

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 14 de mayo de 1998 *

1. El Pretore de Roma plantea en esta serie de recursos acumulados una misma cuestión prejudicial, relativa a las consecuencias de la incompatibilidad de una norma interna con el derecho comunitario, cuando aquella norma impone un tributo considerado incompatible con éste y los contribuyentes ejercitan la acción de devolución de las cantidades pagadas por tal concepto.

3. Tras el pronunciamiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni, ² (en lo sucesivo, «sentencia Ponente Carni»), en respuesta a diversas cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, ³ el legislador italiano abolió la tasa anual y redujo a 500.000 LIT el montante de la tasa por la primera inscripción de las sociedades en el Registro. ⁴

Los hechos, los procedimientos principales y la cuestión prejudicial

2. Los autos de reenvío contienen muy pocos datos sobre los hechos objeto de los litigios principales. Cabe deducir de ellos que, a lo largo de determinados años no precisados, las sociedades que son parte en el proceso principal pagaron una tasa anual de concesión gubernativa por su inscripción en el Registro de Empresas, tributo establecido por el Decreto del Presidente della Repubblica n° 641, de 26 de octubre de 1972 (en lo sucesivo, «DPR 641/1972»), cuya cuantía había sido objeto de diversas modificaciones legales. ¹

4. Por su parte, los órganos jurisdiccionales italianos declararon también la incompatibilidad de la tasa anual con el derecho comunitario ⁵ y, derivadamente, el carácter indebido de los ingresos tributarios satisfechos por tal concepto.

2 — Asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915.

3 — DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22.

4 — Así, el Decreto-Ley de 30 de agosto de 1993, n° 331, convertido en Ley de 29 de octubre de 1993, n° 427.

5 — En este sentido, véanse las sentencias de la Corte di Cassazione (prima Sezione civile) de 23 de noviembre de 1994, n° 9900, y de 23 de febrero de 1996, n° 4468/96 y n° 3458/96, dictada ésta por las Salas Reunidas (Sezioni Unite). Del mismo modo, en el segundo «considerando» de la sentencia n° 56 de 1995, de 24 de febrero, la Corte Costituzionale, tras recordar las vicisitudes legislativas de la tasa, afirmaba respecto de los años precedentes a su supresión (1993): «Dado que la tasa ha sido indebidamente percibida por el Estado italiano, en violación del artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE de 17 de julio de 1969, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en sentencia de 20 de abril de 1993, asuntos C-71/91 y C-178/91, las sumas pagadas son repetibles con fundamento en el derecho comunitario, directamente aplicable en el ordenamiento italiano.»

* Lengua original: español.

1 — Para una exposición más detallada de la evolución legislativa de la tasa, me remito a los apartados 7 y siguientes de las conclusiones que he presentado en el asunto EDIS, C-231/96, Rec. 1998, p. I-4951, I-4954.

5. Las sociedades antes citadas solicitaron y obtuvieron del Pretore de Roma la emisión de un *decreto ingiuntivo*,⁶ mediante el cual requería a la Administración tributaria italiana la devolución de las sumas que, en su día, aquéllas habían satisfecho. El Ministero delle Finanze se opuso al *decreto ingiuntivo* alegando una serie de excepciones, entre las cuales figura la incompetencia del Pretore para conocer del litigio y la caducidad de la acción de devolución.

6. A juicio del Pretore, antes de resolver sobre ambas excepciones se plantea una duda cuya solución exige la respuesta del Tribunal de Justicia: si la relación jurídica entre la Administración y las empresas que pagaron la tasa es de naturaleza tributaria, él mismo sería incompetente para conocer del litigio, pues no le corresponde enjuiciar los «litigios en materia de impuestos y tasas». Del mismo modo, la aplicación de las normas que regulan la caducidad o la prescripción de las acciones depende de la calificación jurídica —tributaria o meramente civil— de éstas.

7. Por ello, y partiendo de la incompatibilidad de la ley nacional que estableció el tributo con el derecho comunitario, el Pretore se dirige al Tribunal de Justicia para preguntar si dicha incompatibilidad exige la total

inaplicación de la ley y si ha de repercutir también sobre la calificación de la relación jurídica existente entre la Administración tributaria y la persona que pagó la tasa, a partir de la cual se ejerce la acción de devolución.

8. El tenor literal de la cuestión prejudicial es el siguiente:

«¿La incompatibilidad entre el artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, interpretado en el sentido que resulta de la sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de abril de 1993 (asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91) y los apartados XVIII y XIX del artículo 3 del Decreto-Ley n.º 853 de 19 de diciembre de 1984, convalidado mediante la Ley n.º 17, de 17 de febrero de 1985, sobre la base de los criterios de integración entre la normativa nacional y la comunitaria elaborados por el propio Tribunal de Justicia, lleva consigo la total inaplicación de los citados apartados XVIII y XIX del artículo 3 y, en particular, supone dicha incompatibilidad que el juez nacional no deba tener en cuenta dichas normas internas tampoco para la calificación de la relación jurídica en virtud de la cual el nacional de un Estado miembro solicita a la Administración tributaria la restitución de las cantidades pagadas en contra de lo previsto en el citado artículo 10 de la Directiva 69/335?»

