

3. EL PROCEDIMIENTO DE REVISION TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARTADO EUROPEO. ELEMENTOS COMUNES.

El Derecho procedimental tributario, en sentido amplio, se regula de muy diversas maneras en los distintos Estados miembros de la CE, diferenciándose en muchos e importantes puntos. Por una parte, se encuentra en codificaciones (así en la Ordenanza tributaria alemana, en la L.G.T. española o en el Livre des Procédures Fiscales francés); por otro lado, el Derecho procedimental es más un dominio de las disposiciones administrativas y de la praxis (como por ejemplo, en Gran Bretaña).

En cualquier caso, en un futuro Derecho procedimental tributario de la CE, los principios generales que el **procedimiento de gestión tributaria**¹³²⁴ ha de seguir son los ss.: en primer lugar, el principio de legalidad administrativa ha de constituir un principio esencial, porque sólo así estará garantizada suficientemente también la posición jurídica material del ciudadano. Junto a este principio, destaca el de la declaración tributaria, demostrativo de la necesaria cooperación entre Estado y ciudadano y expresión de la importante función que desempeña el obligado tributario. También el principio de audiencia previa, que en cada país está en vigor en el procedimiento administrativo bajo diferentes formas preestablecidas, y el de una efectiva protección jurídica.

En particular, en este epígrafe, se trata de analizar los principios en los que se inspira el **procedimiento de revisión**

¹³²⁴ Vid. SCHICK, W.

"Aspectos de una unificación ... ". Ob. cit., págs. 164 a 167.

tributaria en vigor en los Estados miembros de la CE¹³²⁵, recogiendo los elementos o líneas básicas comunes a todos ellos, en los cuales habría de basarse un hipotético *procedimiento de revisión tributario comunitario*.

Del examen comparado de los procedimientos tributarios revisores alemán, francés e inglés destaca especialmente la función desempeñada por la fase prejurisdiccional. En efecto. El filtro que supone la vía preliminar limita considerablemente la proporción de procedimientos que alcanzan la fase jurisdiccional.

En la **vía prejurisdiccional del procedimiento de revisión tributaria**, en Alemania, según la *Finanzgerichtordnung* del 6-10-1965, el procedimiento previo *-Vorverfahren-* ha de ser agotado necesariamente para poder interponer y ser admitidos, en su caso, los recursos posteriores. Esta fase se articula en recursos ordinarios o extraordinarios. Los recursos ordinarios han de dirigirse bien al mismo órgano que dictó el acto tributario que se impugna *-Einspruch-* o bien al inmediatamente superior *-Beschwerde-*. Los recursos extraordinarios han de interponerse ante el mismo órgano *-Gegenvorstellung-* o ante el órgano que ejerce el control *-Dienstaufsichtbeschwerde-*.

En Francia, desde la Ley de 27-12-1927, la función preliminar alcanza gran relevancia al garantizar una eficiencia en la Justicia muy sensible al principio de autotutela.

En Gran Bretaña, la *Tax Management Act* de 1970, atribuye el filtro prejurisdiccional a los *Commissioners* generales. A los *Commissioners* especiales, para competencias más amplias. Y, por

¹³²⁵ Vid. al respecto, AMATUCCI, A. "Problemas de armonización del contencioso tributario ... ". Ob. cit., págs. 178 y 179.

último, a los *VAT Commissioners* para cuestiones relativas al I.V.A.

La **vía jurisdiccional** se caracteriza en Alemania por la existencia de dos instancias: primero, el recurso al *Finanzgericht* y después el recurso al *Bundesfinanzhof*.

Igual sucede en Francia. Así, respecto a los impuestos directos es competente el *TAR* y posteriormente el *Conseil d'Etat*. Por el contrario, en materia de recursos relativos a impuestos indirectos es el Juez ordinario el que conoce y se pronuncia, pues tras la Revolución se entiende que este sistema resulta más garantista para tales tributos considerados injustos.

El modelo británico, a diferencia de los anteriores, prevé tres grados de jurisdicción: la suprema *Court of Judicature*, la *Court* que juzga en apelación y la *House of Lords*.

En Italia, destaca la reforma del procedimiento de revisión tributaria¹³²⁶ acometida por el proyecto de ley delegada n° 5.109 de 29-9-1990 Congreso de los Diputados¹³²⁷, vinculada al proyecto de ley de presupuestos para 1991.

Tal proyecto¹³²⁸ se inspiró en los mismos principios comunes a los sistemas revisores expuestos con anterioridad. Así, se

¹³²⁶ Todos los intentos de reforma del procedimiento revisor tributario en Italia han tenido en común los siguientes puntos: la exigencia de mejorar la materia jurisdiccional; la relevancia de las carencias de plantilla de la magistratura ordinaria; el problema del coste de los jueces y las exigencias de rapidez del proceso.

¹³²⁷ En *Corriere Tributario*, núm. 41/1990, 1893.

¹³²⁸ Sobre el análisis de los proyectos en esta materia, consúltese, La crisi del contenzioso tributario. Atto del convegno organizzato dell'Università di Ancona. Facoltà di Economia e Commercio. Istituto di scienze giuridiche. Ancona 26 octubre, 48, 1987.

confieren a la jurisdicción tributaria todas las controversias. Se establece el reexamen preventivo de carácter administrativo en el plazo de tres meses desde la notificación del recurso. Se reducen las instancias jurisdiccionales a dos, a saber: el Tribunal Tributario, sito en la capital de la Región pero con sede separada, y la Corte Tributaria con sede en Roma. Se reconoce una mayor cualificación profesional e independencia de los jueces, los cuales permanecen en el cargo por un plazo no superior a nueve años. Se admite la suspensión cautelar y el resto de los principios contenidos en las diversas jurisdicciones.

El modelo de revisión tributaria previsto por el proyecto de ley italiana citado ha sido valorado muy positivamente por AMATUCCI¹³²⁹, quien considera que " ... es idóneo para recibir los principios comunes, en los cuales se inspiran las legislaciones de los Países miembros indicados; por tanto constituye una loable iniciativa, espontánea en nuestro País, dirigida a la realización de una aproximación de nuestra legislación nacional a la de los otros Países miembros".

Como elemento común a los sistemas anteriormente descritos, hay que destacar el derecho a presentar la demanda cautelar. Esta constituye una garantía significativa para el administrado, pues persigue la suspensión de la eficacia del acto impugnado, cuando haya dudas sobre la legitimidad o sobre un juicio previo irracional (Alemania) o para garantizar la recaudación (Francia).

¹³²⁹ AMATUCCI, A.

"Problemas de armonización del contencioso tributario ... ". Ob. cit., pág. 179.

4. LA ARMONIZACION DEL PROCEDIMIENTO PARA LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO.

4.1. INTRODUCCION.

En este apartado se realizará primero un estudio acerca de la realidad presente de la normativa y de la doctrina jurisprudencial de algunos Estados miembros de la CE -en concreto, Gran Bretaña, Francia e Italia¹³³⁰- sobre la devolución de ingresos tributarios indebidos.

A continuación, se realizará una reflexión sobre el grado de homogeneidad existente en la protección del derecho de los justiciables a la restitución en la UE y la conveniencia de seguir avanzando en la aproximación de los ordenamientos nacionales internos en la resolución del contencioso del indevido tributario comunitario, completando la ya alcanzada armonización del indevido aduanero.

¹³³⁰ En España, la devolución de ingresos tributarios indebidos en el ordenamiento jurídico, jurisprudencia y doctrina científicas ya se examinó en el Cap. I.

4.2. LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS EN EL DERECHO BRITANICO, FRANCES E ITALIANO.

4.2.1. DERECHO BRITANICO.

A) PRINCIPIOS GENERALES.

En el Derecho británico no existen normas específicas que disciplinen el recurso para obtener la devolución de sumas pagadas a la autoridad pública a consecuencia de la imposición de una exacción tributaria ilegal¹³³¹. La restitución tiene que ser tratada además como un asunto de derecho ordinario que rige las transacciones privadas.

La anterior norma consistía en que mientras que los importes pagados según un *error de hecho* podían ser devueltos, en general, las sumas abonadas por un *error de derecho*, no¹³³².

B) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS POR ERROR DE HECHO.

Durante mucho tiempo se consideró que un particular podía recuperar el dinero abonado por *error de hecho* sólo si pensó de manera equivocada que estaba obligado a pagar¹³³³.

¹³³¹ Vid. sobre el tema, GOFF and JONES, The Law of Restitution. 3ª ed. 1986, págs. 3 a 59.

¹³³² TATHAM, A. F.
"Restitution of charges and duties levied by public administration in breach of European Community Law: a comparative analysis". *European Law Review*. Vol. 19, n° 2. Abril. 1994, págs. 149 a 154.

¹³³³ AIKEN v. SHORT. 1856. 1 H & N. 210, 215; 156 E.R. 1180, 1182, por BRAMWELL, B.

Sin embargo, más tarde las autoridades rechazaron esta consideración¹³³⁴ y fijaron un elemental principio¹³³⁵ según el cual cuando una persona ha pagado dinero a otra por un error de hecho que le provocó efectuar el pago, estaría *prima facie* facultado para recuperarlo.

En la mayor parte de los casos, la restitución se concede al apreciar que fue el error del pagador lo que le condujo a creer que estaba obligado al pago el dinero¹³³⁶ conforme a una obligación presente. Para obtener la devolución es preciso, entonces, que el demandante indique el hecho concreto que le indujo a equivocarse¹³³⁷.

C) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS POR ERROR DE DERECHO.

