

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
presentadas el 11 de diciembre de 2003¹

I. Introducción

1. El Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa quiere saber si el ordenamiento jurídico de la Unión Europea permite la fijación de un plazo de noventa días para impugnar las liquidaciones tributarias ante la jurisdicción contencioso-administrativa y, por consiguiente, para ejercer la acción de devolución de los impuestos pagados en contra del derecho comunitario.

2. Esta cuestión incidental se suma a la amplia lista de reenvíos prejudiciales sobre la conformidad con el derecho comunitario de distintas normas nacionales, concretamente, las reguladoras del plazo y del modo de ejercicio de acciones procesales para obtener el reintegro de las cuotas tributarias ingresadas en las arcas públicas con infracción de dicho ordenamiento jurídico.

3. Al responder a esas cuestiones, el Tribunal de Justicia ha dictado numerosas senten-

cias, creando un cuerpo de doctrina bien asentado, a cuyo tenor, a falta de una disposición comunitaria, compete a los Estados miembros disciplinar los procedimientos para la tutela de los derechos que la Unión Europea confiere. Esta potestad queda, sin embargo, sometida a un doble límite:

- Los Estados miembros no están autorizados para imponer, en relación con el ejercicio de las acciones fundadas en el derecho comunitario, un plazo distinto y más desfavorable que el previsto para las demandas basadas en la vulneración del derecho interno.² Es el llamado principio de equivalencia.

2 — Véanse las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe (33/76, Rec. p. 1989), punto 1 de la parte dispositiva, y Comet (45/76, Rec. p. 2043), parte dispositiva; así como las de 15 de septiembre de 1998, Edis (C-231/96, Rec. p. I-4951), punto 2 de la parte dispositiva, y Spac (C-260/96, Rec. p. I-4997), punto 1 de la parte dispositiva. También, las sentencias de 27 de febrero de 1980, Just (68/79, Rec. p. 501), punto 3 de la parte dispositiva; de 27 de marzo de 1980, Denkavit Italiana (61/79, Rec. p. 1205), punto 1, letra a), de la parte dispositiva; de 10 de julio de 1980, Ariete (811/79, Rec. p. 2545) y Mireco (826/79, Rec. p. 2559), parte dispositiva de ambas; de 10 de julio de 1997, Palmisani (C-261/95, Rec. p. I-4025), parte dispositiva; de 17 de noviembre de 1998, Aprile (C-228/96, Rec. p. I-7141), punto 1 de la parte dispositiva; y de 9 de febrero de 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579), punto 1 de la parte dispositiva. De fechas más recientes pueden consultarse la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Prisco y Caser (asuntos acumulados C-216/99 y C-222/99, Rec. p. I-6761), punto 2 de la parte dispositiva; y la de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine y otros (C-147/01, Rec. p. I-11365), punto 3 de la parte dispositiva.

1 — Lengua original: español.

— Tampoco pueden regular el cauce procesal de manera que haga excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de tales acciones. Esta regla es conocida como principio de efectividad del derecho comunitario.³

4. La anterior jurisprudencia ofrece las pautas para proporcionar al órgano jurisdiccional portugués la respuesta que pide.

II. Los hechos, el litigio principal y la cuestión prejudicial

5. Recheio — Cash & Carry S.A. (en lo sucesivo, «Recheio») aumentó su capital social de 100 millones a 1.000 millones de escudos en escritura notarial de 5 de noviembre de 1997, inscrita en el Registro Nacional de Pessoas Colectivas (registro nacional de personas jurídicas).

6. El 4 de marzo de 1998 esa institución registral le giró una liquidación, en concepto de tasas, por un importe de 2.251.500 escudos, calculado conforme a la Tabela de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas (arancel del registro nacional de personas jurídicas).

7. El 11 de julio de 2001 Recheio interpuso ante el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa una acción declarativa para obtener la devolución de la deuda tributaria indebidamente recaudada, transformándose de oficio en un recurso contencioso-administrativo dirigido contra el acto de liquidación, por ser la vía procesal adecuada para alcanzar el objetivo perseguido.

8. Habida cuenta de que, en la indicada fecha, el lapso para ejercer esta última acción ya había transcurrido, el referido órgano portugués, tras suspender el curso del procedimiento, ha formulado al Tribunal de Justicia las preguntas siguientes:

1) ¿Se opone el derecho comunitario a que, para las acciones de devolución de tributos percibidos en su contra, un Estado miembro establezca un plazo de caducidad de noventa días, que comience a correr a partir de la expiración del periodo de pago voluntario, debido a que de esta forma se hace extremadamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución?

3 — Véanse las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12 y parte dispositiva; de 8 de febrero de 1996, FMC y otros (C-212/94, Rec. p. I-389), apartado 64 y punto 4 de la parte dispositiva; las de 15 de septiembre de 1998, Edis, ya citada, apartado 34; Spac, también citada, apartado 18; así como, Ansaldo Energía y otros (asuntos acumulados 279/96 a 281/96, Rec. p. I-5025), apartado 16; de 17 de noviembre de 1998, Aprile, referenciada en la nota anterior, apartado 18; de 9 de febrero de 1999, Dilexport, ya citada, apartado 25; de 24 de septiembre de 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Rec. p. I-8003), apartado 33; y de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine y otros, igualmente citada, apartado 103.

2) En caso de respuesta afirmativa, ¿qué plazo mínimo se considera conforme con dicha prohibición de dificultad extrema?

3) ¿Qué criterios han de utilizarse para su determinación?

III. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

9. Recheio, la República Portuguesa y la Comisión han presentado observaciones escritas, dentro del plazo señalado por el artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia.

10. En la vista, que tuvo lugar el 13 de noviembre de 2003, han comparecido los representantes de quienes participaron en la fase escrita, para exponer oralmente sus alegaciones.

IV. El marco jurídico portugués

11. En el derecho portugués los actos administrativos, de los que las liquidaciones tributarias constituyen una modalidad, pue-

den ser nulos o anulables. La nulidad se predica respecto de los que carecen de cualquiera de los elementos esenciales y de aquellos para los que la ley prevea de manera expresa esta forma de invalidez. Los demás son anulables.⁴

12. Unos y otros se revocan por el cauce de los recursos administrativos, a instancia de los titulares de derechos e intereses subjetivos legalmente protegidos que resulten lesionados.⁵ Hay dos medios de impugnación: el recurso de reposición⁶ y el jerárquico; la interposición de este último tiene carácter facultativo, si cabe recurso contencioso-administrativo contra el acto, y preceptivo, en otro caso.⁷ El plazo para presentarlo es de quince días, de treinta o el previsto para formular el recurso contencioso-administrativo, según se trate, respectivamente, de un recurso de reposición, de uno jerárquico facultativo o de otro preceptivo.⁸

4 — Véanse los artículos 133 y 135 del *Código do Procedimento Administrativo*, aprobado por Decreto-ley 442/91, de 15 de noviembre. Conforme al apartado 2 del citado artículo 133, son nulos los actos administrativos: a) dictados con desviación de poder; b) adoptados por órganos incompetentes; c) cuyo objeto sea imposible, ininteligible o constitutivo de un delito; d) que atenten contra el contenido esencial de un derecho fundamental; e) pronunciados bajo coacción; f) dictados prescindiendo de toda formalidad legal; g) emanados de órganos colegiados después de deliberaciones tumultuosas o con inobservancia del quórum o de la mayoría legalmente exigidos; h) que contradigan la cosa juzgada; o i) que sean consecuencia de otros anteriormente anulados o revocados.

5 — Véanse los artículos 158 y 160 del *Código do Procedimento Administrativo*.

6 — En el derecho portugués, el recurso que resuelve el órgano autor del acto impugnado recibe el nombre de *reclamação* [Véase el artículo 158, apartado 2, letra a), del *Código do Procedimento Administrativo*].

7 — Véanse los artículos 158, apartado 2, letra b), y 167, apartado 1, del repetido texto normativo.

8 — Véanse los artículos 162 y 168 del *Código do Procedimento Administrativo*.

13. En el ámbito tributario, salvo disposición expresa en otro sentido, el recurso jerárquico tiene carácter potestativo, dentro del mismo plazo de treinta días.⁹ Se regula también una reclamación graciosa, que ha de deducirse en el término de noventa días, aunque, cuando se funde en la preterición de las formalidades esenciales del procedimiento o en la inexistencia, total o parcial, del hecho imponible, se extiende hasta un año.¹⁰ Contra la resolución de la reclamación graciosa cabe un recurso jerárquico y, frente a la de este último, la impugnación contencioso-administrativa.¹¹

14. El proceso judicial tributario se orienta hacia la tutela plena, efectiva y en tiempo útil de los derechos e intereses legalmente protegidos en este sector del ordenamiento.¹² Permite reaccionar ante las liquidaciones tributarias,¹³ mediante una pretensión de impugnación, cuyo fin es obtener la

declaración de nulidad o la anulación del acto recurrido.¹⁴ También es la vía pertinente para el ejercicio de acciones declarativas, que tienen por objeto el reconocimiento de un derecho o de un interés legítimo en materia fiscal,¹⁵ cuando no exista otra más apropiada para garantizar su protección jurisdiccional.¹⁶

15. El plazo para interponer la impugnación judicial es de noventa días, contados a partir de la expiración del previsto para el pago voluntario de la deuda tributaria, salvo que con anterioridad se haya deducido una reclamación graciosa, caso en el que se reduce a quince días. La pretensión fundada en la nulidad de la liquidación puede ejercitarse en cualquier momento.¹⁷

16. La acción declarativa ha de introducirse en los cuatro años siguientes a la fecha en la que nazca el derecho o en la que se tenga noticia de la lesión cuya tutela se solicita.¹⁸

9 — Véanse los artículos 66, apartados 1 y 2, y 67, apartado 1, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, aprobado por Decreto-ley 433/99, de 26 de octubre.

10 — Véanse los artículos 68, apartado 1, y 70, apartados 1 y 2, en relación con el artículo 102, apartado 1, todos del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

11 — Artículos 76 y 67 del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, el último en relación con el artículo 167, apartado 1, del *Código do Procedimento Administrativo*: si el recurso jerárquico en el ámbito tributario posee siempre un carácter facultativo, se debe a que está previsto que el acto administrativo sea susceptible de impugnación contencioso-administrativa.

12 — Véanse el artículo 96, apartado 1, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário* y los artículos 9 y 95, apartado 1, de la *Lei Geral Tributária*, aprobada por Decreto-ley 398/98, de 17 de diciembre. Estos preceptos particularizan para el orden tributario la cláusula general del artículo 268, apartado 4, de la Constitución de la República Portuguesa, que «garantiza a los ciudadanos el recurso contencioso-administrativo de ilegalidad contra cualesquiera actos administrativos, independientemente de su forma, que atenten contra sus derechos y sus intereses legalmente protegidos».

13 — Véanse los artículos 97, apartado 1, letra a), del *Código de Procedimento e de Processo Tributário* y 95, apartado 2, letra a), de la *Lei Geral Tributária*.