6 — El artículo 633 del codice di procedura civile permite a los órganos jurisdiccionales, cuando se cumplen determinadas condiciones (deudas ciertas, líquidas y exigibles, basadas en documentos que hagan fe) emitir un «decreto ingiuntivo», mediante el cual se condena al deudor con carácter ejecutivo, aunque provisional, al pago de la cantidad reclamada.

La primera parte de la cuestión prejudicial

9. La cuestión prejudicial plantea, en realidad, dos problemas sucesivos, el primero de alcance más amplio que el segundo. Si, por un lado, el Pretore interroga al Tribunal de Justicia sobre la relación entre la incompatibilidad de la norma interna con el derecho comunitario y la inaplicación de aquélla, ulteriormente se centra en un aspecto específico de dicha inaplicación, cual es su incidencia sobre la «calificación» de una determinada relación jurídica.

10. La solución a la primera parte de la pregunta ha sido ya facilitada por el Tribunal de Justicia repetidas veces: la norma nacional incompatible con el derecho comunitario no puede ser aplicada y, en consecuencia, los órganos jurisdiccionales nacionales deben descartar su aplicación al litigio de que estén conociendo.

11. En efecto, la aplicación uniforme del derecho comunitario no quedaría garantizada si los Estados miembros pretendieran la prevalencia de sus propias normas internas sobre las comunitarias, es decir si pudieran anteponer a la aplicación de éstas la aplicación del derecho nacional, en caso de disformidad de unas y de otras.

12. Desde la ya clásica sentencia Simmenthal, de 9 de marzo de 1978,⁷ aparece esta afirmación formulada en términos bastante categóricos. Recordaré que las cuestiones prejudiciales entonces planteadas por el Pretore de Susa versaban, al igual que la presente, sobre la devolución de ciertos ingresos públicos exigidos por la Administración italiana en cumplimiento de normas nacionales contrarias al derecho comunitario (en concreto, se trataba de derechos de inspección sanitaria devengados por la importación de carne de bovino).

13. El Pretore de Susa preguntaba, hace ya veinte años, sobre las consecuencias de la aplicabilidad directa de una disposición de derecho comunitario, en caso de incompatibilidad con una disposición posterior de la legislación de un Estado miembro. La respuesta del Tribunal, ulteriormente convertida casi en una cláusula de estilo de su jurisprudencia sobre la materia, fue que los jueces nacionales encargados de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del derecho comunitario están obligados a garantizar la plena eficacia de dichas normas dejando, si procede, inaplicadas, por su propia iniciativa, cualesquiera disposiciones contrarias de la legislación nacional, aunque sean posteriores, sin que estén obligados a solicitar o a esperar la derogación previa de éstas por vía legislativa o mediante otro procedimiento constitucional.

14. Este principio jurisprudencial, cuyo proceso de implantación en la realidad jurídica de los Estados miembros no ha estado

⁷ — Asunto 106/77, Rec. p. 629.

exento de polémicas,⁸ ha sido reiteradamente confirmado por el Tribunal de Justicia.⁹ Es, sin duda, aplicable a la tasa objeto del caso de autos y, de hecho, así lo han declarado las más altas instancias jurisdiccionales italianas.¹⁰ Por lo demás, no es discutido por ninguna de las partes en el procedimiento prejudicial.

15. La respuesta a la primera parte de la cuestión prejudicial debe, pues, confirmar que, ante la incompatibilidad de una norma nacional con el derecho comunitario, el juez nacional debe dejar inaplicada aquélla.

La segunda parte de la cuestión prejudicial: las consecuencias de la inaplicación del derecho nacional respecto de la calificación de determinadas relaciones jurídicas

16. Si el Tribunal de Justicia ha dado muestras de firmeza al mantener el principio de primacía de la norma comunitaria, también las ha dado de prudencia al no pronunciarse sobre las categorías jurídicas subyacentes tras la obligación de inaplicar la norma nacional en conflicto con la comunitaria.

17. En efecto, según acabo de recordar, el Tribunal de Justicia se ha limitado a fallar que tales disposiciones nacionales no pueden ser aplicadas, pues en otro caso quebraría la realización misma de la Comunidad Europea como comunidad de derecho. Pero se ha abstenido —a mi juicio, acertadamente— de pronunciarse sobre la noción abstracta y general, esto es, la categoría jurídica, en la que se inscribe la obligación de inaplicar.

18. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia podría, hipotéticamente, haber utilizado alguna de las categorías jurídicas bien conocidas en la teoría general del derecho (como, por ejemplo, «inexistencia», «invalidez», «nulidad», «ineficacia», «pérdida de vigencia», «ilegitimidad», u otras similares) para referirse al vicio que afecta a las normas nacionales cuando contravienen el ordenamiento comunitario.

19. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha evitado cuidadosamente utilizar aquellas nociones en su jurisprudencia sobre la materia, sin duda por entender que la opción por cualquiera de ellas —cuyo significado, además, varía según los diferentes sistemas jurídicos— corresponde más bien a dichos sistemas jurídicos. Dentro de las soluciones adoptadas por cada uno de ellos, serán su propios órganos jurisdiccionales nacionales, singularmente quienes tengan confiado, en cada uno de los Estados miembros, el control de la «regularidad» de la producción normativa, los que habrán de pronunciarse al respecto.¹¹

8 — Para el caso italiano, véase Barav, A.: «Cour constitutionnelle italienne et droit communautaire: le fantôme de Simmenthal», *Revue trimestrelle de droit européen*, 1985, pp. 313 a 341.

