 50 aniversario” de Rosario Silva de Lapuerta, Revista General de Derecho Europeo nº 30 (2013).

16 Véase: “El efecto directo vertical ascendente de las Directivas Comunitarias: el efecto –sanción al Estado incumplidor”. Comentario a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de Octubre de 2013, de Beiras Cal, en “Quincena Fiscal”, nº 12 (2014), así como “La aplicación por el Tribunal Supremo del efecto vertical descendente de las Directivas”, de Ibáñez García, en “ECJ Leading Cases” que dirige el Profesor Herrera Molina; en la citada Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, se expone: “*Y es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso el descendente o inverso. En otras palabras, solo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa”.

2.5. La primacía

Según este principio dirigido a los jueces de los Estados miembros, el Ordenamiento Jurídico Europeo ha de prevalecer sobre las normas internas de aquellos, que han de dejarse inaplicadas cuando se aprecie contradicción entre unas y otras; el principio se extiende a las Sentencias derivadas del planteamiento de cuestiones prejudiciales o de recursos por incumplimiento.

Su formulación en sede jurisdiccional puede sintetizarse en los términos siguientes:

- Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Junio de 2003:

“El principio de primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno se proclama por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (la Sentencia de 9 de Marzo de 1978), Simmenthal, 106/1977, declara que: “El Juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario tiene la obligación de asegurar el pleno efecto de esas normas, dejando inaplicada, si es preciso, y por su propia autoridad, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin que sea necesario solicitar o esperar la eliminación previa de esta última, por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional” y la Sentencia de 4 de Abril de 1974, Comisión c. Francia, 167/1973, declara que el Ordenamiento comunitario engendra derechos a favor de los particulares que las autoridades internas deben proteger, y que, por consiguiente, “cualquier disposición contraria del derecho nacional les resulta, por ello, inaplicable”); en la jurisprudencia del Tribunal Supremo /cfr., entre otras muchas, Sentencias de la Sala Tercera de 17 de Abril de 1989 y de la Sala Cuarta de 13 de Junio de 1991 y de 13 de Julio de 1991); y en la del Tribunal Constitucional (cfr. Sentencia de 14 de Febrero de 1991, la cual declara que, a partir de su adhesión: “España se halla vinculada al derecho de las Comunidades Europeas, originario y derivado, que constituye un Ordenamiento jurídico propio.”

- Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de Octubre de 2013:

“La Sentencia contraviene lo dispuesto en el art. 12 del Tratado de Roma que prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad y, por extensión, por razón de la residencia; en el artículo 43 de dicho Tratado que establece la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro, y en el art. 56 que establece la libertad de circulación de capital entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, así como la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas establecida entre otras, en sus Sentencias de 15 de Julio de 1964 (asunto 6/64, “Costa Enel”, y de 19 de Junio de 1990 (asunto C-213-89, “The Queen y Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd and Others”), y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sentada, entre otras, en sus sentencias de 3 de Noviembre de 1997 y 23 de Julio de 2001, que establecen la primacía, prevalencia y eficacia vertical del Derecho comunitario sobre el Ordenamiento interno de los Estados miembros de la Unión Europea, y la relativa a la inaplicación de la normativa española contraria al Derecho Comunitario o aplicación conforme a los principios y normas de Derecho Comunitario, Sentencias, entre otras, de 24 de Julio de 2003, 15 de Enero de 2004, 21 de Febrero de 2008 y 17 de Marzo de 2011.”

- Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2012, de 12 de Julio:

“En este sentido debemos recordar (como ya lo hiciéramos en ATC 228/2005, de 1 de Junio), que el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea forma parte del acervo comunitario incorporado a nuestro ordenamiento en virtud de la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de Agosto, de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas, y su efecto vinculante se remonta a la doctrina iniciada por el entonces Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con la Sentencia de 15 de Julio de 1964, asunto Costa contra Enel (6/64, Rec.pp.1253 y ss., especialmente pp. 1269 y 1270) habiéndose aceptado la primacía del Derecho de la Unión Europea, en el ámbito competencial que le es propio, por la propia Constitución Española en virtud de su art. 93, como hemos tenido ocasión de recordar en repetidas ocasiones.¹⁷

En concreto se ha referido expresamente a la primacía del Derecho comunitario como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad la Sentencia del Tribunal Constitucional 28/ 1991 de 14 de Febrero, F. 6, con reproducción parcial de la Sentencia *Simmmenthal* del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de Marzo de 1978; F. 4 a). En las posteriores SSTC 130/1995, de 11 de Septiembre, F. 4, 120/1998, de 15 de Junio, F. 4, y 58/2004, de 19 de Abril, F.10, se ha reiterado el reconocimiento de esa primacía de las normas del Ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en sus conocidas y ya antiguas Sentencias *Vand Gend en Loos*, de 5 de Febrero de 1963, y *Costa contra Enel*, de 15 de Julio de 1964, ya citadas.

Asimismo es pertinente traer a colación la doctrina fijada en la Declaración 1/2004, de 13 de Diciembre del Tribunal Constitucional, F. 4, en la que precisa que la primacía no se sustenta necesariamente en la jerarquía, «sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debido a diferentes razones», lo que obliga al Juez nacional o a la Administración pública, en su caso, a aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno (algo propio de la Unión Europea como proceso de creación de una unidad política por agregación o unión de Estados).

Dos cuestiones nos parecen de suficiente relevancia al respecto, y a tal fin damos cuenta de lo que a continuación sigue:

17 Comentando dicha Sentencia el Profesor Martín Jiménez expone que “La STC 145/2012 insiste en la obligación de «inaplicar» la ley española contraria al Derecho de la UE, sin pronunciarse sobre si ello comporta la invalidez o nulidad de la Ley nacional, aunque los efectos y la idea subyacente a los fundamentos jurídicos de esta STC se aproximen a los propios de estas categorías al trasladar al caso del Derecho de la UE la doctrina propia del recurso de amparo por aplicación de normas inconstitucionales (esto es, el TC emplea la misma doctrina para normas inaplicables por vulnerar el Derecho de la UE que a las normas inválidas por violar la Constitución, sin otorgar relevancia a las diferencias entre uno y otro caso, vid. sobre esta sentencia, Arroyo Jiménez, «Hacia la normalización constitucional del Derecho de la UE (A propósito de la STC 145/2012, de 2 de Julio)», Revista de Derecho Europeo” n.45, Enero-Marzo 2013, pp.139, en especial, p. 155-156; o, desde una perspectiva más amplia, vid. Sarmiento, “Reinforcing the (domestic) constitutional protection of primacy of EU law”, Common Market Law Review vol. 50, 875 y ss). En segundo lugar, el Informe del Consejo de Estado sobre la Inserción del Derecho Europeo en el Ordenamiento Español (14 de febrero de 2008, Nº E 1/2007, p.223), sobre esta cuestión, aclara: “Con independencia de que la vulneración del Derecho comunitario por la ley nacional, determine su inconstitucionalidad, su invalidez o su ineficacia, lo cierto es que el sistema vigente no establece mecanismo alguno para la eliminación erga omnes de la ley contraria [al Derecho de la UE] », el mismo Informe, en la p. 232 y p. 252 y ss., confirma que no puede identificarse plenamente declaración de incompatibilidad con el Derecho de la UE y nulidad (si bien en ciertos casos, una norma reglamentaria puede declararse nula por incompatibilidad con el Derecho de la UE) o que la inaplicación de la ley por el Juez nacional nada dice sobre la validez de la misma, sino, más bien, sobre su eficacia; en “Situaciones tributarias internas y Derecho de la Unión Europea: Nuevas perspectivas sobre la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en Revista Española de Derecho Financiero nº 163 (2014).

- En primer lugar, haremos mención de lo que el Tribunal Supremo en reiteradas Sentencias, como la de 25 de Enero de 2013, ha denominado “principio de autoridad de cosa interpretada”, según el cual:

La eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada

“Al efecto conviene recordar que la Comunidad Europea, como comunidad de derecho que es, necesita que sus normas se apliquen de forma uniforme en todos los Estados miembros y es, precisamente, la cuestión prejudicial, y la sentencia que la responde, el instrumento procesal idóneo para conseguir una interpretación y una aplicación uniforme de las normas comunitarias por parte de los tribunales nacionales, a los que corresponde, como jueces comunitarios, la aplicación en los correspondientes procesos del ordenamiento jurídico comunitario, y esa interpretación y aplicación uniforme sólo podrá conseguirse proporcionando a las sentencias del Tribunal de Justicia el carácter de vinculantes pues de otro modo esa finalidad esencial del mecanismo prejudicial quedaría frustrada. Abunda en los criterios anteriores evidentes razones de seguridad jurídica pues la aplicación dispar de una misma norma comunitaria en diferentes Estados miembros pondría en cuestión la propia construcción y funcionamiento de la Unión Europea.

Este Tribunal, sensible a esa necesidad uniformadora, ha reconocido lo que denomina “autoridad de cosa interpretada” respecto de las Sentencias del TJCE, en paralelo con la autoridad de cosa juzgada que corresponde a todo pronunciamiento judicial (STS, Sala Tercera, de 3 de Diciembre de 1993, Rec. 152/1989), llegando incluso a afirmar que el principio de prevalencia o primacía del Derecho comunitario, continuamente afirmado por el TJCE y reconocido con claridad en nuestro ordenamiento (art. 93 de la Constitución y jurisprudencia del Tribunal Supremo también reiterada), lo es también de la jurisprudencia comunitaria sobre la doctrina o jurisprudencia de los tribunales de los países miembros en la interpretación o aplicación de los preceptos o disposiciones del Derecho comunitario (STS, Sala Cuarta de 17 de Diciembre de 1997, Rec.Unificación de Doctrina 4130/1996).”