Hasta hace muy poco, la decisión de Lord ELLENBOROUGH en el Asunto BILBIE v. LUMLEY¹³³⁸ había cosagrado el principio de que todos los pagos efectuados por *error de derecho* eran irrecuperables, aun cuando dicho error procediera de la propia interpreta-

¹³³⁴-KERRISON v. GLYN, MILLS, CURRIE and CO. 1911. 81
L.J.K.B. 465.

-RE JONES LTD. v. WARRING and GILLOW LTD. 1926. A.C.
870.

¹³³⁵ BARCLAYS BANK LTD. v. W. J. SIMMS LTD. 1980. Q. B. 677,
695, por Robert Goff J.

¹³³⁶ Este principio fue enunciado por PARKE B., en KELLY v.
SOLARI. 1841. 9 M. & W. 54, 58; 152 E. R. 24, 26.

¹³³⁷ NORWICH UNION FIRE INSURANCE SOC. LTD. v. W. H. PRICE
LTD. 1934. A. C. 455.

¹³³⁸ 1802. 2. East 469. 102 E. R. 448.

ción de la Administración¹³³⁹.

Por otro lado, la creencia de que un Decreto del Gobierno era válido, cuando en realidad era nulo, constituía un error de derecho, por lo que el dinero pagado conforme a ese Decreto se consideraba irrecuperable.

En el Asunto WILLIAM WHITELEY LTD. v. REVENUE¹³⁴⁰, la sociedad demandante había contratado personal masculino para servir carne en su cantina. La Administración tributaria afirmó que, desde el Decreto de Hacienda de 1869 se exigía autorización para la contratación de *male servants* (empleados masculinos). Por ello el demandante necesitaba disponer de las licencias precisas para contratar nuevos trabajadores. Aunque el reclamante protestó, logró obtener, al fin, los permisos requeridos.

No obstante, cuando más tarde impugnó con éxito la interpretación del Decreto por la Administración tributaria, recurrió para recuperar las sumas abonadas a Hacienda por el concepto de los referidos permisos.

El *High Court* rechazó, sin embargo, la demanda. Consideró que los pagos fueron realizados voluntariamente y dado que no existía evidencia de coacción, el reclamante no podía por lo tanto recuperar el dinero: conocía todos los hechos y podía haberse opuesto a la exacción en disputa.

Así se mantuvo la situación hasta la resolución del Asunto WOOLWICH BUILDING SOCIETY v. INLAND REVENUE COMMISSIONERS¹³⁴¹.

¹³³⁹ NATIONAL PARI-MUTUEL ASSOCIATION LTD. v. REVENUE. 1930. 47. T. L. R. 110.

¹³⁴⁰ 1909. 101. L. T. 741.

¹³⁴¹ 1989. 1 W. L. R. 137; en apelación, 1993 A. C. 70.

En este caso, la Administración tributaria británica interpuso una demanda contra una sociedad inmobiliaria, basándose en el Reglamento de 1986 regulador del Impuesto sobre el Beneficio obtenido por las Sociedades Inmobiliarias (*Income Tax Buildings Societies Regulations 1986*).

Por virtud de este recurso, la Administración tributaria exigió a la sociedad inmobiliaria WOOLWICH el pago de un tributo sobre los dividendos e intereses abonados a los accionistas. Aunque la sociedad discutió la validez del Reglamento, abonó en tres pagos la cantidad fijada, sin perjuicio de su derecho a recuperar estos pagos si tenía éxito.

Entonces la sociedad solicitó la revisión judicial del Reglamento en cuestión, e interpuso además un recurso para recuperar la cantidad pagada más el interés.

En el Asunto R. v. INLAND REVENUE COMMISSIONERS, ex. p. WOOLWICH BUILDING SOCIETY¹³⁴², el Reglamento referido anteriormente fue declarado nulo. La Administración tributaria devolvió, en consecuencia, el capital con el interés devengado desde el 31 de julio de 1987, fecha de la sentencia.

Pero, dado que la Administración tributaria rechazó pagar el interés correspondiente por el período anterior a la fecha de la sentencia, la sociedad inmobiliaria presentó una segunda acción. Reclamaba la devolución del interés devengado desde las fechas en que los tres pagos fueron realizados hasta el 31 de julio de 1987, argumentando que el capital fue abonado en aquellas tres fechas conforme a una exacción ilegal.

¹³⁴² 1987. S. T. C. 654; apelación, 1989 S. T. C.; apelación adicional, 1990. 1. W. L. R. 1400.

En una apelación final de la Administración tributaria, la *House of Lords*¹³⁴³ se pronunció a favor de la sociedad inmobiliaria. La mayoría de sus Señorías consideró que el impago de un tributo exigido sobre un particular conllevaba unas consecuencias económicas y sociales. Estas consecuencias procedían de la desigualdad inherente en la posición del ciudadano frente al Estado: considerando que al ciudadano se le exigió pagar una exacción ilegítima, el enriquecimiento injusto correspondería al Estado.

Por tanto, se sostuvo que, conforme al *common law*, aquellos tributos u otras exacciones indebidamente pagados por un particular a la autoridad pública habrían de ser devueltos con el interés devengado correspondiente. Este derecho era ejercitable sin consideración a las circunstancias en las que el tributo fue pagado, porque la *common justice* exigía la restitución de los tributos exigidos ilegalmente a los ciudadanos.

La Cámara sostuvo además que puesto que la pretensión de la sociedad inmobiliaria de devolución del tributo indebido se situaba fuera de la regulación de cualquier sistema legal, el reembolso de las sumas reclamadas desde las fechas del pago junto con el interés devengado desde entonces se legitimaba en el *common law*.

¹³⁴³ 1993. A. C. 70. Para una completa exposición de este asunto, puede consultarse BEATSON, "Restitution of Taxes Levies and Other Imposts: Defining the Extent of the *Woolwich* Principle". 1993. 109. L. Q. R. 401.

D) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS PERCIBIDOS EN INFRACCION DEL DERECHO COMUNITARIO.

Según la *sección 127* del *Reglamento CUSTOM AND EXCISE*, las exacciones percibidas en contra de los artículos 12 y 13 del TCE -relativos a la prohibición de imposición de derechos aduaneros y exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros-, pueden ser recuperadas por los operadores económicos.

En efecto, a tenor de la disposición aludida:

"127.- (1) Si, antes de la entrega de mercancías importadas libres de cargas, surge algún conflicto en cuanto a qué derechos de aduana son exigibles sobre aquellas mercancías, el importador abonará la cantidad exigida por el funcionario correspondiente si bien puede, dentro de los **3 meses** siguientes a la fecha del pago:

(a) si la diferencia se refiere al valor de las mercancías, podrá exigir que la cuestión sea sometida al arbitraje de un tercero designado por el Lord Chancellor (sin que pueda ser un funcionario de un Departamento Ministerial), cuya decisión será determinante y concluyente; o

(b) en cualquier otro caso, solicitar a la *High Court* ... una declaración respecto al importe del derecho aduanero, en su caso, correspondiente sobre las mercancías.

(2) Si en atención a tal petición o consulta el mediador o Tribunal determina que una inferior o ninguna cantidad era exigible propiamente respecto a los derechos aduaneros sobre las mercancías, la suma pagada en exceso será devuelta por los Comisionados, junto con el interés devengado desde la fecha del pago inde-

bido fijada por el árbitro o Tribunal ... " .

Por lo tanto, las autoridades aduaneras británicas están obligadas normativamente a devolver las cantidades injustamente recaudadas sobre la importación de bienes con el interés devengado, aunque esta acción puede ejercitarse sólo en el breve plazo de prescripción de **tres meses**.

Por el contrario, las pretensiones para la restitución de tributos exigidos en violación del artículo 95 TCE se enfrentan a mayores dificultades procedimentales en el ordenamiento británico. A primera vista, la sección 33 (1) del Reglamento TAXES MANAGEMENT de 1970 parece adecuada:

"Si alguna persona que haya pagado un tributo alega que el gravamen era excesivo por razón de algún error o equivocación en la declaración, puede advertirlo por escrito en un plazo no superior a **seis años** a contar desde del año en el que se efectuó la imposición, presentando una demanda ante la Junta de reclamaciones (*Board for relief*) ... " .

Esta disposición es limitada, no obstante, por el hecho de que aquel recurso es posible sólo respecto a un *error o equivocación en la declaración*, esto es, sólo errores de hecho pueden fundamentar un recurso. Un error legal sobre una parte de la recaudación no puede ser rectificado¹³⁴⁴. Semejante interpretación se apoya en la sección 33 (2), cuyo párrafo segundo dispone:

" ... ningún recurso será admitido conforme a esta sección en cuanto a un error o equivocación acerca del fundamento

¹³⁴⁴ Vid. GREEN, "The Treaty of Rome, National Courts and English Common Law: The Enforcement of European Competition Law after Milk Marketing Board". 1984. *RabelsZ* 48 509, 540.

sobre el cual la deuda del reclamante debió haber sido calculada dado que la declaración fue realizada en realidad de acuerdo con la práctica generalmente predominante al tiempo en que la declaración fue efectuada".

Además, la sección 33 (4) equivale a una denegación efectiva de la apelación del contribuyente agraviado ante los Tribunales ordinarios.

Por todo ello, dado que estas normas deniegan verdaderamente la existencia de un recurso para la devolución de tributos exigidos en violación del artículo 95 del TCE, existen fundamentos justificables para argumentar que las mismas resultan contrarias al Derecho Comunitario.