9 — Véase, recientemente, la sentencia de 5 de marzo de 1998, Solred (C-347/96, Rec. p. I-937), apartado 30.

10 — Véanse el punto 4 y la nota a pie de página 5 *supra*.

11 — Todo ello sin perjuicio de que el legislador nacional deba, por razones de seguridad jurídica, proceder a la derogación de la ley nacional contraria al derecho comunitario.

20. En la sentencia de 4 de abril de 1968, Lück,¹² el Tribunal de Justicia se pronunció expresamente al respecto: se trataba de una cuestión prejudicial que le invitaba a precisar si, en virtud de la primacía de una norma comunitaria —en aquel caso, el artículo 95 del Tratado CEE—, las disposiciones de derecho nacional que se le opusieran debían considerarse (a partir de la entrada en vigor del apartado 3 del citado artículo 95) nulas, o simplemente derogadas.

21. La respuesta de la sentencia Lück fue que, si bien el efecto reconocido al artículo 95 del Tratado excluye la aplicación de cualquier medida de orden interno incompatible con dicho texto, tal artículo no limita la facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales para aplicar, entre los diversos métodos de su orden jurídico interno, aquellos que sean apropiados para salvaguardar los derechos individuales reconocidos por el derecho comunitario. En consecuencia, añadía el Tribunal de Justicia, «la elección entre las soluciones indicadas por la cuestión [prejudicial], o entre cualesquiera otras, corresponde al juez de reenvío».

22. A los efectos de salvaguardar la primacía del derecho comunitario frente a las normas nacionales que a él se opongan, lo decisivo es que estas últimas normas no tengan aplicación en el orden jurídico interno: con ello se garantiza tanto el respeto del derecho comunitario como su aplicación uniforme en todos los Estados miembros.

i) *La supuesta «inexistencia» de la norma nacional contraria al derecho comunitario*

23. En sus alegaciones escritas¹³ la Comisión afirma que el Tribunal de Justicia, enfrentado con una disposición nacional que instituye un tributo contrario al derecho comunitario, ha de establecer si tal disposición «debe considerarse inexistente con efecto *ex tunc*» o, por el contrario, «derogada, con efecto *ex nunc*, en razón de la declaración de ilegalidad comunitaria». En otros pasajes de dicho escrito se limita a defender, en estos casos, la «carencia de poder legislativo del Estado» o la mera «inexistencia de la obligación tributaria», como factores que deberían ser determinantes de la respuesta al juez de reenvío.

24. Comenzaré por analizar, bajo este epígrafe, los problemas que plantea la postura favorable a una declaración de «inexistencia» de la norma nacional incompatible con el derecho comunitario. En el epígrafe siguiente trataré sobre la supuesta carencia del poder impositivo del Estado, en el caso de autos, ya que el juez *a quo* hace referencia a dicha cuestión al argumentar sobre la calificación de la relación jurídico-tributaria.

25. A mi juicio, el Tribunal de Justicia no debería abandonar la actitud de prudencia a

12 — Asunto 34/67, Rec. p. 359.

13 — En realidad, se trata del apartado 20 de las alegaciones presentadas en el asunto EDIS, C-231/96, a las que se remite la Comisión en este asunto.

que antes me he referido para embarcarse en una arriesgada elaboración, o elección, de categorías dogmáticas propias sobre esta materia, o para zanjar el debate, de signo más bien doctrinal, sobre cuál de las categorías antes citadas es aplicable. Tal elaboración ni resulta necesaria —pues con mantener el criterio de la inaplicabilidad de la norma nacional se garantiza la primacía de la comunitaria— ni quizá resulte conveniente, dadas las diferentes concepciones que sobre esta materia pueden defenderse.

26. Es cierto, sin embargo, que un pasaje del apartado 17 de la sentencia Simmenthal podría interpretarse —como de hecho lo fue— en sentido contrario a lo que acabo de exponer. Me refiero a aquel en que el Tribunal de Justicia afirmó: «[...] a mayor abundamiento, en virtud del principio de la primacía del derecho comunitario, las disposiciones del Tratado y los actos de las Instituciones directamente aplicables tienen por efecto, en sus relaciones con el derecho interno de los Estados miembros, no solamente hacer inaplicable de pleno derecho, por el hecho mismo de su entrada en vigor, cualesquiera disposiciones de la legislación nacional existente que sean contrarias a los mismos, sino también, —en la medida en que dichas disposiciones y actos forman parte integrante, con rango de prioridad, del ordenamiento jurídico aplicable en el territorio de cada uno de los Estados miembros— *impedir la formación válida de nuevos actos legislativos nacionales en la medida en que sean incompatibles con las normas comunitarias.*»¹⁴

27. Una línea interpretativa de dicho pasaje, doctrinalmente minoritaria, sostiene que de

él se puede derivar la «inexistencia» de la ley nacional posterior, contraria al derecho comunitario. La Comisión, en sus alegaciones, parece acercarse a este punto de vista pues, tras citar el apartado 17 de la sentencia Simmenthal, deduce de él que la incompatibilidad de la norma nacional con el derecho comunitario «lleva consigo la carencia absoluta del poder impositivo del Estado miembro» y, en el apartado 20 de aquel escrito, plantea si el Tribunal de Justicia debería declarar la inexistencia de dicha norma nacional.