- Y en segundo lugar, también procede hacer mención de las relaciones con el Tribunal Constitucional, en trance de evolución, tras un primer rechazo del tema y posterior reconducción en la Declaración 1/2004, de 13 de Diciembre, y de lo que es exponente la Sentencia 61/2013, de 14 de Marzo en la que se indica:

“Nuestra jurisprudencia “ha venido reconociendo pacíficamente la primacía del Derecho comunitario europeo sobre el interno en el ámbito de las “competencias derivadas de la Constitución”, cuyo ejercicio España ha atribuido a las instituciones comunitarias con fundamento... en el art. 93 CE” (por todas, Declaración 1/2004, de 13 de Diciembre, F) 4; o STS 145/2012, de 2 de Julio, F) 5). Ahora bien, también hemos declarado que el Derecho de la Unión Europea “no integra en sí mismo el canon de constitucionalidad bajo el que hayan de examinarse las leyes del Estado español, ni siquiera en el caso de que la supuesta contradicción sirviera para fundamentar la pretensión de inconstitucionalidad de una ley por oposición a un derecho fundamental, atendiendo a lo dispuesto en el art. 10.2 CE... pues en tal supuesto la medida de la constitucionalidad de la ley enjuiciada seguiría estando integrada por el precepto constitucional definidor del derecho o libertad, si bien interpretado, en cuanto a los perfiles exactos de su contenido, de conformidad con los tratados o acuerdos internacionales de que se trate... incluidos, en su caso, los Tratados de la Unión Europea y la Carta de derechos fundamentales

Los principios generales del derecho en el Ordenamiento Jurídico de la Unión son normas no escritas que se deducen fundamentalmente por los Jueces de las normas escritas del derecho de la Unión, de normas internacionales en escasa medida y, sobre todo, de los derechos internos de los Estados miembros.

de la Unión Europea” (STC 41/2013, de 14 de Febrero, Fj2; o SSTC 28/1991, de 14 de Febrero, Fj 5; 64/1991, de 22 de Marzo, Fj 4). En relación con este último aspecto, y según ha señalado asimismo este Tribunal (SSTC 292/2000, de 30 de Noviembre, Fj3; 136/2011, de 13 de Septiembre, Fj 12), tanto los tratados y acuerdos internacionales, como el Derecho comunitario derivado pueden constituir “valiosos criterios hermenéuticos del sentido y alcance de los derechos y libertades que la Constitución reconoce”, valor que se atribuye con fundamento en el art. 10.2CE, a cuyo tenor, y según hemos destacado en otros pronunciamientos, “las normas relativas a los derechos fundamentales y libertades públicas

contenidas en la Constitución deben interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (art. 10.2 CE); interpretación que no puede prescindir de la que, a su vez, llevan a cabo los órganos de garantía establecidos por esos mismos tratados y acuerdos internacionales” (STC 116/2006, de 24 de Abril, Fj 5; o STC 198/2012, de 6 de Noviembre, Fj9). Dentro, pues, de estos parámetros, es indudable la relevancia que adquiere el criterio seguido en la ya referida STJUE de 22 de Noviembre de 2012, asunto Elbal Moreno, relativa, como se ha dicho a los mismos elementos normativos que son objeto de consideración en la cuestión de inconstitucionalidad que ahora nos ocupa.”

La distinción entre primacía y supremacía contenida en la citada Declaración 1/2004, de 13 de Diciembre, discurrió en los siguientes términos:

“Esta distinción resulta sumamente artificiosa –tal como explica, en uno de los tres votos disidentes, el magistrado Rodríguez Arribas– y, desde luego, no resuelve el problema, probablemente irresoluble para un Tribunal Constitucional nacional y mucho más sencillo de zanjar por un Tribunal supranacional. No obstante, también debe reconocerse que el referido artificio interpretativo tenía como finalidad evitar la necesidad de una reforma expresa de la Constitución por considerar que el procedimiento del artículo 93 de la Constitución era suficiente, como estimó la mayoría del Tribunal Constitucional; esta solución parece, por lo demás, la más conveniente, dado que una nueva dicción para ratificar el Tratado de Lisboa, no cambiaría en nada las cosas y también debe comprenderse la actitud obviamente defensiva, del Tribunal Constitucional español, como haría cualquier Tribunal Supremo al que se le cuestiona su “soberanía” o, como antes se decía, su “supremacía”.

3. Los principios generales

Los principios generales del derecho en el Ordenamiento Jurídico de la Unión¹⁸ son normas no escritas que se deducen fundamentalmente por los Jueces de las normas escritas del derecho de la Unión, de normas internacionales en escasa medida y, sobre todo, de los derechos internos de los Estados miembros. El Tribunal de Justicia ha recurrido a estos principios generales del derecho con intensidad, debido al carácter fragmentario del derecho comunitario y a la necesidad de darle estructuración como un ordenamiento jurídico completo y cerrado¹⁹; además y según el Auto del Tribunal Constitucional 86/2011, esos derechos son principios generales del Derecho de la Unión Europea que se derivan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros (vid. entre otras, las SSTJUE de 15 de Mayo de 1986 (TJCE 1986, 86), Johnston, 222/84, Rec. p. 1651, apartados 18 y 19; de 15 de Octubre de 1987 (TJCE 1988), Heylens y otros, 222/86, Rec. p. 4097, apartado 14; y de 25 de Julio de 2002 TJCE 2002, 232), Unión de Pequeños Agricultores/Consejo, C-50/00 P, Rec. p. I-6677, apartado 39) y que han sido consagrados en el art. 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales.

Ha sido recordado por la doctrina la singularidad del sistema de fuentes del Derecho de la Unión Europea, donde sus principios generales o informadores juegan un papel preponderante en el orden jerárquico y normativo —a diferencia de nuestro ordenamiento nacional en el que los principios ocupan una posición inferior en rango frente a la ley y la costumbre—, hasta el punto de considerarse los principios comunitarios como normas de carácter «cuasi constitucional», incluso por encima o al mismo nivel que las normas constitutivas de la Comunidad Europea (así se recoge por ejemplo en las Sentencias de 7 de Septiembre de 2006 (C-310/2004) y 22 de Noviembre de 2005 (C- 144/2004) entre otras).²⁰;

18 Al entender de Ordóñez Solís "El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su misión de garante del respeto del Derecho en la interpretación y aplicación del Tratado, formula con mucha frecuencia categorías generales (principios) que unas veces tienen el carácter de desarrollo de categorías ya contempladas normativamente, y otras, las más, implican una construcción *ex novo* ante el silencio normativo al respecto. Para el desarrollo de esta labor creativa, el Tribunal acude con normalidad a los Derechos de los distintos Estados miembros de la Unión Europea. En efecto, es doctrina reiterada por el máximo órgano judicial europeo la que señala que en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del Ordenamiento Jurídico Comunitario [véanse, en este sentido, las Sentencias de 8 de Junio de 2000, *Schlossstrasse* (1), ap 44, y de 26 de Abril de 2005, *Caed Wonen* (2), a p. 32], en su obra "El cosmopolitismo judicial en una sociedad global. Globalización, Derecho y Jueces". Editorial Thomson-Aranzadi (2008) pág. 185; por su parte el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 67/2015, de 14 de Abril tiene declarado: "A lo anterior debemos añadir que en el sistema de *civil law* en que se desenvuelve la labor jurisprudencial encomendada al Tribunal Supremo español, la jurisprudencia no es, propiamente, fuente del Derecho -las sentencias no crean la norma-, por lo que no son miméticamente trasladables las reglas que se proyectan sobre el régimen de aplicación de las leyes. A diferencia del sistema del *common law*, en el que el precedente actúa como una norma y el *overruling*, o cambio de precedente, innova el ordenamiento jurídico, con lo que es posible limitar la retroactividad de la decisión judicial; en el Derecho continental los tribunales no están vinculados por la regla del *prospective overruling*, rigiendo, por el contrario, el *retrospective overruling* (sin perjuicio de la excepción que, por disposición legal, establezca el efecto exclusivamente prospectivo de la sentencia, como así se prevé en el art. 100.7 LJCA en el recurso de casación en interés de ley)."

19 Véase "Los principios generales del derecho como fuente del Derecho Comunitario" del Profesor Pescatore, en "Noticias CEE", nº 40 (1988) págs. 39 y siguientes y "Principios generales del Derecho y Constitución", del Profesor Leguina Villa, en "Jornadas de Estudio sobre el Título Preliminar de la Constitución". Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Volumen V (1988) págs. 3015 y siguientes; véase asimismo "Declaración del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de Diciembre, acerca de la inexistencia de contradicción entre la Constitución española y el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa", de Díez Moreno, en Diario La Ley de 4 de Mayo de 2005 reproducido en "Tiempos de pensar y de cosecha", Diputación Provincial de Toledo (2014), págs. 565 y siguientes. Analizando las diversas aportaciones de la Jurisprudencia, nos topamos con la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Mayo de 2013 que alude al efecto directo "inverso" de determinada Directiva.

20 Me remito a lo expuesto por Alamo González en "El Derecho comunitario y la protección del consumidor en los procedimientos de reducción del crédito." Diario de La Ley, nº 8275, de 20 de Marzo de 2014.

