

Doctrina Administrativa: Jurisprudencia de la Unión y Derecho Español

Enrique de Miguel Canuto¹

1. Introducción

Podría decirse que en tierra de nadie se encuentran las circulares y las consultas a la Administración².

Por una parte, las *circulares* e instrucciones internas de la Administración no son normas, porque no surten efectos vinculantes para los particulares, y claro es que tampoco son resoluciones que, expresivas del ejercicio de una potestad de la Administración, sean notificadas a un particular, respecto al que surtan efectos con exclusión de los demás.

Por otra parte, las respuestas a *consultas* a la Administración no son actos de gravamen que vinculen al contribuyente consultante, imponiéndole una obligación, aun cuando la ulterior conducta del contribuyente en armonía con ella puede liberarle de sanciones (administrativas) por infracción tributaria.

¹ Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia. Profesor de Derecho financiero y tributario en la Universidad de Valencia.

² Sobre las fuentes del Derecho de la Unión puede verse Schrauwen, A., "Sources of EU Law for integration in taxation", p. 15 a 28 y Kemmeren, E.C.C.M., "Sources of Law for European tax integration: well-known end alternative instruments", p. 29 a 49, ambos en Weber, D., *Traditional and alternative routes to European tax integration: primary law, secondary law, soft law, coordination, comitology and their relationship*, Amsterdam, 2010; Palao Taboada, C., "Sistema de Fuentes del Derecho tributario en el contexto del ordenamiento jurídico comunitario". Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, p. 11 a 15, Documento nº2, Instituto de Estudios Fiscales, 2009; García Prats, A., *Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (III): Principios de justicia vs. Derecho comunitario*, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública 258 / 2000, p. 737 a 774; Alonso García, R., *Sistema jurídico de la Unión europea*, 2ª ed., Madrid, 2010; Balaguer Callejón, F., "La incidencia del Tratado de Lisboa en el sistema de fuentes comunitario y su influencia en los ordenamientos estatales", en Matia Portilla, F J (dir.), *Estudios sobre el Tratado de Lisboa*, Granada, 2009.

Ni las circulares ni las consultas vinculan a los tribunales, que apartándose de ellas, fundarán su fallo en la ley y, en menor medida, en los reglamentos, conforme al principio de legalidad de la Administración. Aun cuando, en ocasiones, el juez valora la circular o consulta como expresión del criterio de la Administración pública que si favorece al actor puede coadyuvar a fundamentar la estimación de su recurso.

La circular debe ser distinguida del reglamento y la consulta debe ser distinguida de la liquidación de un impuesto. Cuando un acto realmente distinto es enmascarado con forma de circular, corresponde al juez desenmascararlo, y extraer las consecuencias que derivan del contenido que, en realidad, tiene.

La "doctrina administrativa" (circulares y consultas) está en *relación dialéctica* con la "doctrina judicial": en esta dialéctica subyace y se expresa la prioridad de la decisión del juez en el control de la obra de la Administración. Al juez corresponde en el ordenamiento la última palabra sobre la definición de la norma en relación con el acto que la aplica. Dado que el juez contencioso ejerce un control a posteriori, la anticipación por la Administración de esas soluciones a situaciones dudosas, es portadora de una ausencia de definitividad, que es imputable a los criterios de quien no tiene la última palabra. La imputación de efectos vinculantes a circulares y consultas desaplomaría la competencia constitucional de decir el Derecho (*ius dictio*) que corresponde al juez.

En la esfera comunitaria estudiaremos las circulares y comunicaciones de la Unión y antes, las circulares del Estado en relación con el Derecho de la Unión. A continuación, veremos las consultas tributarias y las circulares interpretativas en el Derecho español interno.

Dado que el ordenamiento de la Unión no pretende definir sus conceptos inspirándose en los ordenamientos nacionales (Auto de 16 de noviembre de 2010)³ resulta de particular interés intentar captar la originalidad de la jurisprudencia de la Unión.

³ TJUE 16 noviembre 2010 , C-73/10 Internationale Fruchtimport [2010] RJ 00.

2. Circulares de los Estados: su inadecuación

En el umbral de la relación entre Derecho interno y Derecho de la Unión se plantea la interacción entre el ordenamiento de la Unión y el ordenamiento nacional *anterior* al ingreso del Estado en la Comunidad⁴. El juez de la Unión, en una jurisprudencia abundante, ha exigido la transformación del ordenamiento previo, no bastándole la integración de la norma de la Unión en el ordenamiento doméstico junto a las normas preexistentes.