Tal criterio fue confirmado por la Cámara de los Lores (*House of Lords*) en el Asunto WOOLWICH ya citado. En este caso, la Cámara resolvió que la Administración Pública podía ser instada a devolver a los particulares tributos exigidos en infracción del Derecho nacional. Lord GOFF encontró fundamento a su Conclusión, entre otros, en el Derecho Comunitario. Así, expresó:

"Existe una sexta razón que favorece esta conclusión. Me refiero a la sentencia del TJCE, en el Asunto AMMINISTRAZIONE DELLE FINANZE DELLO STATO versus SAN GIORGIO SpA ... la cual estableció que una persona que paga cargas exigidas por un Estado Miembro en contra de las normas del Derecho Comunitario tiene derecho a la devolución de la exacción, tal derecho se consideró como una consecuencia de, y en apoyo de, los derechos atribuidos a los particulares por las disposiciones comunitarias prohibiendo las exacciones correspondientes ... Yo solamente comento que, al mismo tiempo que el Derecho Comunitario está adqui-

riendo cada vez más importancia, sería extraño si el derecho del ciudadano a recuperar las cargas pagadas en exceso fuera más restringido conforme al Derecho interno que según el Derecho Europeo".

Su declaración eliminó algunas dudas sobre la eficacia del Derecho Comunitario en el ámbito de la restitución de los tributos ilegalmente exigidos conforme al Derecho inglés.

La última frase de la declaración de Lord GOFF tendrá, sin duda, consecuencias de gran alcance.

De un lado, en aquellos casos en donde no existe normativa que regule la restitución de tributos en un área concreta, el Derecho Común reformulado permite en principio tal reembolso. Sin embargo, se evidenció que la sección 33 del Decreto TAXES MANAGEMENT de 1970 impide la restitución por violación del artículo 95 del TCE. Entonces para garantizar la protección efectiva de un derecho del particular basado en un precepto del Tratado de la CE, el Derecho comunitario interviene permitiendo a un reclamante solicitar el reembolso de los tributos sobre la base del nuevo *common law*.

De manera alternativa, conforme a la resolución del TJCE en el Asunto MARLEASING¹³⁴⁵, cuando un Tribunal inglés aplique la sección 33 del Decreto de 1970, debe interpretar tal normativa hasta donde sea posible a la luz de las palabras y del propósito del artículo 95 del TCE.

De otra parte, Lord GOFF en su conclusión al Asunto WOOLWICH intenta desarrollar el principio de no discriminación en la nor-

¹³⁴⁵ Asunto C-106/89. Marleasing S. A. v. La Comercial Internacional de Alimentación S. A. Rec. 1990, pág. 4135.

mativa de los recursos nacionales -los cuales se desarrollan paralelamente al principio de protección efectiva- como un motivo para la modificación del Derecho inglés.

La dicotomía entre el tratamiento de una situación puramente interna y la intervención del Derecho Comunitario ha sido recientemente superada por el TJCE en el Asunto FACTORAME¹³⁴⁶. Como resultado de este Asunto, la violación del derecho de un particular puede ser reclamada ahora ante la Corona dado que tal derecho se fundamenta en el efecto directo de un precepto del TCE, pero no ocurre tal cosa si la cuestión está exclusivamente regida por el Derecho interno.

Se introdujo así un contrapeso dentro del sistema de recursos disponibles contra la Administración. Un particular con una pretensión basada en el Derecho Comunitario es protegido mejor que un particular con una pretensión de Derecho interno sólo. Las palabras de Lord GOFF apuntan a una transformación más profunda de la mentalidad jurídica inglesa: puesto que los nacionales reciben una protección más efectiva bajo el Derecho Comunitario, el Derecho interno estaría avocado a devolver un equilibrio al sistema de recursos internos. Como tal, este proceso equivale a "invertir" el principio comunitario de no-discriminación en el ejercicio de los derechos de los justiciables ante los órganos jurisdiccionales británicos¹³⁴⁷.

En conclusión: la situación según el ordenamiento británico

¹³⁴⁶ Asunto C-213/89. R. v. Secretary of State for Transport, ex. p. Factorame Ltd. Rec. 1990. I-2433.

¹³⁴⁷ Las consecuencias de este proceso han sido aludidas por OLIVER, en "Enforcing Community Rights in English Courts". 1987. 50. M. L. R. 881, 906-907.

ha sido ya puesta fuera de duda (al menos en lo que concierne al Derecho Comunitario) por las manifestaciones de Lord GOFF en el Asunto WOOLWICH, evidenciándose que existe ya en el sistema británico una protección real y efectiva del derecho al reembolso de tributos exigidos en violación del Derecho Comunitario.

4.2.2. DERECHO FRANCES.

A) PRINCIPIOS GENERALES.

En el Derecho francés¹³⁴⁸ los artículos 1235 a 1376 y ss. del *Code Civil*¹³⁴⁹ conceden un derecho a la devolución en favor de aquella persona que haya pagado a otra una suma que no le debía. Así, el artículo 1235 dispone que "Todo pago supone una deuda: lo que ha sido pagado sin ser debido está sujeto a restitución".

Según el *Code Civil* se reconocen explícitamente dos categorías de restitución: *gestion d'affaires*¹³⁵⁰ y *paiement de l'indu*.

La jurisprudencia ha pretendido añadir un tercer supuesto de devolución, *l'enrichissement sans cause*.

En este estudio interesa únicamente el examen del *paiement de l'indu*.

¹³⁴⁸ TATHAM, A. F.
"Restitution ... ". Ob. cit., págs. 154 a 158.

¹³⁴⁹ Code civil français. Ed. Dalloz. 1995-96.

¹³⁵⁰ Artículos 1372 a 1375 del *Code Civil*. Existe *gestion d'affaires* siempre que una persona, *le gérant de l'affaire*, realiza un acto en favor de y en interés de otro, *le maître de l'affaire*, sin la autoridad de este.

B) RÉPÉTITION DE L'INDU.

El derecho a una *action en répétition de l'indu* se contiene en los artículos 1376¹³⁵¹ y 1377¹³⁵² del Code Civil¹³⁵³.

La realización de un pago no debido da origen a una obligación: la persona que recibe el pago, el *accipiens*, es deudor de aquella cantidad a la persona que le ha pagado, el *solvens*. La acción de restitución puede ejercitarse sólo, sin embargo, si se cumplen tres requisitos, a saber:

1° La deuda debe ser legalmente inexistente, lo cual significa no sólo que no era debida, sino también que ninguna obligación, natural o civil, vincula a las partes¹³⁵⁴.

2° El *solvens* debe haber pagado por error¹³⁵⁵,

¹³⁵¹ Artículo 1376: "Quien recibe por error o a sabiendas lo que no le es debido se obliga a devolverlo a aquel de quien lo ha recibido indebidamente".

¹³⁵² Artículo 1377: "Cuando una persona que, por error, se cree deudor, ha pagado una deuda, tiene el derecho de repetición contra el acreedor.

Sin embargo este derecho cesa en el caso en el que el acreedor ha suprimido su título por consecuencia del pago, salvo el recurso del que ha pagado contra el verdadero deudor".

¹³⁵³ Chap. I, "Des quasi-contrats. Titre IV, "Des engagements qui se forment sans convention". Livre troisième, "Des différentes manières dont on acquiert la propriété".

Vid. en el Capítulo I de esta Tesis, el apartado dedicado a la naturaleza jurídica del cuasicontrato del cobro de lo indebido y la referencia que allí se hace al Derecho Civil francés.

¹³⁵⁴ Por ejemplo, cuando una deuda se paga a una persona que no es el acreedor o por una persona que no es el deudor.

¹³⁵⁵ Este requisito se establece sólo en el artículo 1377, pero en la actualidad se considera con frecuencia como una norma de aplicación general. Vid. sobre el particular, MAZEAUD y CHABAS, Leçons de Droit Civil. Vol. II. 1985, págs. 784-785.

ya sea de hecho o de derecho, pero debe ser excusable¹³⁵⁶.

3° Una demanda de restitución puede ser impedida si el *accipiens*, habiendo recibido el pago del deudor equivocado, destruye de buena fe su derecho sobre la deuda¹³⁵⁷.

Hay que advertir también que en el caso en el que la deuda que motivó el pago fuera anulada con posterioridad, la doctrina y la jurisprudencia consideran que la repetición del indebido (*répétition del l'indu*) no está sometida al segundo requisito, esto es, el error del *solvens*¹³⁵⁸.

C) DEVOLUCION EN EL DERECHO ADUANERO.

Aunque el conocimiento de los contenciosos surgidos en numerosas figuras impositivas corresponde a los Tribunales administrativos¹³⁵⁹, es un principio asentado en el Derecho francés que

¹³⁵⁶ Vid. PLANIOL y RIPERT, Traité pratique de droit civil. Vol. VII, n° 740. 1954. 2ª ed.

Vid. sentencia de la Cour de Cassation de 7 de diciembre de 1961. Asunto Sociétés Hassanly c. Liegeois. Gaz. Pal. 1962. 1.287.

¹³⁵⁷ Artículo 1377, párrafo 2° del Code Civil transcrito.

¹³⁵⁸ Sobre el particular, vid. MAZEAUD y CHABAS, Leçons ... Ob. cit., págs. 785-786.

¹³⁵⁹ En Francia, la normativa sobre la devolución tributaria se contiene en el *Livre des Procédures Fiscales*, publicado en 1981 y en vigor desde el 1 de enero de 1982. Este texto normativo ha supuesto una reordenación en la sistemática reguladora de la devolución tributaria, regulada antes en el *Code général des impôts* de 1950.