La cita del derecho extranjero es cada vez más frecuente por parte de los Tribunales de Justicia; y así el Tribunal Supremo en Sentencia de la Sala Primera de 26 de Mayo de 2015, ha expuesto:

“La doctrina jurisprudencial sobre el daño desproporcionado, del que se desprende la culpabilidad del autor (así, las SSTs de 13 de Diciembre de 1997 y 9 de Diciembre de 1998) que, como expresa la STS 29 de Junio de 1999, «corresponde a la regla “res ipsa loquitur” (la cosa habla por sí misma) que se refiere a una evidencia que crea una deducción de negligencia y ha sido tratada profusamente por la doctrina angloamericana y a la regla del Anscheinsbeweis (apariencia de prueba) de la doctrina alemana y, asimismo, a la doctrina francesa de la faute virtuelle (culpa virtual), lo que requiere que se haga efectivo un evento dañoso de los que normalmente no se producen sino por razón de una conducta negligente, que dicho evento se origine por alguna conducta que entre en la esfera de la acción del demandado aunque no se conozca el detalle exacto y que el mismo no sea causado por una conducta o una acción que corresponda a la esfera de la propia víctima—, no es de aplicación al supuesto debatido, al no quedar demostrado en autos que la parálisis facial surgida al demandante se haya producido por una acción u omisión integrada en el ámbito de la actuación quirúrgica del médico don Clemente.”

Y en sentido similar se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Segunda de 17 de Marzo de 2015, que precisa:

“La Sala ha de coincidir necesariamente con el valor histórico del precedente representado por la Sentencia New York Times Co. v. Sullivan. Aquella resolución -ponencia del Juez William Brennan- fijó una doctrina que ha venido inspirando otros muchos precedentes de la Corte Suprema Americana (cfr. Rostenblatt v. Baer -1964-; Curtis Publishing Co v. Butts -1967-; Associated Press v. Walker -1967-; Time Inc. v. Hill -1967- o Rosenbloom v. Metromedia -1971-. Incluso, buena parte de sus argumentos han servido para la solución por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de reclamaciones frente a la vulneración de la libertad de expresión (cfr. STEDH sentencia 8 de junio de 1986, caso Lingens.)”

Expuesto lo anterior, daremos cuenta de algunos de los principios generales fruto de la labor del Tribunal de Justicia, de vigencia en todos los sectores del Ordenamiento Jurídico europeo, si bien algunos son de aplicación específica en materias concretas, recordando que como expuso la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de Septiembre de 2014:

“No obstante, de conformidad con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, en particular, la sentencia Feltgen y Bacino Charter Company, C-116110, EU: C: 2010:824, apartado 12 y la jurisprudencia citada). Del mismo modo, cuando una disposición del Derecho de la Unión pueda ser objeto de varias interpretaciones, deberá darse prioridad a la que permita garantizar su eficacia (véase la sentencia Lassal, C-162/09, EU: C: 2010:592, apartado 51 y la jurisprudencia citada).”

Añadiéndose en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de Septiembre de 2015.

“Para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades. Además, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el texto de una disposición de

Derecho de la Unión que no contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance debe ser objeto normalmente en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme (sentencia Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 33 y jurisprudencia citada)."

3.1. Principio de seguridad jurídica

A él se ha referido la doctrina del Tribunal Constitucional como "suma de certeza, legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad en lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad"²¹; también se ha ocupado del citado principio el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en Sentencia de 3 de Octubre de 2013 expuso que en tales circunstancias, dicha normativa no permite determinar previamente y con una precisión suficiente el ámbito de aplicación de la misma. En consecuencia, no cumple los requisitos de seguridad jurídica conforme a los cuales las normas jurídicas deben ser claras, precisas y previsibles en cuando a sus efectos, en particular cuando puedan entrañar consecuencias desfavorables para los individuos y las sociedades. Pues bien, una regla que no cumple los requisitos del principio de seguridad jurídico no puede considerarse proporcionada a los objetivos perseguidos.

En el mismo sentido se pronunció el Tribunal Constitucional en su Sentencia 150/1990 de 4 de Octubre.

"Hay que comenzar por recordar que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia."

3.2. Principio de protección de la confianza legítima

Este principio, actualmente positivizado²², aparece desarrollado entre otros pronunciamientos, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Junio de 2013, en la que se expone:

21 Sentencias 27/1981, 99/1987, 227/1988, 150/1990, entre otras.

22 Me refiero al conocido artículo 3 (1,2) de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, en la redacción procedente de la Ley 4/1999, de 13 de Enero y reiterado en el art. 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, según el cual en el proceder de las Administraciones Públicas habrán de respetarse "los principios de buena fe y de confianza legítima"; véase "El principio de protección de la confianza legítima en el Derecho administrativo", de García Luengo. Editorial Civitas – Gobierno del Principado de Asturias (2002), así como: "El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo", de Barciela Pérez, en "Quincena Fiscal", nº 21 (2012)

“El principio de confianza legítima, que tiene su origen en el Derecho Administrativo Alemán, y que constituye en la actualidad desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de Marzo de 1961 y 13 de Julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk) un principio general del Derecho Comunitario, ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de Febrero de 1990, 13 de Febrero de 1992, 17 de Febrero, 5 de Junio, 28 de Julio de 1997, 10 de Mayo, 13 y 24 de Julio de 1999, 4 de Junio de 2001 y 15 de Abril de 2002) consagrándose también en la Ley 30/92 de 26 de Noviembre, tras su modificación por la Ley 4/1999, que en su art. 3, número 1, párrafo 2, contiene la siguiente redacción “igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima.

El alcance de este principio ha sido recordado en la reciente Sentencia de 13 de Mayo de 2009 (casación 2357/07), reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de Abril de 2002:

“El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con las más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de Mayo, 13 y 24 de Julio de 1999 y 4 de Junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles”. (FD Sexto).

Más recientemente el Tribunal Supremo, en Sentencia de 27 de Abril de 2015 ha vuelto sobre el citado principio exponiendo:

“Como dijimos en nuestra Sentencia de 7 de abril de 2014 (casación 3699/12, FJ 3º), el principio que exige proteger la confianza legítima no resulta novedoso ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de Noviembre de 1984 (repertorio de jurisprudencia 1984/5956), 30 de Junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de Noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y, (ii) ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988, *Krüechen* (316/96); 1 de abril de 1993, *Lageder*

y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91); 5 de octubre de 1993, *Driessen* y otros (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92); 17 de julio de 1997, *Affish* (C-183/95); 3 de diciembre de 1998, *Belgocodex* (C-381/97); y 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer* (C-62/00)].”

Con mayor contundencia la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de Septiembre de 2006 indica:

“Los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordenamiento comunitario.”

“Las autoridades nacionales están obligadas a respetar el principio de protección de la confianza legítima de los operadores económicos”.

La importancia que tiene el principio de proporcionalidad deriva de ser un mecanismo o herramienta para comprobar si una medida es adecuada, útil y proporcionada para conseguir un fin, en aquellos casos sutiles en el que tanto el medio como el fin al que propende se encuentran legitimados

Paradigma destacado del principio que integra el orden público económico es el principio general de buena fe en la contratación, expresamente recogido hoy, como se cuida de señalar la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en los Principios de Derecho Europeo de Contratos (The Principles of European Contract Law —PECL—) cuyo art. 1:201 bajo la rúbrica “Good faith and Fair dealing” (“Buena fe contractual”), que dispone como deber general: ‘Each party must act in accordance with good faith and fair dealing’ (“Cada parte tiene la obligación de actuar conforme a las exigencias de la buena fe”). Principio de buena fe cuya observancia es especialmente inexcusable cuando en una concreta contratación se produce una situación de desequilibrio, desproporción o asimetría entre las partes por razón de la complejidad del producto que se contrata y del dispar conocimiento que de él tienen los respectivos contratantes.²³

Cabe añadir a lo anterior que el Tribunal Supremo, en recientes Sentencias, ha hecho aplicación del principio de confianza legítima en asuntos diversos, alguno de ellos en cuanto al propio objeto de la comprobación inspectora —la existencia de motivos económicos válidos en una operación societaria—. A tal efecto, cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Marzo de 2014 (Recurso de Casación nº 2171/12), recaído en un asunto en que se había declarado el fraude de ley en contradicción con actos propios anteriores de la Administración; la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Noviembre de 2013 (Recurso de Casación 3262/12), en que también se hace prevalecer el citado principio de confianza legítima para impedir a la Administración la posibilidad de actuaciones contrarias a esa confianza generada; y, finalmente, la Sentencia del Alto Tribunal de 18 de Noviembre de 2013 (Recurso de Casación nº 6386/11). La importancia de ésta es decisiva, no sólo porque la razón desestimatoria del recurso de casación radica en un problema probatorio en relación, no con la existencia, sino del contenido del acto propio precedente y, en particular, acerca de la identidad entre el acta de conformidad levantada a una entidad y la

23 Tomo la referencia de Lorca Navarrete, en “A la búsqueda de la anulación del laudo arbitral por vulneración del orden público económico”. Diario La Ley nº 8615 del día 29 de Septiembre de 2015; véase “Tribunal Supremo y principios europeos” del Profesor Díez Picazo en “Noticias de la Unión Europea” nº 305(2010) págs. 79 y siguientes.

extendida a otra en relación con una operación de idéntica significación. En el voto particular de ésta última, que cabe traer a colación como inspiración de nuestro criterio – en tanto no se discute aquí cuestión de hecho alguno en relación con la identidad fáctica determinante del acto propio –se dice así:

“En definitiva, cuando la Administración, con sus decisiones, crea en un administrado la presunción de que su actuación se ajusta al ordenamiento jurídico y resulta legítima, cuando se fía de aquella y en base a esa creencia programa su actividad y adopta determinaciones, tiene derecho a que estas últimas sean amparadas por el ordenamiento jurídico, matizando las consecuencias inherentes a un entendimiento estricto del principio de legalidad, para impedir a la Administración remover la situación favorable a un administrado en aras de la seguridad jurídica, principio constitucional que inspira otras instituciones, conviene no olvidarlo, como la prescripción, capaz de dejar incólumes y plenamente operativos actos administrativos eventualmente ilegales, o como la fijación de un plazo máximo para recurrirlos, cuyo transcurso los transforma en firmes e inatacables.”²⁴

3.3. Principio de proporcionalidad

Este principio aparece reflejado en el art. 6, apartado cuarto, del Tratado de la Unión Europea, en el que se expone:

“En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.”