14 — Artículos 101, letra a), de la *Lei Geral Tributária* y 97, apartado 1, letra a), del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

15 — Artículos 101, letra b), de la *Lei Geral Tributária* y 97, apartado 1, letra h), del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

16 — Véase el artículo 145, apartado 3, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

17 — Véanse los apartados 1, letra a), 2 y 3 del artículo 102 del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

18 — Véase el artículo 145, apartado 2, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

V. El análisis de la cuestión prejudicial

A. Delimitación del objeto del debate

17. No se discute la condición de tributo contrario al régimen comunitario de la tasa liquidada a Recheio por el Registro Nacional de Pessoas Colectivas ni el derecho que asiste a la citada compañía para ejercitar las acciones pertinentes en el orden interno.¹⁹

18. La duda que alberga el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa radica en saber si el derecho comunitario aprueba un plazo de noventa días para el ejercicio de

la acción judicial encaminada a la devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de tributos que, como el liquidado a Recheio, son incompatibles con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

19. El órgano jurisdiccional portugués no vacila sobre la adecuación del indicado plazo al principio de equivalencia. Así lo recoge en el auto de remisión, al indicar que «el recurso contencioso-administrativo se aplica a todos los actos de liquidación de ingresos tributarios, con independencia de que se basen en la legislación comunitaria o en la legislación nacional»,²⁰ por lo que los interrogantes que suscita se refieren de manera exclusiva al principio de efectividad, al que alude en la frase final de la primera pregunta, cuando pretende aclarar si la fijación de un lapso de noventa días «hace extremadamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución».

19 — Véase la sentencia de 26 de septiembre de 2000, IGI (C-134/99, Rec. p. I-7717), cuya parte dispositiva es del siguiente tenor:

«1) La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que los derechos percibidos por la inscripción en un registro nacional de personas jurídicas del aumento del capital social de una sociedad de capital, como los controvertidos en el litigio principal, constituyen un impuesto en el sentido de dicha Directiva.

2) Los derechos devengados por la inscripción en un registro nacional de personas jurídicas del aumento del capital social de una sociedad de capital, cuando constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, están, en principio, prohibidos por el artículo 10, letra c), de la misma Directiva.

3) No tienen carácter remunerativo, con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra c), de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, los derechos que se perciban por la inscripción en un registro nacional de personas jurídicas del aumento del capital social de una sociedad de capital, como los controvertidos en el procedimiento principal, cuyo importe aumente directamente y sin límites en proporción al capital social suscrito.

4) El artículo 10 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303, confiere derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.»

20. De esta forma, resulta inútil el encomiable esfuerzo desarrollado por Recheio en sus observaciones escritas para demostrar que el plazo otorgado por el derecho procesal portugués desconoce el principio de equivalencia, puesto que, aceptado por el tribunal nacional, una vez interpretado su ordenamiento jurídico, que dicho término es aplicable a todo tipo de acciones, nada tiene

20 — Véase la letra p). El Gobierno portugués se manifiesta de la misma forma en el apartado 26 de sus observaciones escritas.

que decir el Tribunal de Justicia sobre el particular.²¹

apartado 1, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.²² De igual forma, compete a los órganos jurisdiccionales portugueses el juicio sobre la naturaleza del vicio de que adolece la liquidación objeto del litigio principal y, en consecuencia, si debe impugnarse en el plazo de noventa días o en cualquier otro momento.

21. El análisis de la compatibilidad del periodo en cuestión con el derecho comunitario debe efectuarse únicamente en relación con el principio de efectividad y, aun en este punto, ha de obviarse toda consideración sobre la existencia de un remedio subsidiario —la acción declarativa—, disponible en un lapso de cuatro años, o sobre la circunstancia de que, cuando la acción de impugnación se funde en la nulidad de pleno derecho, su ejercicio no queda sometido a plazo. Corresponde al juez nacional determinar si cabe utilizar dicha acción en la hipótesis de que el Tribunal de Justicia dictamine que el ordenamiento comunitario se opone a una norma procesal como la incluida en el artículo 102,

22. En suma, el Tribunal de Justicia ha de resolver la precisa cuestión suscitada por el órgano judicial portugués, con independencia de que la pretensión de Recheio pueda ser deducida por otros cauces que disponen de plazos de acción más amplios.

B. La consideración del plazo de noventa días desde el principio de efectividad

21 — Las consideraciones que hace Recheio sobre el recurso de inconstitucionalidad (apartados 92 y siguientes de sus observaciones escritas) están de más, porque, si bien la eventual declaración de inconstitucionalidad de la norma reguladora de un tributo como el del litigio principal, en la medida en que es susceptible de producir efectos *ex tunc*, puede llevar aparejada la nulidad de los actos dictados en su aplicación, a salvo de las limitaciones que el propio Tribunal Constitucional establezca para los efectos hacia el pasado de su pronunciamiento (véase el artículo 282 de la Constitución de la República Portuguesa), esta consecuencia nada tiene que ver con la posibilidad de recurrir sin sujeción a plazo una liquidación tributaria. La declaración de inconstitucionalidad de una ley determina que los actos dictados en su aplicación adolezcan de un vicio de nulidad, de modo que, si el Tribunal Constitucional no acota el alcance de la sentencia, los interesados pueden impugnarlos sin sujeción a plazo, conforme a lo dispuesto en el artículo 102, apartado 3, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, pero lo mismo ocurre con los actos que lesionan el derecho comunitario, si esa lesión provoca un vicio de nulidad. En otras palabras, el sometimiento a un plazo de noventa días o la inexistencia de lapso temporal para impugnar un acto administrativo no se define por el sector del ordenamiento en el que se produce la lesión, sino por la naturaleza del vicio que le afecta.