El Artículo L 190 del Título III (El contencioso del impuesto), Cap. 1° (El contencioso del establecimiento del impuesto y las desgravaciones de oficio) del Livre des Procédures Fiscales atribuye a la jurisdicción contenciosa el conocimiento de las reclamaciones relativas a la restitución de ingresos tributarios indebidamente efectuados por errores cometidos en la determinación de la base imponible o en el cálculo de las imposiciones (error de hecho) o por disconformidad en la aplicación de una norma jurídica (error de derecho).

el conocimiento y resolución de los contenciosos relativos a la imposición indirecta -en concreto, los derechos aduaneros y los impuestos especiales-, compete a la jurisdicción civil¹³⁶⁰.

La normativa reguladora del Derecho aduanero en Francia se contiene en el *Code des douanes* y en numerosos textos aún no codificados¹³⁶¹.

Según el artículo 357 bis del *Code des douanes*, la jurisdicción civil tiene competencia sobre los litigios relativos al pago o restitución de aranceles y otras materias relacionadas con tributos que no se incluyan en el ámbito de la competencia de otra jurisdicción conforme a los artículos 356 y 357 del CA. El artículo 352 por su parte, fija un plazo de prescripción de tres años para las demandas de restitución¹³⁶².

En el ejercicio de su jurisdicción, los órganos jurisdiccionales civiles son competentes para dictar una resolución sobre litigios relativos a la aplicación de derechos aduaneros¹³⁶³. En particular, cuando conozcan de una pretensión de restitución de aranceles que se base en la ilegalidad de la exacción, los Tribunales civiles han de verificar que los Reglamentos elabora-

Vid. el primer apdo. del Cap. I de esta Tesis donde se efectúa un examen más amplio sobre este tema (*Breve referencia al Derecho Comparado*).

¹³⁶⁰ Vid. BERR y TREMEAU, Le Droit Douanier. 1975, pág. 332.

¹³⁶¹ Décr. 8 décembre 1948, n° 48.

¹³⁶² Por la L. 31 décembre 1968, n° 168-1247, el *délai* (plazo) inicial se extendió de dos a tres años. Conforme al Derecho Civil general, el plazo de prescripción para *actions en répétition de l'indu* es de treinta años a contar desde la fecha en la que el pago fue impugnado.

¹³⁶³ Sentencia de la Cour de Cassation de 12 de febrero de 1968. J.C.P. 1969. II. 15974.

dos por la Administración aduanera autorizando la recaudación de aquellos son conformes a Derecho¹³⁶⁴.

La competencia de los Tribunales civiles para considerar pretensiones de restitución en tales casos fue subrayada por el *Conseil d'Etat*¹³⁶⁵ ya que, habiendo considerado que una exacción concreta era equivalente a derechos aduaneros según el artículo 95 del TCE, concluyó que el juez administrativo no era competente para el conocimiento de pretensiones que buscan la restitución de los aranceles pagados. Sin embargo, el Consejo de Estado afirmó también que sólo se podía solucionar tal conflicto con medidas nacionales.

D) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS PERCIBIDOS EN INFRACCION DEL DERECHO COMUNITARIO.

En este apdo. se pretende examinar la aplicación de los principios expuestos con anterioridad en el ámbito del Derecho Comunitario.

Las pretensiones de restitución presentadas dentro del plazo de prescripción previsto por el Code des douanes no tropezaron con ninguna dificultad en especial. En el Asunto ADMINISTRATION DES DOUANES c. SOCIÉTÉ DES CAFES JACQUES VABRE la sociedad demandante importó café soluble extraído desde Holanda y pagó los derechos aduaneros correspondientes en conformidad con el artículo 265 -aprobado por el Reglamento de 14 de diciembre de 1966-

¹³⁶⁴ Sociétés Sogegis. T. C. 12 de noviembre de 1984.
Rec. 451.

¹³⁶⁵ Resolución del Conseil d'Etat de 1 de marzo de 1985.
Docks vinicoles nantais. A.J.D.A. 1985, 380.

del CA. Se alegó que los fabricantes nacionales de café soluble pagaron tributos inferiores a los que el reclamante tuvo que abonar en concepto de derechos aduaneros. Por tanto, la sociedad VABRE adujo que la Administración aduanera había recaudado aranceles sobre sus importaciones contrarios al artículo 95 de TCE solicitando, en consecuencia, el reembolso de los aranceles ya pagados, más los perjuicios causados.

El *Tribunal d'instance* de París¹³⁶⁶, de un lado, admitió que la sociedad tenía el derecho de recuperar los aranceles exigidos por las aduanas dentro del plazo de prescripción. De otra parte, dado que, a la expiración del plazo, el acto de imposición había adquirido *l'autorité d'une chose décidée* (autoridad de cosa juzgada), esto es, que no podía ser atacado directamente más, el Tribunal declaró inadmisibile la pretensión de restitución por estar fuera del plazo de prescripción.

Esta sentencia fue confirmada por la *Cour d'appel*¹³⁶⁷, quien sostuvo que el Tribunal de Instancia era competente para apreciar si un derecho, que desde el 14 de diciembre de 1966 hasta ahora había dejado de tener eficacia, era incompatible con el artículo 95 del TCE:

"Además, incluso admitiendo que el Reglamento de 14 de diciembre de 1966 dio carácter legal a la totalidad de la Sección 265 del Código Aduanero, el Tribunal de Instancia tenía competencia para determinar no si la norma era o no era constitucional, lo cual no fue preguntado y que además no lo era, sino

¹³⁶⁶ Sentencia del Tribunal d'instance del primer *arrondissement* de París de 8 de enero de 1971.

¹³⁶⁷ Sentencia de la *Cour d'appel* de París de 7 de julio de 1973. D. 1974. 159.

para declarar si cesó de tener eficacia en tanto que resultaba incompatible con el artículo 95 del Tratado de Roma".

La Cour d'appel procedió, entonces, a declarar el Reglamento inaplicable al caso y permitió a la sociedad reclamar la restitución y la indemnización por daños contra la Administración aduanera. Esta decisión sería confirmada posteriormente por la *Cour de Cassation*¹³⁶⁸ francesa.

En el Asunto SARL LES FILS DE HENRI RAMEL c. ADMINISTRATION DES DOUANES ET DROITS INDIRECTS¹³⁶⁹, la Société RAMEL importó de Italia unos vinos, debiendo pagar por ello alrededor de 2 millones de francos franceses a la Administración de Aduanas, en concepto de un tributo establecido por el Gobierno francés a partir de Decreto de 11 de septiembre de 1975¹³⁷⁰.

Posteriormente, el referido Decreto fue anulado. En consecuencia, la sociedad francesa solicitó la devolución de la cantidad indebidamente abonada alegando, entre otras razones, que el Decreto citado infringía el artículo 12 del TCE.

La Cour d'appel de Lyon sostuvo que el artículo 12 del TCE, -que prohíbe todas las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en el comercio intracomunitario-, tenía efecto directo en el Derecho interno francés y confería así a la sociedad reclamante:

" ... un derecho a la restitución de las sumas indebidamente pagadas en liquidación de un tributo establecido en

¹³⁶⁸ Sentencia de la Cour de Cassation de 24 de mayo de 1975. D. 1975. 487.

¹³⁶⁹ Cour d'appel Lyon 30 novembre 1978. D. 1979. 371.

¹³⁷⁰ Décr. 11 septembre 1975, n° 75-846.

violación de las citadas disposiciones. Por tanto, la acción de restitución emprendida por la sociedad apelante sobre las bases del Tratado y cumpliendo los requisitos establecidos por el artículo 352 del Código Aduanero está bien fundamentada ... ".

El Tribunal francés afirmó así, sin ninguna ambigüedad, que el fundamento del derecho a la devolución era el efecto directo del artículo 12 del TCE. Sin embargo, lo que hizo surgir el derecho del reclamante en el asunto en litigio fue, no la nulidad del Decreto, sino el efecto de las normas del Derecho comunitario.

La Cour d'appel reconoció, no obstante, que una acción de restitución surgida sobre la base del TCE debía ser ejercitada dentro del plazo de prescripción previsto por el artículo 352 del CA.

Por otra parte, el órgano jurisdiccional francés declaró que la *répétition de l'indu* constituía una institución común al Derecho Privado y al Derecho Público, y, por tanto, sus normas disciplinaban también la acción para el reembolso de los aranceles recaudados indebidamente por las autoridades aduaneras:

" ... en consecuencia el empobrecimiento del *solvens* no constituye y no ha constituido nunca una condición del reembolso. Además el error de la declaración del *solvens* no constituye una condición para la restitución de los aranceles desde el momento en que fue obligado a pagarlos para recuperar las mercancías indebidamente sometidas a tributación ... ".

De este modo, el *solvens*, la sociedad reclamante, no tuvo que demostrar ningún error por su parte en el pago de los tributos para fundar una pretensión de restitución. El hecho de que

tuviera que pagar el tributo -después declarado contrario al TCE- para rescatar sus mercancías importadas fue considerado suficiente.

En el Asunto ÉTAT FRANÇAIS-ADMINISTRATION DES DOUANES c. SOCIÉTÉ RUNGIS PORCS¹³⁷¹, la *Cour d'appel* de Douai declaró que los aranceles recaudados por la Administración aduanera francesa debían ser reembolsados por ser contrarios al Derecho Comunitario.

Lo más importante de la resolución del órgano jurisdiccional citado fue el hecho de que permitiera al demandante recuperar el interés correspondiente a la cantidad pagada indebidamente al Estado francés, en aplicación del artículo 1378 del Code Civil.