Por su parte la doctrina²⁵ ha expuesto que “La jurisprudencia comunitaria ha ido construyendo el principio de proporcionalidad conforme al modelo alemán. De ahí que se estructure en torno a los tres escalones o criterios (...) idoneidad, necesidad y proporcionalidad strictu sensu. Ello no quiere decir, sin embargo, que la concepción comunitaria sea por completo fiduciaria de la dogmática germánica y que se haya producido una importación indiscriminada de aquella doctrina”²⁶ y la relación de medios afines encuentra en la base del concepto de proporcionalidad, constituye presupuesto, su patrón de comparación. El medio (intervención pública restrictiva de derechos o libertades) tiene que ser proporcionado al fin que con él se persigue y tanto uno como otro han de ser jurídicamente admisibles. Cuando el medio o los fines no son legítimos no tiene sentido entrar a analizar si la medida es o no proporcionada puesto que la quiebra del Derecho se hará evidente *a priori*. De modo que la importancia que tiene el principio de proporcionalidad deriva de ser un mecanismo o herramienta para comprobar si una medida es adecuada, útil y proporcionada para conseguir un fin, en aquellos casos

24 Me remito a lo expuesto por Sánchez Blázquez en “Sobre el alcance de algunas exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones relacionadas con los buques en el IVA y el principio de confianza legítima (comentario a la STJCE de 14 de Septiembre de 2006)”, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 292(2009) pág.115 y siguientes; véase asimismo “La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de Febrero de 2008; una novedosa extensión del principio de protección de la confianza legítima que debe ser tenida en cuenta en la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA”, de Mochón López, en “Noticias de la Unión Europea” nº 306 (2010) pág 121; en fin como ha expuesto la Jurisprudencia Suprema “El principio de fiabilidad del sistema legal, expresión de la seguridad jurídica consagrada en dicho precepto constitucional, garantiza la confianza legítima del ciudadano, verdadero destinatario de las normas, en el Ordenamiento Jurídico.”; véase: “El principio de fiabilidad del sistema legal (Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 14 de Julio de 2010)”, de Ibáñez García, Diario La Ley nº 7532, del día 21 de Diciembre de 2010.

25 La cita es de Barnes en “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, “Revista de Administración Pública” nº 135 (1994), pág. 516 y siguientes.

26 Sigo el parecer de la Profesora Duardo Sánchez en “El principio de proporcionalidad: dimensión comunitaria e incidencia en el Derecho Tributario español”, en “Noticias de la Unión Europea” nº 302 (2010), pág. 73 y siguientes.

sutiles en el que tanto el medio (intervención realizada en el marco de los poderes discrecionales de los entes públicos) como el fin al que propende (correspondiente a un interés comunitario en el caso que analizamos) se encuentran legitimados. De esta manera el exámen de la legitimidad de fines y medios ha sido visto como un *prius* lógico del juicio de proporcionalidad.²⁷

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de Mayo de 2013, haciéndose eco de lo expuesto recordó que:

“A este respecto, debe recordarse que el principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión. Exige que los actos de las instituciones de la Unión no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimos perseguidos por la normativa de que se trate, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos restrictiva, y que los inconvenientes ocasionados no deben ser proporcionados con respecto a los objetivos perseguidos (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de 12 de Diciembre de 2007, Italia/Comisión, T-308/05, Rec. p. II-5089, apartado 153, y la jurisprudencia citada)

En particular, a la luz del principio de proporcionalidad, debe recordarse también que la falta de ejecución de las obligaciones cuyo cumplimiento tiene una importancia fundamental para el buen funcionamiento de un sistema de la Unión puede sancionarse con la pérdida de un derecho concedido por la normativa de la Unión, como el derecho a una ayuda económica (véanse, en este sentido, las Sentencias del Tribunal de 26 de Septiembre de 2002, Sgaravatti Mediterranea/Comisión, T-199/99, Rec. p. II-3731, apartados 134 y 135, y de 19 de noviembre de 2008, Grecia/Comisión, T-404/05, no publicada en la Recopilación, apartado 89, y la jurisprudencia citada).”²⁸

3.4. Principio de no discriminación

El artículo 12 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea consagra el principio de no discriminación al establecer que “en el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad”. Y en desarrollo de ese principio, las disposiciones del mismo Tratado garantizan a los ciudadanos de la Unión el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros y prohíben las restricciones a la libertad de

27 La Ley Orgánica 1/2008 de 30 de Julio, reproduce en su artículo 2 la Carta de Derechos Fundamentales que, a su vez, consagra de manera expresa el principio de proporcionalidad. Artículo 52.1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

28 El principio de proporcionalidad ha tenido una especial incidencia en el ámbito tributario, y en tal sentido citamos: “La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad”, de Rozas Valdés y Villar Ezcurra (Marta), en “Noticias de la Unión Europea”, número 254 (2006) pág.23 y siguientes; “Consecuencias del incumplimiento de obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad”, de Ibáñez García, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 276 (2008) pág. 73 y siguientes y “La prevalencia del principio comunitario de neutralidad frente a las medidas nacionales no proporcionadas en la lucha contra la evasión fiscal (Comentario a la STJCE de 10 de Julio de 2008)” de los Profesores López Martínez y Pérez-Piaya Moreno, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 310 (2010) pág.143 y siguientes; véanse asimismo referencias a este principio en la obra: “Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA”, de Chico de la Cámara y Galán Ruiz, Editorial Civitas - Thomson Reuters, Volumen II (2012) pág. 334 y siguientes; se ocupa asimismo del principio de proporcionalidad en el ámbito tributario la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de Abril de 2013.

El principio de equivalencia exige que la norma nacional controvertida se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno y que tengan un objeto y una causa semejantes

establecimiento dentro de la Unión, a la libre prestación de servicios y a los movimientos de capitales, entre otras.

Conforme a la conocida prevalencia del Derecho Comunitario, ha de reconocerse que este ordenamiento impide situaciones discriminatorias en el ámbito de la Comunidad Europea, con carácter general, al prohibir la discriminación por razón de la nacionalidad en el art. 12 del Tratado (actual art.18 del TFUE). Esta prohibición de carácter general se concreta en otras disposiciones que tratan de garantizar la libertad de circulación de personas, servicios y capitales, concretamente en los artículos 39, apartado 2, actual art. 45 (libre

circulación de trabajadores), 43 y 48, actuales 49 y 54, (derecho de establecimiento), 49, actual art. 56, (libre circulación de servicios) y 56, actual art. 63, (libre circulación de capitales).

El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de reiterar la aplicabilidad directa de las cláusulas específicas que prohíben la discriminación por razón de la nacionalidad, habiendo admitido solo la invocación del art. 12 del Tratado en defecto de normas específicas para el caso.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de Mayo de 2013 expone que:

“Además, según jurisprudencia reiterada, el principio de no discriminación que se deriva del Tratado de FUE, en particular de las libertades fundamentales, no sólo exige eliminar toda discriminación en perjuicio de quien ejecuta obras o presta servicios por razón de su nacionalidad, sino también suprimir cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los operadores nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir u obstaculizar de otro modo las actividades del operador establecido en otro Estado miembro en el que preste legalmente servicios análogos (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de Julio de 1991, Säger, C-76-90, Rec.p.I-4221, apartado 12).”

En el ámbito tributario han sido muy numerosos los pronunciamientos recaídos sobre el principio de no discriminación; destacamos lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de Marzo de 2013 que expone:

“En definitiva, la interpretación de la norma fiscal española efectuada por la Administración vulnera el principio comunitario de no discriminación como manifestación del derecho a la igualdad de trato dentro de la Unión Europea, derecho que en este caso se traduce en la concesión de las mismas reducciones fiscales a las aportaciones a fondos y planes de pensiones, con independencia del Estado miembro en que estén establecidas las entidades de pensiones, al no concurrir ninguna circunstancia que justifique la existencia de un trato desigual por razón de la residencia de las sociedades de pensiones.”