1. Es tarea propia de los jueces nacionales

23. Desde el punto de vista del principio de efectividad, en contadas ocasiones el Tribu-

22 — En cualquier caso, la jurisprudencia portuguesa sostiene que el medio adecuado para actuar pretensiones como la que ejercita Recheio es el de la impugnación judicial, como demuestra el que dicha sociedad formulara una acción declarativa que el Tribunal remitente transformó en otra de impugnación.

nal de Justicia se ha pronunciado directamente sobre concretos plazos de prescripción o de caducidad, asignados en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, para el ejercicio de acciones encaminadas a la devolución de cantidades ingresadas en las arcas públicas con infracción del derecho comunitario. Sus alusiones han tenido un halo abstracto. Así, en las sentencias Rewe y Comet se limitó a indicar que el señalamiento de términos para recurrir, inequívoca manifestación del principio de seguridad jurídica, conculcaría el derecho comunitario si en la práctica hicieran imposible el ejercicio de los derechos, lo que no ocurre cuando se fijan «plazos razonables de carácter preclusivo». ²³ En los supuestos en los que ha examinado específicos intervalos de acción, ha empleado el principio de equivalencia como pauta de contraste: las sentencias Edis, Spac, además de Prisco y Caser, las tres ya citadas, reconocen que el ordenamiento jurídico de la Unión Europea no se opone a un plazo de caducidad de tres años, siempre que se aplique indistintamente a todas las demandas de devolución, con independencia de que se funden en el derecho interno o en el comunitario. ²⁴ Incluso, cuando ha analizado el tránsito de un lapso de tiempo determinado a otro más breve, lo ha hecho ponderando únicamente el mencionado principio: la sentencia Aprile precisa que el derecho comunitario no se opone a la aplicación de una disposición nacional dirigida a sustituir un plazo ordinario de prescripción de diez años por otro de caducidad de cinco años, en un primer momento, y de tres años, posteriormente. ²⁵

24. Es verdad que, en los fundamentos jurídicos de las sentencias Edis y Spac, se acepta que «un plazo nacional de caducidad de tres años a partir de la fecha del pago impugnado parece razonable», por lo que el derecho comunitario no prohíbe que un Estado miembro lo invoque. ²⁶ Pero, al margen de que se trata de *obiter dicta* sin reflejo en el fallo de las sentencias, constituyen aseveraciones tautológicas, carentes de la menor motivación, en las que no se explican los fundamentos determinantes de que un término de esa duración satisfaga el principio de efectividad. Para el Tribunal de Justicia, el derecho comunitario admite plazos razonables y uno de tres años lo es, sin más explicaciones.

25. Pues bien, idéntica actitud ha seguido cuando se ha manifestado frontalmente sobre la adecuación al mencionado principio de efectividad de ciertos tiempos, marcados en las legislaciones de los Estados miembros, para ejercer acciones basadas en el derecho comunitario. La sentencia Bessin et Salson ²⁷ ha resuelto que el derecho comunitario no se opone a las disposiciones de un Estado miembro que prevén un plazo de prescripción imperativo de tres años para la presentación de cualquier solicitud de devolución de derechos indebidamente percibidos. ²⁸ Esta decisión se apoya en la idea de que son admisibles los procedimientos que no impidan, en la práctica, el ejercicio de los derechos atribuidos por el ordenamiento

23 — Véanse el apartado 5, *in fine*, de la sentencia Rewe y los apartados 16 a 18 de la sentencia Comet. Puede consultarse también la sentencia Denkavit Italiana, apartado 23.

24 — Véanse sus respectivas partes dispositivas (punto 2 de la sentencia Edis, punto 1 de la sentencia Spac, además del punto 2 de la sentencia Prisco y Caser).

25 — Véase el punto 1 de su parte dispositiva.

26 — Véanse los apartados 35, *in fine*, y 44 de la sentencia Edis, así como los apartados 19, *in fine*, y 27 de la sentencia Spac.

27 — Sentencia de 9 de noviembre de 1989 (386/87, Rec. p. 3551).

28 — Punto 2 del fallo de la sentencia Bessin et Salson.

jurídico comunitario, de suerte que un periodo de prescripción trienal «corresponde a una opción legislativa que no vulnera la citada exigencia».²⁹

26. En el mismo sentido, la sentencia Haahr Petroleum³⁰ reitera que el derecho comunitario no se opone a un plazo de prescripción de cinco años, porque es un lapso que «debe calificarse de razonable».³¹

27. En una sola ocasión se ha intentado motivar con mayor detenimiento la decisión: la sentencia dictada en el asunto Grundig Italiana, en el que presenté mis conclusiones el 14 de marzo de 2002, estima que no se adecúa al derecho comunitario la fijación de un periodo de noventa días para transitar desde un plazo decenal o quinquenal de caducidad a otro trienal, aduciendo que, con el objeto de satisfacer el principio de efectividad, ese lapso ha de permitir que los contribuyentes sigan teniendo una oportunidad razonable de invocar sus derechos a la devolución, si la acción deviene tardía con la implantación del nuevo régimen, de manera que puedan preparar su defensa sin precipitación y sin sentirse acuciados por la obligación de proceder con una urgencia desproporcionada en relación con el tiempo

que se les había concedido en un principio.³² A renglón seguido, añade que un periodo de noventa días es insuficiente, porque, si se toma como referencia un plazo inicial de cinco años, los contribuyentes, cuyos derechos nacieron aproximadamente tres años antes, tienen que actuar en tres meses, cuando confiaban en que todavía contaban con cerca de dos años más;³³ termina estimando razonable un periodo mínimo transitorio de seis meses.³⁴

28. La posición del Tribunal de Justicia obedece a una sencilla explicación: cuando los plazos para el ejercicio de las acciones se calculan por años, su aptitud para permitir el efectivo ejercicio de los derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico comunitario es notoria, por lo que no requiere más justificación. Por el contrario, cuando se trata de periodos más exiguos, de meses o de días, el juicio sobre su utilidad es menos claro, exigiéndose una motivación.