En efecto. El Estado francés fue considerado como un *débiteur de mauvaise foi* (deudor de mala fe) según el artículo 1378 del Code Civil, y fue condenado a pagar el interés sobre las cantidades que había recaudado a sabiendas en violación del Derecho Comunitario.

En definitiva: de la jurisprudencia examinada, se puede concluir, por lo tanto, que una reclamación para la restitución de tributos, exigidos por el Estado francés en infracción del Derecho Comunitario, no encontraría una especial dificultad.

¹³⁷¹ Sentencia de la *Cour d'appel* de Douai de 6 de junio de 1984. D. 1984. 543.

4.2.3. DERECHO ITALIANO.

A) PRINCIPIOS GENERALES.

En el Derecho italiano¹³⁷² el principio general de restitución del indebido se incluía en el *Codice civile* de 1865, el cual seguía fielmente al *Code civil* francés. El fundamento del principio se consagraba en el artículo 1237: "Todo pago implica una deuda: lo que ha sido pagado sin ser debido está sujeto a restitución".

Conforme al *Codice civile* de 1942¹³⁷³, se reconocen tres categorías diferentes que fundamentan la devolución, a saber: *gestione di affari* (artículos 2028 a 2032); *pagamento dell'indebito* (artículos 2033 a 2040); y *arricchimento senza causa* (artículos 2041 y 2042).

A los efectos del presente estudio en el ámbito del Derecho Comunitario, sólo interesa el análisis del *pagamento dell'indebito*.

B) PAGAMENTO DELL'INDEBITO.

El *pagamento dell'indebito* se considera la fuente de la

¹³⁷² TATHAM, A. F.

"Restitution ... ". Ob. cit., págs. 159 a 162.

¹³⁷³ El *Codice Civile* italiano (aprobado por R.D. 22 marzo 1942, N. 262) en sede de obligaciones, dedica el Título VII al estudio del pago de lo indebido, distinguiendo entre un *indebido objetivo* y un *indebido subjetivo*. Vid. Codice Civile italiano. CEDAM (Casa Editrice Dott. Antonio Milani). 1995. Cit. en el primer apdo. del Cap. I de esta Tesis ("Breve referencia al Derecho Comparado").

obligación de restituir la cantidad pagada sin ser debida. El Codice civile encierra una distinción entre el *indebito oggettivo* en el artículo 2033 y el *indebito soggettivo* en el artículo 2036.

El artículo 2033 dispone: "El que ha efectuado un pago no debido tiene derecho a reclamar lo que ha pagado. Tiene además derecho a los frutos y los intereses desde el día del pago, si quien lo ha recibido tuvo mala fe, o bien, si este tuvo buena fe desde el día de la demanda".

Conforme al artículo 2033 transcrito, sólo dos requisitos previos se exigen para que se conceda una pretensión de *ripetizione dell'indebito*, a saber:

1° Realización de un pago: la *Corte di Cassazione*¹³⁷⁴ ha subrayado que el pago en el artículo 2033 se refiere no sólo a una suma de dinero, sino que comprende también el cumplimiento de todo deber derivado de una obligación legal que *a posteriori* resultó no ser debida.

2° Pago por el *solvens* de una deuda inexistente: según la jurisprudencia de la *Corte di Cassazione*¹³⁷⁵, se exige que el pago se efectúe por el *solvens* con la intención de cumplir una obligación. Además, el Tribunal Supremo italiano ha declarado¹³⁷⁶ que la *condictio indebiti* presupone la ausencia de una relación legal entre las partes, de tal modo que el pago efectuado tiene como causa el acto voluntario y unilateral del *sol-*

¹³⁷⁴ Sentencia de la *Corte di Cassazione* de 2 de abril de 1982, n° 2029. Giust. civ. Mass. 1982, 733.

¹³⁷⁵ Sentencia de la *Corte di Cassazione* de 10 de febrero de 1953, n° 327. Giur. it. 1953, I, 1, 492.

¹³⁷⁶ Sentencia de la *Corte di Cassazione* de 8 de febrero de 1943, n° 288. Foro it. Rep. 1943-45, *Indebito*, n° 2.

*vens*¹³⁷⁷. Por otra parte, el *indebito* puede ser restituido no sólo cuando la causa del pago no existió desde un inicio, sino también cuando la razón del pago existió realmente, aunque con posterioridad desapareciera¹³⁷⁸.

La *Corte di Cassazione*¹³⁷⁹, habiendo declarado que los dos elementos mencionados con anterioridad son suficientes para la *condictio indebiti*, excluye la necesidad de un tercer requisito -*l'errore scusabile del solvens*¹³⁸⁰-. Esto confirma el criterio de aquellas autoridades de la Administración tributaria italiana que consideran que el error del *solvens* no es un requisito previo para fundamentar una acción de restitución según el artículo 2033 del Codice civile.

Por consiguiente, en el Derecho italiano, el artículo 2033 del Codice civile se considera el fundamento de la devolución de los tributos exigidos ilegalmente por la Administración. El plazo de prescripción para el ejercicio de las acciones es el plazo ordinario fijado para los procedimientos civiles en el artículo 2946 del Codice civile, esto es, 10 años.

Si bien es cierto que el derecho a la restitución de exacciones en el ámbito del Derecho de aduanas se fundamenta en los principios generales contenidos en el artículo 2033 del Codice

¹³⁷⁷ App. Torino 2 febrero 1949. Foro pad. 1949, I, 565.
App. Bologna 8 de junio de 1948. Foro pad. 1948, 643.

¹³⁷⁸ Sentencia de la *Corte di Cassazione* de 7 de febrero de 1962, n° 245. Giust. civ. 1962, I, 650.

¹³⁷⁹ Sentencia de la *Corte di Cassazione* de 30 de diciembre de 1968, n° 4089. Giust. civ. 1969, I, 2135.

¹³⁸⁰ Error excusable del *solvens*. Consúltese sobre el tema, BIGIAVI en "Giurisprudenza sistematica civile & commerciale". 1968, págs. 466 a 469.

civile, esta esfera está regulada más específicamente por la ley italiana.

C) DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS PERCIBIDOS EN INFRACCION DEL DERECHO COMUNITARIO.

En el ámbito comunitario, la presencia del artículo 19 de la Ley de la República italiana núm. 873, de 27 de noviembre de 1982¹³⁸¹ obstaculiza el pleno reconocimiento a los particulares de su derecho a obtener la devolución del indevido tributario comunitario.

Se trata este de un tema que se ha examinado ya en profundidad en el Cap. V de esta Tesis, en el apdo. dedicado al estudio del Derecho y jurisprudencia italiana sobre la teoría de la repercusión y la doctrina jurisprudencial del TJCE, por lo que hay que remitirse a todo lo expuesto en aquel lugar.

El artículo 19 -como ha declarado la doctrina jurisprudencial ordinaria¹³⁸² y constitucional¹³⁸³ italianas y la jurisprudencia comunitaria¹³⁸⁴- es incompatible con el ordenamiento

¹³⁸¹ GURI n° 328 de 29 de noviembre de 1982, pág. 8599.

¹³⁸² Sentencia de la *Corte di Cassazione* de 18 de octubre de 1985, n° 5129. Asunto AMMINISTRAZIONE FINANZE c. SO. PRO. ZOO. Giust. civ. 1985, I, 2979.

Sentencia de la *Corte di Cassazione* de 16 de abril de 1986, n° 2711. Asunto AMMINISTRAZIONE FINANZE c. ESSEVI SpA. Gius. civ. 1987, I, 630.

¹³⁸³ Sentencias de la *Corte Costituzionale* n° 170 de 8 de junio de 1984 y n° 113 de 23 de abril de 1985.

¹³⁸⁴-STJCE de 9 de noviembre de 1983. Asunto 199/82. *Amministrazione des finances de l'Etat italien c. SpA San Giorgio*. Rec. 1983, págs. 3595 y ss.
-STJCE de 25 de febrero de 1988. Asuntos acumulados 331, 376 y 378/85. *Les Fils de Jules Bianco c. Directeur gé-*

jurídico comunitario -en particular, con los principios contenidos en los artículos 9 y ss. y 95 del TCE¹³⁸⁵-, al imponer con carácter retroactivo al contribuyente la carga de probar que no se han repercutido sobre otros sujetos pasivos los tributos indebidamente pagados, y al circunscribir los medios de prueba únicamente a la prueba documental. Ello hace prácticamente imposible el ejercicio del derecho a la *ripetizione dell'indebito* de los tributos exigidos por las autoridades nacionales en infracción del Derecho Comunitario.

Pero, pese a todo, el artículo 19 de la ley cit., continúa formando parte de la legislación nacional italiana. En efecto. El Gobierno italiano no ha adoptado las medidas necesarias para adecuar su legislación a los principios declarados por el TJCE, siendo esta carencia, una fuente directa de incertidumbre, confusión y situaciones litigiosas.

La Circular del Ministerio de Hacienda italiano, n° 5346/IX, de 17 de noviembre de 1982¹³⁸⁶, en la que se indicaba que el artículo 19 no se aplica a las devoluciones de exacciones que constituyeran recursos propios de la CE, sino sólo a los impuestos

néral des douanes et droits indirects. Rec. 1988, págs. 1099 y ss.

-STJCE de 24 de marzo de 1988. Asunto 104/86. Comisión des Communautés européennes c. Rep. Italienne. Rec. 1988, págs. 1799 y ss.