El pronunciamiento del Tribunal de Justicia más destacado es el que se contiene en la Sentencia de 3 de Septiembre de 2014, que deja sin efecto las discriminaciones que existían en la Ley española del Impuesto sobre Sucesiones

y Donaciones en contra de los no residentes; la Sentencia²⁹ analizó esta problemática bajo la perspectiva de la libre circulación de capitales y de establecimiento, y dió lugar a la reforma de la Ley del Tributo por medio de la Ley 26/2014, de 27 de Noviembre; la doctrina³⁰ sigue considerando insuficiente la reforma pues debería haberse extendido a las adquisiciones por herencia o donación en favor de cualquier persona sea residente o no en otro Estado integrante de la Unión Europea, dada la configuración del principio de libre circulación de capitales en los Tratados.

Guarda relación con el principio que se examina lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de Marzo de 2015 en la que se argumenta que:

“Al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no solo se vulnera el principio de igualdad (art. 14CE), sino que, como con acierto señala el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1CE).”³¹

29 Entre los comentarios a la Sentencia, pueden mencionarse los estudios de BARCIELA PÉREZ, J.A., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales» Quince Fiscal, No 6, 2015; BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I. M., «Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria», Revista Aranzadi Doctrinal, N° 77, 2014; CALVO VÉRGEZ, J. «En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto», Quincena Fiscal, N° 5, 2015; CAYÓN GALIARDO, M. A., «La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014», Revista Técnica Tributaria, No 707, 2014; FALCÓN Y TELLA, R. “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, Quincena Fiscal N° 78, 2014; SIMÓN ACOSTA, E, “Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario», Actualidad Jurídica Aranzadi, N°. 891, 2014; FERNÁNDEZ RIBAS, G. y HERMOSIN ALVAREZ, M., ob. cit.; FERNANDEZ JUNQUERA M., «A cerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de Septiembre de 2014», Quincena Fiscal No 77, 2015 GARDE PABLOS, J.F., «La discriminación del ciudadano o residente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Sentencia del TJUE de 3 de Septiembre de 2014)», Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, N°. 27 2014; GARCIA PRATS, F. A., «El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español», Civitas. Revista español de Derecho Financiero, N° 764, 2014; HERRERA MOLINA, P. M. Las enmiendas parlamentarias al Impuesto sobre Sucesiones siguen quebrantando el Derecho de la Unión Europea, ECJ Leading Cases, octubre 2014; EZ MURO, E., «Comentarios a las medidas adoptadas por el Gobierno para evitar la discriminación entre residentes y no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», Diario La Ley, N° 8433, 2014; MARTIN QUERALT, J., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad”, Tribuna Fiscal Revista Tributaria y Financiera No. 275, 2014; MENÉNDEZ MORENO, A. «Pobres residentes (A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014, y del consecuente proyecto de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», Quincena Fiscal, No 79, 2014; y, ROVIRA FERRER, J., “El posicionamiento del TJUE y sus consecuencias acerca de las desigualdades de trato injustificadas en el ámbito del ISD”, Gaceta Fiscal n° 346 (2014); tomo la referencia de Romero Ciscar en “La libre circulación de capitales con terceros países”, en Carta Tributaria n° 5/6, Agosto 2015.

30 Véase, en tal sentido, el estudio de Pelayo Jiménez “Incorrecta adecuación de la normativa del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en “El Notario del Siglo XXI”, Julio-Agosto de 2005.

31 Tras estimarse la cuestión de inconstitucionalidad se dictó por el Tribunal Supremo Sentencia estimatoria con fecha 30 de Abril de 2015.

3.5. Principio de efectividad

Este principio³² está adquiriendo especial relevancia con motivo de la devolución de ingresos indebidos procedentes de actos firmes³³ cuando se ha producido infracción del Derecho de la Unión Europea³⁴; con carácter general la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Febrero de 2011, expuso:

“Tal interpretación literal y formalista del plazo reglamentario vulnera claramente el derecho a la deducción del IVA, en cuanto que hace ineficaz dicho derecho. El propio Abogado del Estado reconoce expresamente en el recurso de casación que nos ocupa que el derecho a la deducción (en el caso de autos devolución) no debe verse afectado por una interpretación formalista de los plazos. Siendo por tanto aplicable el llamado principio “de efectividad”, según el cual los plazos que establezca el ordenamiento interno no pueden “hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.”

Es doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, plasmada en Sentencia como la de 6 de Septiembre de 2011, según la cual:

“A este respecto, procede recordar que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión Europea es la consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (véanse las Sentencias de 9 de Noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec.p.3595, apartado 12; de 21 de Septiembre de 2000, Michailidis, C-441/98 y C-442/98,

32 El principio que se examina en el texto se extiende al abono de intereses anejos a las devoluciones, y así la Sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de Abril de 2013 expuso por lo que se refiere al principio de efectividad, éste exige, en una situación de restitución de un impuesto recaudado por un Estado miembro con infracción del Derecho de la Unión, que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados, no tengan por consecuencia privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por el pago indebido del impuesto (véase la sentencia Littlewoods Retail y otros, apartado 29).

33 Es el supuesto contemplado en el art. 221, apartado tercero de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, a cuyo tenor cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a).c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley; sobre este precepto véase: “Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos derivadas de la vulneración de la normativa comunitaria”, de Calvo Vérguez, en “Noticias de la Unión Europea”, nº 318(2011) pág.25 y siguientes; “Una nueva causa de revisión de actos administrativos firmes en virtud del Derecho de la Unión Europea. Análisis de 1as Sentencias Kühw & Hertz y Kempter del TJUE” de Arzoz Santisteban en “Administración y Justicia. Un análisis jurisprudencial. Liber Amicorum Tomás Ramón Fernández”. Editorial Civitas, Volumen II (2012) pág.3055 y siguientes; y, “Vías para obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos: la devolución de ingresos indebidos por contrarios al Derecho comunitario y la responsabilidad patrimonial del Estado por liquidaciones derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales” de Martínez Micó, en “La recepción del Derecho de la Unión Europea en España, Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente”. Editorial Wolters Kluwer (2013) pág 503 y siguientes.

34 Se ha ocupado del tema Ibáñez García en: “La nueva regulación de la opción por la prorratea especial en el IVA. Génesis de la reforma”; en “Revista Tributaria Sepin en Internet” (2013); los principios de equivalencia y efectividad suelen tratarse conjuntamente, y tanto en sus aspectos sustantivos como procesales; véase lo expuesto por la Profesora Cobreros Mendazona en “La exigibilidad del requisito de la violación suficientemente caracterizada al aplicar en nuestro Ordenamiento el principio de la responsabilidad patrimonial de los Estados por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea”, en Revista de Administración Pública nº 196 (2015).

Rec.p.I-7145, apartado 30, de 10 de Abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec.p.I-2283, apartado 35, y de 28 de Enero de 2010, DirectParcel Distribution Belgium, C-264/08, Rec.p.I-731, apartado 45).³⁵

Y la de 16 de Mayo de 2013, recuerda que:

“A la luz de la doctrina jurisprudencial y preceptos transcritos, la Sala llega a la conclusión de que se opone al principio de no discriminación una interpretación del art. 46.1.4º de la Ley 40/1998 y del art.60.1 del Real Decreto Legislativo 3/2004 que impide la reducción fiscal de las aportaciones a un plan de pensiones alemán, siempre que éste cumpla las exigencias que impone con carácter general la normativa fiscal española adecuada de la pérdida ocasionada por el pago indebido del impuesto (véase la Sentencia Littlewoods Retail y otros, antes citada, apartado 29).

En el caso de autos, es obligado declarar que una normativa como la controvertida en el caso de autos, que limita los intereses a los devengados a partir del día siguiente a la fecha de la solicitud de devolución del impuesto indebidamente percibido, no responde a esta exigencia.

Al no existir normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad (sentencia Danfoss y Saber-Danfoss, antes citada, apartado 24 y jurisprudencia citada).”

Por último procede mencionar lo expuesto por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso – Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 29 de Junio de 2011, según la cual es procedente la revocación de una liquidación tributaria cuando con posterioridad a su práctica y consiguiente firmeza se ha dictado una Sentencia por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, declarando contraria la norma española al Ordenamiento que goza de primacía; y en tal sentido se expuso:

“Debe recordarse que el principio de efectividad ha sido afirmado reiteradamente por el Tribunal de Justicia como límite del principio de autonomía (así en los asuntos acumulados C-392/04 y C-422/04, I-21 Germany, de 19 de Septiembre de 2006 (TJCE 2006, 260)), en que el Tribunal de Justicia encomienda al Tribunal nacional la función de comprobar si existe ilegalidad manifiesta que justifique la revocación de actuaciones administrativas firmes). Este principio, de pura creación judicial, como tantos otros principios esenciales de la aplicación del derecho comunitario, se ha visto reflejado por el Tratado de Lisboa. Así, el artículo 19 TUE señala que los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión. Por otra parte, el artículo 6 TUE establece que la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de Diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de Diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados. Y a su vez el artículo 47 de la Carta dispone que toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho

35 Así se desprende de lo expuesto por la Profesora De la Tejera Hernández en “La restitución de tributos contrarios al Derecho Europeo (Devolución, responsabilidad patrimonial y reforma de la Ley General Tributaria)”. Instituto de Estudios Fiscales (2015); véase asimismo: “El régimen jurídico del principio de equivalencia en el sistema tributario español”, de Martínez Sánchez, en “Revista Española de Derecho Financiero nº 161 (2014).

de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.”