Los pilares de esta toma de posición del juez de la Unión han sido dos:

1º que solo una norma con el mismo valor y eficacia jurídica, armónica con el Derecho de la Unión, permite superar la incompatibilidad de la anterior norma nacional con el Derecho de la Unión.

2º que no suponen cumplir con las obligaciones del Tratado las meras prácticas administrativas que sean coherentes con el Derecho de la Unión, porque son modificables por naturaleza a discreción de la Administración y están privadas de la publicidad adecuada.

Esta jurisprudencia es "transversal" al Derecho tributario⁵, porque, iniciada en un ámbito distinto al tributario, recorre un ámbito temático mucho más amplio. Podría decirse que en su elaboración se ha seguido el método de la metonimia, porque primero se ha formulado el efecto o consecuencia – no valen las meras prácticas – y después se ha extraído la causa o razón de ser – la exigencia de una nueva norma-.

Consecuencias derivadas del tópico jurisprudencial, constantemente repetido, son las que siguen.

1º poner la circular de la Administración en el mismo nivel que la *praxis* de la Administración, sin precisar el juez de la Unión si refiere a actuaciones notificadas por la Administración o si refiere a criterios de actuación de sus órganos considerados en abstracto

⁴ Suay Rincón, J., *La participación del Parlamento como órgano de control en el proceso de formación y ejecución del Derecho comunitario*, en Noticias de la Unión europea 63 / 1990, p. 57 a 68; *Sobre la obligación de los estados miembros de eliminar sus disposiciones internas incompatibles con el Derecho comunitario y sobre los medios para hacerla efectiva*, en Noticias de la Unión europea, 30 /1987, p. 123 a 126.

⁵ Vale la pena leer Vanistendael, F, *The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, EC Tax review 1996/3, p. 114 a 122.

2º negar a la circular del Estado la condición de *fuentes* del Derecho, con capacidad para modificar el ordenamiento preexistente, por carecer de carácter imperativo y de la publicidad adecuada

3º negar a la circular *autonomía* para interpretar y desarrollar la normativa de la Unión. El juez de la Unión limita el juego de las circulares internas de los Estados en relación con el Derecho de la Unión .

La fuerza expansiva de esta jurisprudencia, aparentemente de corte clásico, tiene mayor alcance, como tendremos ocasión de ver. La jurisprudencia sobre las circulares internas tiene una eficacia estructurante en las relaciones Derecho interno-Derecho de la Unión, definiendo el órgano interno competente para intervenir y el contenido de la intervención:

1º el juez de la Unión rechaza que el recurso de reposición ante la Administración sea la vía apropiada para reconocer el derecho a devolución de un tributo con fundamento en el Derecho comunitario (Comisión - Luxemburgo 1995)⁶

2º la norma interna incompatible debe modificarse, no bastando sentencia de la *Corte de casación* favorable al Derecho comunitario (Comisión-Bélgica 2007⁷). A la insuficiencia de la obra de la Administración se suma la insuficiencia de la obra del juez, exigiendo la entrada en juego del poder legislador.

3º el juez de la Unión no admite el juego norma general-*norma especial*, por referencia a los Estados terceros y los Estados de la Unión, en la estructuración de los ordenamientos internos (Comisión- Italia 1999⁸)
Negativa del juez de la Unión a reconocer que los Estados miembros tengan normas que resulten aplicables a Estados terceros, respecto de las que la norma comunitaria autónoma por sí misma juegue como norma especial.

Hasta ahora nos hemos referido a circulares o prácticas de la Administración en armonía con el Derecho de la Unión, que pretenden darle cumplimiento En sentido distinto, y desde la perspectiva opuesta, claro es que una praxis interna contraria al Derecho de la Unión multiplica el efecto

⁶ TJUE, 26/10/1995, C-151/94 Comisión/Luxemburgo [1995] RJ II 629.

⁷ TJUE, 5/07/2007, C-522/04 Comisión/ Bélgica [2007] RJ I-5701.

⁸ TJUE, 25/10/1979, C-159/78 Comisión/ Italia [1979] RJ 3247.

de una norma doméstica de suyo inarmónica con el Derecho de la Unión (Comisión-Reino unido 2005)⁹.

Vamos a examinar, a continuación, los casos más significativos de esta jurisprudencia, si bien previamente, presentaremos sus elementos configuradores o estructurantes y la sistematización de esa doctrina, como factores explicativos del conjunto de ella.