29. Sin embargo, como apunté en las conclusiones del asunto Grundig Italiana, ese juicio no compete al Tribunal de Justicia, pues, salvo en casos notorios,³⁵ ha de

29 — Apartados 16 y 17 de la sentencia aludida en la nota anterior.

30 — Sentencia de 17 de julio de 1997 (C-90/94, Rec. p. I-4085).

31 — Apartado 49 de la sentencia Kaahr Petroleum, ya referenciada.

32 — Apartado 38 de la sentencia Grundig Italiana, citada en la nota 3 de estas conclusiones.

33 — Apartado 39 de la sentencia Grundig Italiana.

34 — Apartado 40 de la propia sentencia Grundig Italiana.

35 — Como los de los plazos anuales.

llevarlo a cabo el juez nacional.³⁶ Para determinar si un plazo concreto satisface el principio de efectividad procede apreciar «la totalidad de las condiciones de hecho y de derecho, formales y materiales, que para el ejercicio de las acciones de repetición se exigen en el ordenamiento jurídico interno. Sólo con esa visión global, de la que únicamente disponen los órganos judiciales [nacionales], puede darse una respuesta definitiva».³⁷

30. El Tribunal de Justicia lo ha entendido así en algunas ocasiones, pues, según la sentencia *Dilexport*, corresponde al juez nacional decidir si, en la práctica, el procedimiento aplicable hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario;³⁸ referencia que comprende el plazo de ejercicio de la acción, que es el primer acto de ese procedimiento.

31. Es posible que en el caso *Grundig Italiana* concurrieran elementos suficientes para que el propio Tribunal de Justicia se aventurara a realizar el juicio, habida cuenta de que se trataba del tránsito de un plazo de caducidad de cinco años a otro de tres, de modo que los contribuyentes, cuyos derechos nacieron aproximadamente tres años antes, en la práctica se veían compelidos a

actuar en tres meses, cuando barruntaban que todavía disponían de cerca de dos años.³⁹ Pero el planteamiento desarrollado en ese asunto no parece afectar a todos los sistemas jurídicos nacionales, sino sólo al italiano, pues únicamente se valoraron las condiciones de su régimen procesal, de suerte que la sentencia prejudicial carecía de la orientación general y objetiva que le es inherente para cumplir su función esencial de garantizar la interpretación uniforme del derecho comunitario, convirtiéndose en una exégesis *uti singulis*, referida a un ordenamiento jurídico en particular.

32. Lo cierto es que, como el propio Tribunal de Justicia ha reconocido en repetidas ocasiones, el sistema de la impugnación de tributos ilegalmente reclamados y el de la devolución de los indebidamente pagados se resuelven de diferente manera en los distintos Estados miembros. En consecuencia, es difícil apreciar en abstracto si un plazo transitorio de noventa días, como el contemplado en el asunto *Grundig Italiana*, satisface el principio de efectividad, porque, para emitir el juicio, además de la duración, han de valorarse otras muchas circunstancias, como, por ejemplo y sin ánimo agotador: si se admite la autodefensa o se precisa la dirección de un abogado; si, para actuar ante los tribunales, el demandante puede comparecer por sí mismo o necesita otorgar un poder de representación; en este último supuesto, si ha de hacerlo ante un actuario público; si, tratándose de personas jurídicas, se exige la adopción de un acuerdo específico para ejercer la acción, considerando, en su caso, los plazos, los términos y

36 — Punto 27 de las conclusiones citadas.

37 — Punto 27, *in fine*, de mis conclusiones en el asunto *Grundig Italiana*.

38 — Véase el apartado 32, *in fine*, de la sentencia *Dilexport*, citada en la nota 2 de estas conclusiones.

39 — Apartado 39 de la sentencia *Grundig Italiana*.

las formas existentes al efecto; si, como trámite previo, se requiere interponer una reclamación ante la propia administración; si tal reclamación tiene carácter suspensivo; si se impone comunicar antes a las instancias públicas la intención de recurrir judicialmente. Podría ampliarse la lista de condicionantes, ponderando su dificultad y su coste en cada Estado.

33. Frente a esta diversidad y a otras peculiaridades fácilmente imaginables por quienes se desenvuelven en ámbitos de derecho europeo comparado, el ordenamiento jurídico comunitario ha de afrontar la salvaguardia de los derechos que confiere a los justiciables,⁴⁰ exigiendo que la regulación procesal nacional aplicable para su tutela no sea menos favorable que la de los recursos semejantes de naturaleza interna y que en la práctica no resulte imposible o sumamente difícil.⁴¹

40 — Recuértese que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a obtener la devolución de las cantidades recaudadas con vulneración del ordenamiento jurídico de la Unión Europea es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones comunitarias tal y como han sido interpretadas por el propio Tribunal, de modo que los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados con infracción de dicho ordenamiento [véanse, entre otras, las sentencias de 2 de diciembre de 1997, *Fantask y otros* (C-188/95, Rec. p. I-6783), apartado 38, y de 9 de febrero de 1999, *Dilexport*, ya citada, apartado 23; puede consultarse también la sentencia de 22 de octubre de 1998, *IN.CO.GE'90* y otros (asuntos acumulados C-10/97 a C-22/97, Rec. p. I-6307), apartado 24].