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 29 de Mayo de 2015; tras mencionar la novedad plasmada en el art. 221(3) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, concluye que:

“Las consecuencias de la violación de las normas de derecho comunitario no deben ser inferiores a las derivadas del incumplimiento de la Constitución. Lo contrario supondría una interpretación restrictiva de la aplicación de las normas comunitarias. En las sentencias *Simmenthal* (9 de Marzo de 1978) y *Factortame III* (5 de Marzo de 1996) el TJCE ha recordado expresamente que los jueces nacionales garantizan la plena eficacia del Derecho Comunitario y la protección de los derechos que confiere a los particulares, garantía que expresamente se extiende a la posibilidad de obtener una reparación en aquellos casos en que sus derechos son vulnerados como consecuencia de una violación del Derecho Comunitario que es directamente imputable a uno de sus Estados miembro.

A lo anteriormente indicado podríamos también añadir que ya en 1988 el TJCE, en Sentencia de 2 de Febrero, asunto C-309/85, reconoció que la firmeza de las situaciones no podía ser obstáculo decisivo para proceder a la restitución de lo ingresado indebidamente, vulnerando la legalidad comunitaria; y en la Sentencia KHÜNE, de 13 de Enero de 2004, declaró que la jurisprudencia posterior del TJCE es una circunstancia nueva que permite la revisión o revocación de actos firmes, incluidas las sentencias que han adquirido el valor de cosa juzgada.”

3.6. Principio de equivalencia

De este principio muy ligado al anterior se hace eco la Sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de Mayo de 2013, que sobre el particular expuso:

“Y en esta tesitura, sería contrario a los principios de equivalencia y efectividad, como también recuerda el apartado 52 de la Comunicación de la Comisión 2007/C/272/05, el diseño de procedimientos nacionales para la recuperación de las ayudas de Estado ilegales menos favorables para los afectados que los previstos para acciones nacionales similares, haciendo imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que les confiere el ordenamiento de la Unión, singularmente el acabado de citar de audiencia en los procedimientos administrativo que les afecten. Esos mismos principios son traídos a colación por la “Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales” (2009/C 85/09) (DOUE, serie C, nº 85, de 9 de Abril de 2009, p.1, apartado 79), cuando alude a la obligación de los jueces nacionales de proteger los derechos individuales afectados por las ayudas estatales ilegales.”

El principio de equivalencia exige que la norma nacional controvertida se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno y que tengan un objeto y una causa semejantes. Para comprobar si el principio de equivalencia se respeta, le corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que es el único que conoce directamente la regulación procesal de los recursos en el ámbito del Derecho interno, controlar si la regulación procesal destinada a garantizar en Derecho interno, la tutela de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los justiciables,

es conforme con este principio y examinar tanto el objeto como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente semejantes. Para determinar si una disposición procesal nacional es menos favorable, ha de tener en cuenta el lugar que ocupa esa disposición en el conjunto del procedimiento, el desarrollo de éste y sus particularidades.

La doctrina más reciente y de mayor impacto se contiene en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de Enero de 2010 como respuesta al planteamiento que hizo el Tribunal Supremo³⁶ que decidió “Cuestionarse a sí mismo” ante el Tribunal de Justicia, requiriéndole sobre la compatibilidad de su interpretación y aplicación con los principios del Ordenamiento de la Unión de equivalencia y de efectividad.

El Tribunal de Justicia ya ha considerado que, en el marco del régimen de autoliquidación, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales

Asíes como se produce la Sentencia Transportes Urbanos de 26 de Enero de 2010, en la que el Tribunal de Luxemburgo llegará a la conclusión de que tal diferencia de régimen – esto es, el diverso tratamiento procedimental entre las indemnizaciones solicitadas con base en una ley posteriormente declarada inconstitucional y las solicitadas con base en una ley posteriormente constatada como contraria al Derecho de la Unión Europea es incompatible con el principio de equivalencia. En concreto y el razonamiento de la Gran Sala es que, teniendo las dos reclamaciones “exactamente el mismo objeto, a saber, la indemnización del daño sufrido por la persona lesionada por un acto o una omisión del Estado” (Apdo.36), la única diferencia existente consiste en que Tribunal declara la infracción jurídica (Apdo.43), y esta diferencia “no basta para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia” (Apdo. 44).

De acuerdo con ello el Tribunal Supremo en sendas Sentencias de 17 de Septiembre (tres) y 23 de Diciembre 2010 (cuatro), afirma el reconocimiento del principio de responsabilidad patrimonial del Estado como una

36 Sigo lo expuesto por Plaza Martín, en “Un viaje de ida y vuelta en Transportes Urbanos; Responsabilidad patrimonial del Estado legislador y principio de equivalencia (sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Septiembre de 2010), en “Administración y Justicia. Un análisis jurisprudencial. Liber Amicorum Tomás – Ramón Fernández, Editorial Civitas, Volumen II (2012) pág.3523 y siguientes; con respecto a otras jurisdicciones va a mencionarse, tales como “Adecuación del procedimiento judicial hipotecario a la normativa europea: Sentencia del TJUE de 14 de Marzo de 2013”, de Achón Bruñén, en Diario La Ley nº 8065 (2013); “La Sentencia del Tribunal de Luxemburgo relativa a la lucha contra cláusulas abusivas.Comentario a la STJUE de 14 de Marzo de 2013” de Ballugera Gómez, en Diario La Ley nº 8088 (2013); “El control de las cláusulas abusivas de las hipotecas en la calificación registral y en el procedimiento de ejecución tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 14 de Marzo de 2013”, de Díaz Fraile, en la Ley Unión Europea, nº 5 (2013); “Las cláusulas abusivas”, de Gimeno Sendra, en Diario La Ley nº 8116 (2013); “Cláusulas abusivas más habituales en las escrituras de hipotecas: análisis de los últimos pronunciamientos de Juzgados y Tribunales”, asimismo de Achón Bruñén, en Diario La Ley nº 8127 (2013); “El debido tratamiento de las ejecuciones hipotecarias a la luz de la reciente jurisprudencia del TJUE”, de Ruiz-Rico Ruiz y De Lucchi López-Toría, en Diario La Ley nº 8139(2013), y, “Estudio de las cláusulas abusivas en contratos con consumidores en Derecho comunitario y español a la luz de la Ley 1/2013 de 14 de Mayo”, de Ramírez García; se refirió asimismo al Profesor Díez Picazo, en el Discurso de apertura del Curso 2013/2014 de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación y que aparece recogido en la Memoria de Actividades del Curso 2013 bajo el título de “Perfiles”; por último el Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de Julio de 2015, tiene expuesto que aunque el Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas, en la Sentencia de 15 de Octubre 2009 (C-101/08), no ha considerado la protección de los accionistas minoritarios un principio general del Derecho Comunitario, al analizar el alcance y significado del contenido del artículo 5 de la Directiva 2004/25/ CE, en cuanto constituye «un principio rector de la aplicación de la normativa reguladora de la oferta pública de adquisición de acciones», no podemos desconocer que el objetivo de esta acción normativa europea es garantizar un nivel mínimo de protección suficiente de los titulares de valores, en caso de cambio del control de la sociedad, que obliga a formular una oferta de adquisición de acciones.

cláusula de cierre del sistema que regula las relaciones entre el Derecho Comunitario y los Ordenamientos nacionales, garantizando la plena eficacia del Ordenamiento de la Unión Europea y la tutela judicial efectiva de los particulares a la reparación de los perjuicios que pudiera causar la infracción o el incumplimiento de aquel por parte de las autoridades nacionales. El Alto Tribunal además –y esto es lo más relevante de la cuestión– confirma la existencia de una relación directa de causalidad entre la infracción de la obligación de respeto al Derecho Comunitario que incumbe al Estado y el daño sufrido por el contribuyente, sin que tal nexo causal pueda entenderse roto por el hecho de que éste no hubiera agotado los recursos administrativos o judiciales frente a liquidaciones tributarias firmes. Y en tal sentido, el Tribunal Supremo obliga al Estado a reparar el daño causado a los recurrentes por el abono de unas cantidades superiores a las que hubiera correspondido ingresar de haberse respetado por la legislación nacional los mandatos contenidos en la norma comunitaria. Tal reparación comprende el importe del exceso ingresado más sus correspondientes intereses de demora, toda vez que el principio general en materia de indemnización por responsabilidad patrimonial es el de la de la “restitutio in integrum”, teniendo en cuenta que la cantidad se reconoce en concepto de responsabilidad patrimonial y no como no devolución de ingresos indebidos.

Concluimos esta cita de doctrina jurisprudencial con lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Febrero de 2015 en la que se indica:

“En conclusión: a) La doctrina reiterada de este Tribunal (desde la Sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 2 de Junio 2010, Recurso núm. 588/2008) tiene declarado que aunque los actos generadores del daño (liquidaciones tributarias, en el caso) sean firmes, ello no impide ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial del Estado por – actos del legislador declarados inconstitucionales si tales actos fundamentaron la decisión administrativa productora del perjuicio; b) Tal doctrina debe aplicarse también (por exigencias de los principios de equivalencia y efectividad) a los supuestos en los que se plantea una reclamación de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la Unión Europea, de manera que la firmeza de los actos administrativos a los que se imputa el daño no resulta obstáculo para el ejercicio de la acción; c) Y ese mismo criterio debe ser tenido en cuenta aun cuando la vulneración del Derecho Comunitario no haya sido declarada por el TJUE en la fecha en que se ejercita la reclamación si, como ocurre en el caso analizado, la incompatibilidad de la norma española con la europea es declarada por un Tribunal nacional aplicando directamente sin necesidad de plantear cuestión prejudicial el Derecho Comunitario a tenor de los principios de efecto directo y primacía y a la vista de la claridad de las determinaciones de la normativa europea que resulta de aplicación.”