28. Aun reconociendo el peso de los argumentos de esta línea interpretativa, no la comparto.

29. La postura de la Comisión sobre la elección entre inexistencia y derogación, como únicas categorías aplicables, me parece, por una parte, excesivamente simplificadora y, por otra parte, confusa en cuanto mezcla los problemas temporales con los problemas sustantivos, relativos unos y otros a aquellas categorías.

30. En efecto, es posible —y, hasta cierto punto, frecuente en algunos sistemas jurídicos— declarar la invalidez de una disposición nacional y dotar a esta declaración de efectos *ex tunc*, sin que ello equivalga, jurídicamente, a pronunciar la «inexistencia» de dicha disposición.

31. Del mismo modo, nada impediría que la derogación de una norma fuera acompañada

¹⁴ — Sin cursiva en el original.

de una disposición que confiriera efectos retroactivos a dicha derogación. Es cierto que ello supondría una excepción al principio general de que las derogaciones tienen efectos *ex nunc*, pero el legislador puede dotar de eficacia retroactiva también a sus decisiones abrogatorias. Otra cosa será cómo regule el régimen jurídico de la situaciones nacidas al amparo de la norma derogada, mientras de hecho estuvo en vigor.

32. No se deben, pues, mezclar los problemas temporales con la naturaleza y los efectos propios de las diversas categorías jurídicas en liza. Se trata de problemas distintos, que requieren un análisis diferenciado.

33. Al margen de ello, la tesis de la Comisión sobre la alternativa entre inexistencia y derogación (única que, a su juicio, se ofrece al Tribunal de Justicia) me parece excesivamente simplificadora. De hecho, la jurisprudencia de éste no ha considerado necesario pronunciarse al respecto, habiendo adoptado una solución (la inaplicación) que evita los problemas inherentes a aquellas dos categorías.

34. En lo que se refiere a la supuesta «inexistencia» de la norma nacional contraria al derecho comunitario, comenzaré por afirmar que semejante ficción —pues, sin duda, se trata de una *factio iuris* ya que la ley ha existido y, en casos como el presente, ha desplegado de hecho sus efectos a lo largo de los

años— no resulta exigida ni siquiera por el apartado 17 de la sentencia Simmenthal, que únicamente se refiere a la imposibilidad de la «formación válida» de las leyes nacionales incompatibles con las normas comunitarias. Se trataría, pues, más de un problema de invalidez que de inexistencia.

35. Considero, por otra parte, que cuando se trata de analizar los efectos que, sobre una ley nacional efectivamente aplicada, tiene la declaración *a posteriori* de su incompatibilidad con el derecho comunitario, carece de sentido hablar de «inexistencia» de la ley, en términos estrictamente jurídicos.

36. La declaración de «inexistencia», en cuanto respuesta, o sanción, del ordenamiento jurídico ante la gravedad extraordinaria de los vicios que afecten a un acto, es utilizada por los sistemas jurídicos de algunos Estados miembros para calificar determinados actos administrativos. En paralelo con el derecho de tales sistemas jurídicos, el Tribunal de Justicia ha admitido que un acto administrativo comunitario, afectado por vicios particularmente graves y evidentes, podría asimismo calificarse de «inexistente». ¹⁵

15 — Así, en la sentencia de 26 de febrero de 1987, *Conorzio Cooperativo d'Abruzzo/Comisión* (15/85, Rec. p. 1005), apartado 10. La distinción entre «inexistencia» y mera «invalidez» de un acto comunitario fue analizada por el Tribunal de Justicia al resolver el recurso de casación entablado por la Comisión contra la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 27 de febrero de 1992, *BASF y otros/Comisión* (asuntos acumulados T-79/89 y otros, Rec. p. II-315). La sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de junio de 1994, *Comisión/BASF y otros* (C-137/92 P, Rec. I-2555) casó la sentencia de primera instancia, por entender que la declaración de «inexistencia», que ésta había atribuido a la Decisión 89/190/CEE, de la Comisión, no era conforme a derecho. En su lugar, procedía la mera declaración de nulidad.

37. Por el contrario, en aquellos mismos sistemas jurídicos nacionales —esto es, en los que admiten la categoría de la «inexistencia» como sanción muy excepcional ante vicios manifiestos de singular relevancia— no se suelen calificar de «inexistentes» las disposiciones legislativas emanadas de sus respectivos Parlamentos, publicadas y en vigor, incluso si están afectadas por vicios de invalidez.