41 — Véanse las sentencias citadas en las notas 2 y 3.

34. Por estas circunstancias, como ya expuse en las conclusiones del asunto *Grundig Italiana*, el concepto jurídico indeterminado «plazo razonable», al que alude la jurisprudencia comunitaria para que pueda entenderse satisfecho el principio de efectividad, debe precisarse por los órganos jurisdiccionales nacionales, salvo casos extremos en los que, por resultar suficiente de manera notoria o porque su escasez aparezca incuestionable, el juicio no requiera atender a las condiciones concretas de cada sistema nacional, por lo que no hay inconveniente en que lo emita el Tribunal de Justicia.

35. No parece, pues, coherente que la sentencia *Grundig Italiana*, una vez declarado insuficiente un determinado plazo, decretara el periodo mínimo reputado bastante para garantizar el efectivo ejercicio de las acciones fundadas en el derecho comunitario, arrogándose funciones de legislador, no se sabe bien si comunitario o italiano. Además, la referida sentencia no motiva la elección de un plazo de seis meses ni su calificación de adecuado. Sólo aduce que permite «a los contribuyentes normalmente diligentes conocer el nuevo régimen, preparar y entablar su acción en condiciones que no comprometan sus posibilidades de éxito».⁴² ¿Por qué un plazo de tres meses no es idóneo y sí lo es otro de seis? La sentencia *Grundig Italiana* se revela así como fruto del voluntarismo y de un equivocado entendimiento del mecanismo prejudicial. Según el artículo 234 CE, corresponde al

42 — Apartado 40 de la reiteradamente aludida sentencia *Grundig Italiana*.

Tribunal de Justicia la interpretación última del derecho comunitario, proporcionando a los jueces nacionales las orientaciones precisas para su aplicación, sin que, en modo alguno, esté facultado para implicarse en esta última operación jurídica, so pena de desconocer los fundamentos de ese instrumento de colaboración entre órganos jurisdiccionales, que impone un escrupuloso respeto de los ámbitos de competencia de cada uno.⁴³ En realidad, con pronunciamientos de esta naturaleza, el Tribunal de Justicia se comporta de la misma manera que en un recurso directo, atribuyéndose, al margen de las reglas del Tratado, poderes de plena jurisdicción que inciden gravemente en la competencia soberana del juez nacional para resolver el proceso principal.⁴⁴ El sistema del artículo 234 CE descansa en la diferencia entre la integración y la aplicación de las normas, permitiendo conciliar la legítima autoridad del juez nacional con la necesaria uniformidad del derecho comunitario, tal y

como hace ya años señaló Robert Lecourt.⁴⁵ El desarrollo de esta tarea requiere un exquisito respeto del reparto de competencias.⁴⁶ Es verdad que la distinción entre la interpretación y la aplicación presenta gran sutileza, siendo difícil interpretar una norma sin aplicarla o aplicarla sin interpretarla, pero el Tribunal de Justicia ha de evitar subrogarse en la posición del juez nacional, ciñéndose, dentro de los límites marcados por el auto de remisión, a proporcionar las respuestas precisas.⁴⁷ Ami Barav⁴⁸ ha reconocido que, pese a las declaraciones solemnes del Tribunal de Justicia sobre el respeto que debe a las competencias del juez nacional, la realidad es otra muy distinta.⁴⁹

43 — Sentencia de 22 de noviembre de 1978, Mattheus (93/78, Rec. p. 2203), apartado 5. En las conclusiones, el abogado general Sr. Mayras resaltó que el Tribunal de Justicia sólo puede fundar su competencia prejudicial en las condiciones precisas en las que el artículo 177 del Tratado CE se la atribuye (p. 2212).

44 — En la sentencia de 30 de septiembre de 2003, Köbler (C-224/01, aún no publicada en la Recopilación), el Tribunal de Justicia ha insistido en el mismo error. A propósito de la responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por los daños causados a los particulares por las violaciones del derecho comunitario imputables a un órgano jurisdiccional nacional, ha enumerado los requisitos y las condiciones que deben concurrir para que dicha responsabilidad sea exigible (apartado 59), pero, después de reconocer que su aplicación incumbe a los jueces nacionales (apartado 100), ha invadido un terreno que le está vedado, lanzándose a una operación que le es ajena (apartados 101 y siguientes). En el seno de un recurso de casación, el Tribunal de Justicia ha incurrido en un error semejante en la sentencia de 20 de septiembre de 2001, Procter & Gamble/OAMI (C-383/99, Rec. p. I-6251), conocida como sentencia «Baby-dry», donde también sobrepasó su jurisdicción, como tuvo ocasión de indicar, por primera vez, en las conclusiones que presenté el 31 de enero de 2002, en el asunto C-363/99, KPN (véase, en particular, el punto 68), en el que aún no ha sido dictada sentencia.

36. Por las anteriores razones, sugiero al Tribunal de Justicia que responda al Tribunal Tributário de Primeira Instância de

45 — Lecourt, R.: *Le juge devant le Marché Commun*, Ed. Institut Universitaire des Hautes Études Internationales, Ginebra, 1970, p. 50.