3.7. Principio de cooperación

Tal y como expone la Sentencia del Tribunal Justicia de la Unión Europea de 13 de Enero de 2004:

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

- 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.”

3.8. Principio general de aplicación de oficio del Derecho de la Unión Europea

Este principio, de carácter procesal, de aplicación en este ámbito por ser efecto reflejo de los ya citados de primacía y efecto directo, es analizado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de Mayo de 2013, en los siguientes términos:

“Por otro lado, como es doctrina de este Tribunal proveniente de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, hemos de estar a “los principios de primacía y efecto directo de las directivas proclamados por la propia jurisprudencia comunitaria, conforme a la que las disposiciones de una directiva, que desde el punto de vista de su contenido no están sujetas a condición y son suficientemente precisas, puede ser invocadas por los particulares a cuyo favor crean derechos ante sus *órganos* jurisdiccionales cuando el Estado no ha cumplido con su deber de incorporarlas al ordenamiento interno o lo haya hecho de modo incorrecto [Sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (asunto 8/81) y 26 de febrero de 1986, Marsha/1 (asunto 152184)].

Y ese deber de aplicación de oficio de las disposiciones de una directiva que cumplan tales requisitos alcanza de manera especialmente intensa a los órganos jurisdiccionales, incluso en supuestos en que, a diferencia de lo que ocurre en el actual, los litigantes no hayan puesto en debate la conformidad del ordenamiento interno con las determinaciones de/legislador comunitario. El principio *iura novit curia* también actúa en este *ámbito* (Sentencias del Tribunal de Justicia de 14 de Diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, y Van Schijndel y Van Veen, C-430/93 y C-431/93; en el mismo sentido las de 27 de Junio de 2000, Océano Grupo Editorial y Salvat Editores, C-40/98 a C-244198, y de 21 de Noviembre de 2002, Cofidis, C-473/00). Conforme a esta jurisprudencia, opera un principio general de aplicabilidad de oficio del derecho comunitario, siempre que el ordenamiento jurídico-procesal interno permita invocar, asimismo de oficio, una norma imperativa interna. En nuestro orden jurisdiccional, si el juez estima que no se ha planteado la cuestión en la forma debida, ha de dar el golpe de timón necesario a la controversia sin más requisito que, en virtud del principio de contradicción, oír a las partes para que se pronuncien sobre el particular {artículos 33, apartado 2, y 65, apartado 2, de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de este jurisdicción (BOE de 14 de Julio), (Sentencia de 12 de Abril de 2012 (rec. cas. núm. 5216/2006), FD Séptimo).”

El principio es, sin duda novedoso, y guarda alguna relación con la invocación de la prescripción en sede casacional³⁷, no habiéndolo hecho en el seno del Recurso Contencioso – Administrativo.

3.9. Principio de prohibición de abuso de derecho

Este principio, también recogido en nuestro Derecho aparece reflejado en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de Junio de 2013³⁸, que con reiteración de lo expuesto en pronunciamientos anteriores indica:

“En efecto, el Tribunal de Justicia ha estimado en diversas ocasiones que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véase la sentencia Halifax y otras, antes citada, apartado 71 y la jurisprudencia citada) y que el principio de prohibición del abuso de Derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, realizados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véanse las sentencias de 22 de Mayo de 2008, Amplisientifica y Amplifin, C-162/07, Rec.p.I-4019, apartado 28; de 27 de Octubre de 2011, Tanoarch, C-504/10, Rec.p.I-0000, apartado 51, y de 12 de Julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, Rec.p.I-0000, apartado 35).”

37 Recuérdese que a tenor de lo previsto en el art. 69(2) de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, General Tributaria: “La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario”; la Ley 34/2015, de 21 de Septiembre, no ha introducido modificación en el precepto; sin embargo aquí la conclusión no es tan rotunda; así se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de Noviembre de 2012, y del voto particular a la misma de los Magistrados Excmos. Sres. Huelín Martínez de Velasco y González González; véase asimismo la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Junio de 2014, que confirma lo expuesto, salvo que se aleguen “cuestiones nuevas”.

38 El principio ha tenido una especial aplicación en el ámbito tributario; véase: “La doctrina estadounidense de la sustancia económica como norma general antiabuso en materia tributaria”, de Martín López, en “Revista Española de Derecho Financiero” nº 157 (2013) pág. 105 y siguientes. La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de Octubre de 2011, expuso: “Las operaciones previstas tengan una sustancia económica separada y diferente del beneficio económico alcanzado sólo mediante la reducción impositiva (más adelante se apreciará que en tal sentido ha evolucionado nuestra normativa). Los intentos en esta línea se estiman meritorios por la doctrina en cuanto permiten alejarse del proceloso ámbito de los propósitos subjetivos, con los problemas probatorios que ello genera, y ayuda al intérprete a determinar si un determinado acto jurídico o conjunto de actos está respaldado por una operación con auténtico sentido mercantil.” La doctrina del “business purpose”, la planteó el Profesor Palao Taboada en: “Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales”, integrante de los “Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Luís Díez Pícazo”, Editorial Thomson Civitas, Volumen IV (2003) págs. 6597 y siguientes; véase asimismo “Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula antiabuso en la -directiva de fusiones- ¿Hacia motivos económicos válidos de alto voltaje?”, del Profesor Calderón Carrero, en Revista de Contabilidad y Tributación nº 347(2012) págs. 5 y siguientes y “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el Derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, de Martín López, en “Quincena Fiscal”, nº 8 (2015) y en fin como expuso el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de Julio de 2012; En conclusión cuando una operación es “intrínsecamente asombrosa” es la parte que realiza la operación la que debe justificar su razonabilidad pese a la apariencia que de ella se infiere, actividad que en este caso no ha sido ni siquiera intentada al no pedir el recibimiento a prueba. Parece evidente que ante un Tribunal han de desplegarse razones mucho más sólidas y convincentes para que un motivo del tipo expuesto pueda prosperar”. Lo que no se impide es la auténtica “economía de opción”, pues como ha recordado la Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de Septiembre de 2013, “Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando un sujeto pasivo puede elegir entre distintas operaciones, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal (véanse, en particular, las sentencias de 21 de Febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 73, y RBS Deutschland Holdings, antes citada, apartado 54).”

3.10. Principio de coherencia del Sistema Tributario

Este principio suele traerse a colación por los Estados miembros en el Recurso por incumplimiento; de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de Octubre de 2013, se desprende lo siguiente:

“Sobre este particular, procede recordar que es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la necesidad de salvaguardar la coherencia de un sistema tributario puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado. Sin embargo, para que pueda admitirse tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (véanse las sentencias Manninen, antes citada, apartado 42, y de 17 de Septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec.p.I-8591, apartados 77 y 78).”

Otra Sentencia de la misma fecha, permitió al Tribunal de Justicia de la Unión Europea exponer lo siguiente:

“Además, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la declaración extemporánea de la anulación de la factura de que se trata no supone un fraude en el IVA. Conforme a reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión que puede extenderse hasta llegar a cubrir las operaciones que se realicen para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión (véase la Sentencia de 27 de Septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. P.I7861, apartado 38 y jurisprudencia citada).”

“Pues bien, en el caso de autos, basta con señalar que la ventaja fiscal resultante, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de una sucesión, de la aplicación a la base imponible de una reducción calculada al tipo más elevado cuando en esta sucesión interviene al menos un residente de dicho Estado, no está compensada en éste con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre sucesiones (véase, por analogía, la sentencia Mattner, antes citada, apartado 54).”

“De lo anterior se desprende que no cabe justificar la normativa controvertida en el litigio principal por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario alemán.”

3.11. Principio de neutralidad fiscal

Este principio tiene una especial incidencia en el ámbito tributario y en especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y así la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de Febrero de 2014 expuso:

“El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las Sentencias de 22 de Febrero de 2001, Abbey Nacional, C-408/98, Rec. P. I-1361, apartado 24, y de 6 de Julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling C-439/04 y C-440/04, Rec.p.I-6161, apartado 48).

De este modo, el Tribunal de Justicia ya ha considerado que, en el marco del régimen de autoliquidación, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (Sentencia de 8 de Mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07, C-96/07, Rec.p. I-33457, apartado 63, y sentencia Uuszođaépitő, antes citada, apartado 39)."

El principio mencionado es de aplicación a otras facetas del citado Impuesto y así:

- Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de Febrero y 11 de Septiembre de 2014.

"Por lo que se refiere al principio de neutralidad fiscal, procede recordar que éste se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse las sentencias Comisión/Francia, C-384/01, EU:C:2003:264, apartado 25, y The Rank Group, C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719, apartado 32 y jurisprudencia citada)."

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 23 de Abril de 2015.

"El Tribunal de Justicia ha declarado también que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos; internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe."

El Tribunal Supremo también ha hecho uso de dicho principio de neutralidad en numerosas Sentencias como las de 9 de Octubre y 6 de Noviembre de 2014 y 15 de Enero de 2015, indicándose en esta última.

"Para resolver habrá que estar a la doctrina constante del Tribunal de Justicia de las Comunidades a cuyo tenor la normativa nacional debe entenderse siempre de acuerdo con el principio de neutralidad establecido por la Sexta Directiva, sin que formalismos sin significación alguna para la gestión del impuesto o la prevención del fraude puedan impedir el derecho a deducir."