38. En este esquema argumental se sitúa el fenómeno, bien conocido por numerosos ordenamientos jurídicos, de la declaración de antijuridicidad de la normas (empleo el término «antijuridicidad» en su sentido más amplio, que engloba todas las hipótesis, variables según los diversos sistemas jurídicos, en que una disposición carece de razón de obligar, normalmente a causa de su oposición a reglas superiores de derecho). Pues bien, cuando, en virtud de un juicio de inconstitucionalidad o de un procedimiento análogo, *a posteriori* se declara que una ley está afectada de algún vicio que obste a su validez, no por ello se afirma que tal ley haya sido «inexistente». ¹⁶

39. Siguiendo el mismo paralelismo al que antes aludía, tampoco en derecho comunitario se habla de «inexistencia» de una disposi-

ción legislativa comunitaria, por el hecho de que contenga elementos que determinen su invalidez. Como antes he expresado, este tipo de declaraciones se reserva para los actos, no para las disposiciones legislativas. ¹⁷

40. Por lo demás, el análisis de las sentencias del Tribunal de Justicia que han valorado, en concreto, la eventual incompatibilidad de las leyes nacionales de contenido fiscal con el derecho comunitario, revela lo inapropiado que resulta hablar de «inexistencia» en este caso. Tal categoría jurídica se opondría a los pronunciamientos jurisprudenciales que admiten, incluso, la subsistencia de determinados efectos de la ley nacional, a pesar de que ésta haya sido contraria al orden comunitario.

41. Pondré dos ejemplos significativos. El primero es fácilmente perceptible en la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia sobre la devolución, por parte de los Estados miembros, de los ingresos tributarios indebidamente recaudados. Esta jurisprudencia ha admitido que las acciones dirigidas a su

16 — Hipotéticamente podría admitirse la atribución de este calificativo a leyes afectadas de unas gravísimas irregularidades, en su tramitación o en su adopción, como resultado de las cuales sólo habría una «aparición» de ley, o una ley *de facto*: tales disposiciones serían inexistentes, jurídicamente hablando. Así, por ejemplo, una ley aprobada por una sola Cámara en caso de Estados con legislativos bicamerales, o publicada sin la sanción de la autoridad a quien le corresponde constitucionalmente.

17 — En la sentencia de 21 de febrero de 1974, Schots-Kortner y otros/Consejo, Comisión y Parlamento (asuntos acumulados 15/73 y otros, Rec. p. 177) el Tribunal de Justicia rechazó de modo expreso que pudiera calificarse de «inexistente» una disposición comunitaria (en concreto, el apartado 3 del artículo 4 del Anexo VII del Estatuto de los Funcionarios de las Comunidades Europeas) por el hecho de que contuviera elementos de discriminación que habían determinado su declaración de nulidad, por vía indirecta, en una sentencia precedente. Las conclusiones del Abogado General Sr. Trabucchi en dicho asunto reflejan el mismo punto de vista que vengo sosteniendo: «[...] En un sistema como el de nuestro derecho comunitario, no hay ninguna razón para apartarse del criterio seguido en los diferentes derechos nacionales, según el cual, una disposición normativa susceptible de aplicación y que responde a las condiciones esenciales de procedimiento, de forma y de competencia, en lo que se refiere a su formación y a su publicación, constituye un acto cuya eventual incompatibilidad de contenido con reglas o principios superiores permite impugnar su validez, pero nunca ser desconocido como inexistente.»

devolución (cuando se trata de tributos exigidos en virtud en una norma nacional contraria al derecho comunitario) pueden verse sometidas al plazo de prescripción de cinco años, establecido por la ley nacional, aun cuando dicha norma impida total o parcialmente la devolución de los citados tributos.¹⁸

42. Tal jurisprudencia pone de relieve, implícitamente, que la norma nacional, no obstante su contradicción con el derecho comunitario, ha existido y ha desplegado unos efectos en el tiempo que, por tener la consideración de situaciones jurídicamente «agotadas», no son ya susceptibles de revisión jurisdiccional. La admisión de tales efectos no sería posible si hubiera de considerarse a aquella ley nacional como absolutamente «inexistente».

43. El segundo ejemplo se refiere a determinados pronunciamientos del Tribunal de Justicia sobre los aspectos temporales de la declaración de incompatibilidad de normas tributarias nacionales con el derecho comunitario. Como es bien sabido, en ciertos casos, ha llegado, por razones de seguridad jurídica, a limitar los efectos temporales de sus propias sentencias,¹⁹ que ya ni siquiera

resultan aplicables a las situaciones jurídicas aún susceptibles de revisión jurisdiccional.

44. Ello implica admitir, pues, aunque sea de modo excepcional, no sólo la existencia sino, incluso, la aplicabilidad de la ley nacional contraria al derecho comunitario. La utilización de esta técnica de limitación temporal de los efectos de la sentencias no sería concebible si se parte de considerar como inexistente a la ley nacional tributaria opuesta al derecho comunitario.

ii) *La calificación de las relaciones jurídicas existentes en el litigio principal*

45. Tal como sostienen los gobiernos italiano, francés y británico, la calificación de las relaciones jurídicas existentes entre las partes del litigio principal es competencia del juez nacional, no del Tribunal de Justicia. Al juez nacional le corresponde decidir si se trata de relaciones tributarias o meramente civiles, y cuáles sean las consecuencias de tal hecho en el litigio.