46 — Lagrange, M.: «L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire», *Revue trimestrielle de droit européen*, 1974, p. 268.

47 — De Richemont, J.: *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, Ed. Librairie du Journal des Notaires et des Avocats, París, 1975, pp. 41 y ss.

48 — Barav, A.: «Le renvoi préjudiciel communautaire», *Justice. Revue Générale de Droit Processuel*, nº 6, p. 14.

49 — Recientemente, el propio Barav, A., «Transmutations Préjudicielles», en el libro colectivo *Une communauté de droit, Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, Ed. BWV Berliner Wissenschafts-verlag, Berlín 2003, p. 622, reitera que «la coopération entre les juridictions nationales et la Cour de justice dans le cadre de la procédure préjudicielle est articulée autour d'une répartition "impérative" de fonctions dont le respect mutuel constitue la sève».

Lisboa en los términos ya apuntados por la Comisión en sus observaciones escritas, declarando:

- que el derecho comunitario y, en particular, el principio que exige su efectividad se oponen a las disposiciones de un Estado miembro que, para las acciones de devolución de tributos percibidos en su contra, fijen un plazo que haga en la práctica extremadamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución; y
- que compete al juez nacional determinar, apreciando todos los elementos de hecho y de derecho, formales y materiales, concurrentes en el ejercicio de la acción, si el plazo marcado por el ordenamiento interno es razonable y garantiza el mencionado principio.

2. A título subsidiario

37. Si el Tribunal de Justicia estimara necesario resolver la pretensión deducida en el litigio principal, abordando la pertinencia de un plazo concreto y específico, como el de noventa días recogido en el artículo 102, apartado 1, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, parece adecuado entender que, a la luz de las circunstancias fácticas del litigio y del conocimiento ineludiblemente fragmentario del ordenamiento jurídico portugués, según los parámetros facilitados por el auto de

remisión, el referido plazo resultaría razonable y hubiera permitido a Recheio el ejercicio de sus derechos con toda garantía de efectividad.

38. La letra a) del indicado precepto señala como *dies a quo* para el cómputo el siguiente a aquel en que expiró el periodo para el pago voluntario de la liquidación tributaria, que, con carácter general, dura treinta días a contar desde la notificación de la liquidación.⁵⁰ En el litigio principal, la liquidación impugnada se giró el 4 de marzo de 1998, por lo que, en principio, el tiempo para el abono voluntario terminaba en torno⁵¹ al 15 de abril siguiente, de modo que la citada empresa disponía para formalizar el recurso contencioso-administrativo hasta, aproximadamente, el 19 de agosto.⁵²

39. Un lapso que, en realidad, se prolonga casi cinco meses y medio (desde el día de la notificación de la liquidación atacada hasta la jornada en que finalizaba el plazo para interponer la impugnación judicial) no dificulta ni entorpece el ejercicio efectivo de los derechos discutidos en el proceso principal.

50 — Véase el artículo 85, apartado 2, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.

51 — No hay constancia de los días feriados en Portugal por aquel entonces.

52 — Para el cómputo de los plazos véanse los artículos 72 del *Código do Procedimento Administrativo*, 20 del *Código de Procedimento e de Processo Tributário* y 279 del *Código Civil* portugués.

40. En primer lugar, conviene recordar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,⁵³ el derecho comunitario no se opone a que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos con violación de una directiva, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad que empieza a correr desde el pago del tributo, aun cuando, en tal momento, el ordenamiento interno no se hubiese adaptado correctamente a la directiva en cuestión.⁵⁴ Esta solución, que busca el equilibrio entre la efectividad del derecho a la tutela judicial y el principio de seguridad jurídica, no resulta, como ya señalé en las conclusiones presentadas en el asunto Edis,⁵⁵ plenamente satisfactoria para los contribuyentes, que se ven obligados a pagar un tributo contrario al derecho comunitario, pero, mientras no haya una norma uniforme sobre esta materia, corresponde a los Estados miembros determinar, bajo las condiciones tantas veces enunciadas, los requisitos de las acciones de repetición.⁵⁶

41. Y en esa búsqueda del equilibrio entre los derechos de los contribuyentes y el interés general, que impide que las decisiones administrativas permanezcan *sine die* bajo la espada de Damocles de una eventual impugnación jurisdiccional, la instauración de un plazo para iniciar el proceso contencioso-administrativo en los términos contemplados por la legislación procesal portuguesa merece la calificación de razonable. Constituye un tiempo suficiente para, una vez conocida la liquidación tributaria, adoptar la decisión de impugnarla, reunir todos los elementos tanto de hecho como de derecho precisos para hacerlo y preparar una adecuada defensa.⁵⁷ Si se analizan las normas de otros Estados miembros sobre el particular, se comprueba que todas prevén términos de duración similar,⁵⁸ que funcio-

53 — Véanse los fallos de las sentencias Fantask y otros, Edis, Ansaldo y Spac, citadas anteriormente.

54 — Únicamente, la sentencia de 25 de julio de 1991, Emmott (C-208/90, Rec. p. I-4269), mantuvo la tesis contraria, aunque otras sentencias posteriores [las citadas en la nota precedente, así como las de 27 de octubre de 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Rec. p. I-5475), y 6 de diciembre de 1994, Johnson (C-410/92, Rec. p. I-5483)], la han abandonado, justificándola por las particularidades del supuesto de hecho que abordaba.

55 — Véase el punto 81 de mis conclusiones en el asunto Edis.