¹³⁸⁵ Además, el artículo 19 de la *legge n° 873 27 novembre 1982* era de aplicación a un campo que en el momento de su entrada en vigor estaba regulado por el Reglamento del Consejo n° 1430/79, cuyo objeto era garantizar -mediante un procedimiento *ad hoc*- la devolución de gravámenes comunitarios cobrados indebidamente.

Este Reglamento ha sido derogado por el Reglamento 2913/92, que establece el CA. D.O.C.E. L-302.

¹³⁸⁶ GURI n° 151, de 2 de junio de 1984, pág. 4594.

nacionales, I.V.A. exclusive, no ha resultado suficiente para subsanar la infracción del Derecho Comunitario, pues, según una constante jurisprudencia comunitaria¹³⁸⁷, sólo puede erradicarse definitivamente la incompatibilidad de la legislación nacional con el Derecho Comunitario, mediante disposiciones internas de carácter obligatorio que tengan el mismo valor jurídico que las que hayan de ser modificadas y que las meras prácticas administrativas, modificables al arbitrio de la Administración por su propia naturaleza, y que no pueden considerarse constitutivas de un cumplimiento adecuado de las obligaciones del TCE.

El propio TJCE¹³⁸⁸ ha recordado -refiriéndose a este tema- que los principios de primacía y efecto directo de las normas del ordenamiento jurídico comunitario no dispensan a los Estados miembros de la *obligación de eliminar de sus Derechos internos las normas incompatibles con el Derecho Comunitario*, como era el caso del artículo 19 de la ley italiana precitada.

Así las cosas, se puede concluir que en Italia, en la resolución del contencioso del derecho a la restitución del indevido tributario comunitario se sigue el criterio fijado por la Corte *costituzionale* de que el juez italiano está obligado a inaplicar el artículo 19 y basar su decisión exclusivamente en el ordenamiento jurídico comunitario: este remite al Derecho interno, es decir, a las bases de la norma general que regula la *condictio indebiti*, a saber el artículo 2033 del Codice civile, antes

¹³⁸⁷ STJCE 15 de octubre de 1986. Asunto 168/85. Comisión c. Italia. Rec. 1986, pág. 2945 (apdo. 13).

¹³⁸⁸ STJCE de 24 de marzo de 1988. Asunto 104/86. Commission des Communautés européennes c. Rep. Italienne. Rec. 1988, págs. 1799 y ss.

transcrito.

4.2.5. VALORACION FINAL.

En la resolución del contencioso de la **devolución del indebido tributario comunitario** es innegable que la remisión por el TJCE a las legislaciones nacionales internas en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros -*subsidiariedad procesal*- para asegurar la protección jurídica de los nacionales ha tenido la consecuencia de variar el alcance de una disposición comunitaria con efecto directo en función del Estado miembro en el cual se invocan los derechos conferidos.

Se ha examinado en los apartados precedentes que, en los Estados miembros de la UE, el derecho a la devolución del indebido tributario comunitario está garantizado por diferentes medios y procedimientos nacionales que proporcionan grados diversos de protección.

La dificultad, por tanto, radica en la ausencia de una aproximación de las normas de procedimiento en el Derecho Comunitario. Tal carencia entraña el riesgo de que las normas materiales del ordenamiento jurídico comunitario, que han de surtir los mismos efectos en todos los Estados miembros, no sean aplicables de la misma manera. En efecto, los jueces nacionales aplican las normas internas de procedimiento, las cuales -como se ha examinado con anterioridad- difieren de un Estado a otro. Ello tiene como consecuencia la dificultad de obtener, en un Estado miembro, el respeto a los derechos subjetivos -por ejemplo, el derecho a la devolución del indebido comunitario tributario- conferidos por

disposiciones del TCE que gozan de efecto directo.

Así, diferencias de tratamiento considerables se pueden derivar, por ejemplo, entre los contribuyentes según dispongan de un plazo muy corto (3 años) o, por el contrario, de la prescripción de Derecho común (30 años), para impugnar una imposición incompatible con el ordenamiento jurídico comunitario. O también en razón de una irregularidad en la presentación de una instancia, mientras que en otros Estados miembros puede no existir el menor obstáculo de naturaleza procesal al respecto¹³⁸⁹.

Por otro lado, en algunos Estados miembros -Alemania- se admite a los particulares la posibilidad de obtener la devolución una vez finalizado el plazo de impugnación. En otros, en lugar de eso, conceden a los reclamantes la opción de actuar bien siguiendo el esquema civilístico clásico de la acción de reclamación de lo indebido -en parte, en Italia¹³⁹⁰-, bien, más frecuentemente, ejerciendo acciones especiales con plazos abreviados -Francia-. Por último, en los países del *common law* corresponde al contribuyente una acción cuasicontractual, prescribible a los seis años, pero sólo en el caso de un error de hecho (y no de derecho), salvo que en ello exista obligación de la autoridad¹³⁹¹.

¹³⁸⁹ Vid. WAELBROECK, M.

"La garantie du respect du droit communautaire par les Etats membres. Les actions au niveau national". Cahiers de Droit Européen. 1985, pág. 37.

¹³⁹⁰ Para referencias más concretas sobre el Derecho italiano, vid. TESAURO, Il rimborso ... Ob. cit.

¹³⁹¹ Vid. KARPENSTEIN, C., MAESTRIEPERI, P., LELEUX, P. y WAELBROECK, M. "La restitution de taxes ...". Ob. cit.

Vid. ZWEIGERT-KÖTZ. An Introduction to Comparative Law. Vol. II. Amsterdam. 1977, págs. 237 y ss.

Tal situación ha conducido a ciertos sectores de la doctrina¹³⁹² a afirmar escépticamente que no hay un concepto comunitario de la restitución del indebido tributario. Así, SMITH¹³⁹³, al plantearse la armonización de la devolución de ingresos tributarios indebidos en el Derecho Comunitario, reconoce que "La cuestión de encontrar una solución europea a la *condictio indebiti* puede tal vez crear más problemas que soluciones", pues "Este concepto de Derecho Civil sufre distintos tratamientos en los Estados miembros, a veces incluso dentro de los diferentes campos del derecho privado y público". Por ello justifica la armonización en este terreno, al afirmar que "... el Tribunal está tal vez con razón cediendo materias de unificación y armonización a los órganos competentes de la CEE según el artículo 100 del Tratado de Roma [pese a que la autora duda que el fundamento de la aproximación normativa del contencioso del indebido tributario comunitario se encuentre en este precepto]"¹³⁹⁴.

No obstante, ya desde el inicio del planteamiento del contencioso de la restitución del indebido tributario comunitario ante el TJCE, se defendió a favor de los justiciables "... el ejercicio de una *acción autónoma* para poner un límite a una violación del derecho comunitario ... [y] garantizar una aplica-

Vid. también TATHAM, A. F. "Restitution ... ". Ob. cit., págs. 149 y ss.

¹³⁹² Vid. SMITH, L. J. "A european concept of *condictio indebiti* ?". Ob. cit., pág. 276.

Vid. también SCHERMERS, H.G. y WAELBROECK, D. Judicial protection ... Ob. cit., pág. 110.

¹³⁹³ SMITH, L. J.
Ob. cit., pág. 276.

¹³⁹⁴ SMITH, L. J.
Ob. cit., pág. 276.

ción total y uniforme del [mismo]"¹³⁹⁵.

CONSTANTINESCO¹³⁹⁶ ha declarado al respecto que "La intervención de la Comunidad está justificada por la disparidad entre los derechos nacionales, algunas veces incluso por su ausencia". Pese a que " ... las competencias nacionales continúen operando en su totalidad, ... la Comunidad puede intervenir cuando su ejercicio [el de aquellas] obstaculice el funcionamiento del Mercado Común. Es decir, siempre que se ataque un objetivo del Tratado, es preciso reducir las disparidades causadas por la coexistencia de competencias normativas nacionales mediante una intervención de la Comunidad a través de la armonización y eliminando sus efectos adversos".

GARCIA NOVOA¹³⁹⁷, refiriéndose a la devolución de derechos a la importación y exportación, declara que " ... o los Estados miembros arbitran un procedimiento especial de devolución para los indebidos declarados en una sentencia del TJCE, o, lo que resulta más coherente, se aplican las mismas normas procedimentales que a los indebidos procedentes de la aplicación del Derecho nacional, solución que es la que se debe entender aplicable en el ordenamiento español".

Ha sido justamente la combinación de ambas opciones, la solución que ha prevalecido. En efecto, los Estados miembros disciplinan la devolución de los indebidos por deudas aduaneras con-

¹³⁹⁵ Vid. el comentario de NAFILYAN, G. a la STJCE 16 de diciembre de 1976. Asunto REWE 33/76. Ob. cit., págs. 96 y 97.

¹³⁹⁶ CONSTANTINESCO, V.
"Who's Afraid of Subsidiarity?". Ob. cit., pág. 45.

¹³⁹⁷ GARCIA NOVOA, C.
La devolución ... Ob. cit., pág. 436.

forme a un texto único y común para todos ellos: el CA de 1992, sin perjuicio de que para el resto de los indebidos tributarios se aplique una norma estrictamente nacional.

Si bien respecto de la devolución de los derechos aduaneros comunitarios la armonización se ha realizado ya, respecto a la devolución de los ingresos indebidos efectuados con ocasión de tributos propios de los Estados miembros no hay texto comunitario armonizador alguno, siendo dispares las soluciones dadas por cada Derecho nacional interno respecto al procedimiento para hacer efectivo el derecho a la restitución de lo indebido.