46. El juez de reenvío, no obstante, plantea sus dudas sobre la eventual incidencia que la declaración de incompatibilidad de una norma con el derecho comunitario pudiera tener respecto de la calificación jurídica de

18 — Examine este problema, así como las recientes sentencias de 17 de julio de 1997, *Texaco y Olieelskabet Danmark* (asuntos acumulados C-114/95 y C-115/95, Rec. p. I-4263); *Haahr Petroleum* (C-90/94, Rec. p. I-4085), y de 2 de diciembre de 1997, *Fantask* (C-188/95, Rec. p. I-6783), en las conclusiones que presento para los asuntos EDIS, SPAC (C-260/96, Rec. 1998, p. I-4997, I-5000) y *Ansaldó y otros* (C-279/96, C-280/96 y C-281/96, Rec. 1998, p. I-5025, I-5027).

19 — En mis conclusiones sobre el asunto EDIS examine la aplicación de esta figura, en relación con la normal eficacia temporal de las sentencias dictadas en las cuestiones prejudiciales de interpretación.

aquellas relaciones. Desde esta perspectiva, su pregunta no resulta inadmisibile, pues el Tribunal de Justicia puede ayudarle a precisar las consecuencias del principio de inaplicabilidad de la norma nacional.

47. Por mi parte, a riesgo de decir una aparente simpleza, comenzaré por expresar que cuando la Administración *tributaria* recibe de un sujeto pasivo *tributario*, que actúa en calidad de tal, el importe de un *tributo*, entregado a título de pago de una deuda *tributaria* previamente determinada, difícilmente puede negarse que la relación jurídica establecida haya sido, igualmente, *tributaria*.

48. Cosa distinta es que el presupuesto jurídico en que se ha basado el pago del tributo (esto es, la norma que la regula) se declare, *a posteriori*, como afectado por un vicio de invalidez. Tal vicio, así como la invalidez de la obligación misma, producirán sin duda determinados efectos jurídicos (entre ellos, normalmente, la devolución de lo indebido), pero no permite ignorar que la relación en el seno de la cual se produjo el pago tuvo, desde su origen, naturaleza tributaria.

49. La Comisión, que ya en sus alegaciones escritas había afirmado la inexistencia de la obligación tributaria derivada de una norma de este tipo, insistió durante la vista oral

en este mismo argumento, citando diversas sentencias del Tribunal de Justicia al respecto.²⁰

50. En mi opinión, hay que introducir en este esquema argumental algunos matices. Es cierto, en efecto, que la incompatibilidad de una norma tributaria nacional con el derecho comunitario determina que los sujetos pasivos no vengán obligados a pagar dicho tributo y, si lo pagaron, tengan derecho a su devolución. Ahora bien, en este último caso, que la obligación tributaria no fuera válida no implica, necesariamente, una u otra calificación de la relación jurídica antecedente: corresponderá a los diferentes ordenamientos nacionales pronunciarse al respecto. Puede darse el caso de que, por razones de seguridad jurídica, determinadas relaciones tributarias, incluso basadas en normas declaradas nulas, no sean ya susceptibles de recalificación y hayan consolidado las situaciones jurídicas correspondientes, que se consideran intangibles en derecho.

51. Este tipo de situaciones existe no sólo en los derechos nacionales, sino también en derecho comunitario: la Comisión, en la audiencia, adujo en apoyo de la inexistencia de la relación jurídica tributaria, derivada de una norma declarada nula, un pasaje de la sentencia del Tribunal de Justicia de

20 — Se refirió, de modo especial, al apartado 28 de la sentencia de 9 de junio de 1992, Simba y otros (C-228/90, Rec. p. I-3713), a tenor del cual, «[...] en el caso de que los órganos jurisdiccionales remitentes consideren que una ley nacional que establece un tributo como el impuesto nacional sobre el consumo es incompatible con las disposiciones del derecho comunitario convencional que confieren derechos a los particulares, éstos no están obligados a pagar tal tributo».

8 de febrero de 1996, FMC y otros,²¹ según el cual la invalidez de un reglamento comunitario que les exigió el pago de una determinada prestación patrimonial puede ser invocada por los afectados a partir de su entrada en vigor, y no sólo desde la fecha en que se interpuso una acción judicial contra dicho reglamento.²² Pero esa misma sentencia, acto seguido, reconoce que el derecho comunitario no se opone «a la aplicación de una norma de prescripción del derecho nacional que limite el período [...] respecto al cual pueda obtenerse la devolución de los pagos indebidos [...]».²³ El Tribunal de Justicia reconoce, de este modo, que las situaciones jurídicas derivadas de una norma comunitaria declarada nula pueden haber ganado firmeza y ser ya inatacables, no obstante la invalidez de la obligación que les sirvió de base.

52. En la mayoría de los Estados miembros, la declaración de invalidez de las normas que imponen la obligación de pagar un tributo requiere una decisión judicial, bien aneja a una declaración de inconstitucionalidad a cargo del Tribunal constitucional u órgano similar²⁴ si se trata de leyes, bien por mecanismos similares, según el rango de la dispo-

sición en la escala de jerarquía normativa, a cargo de los órganos jurisdiccionales competentes.²⁵

53. Según los casos, dicha declaración de invalidez de una norma puede suponer, o no, la recalificación de la situaciones jurídicas nacidas a su amparo; en caso positivo, la recalificación puede afectar o bien sólo a las situaciones que aún se encuentran en estado de pendencia, o bien incluso (más raramente) a aquellas que han agotado ya todos sus efectos.