2.1. Elementos estructurantes y sistematización de doctrina

Examinaremos la estructuración del problema en la sentencia de cabecera y el caso en que se produce la sistematización más completa, como marco del conjunto de la temática.

2.1.1. El contexto de la problemática de las circulares e instrucciones de la Administración en el sistema de fuentes, lo encontramos presente en la sentencia de 4 de abril de 1974, *Comisión-Francia* (Code du Travail maritime)¹⁰, que es cabecera de una larga línea jurisprudencial, que llega hasta la actualidad.

En esta sentencia de 4 de abril de 1974, relativa al Code du Travail Maritime de 1926, modificado en 1958, cuya doctrina será recibida y aplicada por otras posteriores, se discute sobre la igualdad en el acceso al empleo, retribución y restantes condiciones de trabajo del trabajador.

En el contexto de la libertad fundamental vigente que está en contraste con la norma legal del derecho doméstico incompatible con ella, las instrucciones administrativas, para el Tribunal de la Unión, carecen de las condiciones necesarias para despejar el "estado de incertidumbre" que deriva de la convivencia de normas de contenidos contrastantes.

⁹ TJUE, 10/03/2005, C-33/03 Comisión/Reino Unido [2005] RJ I-1865.

¹⁰ TJUE 4 abril 1974 Caso 167-73 Comisión/Francia [1974] RJ I-1307. Puede verse Harley, T., *Direct applicability and the failure to repeal incompatible national legislation*, European Law Review 1975, p. 53-54; LOUIS, J-V., *Discrimination interdite et manquement de l'Etat*, en Cahiers de droit européen 1974, p. 587 a 592, y Rogissart, J., *La politique commune des transports et les règles générales du Traité*, en Cahiers de droit européen 1974, p. 584 a 587.

2.1.2. Aun no siendo de materia tributaria, la sistematización más completa de la problemática de las circulares e instrucciones de la Administración la encontramos en la sentencia de 7 de marzo de 2002, *Comisión-Italia* (ejercicio profesión abogado)¹¹, que, por ello, como complemento de la contextualización del problema, vale la pena reseñar brevemente.

La Comisión, en el caso resuelto por sentencia de 7 de marzo de 2002, cuestiona la exigencia de ciudadanía italiana, de una laurea in giurisprudenza y de un tirocinio ante los órganos judiciales, como condiciones para el ejercicio de la profesión de abogado en Italia, por contrarios al derecho a establecimiento. Ello es argumentado a pesar de que la Ley 146/1994 había llevado a cabo la equiparación de los ciudadanos de otros Estados y los ciudadanos italianos y a pesar de que el Decreto legislativo nº 115/1992 había derogado la exigencia de una laurea in giurisprudenza y un tirocinio en los órganos judiciales, para ellos .

El Gobierno italiano, claro estaba, señaló la prevalencia de la norma sucesiva sobre la norma precedente, en el caso en que sean incompatibles entre ellas, en la sucesión de las leyes en el tiempo. Y el Tribunal de la Unión, tomará ocasión histórica para, en este caso, afirmar el principio de prevalencia de la ley sucesiva sobre la anterior, como *principio común a las tradiciones jurídicas* de los Estados miembros¹², en el ámbito de esta línea jurisprudencial .

Por otra parte, respecto a la obligación de residencia del abogado en la circunscripción judicial del colegio en que se encuentra inscrito, el viejo Decreto-ley de 1933 resulta, a juicio del Tribunal, contrario a la libertad de *establecimiento*.

Se indica y asienta como jurisprudencia constante del Tribunal de la Unión la que sigue.

1º "che l' incompatibilità di una normativa nazionale con le disposizioni comunitarie, persino direttamente applicabili, può essere definitivamente

¹¹ TJUE 7 marzo 2002, C-145/99 *Esercizio professione avvocato* [2002] R J. I-2235. Puede verse Ferraro, F., *Cronaca di una condanna da tempo annunciata per l'Italia* , en *Diritto pubblico comparato ed europeo* 2002, p.1270 a 1284.

¹² Punto nº 8.

eliminata solo tramite disposizioni interne *vincolanti*, che abbiano lo *stesso valore* jurídico de quelle da modificare”

2º “Semplici prassi amministrative, per natura modificabili a piacimento dell’amministrazione e prive di adeguata pubblicità, non possono essere considerate valido adempimento degli obblighi del Trattato”¹³. Con mención de las sentencias del caso Comisión-Francia de 1997 (lavoro delle donne) y del caso, que después examinaremos, Comisión-Italia de 2000 (attività di pulizia).