3.12. Principio de respeto del derecho de defensa

Damos cuenta de otro de los principios que quedan reseñados y que aparece en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de Octubre de 2013³⁹ en los términos siguientes:

“El Tribunal de Justicia ha declarado con anterioridad que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona (véase la sentencia Sopropé, antes citada, apartado 36). En virtud de este principio, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión (véanse, entre otras, las sentencia de 24 de Octubre de 1996, Comisión/Lisrestal y ootros, C-32/95 P, Rec. P. I-5373, apartado 1, y Sopropé, antes citada, apartado 37). Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aunque cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal (véanse, las sentencias Sopropé, antes citada, apartado 38, y de 10 de Septiembre de 2013, G. y R., C-383/13 PPU, apartado 32 y 35).”

Pese a ello en la mencionada Sentencia se concluye que:

“Procede, pues, responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el Derecho de la Unión tal y como resulta de la Directiva 77/799 y del derecho fundamental a ser oído, debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido, ni tampoco, por último, el derecho a tomar una parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado.”

39 Véase un comentario a la misma a cargo de los profesores López Sánchez y Herrera Molina bajo el título “¿Tienen derecho los obligados tributarios a ser informados del intercambio de datos fiscales entre Administraciones Tributarias de diversos Estados?”, en Diario La Ley del día 19 de Junio de 2013; véase asimismo: “Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información entre los Estados miembros de la Unión Europea en la Directiva 2011/16/UE”, de Miguel Arias, en “Revista Española de Derecho Financiero” nº 156 (2012) pág. 61 y siguientes, y el estudio de Cruz Amorós “Intercambio de información y derecho de los contribuyentes”, en “Impuestos”, editorial La Ley, Octubre de 2014; por su parte el Tribunal Supremo en Sentencia de la Sala Segunda de 30 de Abril de 2015, ha expuesto “En este mismo sentido, puede ser relevante tomar en consideración la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre la colisión entre el derecho a no autoincriminarse y la obligación de proporcionar información en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador. Señala el TJUE, por ejemplo en la Sentencia Dalmine (Dalmine/Comisión, Sentencia del Tribunal de Justicia, Sala Primera, de 25 de Enero de 2007), que el derecho a no declarar contra uno mismo sólo es aplicable cuando se trata de solicitudes de información que obligan al destinatario, coercitivamente, a dar una respuesta sobre una específica cuestión inculminatoria. Esta doctrina jurisprudencial debe estimarse relevante tanto por su origen en el Tribunal de Justicia de Luxemburgo que constituye el Tribunal Supremo de la Unión Europea, como por el hecho de que en el Derecho Penal actual se ha incorporado a la responsabilidad penal de las personas jurídicas y son cada vez más numerosos los tipos penales que integran un elemento normativo de naturaleza administrativa, por lo que la concurrencia de una investigación previa de carácter administrativo, o en todo caso prejurisdiccional, será cada vez más frecuente (véase lo que sucede en el ámbito del delito fiscal, o de los fraudes de subvenciones, por ejemplo). Según dicha jurisprudencia, la Comisión tiene la potestad de obligar a una empresa, en su caso mediante decisión, a que le facilite toda la información necesaria relacionada con hechos de los que pueda tener conocimiento, **pero no puede imponer a dicha empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción** cuya prueba incumbe a la Comisión (SSTJUE de 18 de Octubre de 1989, Orkem/Comisión; de 7 de Enero de 2004, Aalborg Portland y otros/Comisión y de 14 de Julio de 2005, ThyssenKrupp/Comisión).”

Contrasta la solución a la que se llega con la concerniente a la recuperación de ayudas contrarias al Ordenamiento Comunitario; ante la disyuntiva entre ejecutividad y una solución garantista, el Tribunal Supremo se inclina por la seguridad, y así en Sentencia de la Sala Tercera de 14 de Octubre de 2013 se expuso:

“Sería posible oponer que, con tal desenlace, se desconocerían los designios de la regulación del derecho de la Unión, que pide una inmediata y efectiva ejecución de la Decisión de la Comisión al objeto de restablecer la competencia que la ayuda declarada incompatible rompió, pues, al fin y al cabo, la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de su declaración de ilegalidad (sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de Junio de 1993, Comisión/Grecia (C-183/91, apartado 16), 27 de Junio de 2000, Comisión/Portugal (C-407/97, apartado 38), y 26 de Junio de 2003, Comisión/España (C-404/00, apartado 44). Ahora bien, no se ha de olvidar que aquellos designios deben alcanzarse sin merma de los principios que inspiran también ese ordenamiento transnacional. Dicho en otra forma, cuando las Administraciones nacionales ejecutan decisiones de la Unión Europea quedan sometidas también a su ordenamiento jurídico y, en particular, a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE, Serie C, nº 326, de 26 de Octubre de 2012, p.391), cuyo artículo 51 dispone que sus disposiciones se dirigen también a los Estados miembros al tiempo de aplicar el derecho de la Unión. Pues bien, dicha Carta proclama en el artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente. Es decir, la audiencia como trámite necesario no sólo la impone nuestro ordenamiento doméstico sino también el propio de la Unión Europea, y lo hace al más alto nivel, en la Carta, que, según el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, Serie C, nº 326, de 26 de Octubre de 2012, p.13), tiene el mismo valor jurídico que los tratados. Acudiendo a las palabras de la Comunicación de la Comisión 2007/C 272/05 (apartado 52), los Estados miembros deben “utilizar procedimientos rápidos siempre que sea posible con arreglo al derecho nacional” y que, añadimos nosotros ahora, respeten los mandatos del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, debiendo, por tanto, ser eficaces e inmediatos, pero sin merma de las garantías que ese ordenamiento jurídico reconoce a sus ciudadanos.”

3.13. Principio de “non bis in idem”

El máximo intérprete de la legalidad europea reconoce el principio “non bis in idem” como principio fundamental de derecho comunitario⁴⁰ (Limburgse Vinyl Maatschappij) NV (LVM) y otros c. Comisión, C-238/1999 P.C.-244/1999 P.C. 245/1999 P. C.-247/1999 P.C. C-250/1999 P a C-252/1999 P&C-254/1999, punto 59, de 15 de Octubre de 2002).

40 Como recuerda la doctrina más autorizada de acuerdo con el art. 6.1 del Tratado de la UE, la Carta Europea de Derecho Fundamental posee el mismo valor jurídico que los Tratados de la UE, y los derechos y libertades y principios enunciados en la Carta se interpretarán con arreglo a las disposiciones generales del título VII de la misma por las que se rige su interpretación y aplicación teniendo debidamente en cuenta las explicaciones a que hace referencia la Carta, que indican las fuentes de dichas disposiciones. El apartado 3 del referido precepto establece igualmente que los derechos fundamentales que garantiza el CEDH y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la UE como principios generales. El art. 52.3 de la referida Carta establece que aquellos derechos recogidos en la misma que se correspondan con derechos del CEDH será interpretados de la misma forma, lo cual permite la integración de la jurisprudencia del TEDH a través de esta vía (véanse las explicaciones al art. 52.3 de la Carta Europea de Derechos fundamentales 2007/C 303/01, 14.12.2007); así lo entiende el Profesor Calderón Carrero en “El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de “ne bis in idem” en el marco de litigios tributarios internos.” en “Quincena Fiscal” nº 11 (2013) pág.86,

“(…) el principio non bis in idem principio fundamental de derecho comunitario, consagrado además por el art. 4, párrafo 1, del protocolo nº 7 del TEDH, prohíbe, en materia de competencia, que una empresa sea condenada o perseguida de nuevo por el hecho de un comportamiento contrario a las normas de competencia por el que ha sido sancionada o declarada no responsable por una decisión anterior no susceptible de recurso.”

Añadiéndose por el Tribunal Supremo, en Sentencia de la Sala Segunda de 17 de Septiembre de 2015:

“El derecho a no ser enjuiciado penalmente más de una vez por unos mismos hechos, consagrado en el principio “non bis in idem», constituye una de las garantías del acusado reconocida en el ap. 1 del art. 24 de la CE, y que es proclamada también en el ap. 7 del art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 19 de Diciembre de 1966, que forma parte de nuestro ordenamiento, según lo dispuesto en el ap. 1 del art. 96 de nuestra CE.”

Y en relación con el citado principio la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de Febrero de 2013, su expuso:

“El Derecho de la Unión no regula la relación entre el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de Noviembre de 1950, y los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y no establece tampoco las consecuencias que debe deducir un juez nacional en caso de conflicto entre los derechos que garantiza dicho Convenio y una norma de Derecho nacional”, para continuar afirmando que “El Derecho de la Unión se opone a una práctica judicial que supedita la obligación del juez nacional de no aplicar ninguna disposición que infrinja un derecho fundamental garantizado por la Carta... al requisito de que dicha infracción se deduzca claramente del texto de dicha Carta de la jurisprudencia en la materia, dado que priva al juez nacional de la facultad de apreciar plenamente, con cooperación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su caso, la compatibilidad de dicha disposición con la Carta”⁴¹



41 Me remito a “El principio non bis in idem en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, de Sarmiento Ramírez-Escudero, en la obra colectiva dirigida por Arroyo Zapatero y Nieto Martín “El principio de non bis in idem en el Derecho Penal europeo e internacional” (2007) pág.43 y siguientes.