56 — En cualquier caso, el derecho procesal portugués ofrece un remedio supletorio como la acción declarativa, sometida a un plazo de ejercicio de cuatro años, que puede ser utilizada cuando resulte ser el remedio más adecuado para suministrar una tutela plena y eficaz (véase el artículo 145 del *Código de Procedimento e de Processo Tributário*). No obstante, el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa no ha entendido esta vía procesal apropiada para tramitar la pretensión de Recheio [véase la letra i) del auto de remisión].

57 — El artículo 108, apartado 1, del *Código de Procedimento e de Processo Tributário* dispone que «la impugnación se formula en petición dirigida al juez o al tribunal competente, en la que se identifican el acto impugnado y la entidad que lo ha adoptado y se exponen los hechos y las razones de derecho que fundamentan la pretensión».

58 — En el derecho español el plazo es, en principio, de dos meses (artículo 46, apartado 1, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), como en el sistema francés (artículo 1 del Decreto 65/29, de 11 de enero de 1965, relativo a los plazos de los recursos contenciosos en materia administrativa). El derecho belga establece un plazo de sesenta días (artículo 30, párrafo segundo, de las *lois coordonnées sur le Conseil d'État*), al igual que el italiano, para la interposición del recurso en materia tributaria (artículo 21, apartado 1, del Decreto legislativo n° 546, de 31 de diciembre de 1992, sobre *Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*). En el ordenamiento jurídico alemán el plazo es de un mes (artículo 74 de la *Verwaltungsgerichtsordnung* (VwGO), de 21 de enero de 1960 —Ley sobre la Jurisdicción Administrativa—). El *dies a quo* para el cómputo de estos plazos es el siguiente al de la publicación o la notificación de la actuación impugnada o, en su caso, al de la resolución desestimatoria del recurso administrativo previo.

nan en los respectivos sistemas jurídicos sin plantear dudas sobre su aptitud para impedir la tutela judicial.

42. Además, no admite discusión que las acciones basadas en el derecho interno merecen el mismo régimen temporal de ejercicio que las que tienen como fundamento el ordenamiento comunitario, pues, en el plano de los principios, no cabe sostener lo contrario.

43. La circunstancia de que la Administración disfrute de términos más amplios para el ejercicio de sus potestades en materia tributaria⁵⁹ no representa un indicio de que el plazo de noventa días concedido a los

contribuyentes para interponer el recurso contencioso-administrativo desconozca la regla de efectividad del derecho comunitario. De entrada, porque los principios y los objetivos que rigen la actuación de una y otros son por completo diferentes, el juicio sobre su suficiencia es independiente de la disponibilidad por la Administración de periodos más amplios para actuar. Por otro lado, porque en este ámbito no opera el imperativo de igualdad: resulta evidente que los poderes públicos y los ciudadanos no deben quedar sometidos a las mismas prescripciones. La caducidad del derecho a liquidar los tributos y la prescripción de las deudas tributarias responden a criterios muy distintos de los que presiden el sometimiento del ejercicio de acciones judiciales por los ciudadanos a determinados plazos. Recheio realiza un loable esfuerzo argumental en sus observaciones escritas, pero mezcla instituciones jurídicas diversas, como la caducidad y la prescripción, sembrando confusión en su razonamiento cuando oculta que la Administración portuguesa puede revocar los actos válidos constitutivos de derechos e intereses legalmente protegidos únicamente en la parte en la que produzcan efectos desfavorables para sus destinatarios,⁶⁰ así como que los actos inválidos han de ser revocados dentro del plazo del respectivo recurso contencioso.⁶¹

59 — El derecho a liquidar los tributos caduca a los cuatro años y las deudas impositivas prescriben en un plazo de ocho años; de otro lado, la Administración tiene cuatro años para revisar de oficio los actos dictados en esta materia (artículos 45, 48 y 78 de la *Ley Geral Tributária*, respectivamente).

60 — Véase el artículo 140 del *Código do Procedimento Administrativo*, que se aplica supletoriamente al *Código de Procedimento e de Processo Tributário* [artículo 2, letra d), de este último cuerpo legal].

61 — Véase el artículo 141 del *Código do Procedimento Administrativo*. El artículo 78 de la *Ley Geral Tributária*, al que alude Recheio en sus observaciones escritas, que somete la revisión de los actos tributarios a instancia del interesado al plazo indicado para interponer la reclamación administrativa, en tanto que la Administración dispone de cuatro años, se aplica únicamente a las revisiones en favor del administrado (Lima Guerreiro, A.: *Ley Geral Tributária. Anotada*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2001, p. 343).

VI. Conclusión

44. A tenor de las consideraciones precedentes, sugiero al Tribunal de Justicia que responda a las preguntas suscitadas por el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa declarando que:

«El derecho comunitario y, en particular, el principio que exige su efectividad se oponen a las disposiciones de un Estado miembro que, para las acciones de devolución de tributos percibidos en su contra, fijen un plazo que haga en la práctica extremadamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución.

Compete al juez nacional determinar, apreciando todos los elementos de hecho y de derecho, formales y materiales, concurrentes en el ejercicio de la acción, si el plazo marcado por el ordenamiento interno es razonable y garantiza el mencionado principio.»

45. A título subsidiario, por si se estima imprescindible apreciar la aplicación del derecho comunitario, no obstante lo prescrito en el artículo 234 CE, a las circunstancias del litigio principal, propondría indicar que:

«El derecho comunitario no se opone al establecimiento de un plazo como el discutido en el litigio principal, para el ejercicio de acciones de devolución de tributos percibidos en su contra, siempre y cuando se imponga también a las demandas de devolución fundadas en el derecho interno.»