54. Corresponde a los ordenamientos nacionales regular todas estas cuestiones y precisar, en el caso de normas tributarias, los efectos jurídicos de una eventual declaración de su disconformidad con una regla superior de derecho. Nada impide al legislador, o al juez nacional, establecer que, entre esos efectos, se encuentra el de recalificar las relaciones jurídicas nacidas al amparo de la norma, de modo que lo que antes era relación tributaria se califique, *ex post facto*, como relación meramente civil.

21 — Asunto C-212/94, Rec. p. I-389.

22 — Se trata del apartado 62, a tenor del cual los operadores afectados podían invocar la invalidez de un reglamento comunitario inválido «no sólo en relación con los períodos posteriores, sino también en relación con los anteriores a la interposición de una acción judicial o a la presentación de una reclamación equivalente, y ello, en principio, a partir de la entrada en vigor de las disposiciones declaradas inválidas por el Tribunal de Justicia».

23 — Apartado 64.

24 — No necesariamente la declaración de inconstitucionalidad de una ley de contenido tributario implica su nulidad, con el consiguiente efecto *ex tunc*. En este sentido, véase el artículo de García de Enterría, E.: «Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales», *Revista Española de Derecho Administrativo*, 1989, n.º 61, pp. 5 y ss.

25 — En algunos Estados miembros, como en el caso de España, el poder revisor de la jurisdicción ordinaria alcanza incluso a los decretos-legislativos, a los efectos de controlar si el poder ejecutivo se ha excedido, *ultra vires*, sobre la delegación que el legislativo le hizo. Alonso García, R., en su obra *Derecho Comunitario: sistema constitucional y administrativo de la Comunidad Europea* (Madrid, 1994, p. 476), sostiene que si la delegación efectuada por legislador nacional permite al poder ejecutivo desarrollar bases contenidas en normas comunitarias, el juez ordinario sería competente para enjuiciar de modo directo el resultado de este desarrollo normativo.

55. El juez de reenvío es consciente de que la Corte Suprema de Cassazione ha resuelto ya en Italia el problema planteado, manteniendo que la relación originaria fue de naturaleza tributaria y que, por tanto, son aplicables las normas que regulan, con carácter específico el reembolso de las tasas indebidamente pagadas. Añade, sin embargo, que esta solución jurisprudencial no le «resulta convincente» e insiste en que la inaplicación de la norma tributaria nacional contraria al derecho comunitario supone «la total carencia de potestad tributaria por parte del Estado nacional frente a (o, *rectius*, en violación de) la legislación comunitaria preexistente».

56. Anteriormente he expuesto cómo la Comisión emplea también, de modo expreso y reiterado, la expresión «carencia absoluta de potestad tributaria del Estado» para referirse al mismo fenómeno.

57. A mi juicio, este enfoque no es adecuado. Los Estados miembros conservan, en principio, el poder de establecer tributos nacionales. En la medida en que se trate de tributos indirectos sobre la concentración de capitales, han de respetar los términos de la Directiva 69/335, que trata de armonizar las legislaciones nacionales en la materia. Esta directiva les permite, entre otros, cobrar «derechos que tengan un carácter remuneratorio», es decir, que retribuyan el coste de un determinado servicio, como ocurre con la inscripción de las empresas y de los actos societarios en un registro público.

58. Puede ocurrir que, en el ejercicio de la potestad legislativa para establecer y configurar dichos tributos (que es, en definitiva, lo que se denomina potestad tributaria) un Estado miembro infrinja la Directiva, por ejemplo, imponiendo una tasa anual sobre la inscripción en el registro público cuyo importe esté desvinculado del coste del servicio y, por tanto, carezca realmente de «carácter remuneratorio». Este era el caso de la tasa italiana debatida.

59. El hecho de que un Estado miembro, al legislar sobre un tributo armonizado a nivel comunitario, infrinja las normas armonizadoras no supone que pierda, por ello, su potestad tributaria. Significa, simplemente, que la ley nacional contraria a la norma comunitaria debe ceder ante la primacía de ésta, y no puede, por consiguiente, ser aplicada.

60. No cabe confundir, pues, la «carencia absoluta de potestad legislativa» con el ejercicio irregular, o desviado, de dicha potestad. La primera noción implica negar la competencia a un órgano —o, en este caso, a un Estado— para regular una determinada materia, por estar reservada su configuración normativa a otras instancias.²⁶ El ejercicio irregular, por el contrario, supone que el titular de la competencia legislativa utiliza ésta de modo defectuoso, dando lugar a una

26 — Así, por ejemplo, los Estados miembros carecen de competencia para instaurar un arancel aduanero en sus relaciones con terceros países, pues han confiado a la Comunidad la adopción de tal instrumento normativo común.

disposición legal que, en razón de la primacía de la norma comunitaria, no debe ser aplicada por los jueces nacionales.

61. Cuando un Estado miembro, al usar de una competencia propia, como es la de establecer los tributos indirectos sobre la actividad societaria, contraviene en algún extremo la norma comunitaria armonizadora, no podrá pretender la aplicación de sus propias normas —e, incluso, deberá proceder a su derogación— pero no por ello se le puede negar que conserva la potestad o competencia propias para establecer y regular tributos.