Así, cuando el indebido comunitario tributario se origina con motivo de un tributo aduanero es aplicable el CA¹³⁹⁸ como norma armonizadora de la materia, acudiendo, en los restantes supuestos de indebido tributario comunitario, al TJCE, por la vía del **recurso prejudicial**¹³⁹⁹.

Pero no resulta suficiente la labor de articulación del Derecho Comunitario con los ordenamientos internos nacionales desarrollada por la jurisprudencia del TJCE en contestación a las cuestiones prejudiciales que le son planteadas por los Tribunales de los Estados miembros en materia de devolución de ingresos tributarios indebidos comunitarios¹⁴⁰⁰.

¹³⁹⁸ Recordemos que el CA fue aprobado por el Reglamento (CEE) n° 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (D.O.C.E. L-302, de 19 de octubre de 1992).

¹³⁹⁹ Vid. Asunto 60/75. RUSSO v. AIMA. Rec. 1976, págs. 45 y 46.

¹⁴⁰⁰ Es esta una opinión unánime de la doctrina científica. Así, para TATHAM "La consulta al Tribunal de Justicia de la CE a través del procedimiento prejudicial puede ser un instrumento para la consecución de principios comunes en la ejecución efectiva y uniforme de los derechos de los particulares en toda la Comunidad, si bien ... esto sólo puede aliviar pero no elimi-

En efecto. La jurisprudencia comunitaria puede remediar -aunque sea parcial y provisionalmente- la diversidad de los sistemas jurídicos de los Estados miembros en materia de restitución del indebido tributario comunitario. De hecho -como se ha examinado en Caps. anteriores-, la intensa actividad de racionalización en este ámbito llevada a cabo por el TJCE ha conducido a la "caracterización de una noción del todo autónoma de la acción de reclamación del indebido"¹⁴⁰¹.

Pero la labor jurisprudencial del TJCE debe ser completada y apoyada por la progresiva armonización -entendiendo por tal, la aproximación de legislaciones, no la unificación- de las normas nacionales y la adopción de normas comunes. Pese a que la labor normativa de la CE en esta materia ha sido ya emprendida, esta debe continuar. Los Estados miembros no pueden contentarse con esperar pasivamente la progresión -necesariamente lenta- de la legislación comunitaria.

En consecuencia, el recurso sistemático por el TJCE al mecanismo del reenvío a los Derechos nacionales, incluso en aquellos aspectos en que la competencia del Derecho Comunitario es incuestionable, es susceptible de crítica, pues impide un tratamiento uniforme del ordenamiento jurídico europeo. De este modo lo ha expresado DANIELE¹⁴⁰²:

"Ante ordenamientos nacionales estructurados de

nar el problema". Vid., por todos, TATHAM, A. F. "Restitution ... ". Ob. cit., pág. 167.

¹⁴⁰¹ MARESCA, M.

"La ripetizione delle ... ". Ob. cit., pág. 19.

¹⁴⁰² DANIELE, L.

"La restituzione dell'indebito ... ". Ob. cit., pág. 430.

manera absolutamente diferente y, por consiguiente, irreconducibles a esquemas uniformes, un reenvío puro y simple a las normas nacionales, no garantiza el principio de la unidad del Mercado Común ni tampoco la exigencia de llegar a una aplicación e interpretación uniforme del derecho comunitario; un derecho que los particulares traen directamente de tal ordenamiento no podría, en efecto, ser sometido a condiciones y limitaciones distintas según el Estado miembro considerado".

Por consiguiente, en el campo de la devolución de tributos recaudados por el Estado violando el ordenamiento jurídico comunitario debería excluirse la aplicación de normas del Derecho nacional que obstaculicen tal restitución, dado que ello privaría al Derecho Comunitario de su plena eficacia y equivaldría a una negativa a proteger los derechos subjetivos que el particular ostenta en base a aquel y que el juez nacional está obligado a tutelar.

Esta objeción parece coherente en la medida en que, como indica M. DESANTES¹⁴⁰³, " ... el Derecho Comunitario merece ... una interpretación uniforme y no es lógico recurrir a los diferentes sistemas nacionales, sistemas que resultarían parciales por definición al defender sus propios intereses".

Por otra parte, como asevera ESTEVE GONZALEZ¹⁴⁰⁴ "Parece

¹⁴⁰³ DESANTES REAL, M.

"Proyecto docente e investigador". Alicante. 1992, pág. 136. Cit. por ESTEVE GONZALEZ, L. "Fundamento y ejercicio de la condicio indebiti en Derecho Comunitario". Ed. La Ley. 1993, pág. 6.

¹⁴⁰⁴ Vid. ESTEVE GONZALEZ, L.

"Fundamento y ejercicio de la condicio indebiti ... ". Ob. cit., págs. 5 y 6.

lógico, que si la acción en cuestión tiende a la restitución de exacciones nacionales se acuda al Derecho nacional respetando ciertos límites; sin embargo, el Derecho comunitario está más íntimamente vinculado con las acciones de restitución de montantes percibidos por las autoridades nacionales en virtud de una disposición comunitaria declarada posteriormente inválida y no parece tan lógico delegar en los Derechos internos la solución a dichos problemas".

Es cierto, y así lo admite el propio TJCE, que el reenvío a la legislación interna en la regulación de esta materia ha implicado la superación de la casi total omisión de una normativa comunitaria sobre el asunto.

Pero, como contrapartida, la protección jurisdiccional de derechos derivados del ordenamiento comunitario adolece de la necesaria homogeneidad que sería deseable¹⁴⁰⁵ en aras de una mayor seguridad jurídica de los justiciables.

En este punto de la exposición, conviene recordar la preocupación expresada por MERTENS DE WILMARS¹⁴⁰⁶ respecto a la disparidad de recursos y de procedimientos a los que se enfrentan aquellos justiciables deseosos de hacer valer los derechos que les asisten en base al Derecho Comunitario en los distintos ordenamientos jurídicos nacionales.

¹⁴⁰⁵ Vid. NAVAS VAZQUEZ, R.
"La devolución de ingresos indebidos ...".
Ob. cit., pág. 140.

¹⁴⁰⁶ MERTENS DE WILMARS, J.
"L'efficacité des différentes techniques ...".
Ob. cit., pág. 379.

El referido autor¹⁴⁰⁷ formula la siguiente reflexión sobre la búsqueda de los medios más idóneos para la protección jurídica contra la vulneración del ordenamiento jurídico comunitario por las autoridades nacionales y los particulares:

" ... la integración europea es una experiencia fundamentalmente nueva, también respecto del punto de vista jurídico, y enteramente volcada hacia el futuro. Esto supone una llamada a la vez a la paciencia y a la imaginación".

La posibilidad de recurrir a recursos ofrecidos por los Derechos nacionales para recuperar los tributos indebidos debería, en definitiva, descartarse, mientras que, por el contrario, habría que reconocer la existencia de un *derecho comunitario autónomo e incondicional a la devolución* de cuanto haya sido pagado indebidamente a la Administración Pública¹⁴⁰⁸.

Por tanto, la alternativa ha de ser la de considerar al derecho a la restitución como un derecho absoluto y autónomo respecto a los concretos sistemas nacionales, el cual no admitiría ninguna restricción ni temporal ni cuantitativa al menos a nivel comunitario¹⁴⁰⁹.

Así, la efectiva protección jurisdiccional de los derechos reconocidos a los particulares por el ordenamiento jurídico comunitario exige -como mejor solución- una actividad de armonización

¹⁴⁰⁷ MERTENS DE WILMARS, J.
"L'efficacité des ... ". Ob. cit., pág. 409.

¹⁴⁰⁸ DANIELE, L.
"La restituzione dell'indebito ... ". Ob. cit., págs. 431 y 432.

¹⁴⁰⁹ DANIELE, L.
"La restituzione dell'indebito ... ". Ob. cit., págs. 430 y 431.

normativa, esto es, de aproximación de los textos normativos internos de los Estados miembros en materia de devolución de ingresos tributarios indebidos, que va más allá de la *armonización jurisprudencial o de segundo grado*¹⁴¹⁰, desarrollada por el TJCE fundamentalmente a través de la técnica del reenvío a los Derechos internos y previa formulación por los Tribunales nacionales de cuestiones prejudiciales.

El TJCE -al tomar conciencia de la variedad normativa existente entre los diferentes ordenamientos nacionales- ya propuso en el Asunto REWE¹⁴¹¹ la armonización como medio para la efectividad del derecho a la devolución del indebito tributario, con fundamento en los artículos 100 a 102 y 235 del TCE.

Del mismo modo, en las observaciones formuladas por los Gobiernos de la República Federal alemana, los Países Bajos y el Reino Unido a este mismo Asunto, ya se advirtió que "Sólo una armonización de las legislaciones podría paliar la heterogeneidad de los Derechos nacionales".

¹⁴¹⁰ BURGIO ha calificado de "esencial", el papel desarrollado por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en "La modificación de las legislaciones internas en sentido convergente". Este autor destaca el hecho de que "Numerosas sentencias han obligado a los Estados miembros a eliminar de sus propios ordenamientos todas las normas que, violando las disposiciones fiscales de aplicación inmediata del Tratado de Roma, creaban obstáculos a las cuatro libertades fundamentales del Tratado". BURGIO, M. "La armonización fiscal ...". Ob. cit., pág. 105. Del mismo autor, puede consultarse la obra Derecho fiscal europeo. I.E.F. Madrid. 1983.

Para FALCON TELLA la expresión de *armonización de segundo grado* " ... alude al papel que cumple la jurisprudencia, en cuanto fuente creadora de normas o reglas armonizadoras". FALCON TELLA, R. "La armonización fiscal en la jurisprudencia", en El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial. Cívitas. Consejo General del Poder Judicial. Universidad de Granada. 1ª ed. 1993. Dirigido por RODRIGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑAN NOGUERAS, D., pág. 983.