62. Rechazo, por tanto, el enfoque que, sobre este punto, ofrecen tanto el auto de reenvío como las alegaciones de la Comisión. Y, a partir de este rechazo, tras reiterar que el juez nacional es competente para calificar las relaciones jurídicas existentes entre las partes de un litigio sometido a su conocimiento, debo concluir negando que la aplicación del principio de primacía de la norma comunitaria tenga una incidencia directa sobre tal cuestión.

63. En consecuencia, dentro de aquellos sistemas jurídicos que se lo permitan, el juez nacional podrá recalificar tales situaciones si la norma bajo cuyo amparo nacieron es declarada, *a posteriori*, contraria a una regla superior de derecho. Desde el punto de vista del derecho comunitario, el principio de inaplicabilidad de la norma nacional incom-

patible con él ni exige ni impide la recalificación de las relaciones jurídicas preexistentes.

64. El principio de equivalencia entre el ejercicio de las acciones procesales dirigidas a la devolución de tributos indebidos, según se basen en motivos de derecho comunitario o en motivos de derecho interno, impediría, sin embargo, aplicar a este problema soluciones diferentes de aquellas que el ordenamiento interno prevé para la vulneración de sus propias reglas. En otros términos, si la recalificación de la relación jurídica antecedente (que de tributaria pasaría a ser meramente civil, y a regirse por las normas civiles) fuese una consecuencia obligada de la incompatibilidad de una norma tributaria nacional con una regla superior de derecho interno —por ejemplo, de rango constitucional— esta misma consecuencia debería aplicarse a la incompatibilidad con el derecho comunitario.²⁷

65. No parece, sin embargo, a tenor de las informaciones obrantes en autos, que así sea en el caso italiano. Como he recordado en las conclusiones del asunto EDIS (puntos 58 a 64), la jurisprudencia de la Corte di Cassazione italiana²⁸ sobre las consecuencias de los pronunciamientos de inconstitucional-

27 — A esta cuestión se había referido la Comisión en sus alegaciones sobre el asunto EDIS, proponiendo la reformulación de la pregunta del juez *a quo*. Me remito a los apartados 51 y siguientes de mis conclusiones en dicho asunto.

28 — Sentencias de 9 de junio de 1989, n° 2876 y de 21 de junio de 1996, n° 5731.

dad de una ley de contenido tributario, respecto de los tributos ya pagados en virtud de ella, es la siguiente:

— Las sentencias de la Corte Costituzionale que declaran la ilegitimidad de las normas con rango de ley eliminan a éstas del ordenamiento jurídico, con efectos *ex tunc*, en el sentido de que ya no pueden ser aplicadas a las relaciones jurídicas pendientes, no viéndose afectadas por aquellos pronunciamientos las relaciones jurídicas agotadas, es decir, aquellas cuyos efectos constitutivos se han consolidado hasta el punto de devenir intangibles.

— En concreto, dichas sentencias no producen efectos respecto de aquellas relaciones jurídicas tributarias que, por diversos motivos, han de considerarse agotadas. Entre estos motivos pueden figurar bien la existencia de una previa sentencia judicial, bien el hecho de que la liquidación tributaria haya ganado firmeza (por falta de impugnación, o por la desestimación de ésta), bien el transcurso de los plazos de prescripción o caducidad establecidos por las normas que regulan el tributo.

— Resultan, por tanto, intangibles los pagos de obligaciones tributarias basadas en normas impositivas declaradas inconstitucionales, cuando los sujetos que los efectuaron dejaron consolidar la relación jurídica correspondiente.

— Ha de rechazarse expresamente la tesis según la cual, dada la eficacia retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad, la obligación tributaria sería inexistente *in radice* y, por tanto, desplegaría eficacia inmediata y directa la norma general sobre el cobro de lo indebido (es decir el artículo 2033 del Código Civil) a tenor de la cual la acción podría ejercitarse al margen de los mecanismos de impugnación de las liquidaciones tributarias, y al margen de los plazos de caducidad previstos por las normas tributarias.

— En conclusión, debe considerarse desprovista de fundamento la tesis de que en estos casos (incluso afirmando la falta, originaria o sobrevenida, de una válida relación tributaria), sería aplicable la acción de repetición de lo indebido prevista en el Código Civil, en vez de las normas específicas del contencioso tributario, tanto sustantivas como procesales.

66. No consta, pues, que en esta materia la aplicación del ordenamiento jurídico italiano, tal como ha sido llevada a cabo por sus más altos órganos jurisdiccionales, suponga una diferencia de trato entre las consecuencias derivadas de la declaración de incompatibilidad de una ley tributaria con el derecho comunitario y las derivadas de la declaración de inconstitucionalidad de dicha ley, por motivos puramente internos.

Conclusión

67. Sugiero, por consiguiente, al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial formulada por el Pretore de Roma del siguiente modo:

«El juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones de derecho comunitario, está obligado a garantizar la plena eficacia de éste, dejando inaplicadas, en su caso, las normas contrarias de la legislación nacional. Cuando estas últimas hayan establecido un tributo incompatible con las disposiciones de una directiva y deban ser, por tanto, inaplicadas, el derecho comunitario ni impide ni exige una determinada calificación o recalificación de las situaciones jurídicas preexistentes, nacidas al amparo de la norma nacional.»