¹⁴¹¹ STJCE de 16-XII-1975. Asunto 33/76. REWE. Rec. 1976, pág. 1989.

La doctrina también lo ha expresado con claridad. Así, DA CUNHA Y DA SILVA y MARTI MORENO¹⁴¹² han advertido que "Debe llevarse a cabo una normalización o una uniformación ya que la vía jurisprudencial resulta, por un lado, insuficiente dada la cantidad de detalles técnicos a precisar y, por otro, el Tribunal no puede erigirse en legislador. Si una normalización en virtud de los arts. 100 y ss. del Tratado de Roma no resulta ser garantía suficiente, una uniformación fundada en el art. 235 podría solucionar el problema, si los Estados admitiesen la cesión de una parte de su autonomía procesal".

HUGLO¹⁴¹³ ha declarado que "Una armonización comunitaria permitirá a este respecto atender uno de los objetivos fundamentales del ordenamiento jurídico comunitario, a saber la aplicación uniforme de este derecho en toda la Comunidad". Y refiriéndose al Derecho francés señala que "Entre tanto, se construye en Francia un derecho a la reclamación de lo indebido, nacido de la colaboración entre jueces, el Tribunal de Justicia de la Comunitades y el Tribunal de Casación".

Al margen de la ya conseguida armonización del contencioso sobre el indebido aduanero comunitario, ciertas normas de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros -examinadas con anterioridad- ensombrecen el esquema de protección interna del derecho de los justiciables a la devolución, impidiendo una garantía efectiva y plena de los mismos y haciendo que su tutela re-

¹⁴¹² Vid. DA CUNHA Y DA SILVA, M. J. y MARTI MORENO, J. J. "El incumplimiento del Estado en materia fiscal ... ". Ob. cit. pág. 7.

¹⁴¹³ HUGLO, J. G. "La répétition de l'indu communautaire ... ". Ob. cit., pág. 10.

sulte todavía deficiente. Ante tal situación, los órganos jurisdiccionales nacionales se ven obligados a interpretar restrictivamente o, incluso, a no aplicar aquellas normas y prácticas internas obstaculizadoras.

En definitiva, en un campo tan complejo y técnico como este es necesario un esfuerzo legislativo -no sólo jurisprudencial- de armonización. Resulta conveniente -en virtud de los principios de igualdad, no discriminación y seguridad jurídica- que el legislador comunitario acometa un armonización completa -no sólo respecto de las devoluciones de indebidos aduaneros, ya alcanzada- de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia devolución de ingresos tributarios indebidos (órganos competentes, procedimiento, plazos, pago de intereses), generando una aproximación de sus ordenamientos.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES.

1ª El contencioso del indebido tributario comunitario ocasiona necesariamente efectos pecuniarios y engendra consecuencias financieras, tanto a nivel comunitario como nacional, lo mismo para el Estado que para los agentes económicos.

Por otra parte, la cuestión del procedimiento jurídico por el que se disciplina la devolución de lo indebido tributarios se sitúa en el centro mismo del debate sobre la protección jurisdiccional de los sujetos del Derecho Comunitario.

Así pues mediante el estudio de la devolución de ingresos tributarios indebidos en el ámbito de la UE, se plantea la problemática más amplia de la efectiva protección de los derechos reconocidos a los particulares por el ordenamiento jurídico comunitario.

2ª Los supuestos más frecuentes de devolución de indebidos tributarios en el Derecho de la CE se producen como consecuencia de la percepción injusta por una Administración nacional de exacciones que resultan contrarias al ordenamiento jurídico europeo. Los Estados miembros quedan obligados a reparar el *efecto ilícito* ocasionado por la percepción indebida del ingreso tributario, procediendo a su devolución.

3ª La naturaleza jurídica de la restitución del indebido tributario comunitario no se corresponde con la reclamación de indemnización derivada de la *responsabilidad extracontractual* de la Administración comunitaria en el Derecho europeo, tratándose am-

bos de fenómenos distintos.

No obstante, muchos de los Asuntos planteados ante el TJCE relativos a la responsabilidad extracontractual por *daños y perjuicios* son en realidad acciones de devolución de sumas obtenidas por los Estados miembros de conformidad con normas dictadas por la propia CE y que posteriormente han sido declaradas nulas, debiendo entonces las Administraciones nacionales restituirlas a los particulares de quienes se percibieron indebidamente.

La indemnización exigida por un particular a causa del perjuicio sufrido, derivada de la responsabilidad extracontractual de la CE, es diferente de las cantidades que el administrado -o un Estado miembro, incluso- intenten obtener en el marco de una *reclamación de devolución de un indebido tributario comunitario*.

Así, para que se pueda reclamar responsabilidad a la CE por un daño provocado a resultas de la aplicación correcta por las autoridades nacionales del Derecho Comunitario vigente, pero declarado ilegal posteriormente por el TJCE, es preciso que se trate de una auténtica acción de responsabilidad y no de una acción de pago de una cantidad debida por las autoridades nacionales en virtud del Derecho Comunitario.

4ª El derecho a la devolución del indebido tributario comunitario encuentra su fundamento en los principios de equidad y de enriquecimiento injusto y, particularmente, en el incumplimiento del ordenamiento de la CE (artículos 5, 6, 9, 12, 13, 30, 31, 37, 48.2, 52, 58, 59, 67 y 95 del TCE).

5ª Los particulares pueden reclamar la devolución del indebido tributario comunitario ante los órganos jurisdiccionales nacionales invocando los principios de efecto directo y de primacía del Derecho europeo, los cuales actúan como factores de integración de los ordenamientos jurídicos nacionales internos.

6ª Salvo para los casos de devolución de los derechos de importación y exportación aduaneros -en los que rige el Código Aduanero Comunitario y su Reglamento de Aplicación, en el marco de la libre circulación de mercancías y de la Unión Aduanera-, no existe un texto normativo que permita un tratamiento jurídico uniforme a la devolución de ingresos tributarios indebidos en el ámbito de la CE.

Por consiguiente, las reglas comunitarias sobre la restitución presentan una importante laguna en la regulación de las modalidades de la reclamación de devolución, las normas de procedimiento y las condiciones para el ejercicio de la acción, por cuanto que no existe un texto normativo que aproxime las variadas legislaciones estatales en la materia.

7ª La inexistencia de una norma comunitaria que aproxime los dispares procedimientos estatales para hacer efectivo el derecho a la devolución de ingresos indebidos en materia tributaria en todos los ámbitos en los que esta puede surgir ha motivado que sean los Tribunales internos los que deban decidir conforme al Derecho propio de cada Estado miembro.

Así, en virtud del *principio de autonomía procesal e institucional* de los Estados miembros, corresponde a los órganos ju-

jurisdiccionales nacionales aplicar en la materia los diversos y heterogéneos ordenamientos internos que determinan las modalidades de acción para recuperar lo indebidamente ingresado.

8ª No obstante, la diversidad de normas y de soluciones entraña indefectiblemente una disparidad de regímenes jurídicos aplicables a las demandas de devolución fundamentadas en el ordenamiento jurídico europeo.

De este modo, el principio de la autonomía procesal e institucional de los Estados en la elección de los procedimientos de ejecución del Derecho Comunitario ha provocado ciertas divergencias en la aplicación y reconocimiento efectivo por los diferentes ordenamientos nacionales del derecho de los individuos a la devolución de los indebidos tributarios: plazo de la acción; limitación temporal en el efecto de la sentencia que reconozca el derecho a la restitución; determinación del indevido tributario objeto de la reclamación; pago de conceptos accesorios a la devolución (en particular, el pago de intereses); teoría de la repercusión.

9ª Las distorsiones causadas en la aplicación por los Tribunales internos del Derecho Comunitario implican que el principio de la autonomía de las jurisdicciones nacionales puede resultar perjudicial en ciertos aspectos esenciales del funcionamiento de la CE.

En efecto. La aplicación descentralizada del ordenamiento jurídico comunitario, su ejecución por las autoridades estatales y, sobre todo, el que la salvaguarda de los derechos generados

por las disposiciones comunitarias estén confiados a las jurisdicciones nacionales ha motivado que estas hayan venido solicitando por vía prejudicial al TJCE, la formulación jurisprudencial de las condiciones, requisitos y límites de la aplicación de los Derechos internos de los Estados miembros en materia de devolución de ingresos tributarios irregularmente percibidos, esto es, *los límites a la autonomía procesal e institucional de los Estados miembros en el contencioso del indebido tributario comunitario.*

10ª La labor del TJCE para superar los conflictos que el contencioso de la devolución del indebido tributario comunitario ha ido originando al invocarse ante los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros el efecto directo de los preceptos del ordenamiento europeo ha sido primordial.

Así es. Mediante su función de articulación del Derecho Comunitario con los ordenamientos internos ejercida con ocasión del planteamiento del recurso prejudicial, el TJCE ha limitado la autonomía procesal de los Tribunales nacionales en la resolución de los contenciosos sobre restitución, salvaguardando así los derechos de los justiciables.

Todo ello, sin impedir, no obstante, el necesario respeto a la integridad de la organización jurisdiccional nacional y a la aplicabilidad del Derecho interno de los Estados miembros.

11ª Las limitaciones que el TJCE ha ido imponiendo a la autonomía procesal e institucional de los Estados miembros en la aplicación del Derecho Comunitario encuentran su fundamento en la