2.2. Regla general – ley especial

Entrando ya en el análisis de las sentencias en materia tributaria, desde una perspectiva diacrónica, corresponde empezar con el pionero caso resuelto por la sentencia de 25 de octubre de 1979, *Comisión- Italia (expediteur en douane)* ¹⁴ en que se discute sobre las condiciones para obtener la autorización para actuar en Italia como Expediteur en Douane, exigidas por el Texto único en materia de Aduanas de 1973.

El motivo del recurso es que el art. 48 del Texto único de 1973, al exigir la condición de reciprocidad, sin hacer excepción a favor de los nacionales de otros Estados miembros, se considera incurre en una discriminación, por razón de nacionalidad, que es contraria a la libertad de establecimiento.

El Gobierno italiano alegó la diferenciación *regla general-ley especial* en juego con la distinción país tercero-Estado de la Unión, en la actuación de las Administraciones competentes italianas. La condición de reciprocidad refiere necesariamente a los nacionales de países terceros y, claro es que, por razón del Tratado, no refiere a los nacionales de otros Estados miembros de la Unión.

Ninguna duda – dice el Gobierno italiano- ha existido en el espíritu de los operadores económicos interesados. Sin embargo, el Tribunal no contestará

¹³ Punto nº 30.

¹⁴ TJUE 25 octubre 1979 Caso 159/78 Comisión/Italia [1979] R J 3247 . Puede verse Marzano, A., *Spedizionieri doganali e diritto comunitario* , en Rassegna dell’Avvocatura dello stato 1979 I p. 635 a 652.

al inteligente juego norma general-norma especial, sino que extrapolará al ámbito tributario su doctrina anterior.

Desde una perspectiva diacrónica, cabe señalar que la presente sentencia Comisión-Italia de 1979, recibe y aplica la original doctrina del caso Comisión-Francia de 1974 (*travail maritime*), frente a la afirmación del Gobierno italiano de que es conforme al Tratado la aplicación práctica de la norma italiana.

2.3. Insuficiencia del recurso de reposición

La sentencia de 26 de octubre de 1995, *Comisión- Luxemburgo (residentes temporales)*¹⁵ resuelve un recurso de incumplimiento dirigido por la Comisión frente a Luxemburgo, en relación con el trato discriminatorio de los residentes temporales en Luxemburgo, según la Ley del *Impuesto sobre la renta* de 1967. Concurría, además, el precedente de la sentencia del caso BIEHL de 1990.

La conclusión del Tribunal de Luxemburgo es la vulneración de la libertad de circulación de los trabajadores.

Aceptar el recurso de reposición como única solución supondría aceptar la subsistencia de la norma interna contraria al Tratado, sin una garantía de solución para todos los casos, lo que resulta inarmónico con el principio de la igualdad de tratamiento.

2.4. Presuposición subyacente

En el caso resuelto por sentencia de 9 de marzo de 2000, *Comisión-Italia (attività di pulizia)*¹⁶ es puesta en cuestión la Ley de 1994, en cuanto impone la previa inscripción en el Registro de empresas, para la prestación

¹⁵ TJUE 26 octubre 1995, C-151/94 Comisión/Luxemburgo [1995] R J II 629.

¹⁶ TJUE 9 marzo 2000, C-358/98 Comisión/Italia [2000] RJ I 1255. Puede verse Kronenberger, V. *Register requirement for undertakings providing cleasig services in Italy*, en *European law reporter* 2000, p. 110 a 111.

de determinados servicios de limpieza, para operadores establecidos en otros Estados miembros.

Todas las empresas, italianas o no italianas, del ramo de la limpieza, cualquiera que sea su forma, están obligadas a la inscripción en el Registro de empresas, bajo apercibimiento de graves sanciones administrativas e, incluso, penales. Sin embargo, la Comisión aprecia una discriminación disimulada en contra de las empresas establecidas en otros Estados miembros.

La conclusión es la vulneración de la libertad de establecimiento de las empresas de otros Estados miembros.

El Gobierno italiano dice que, vigente la Ley de 1994, las empresas de limpieza de otros Estados miembros podían operar y operaban efectivamente, sin necesidad de la inscripción en el Registro de empresas.

El Tribunal, en el caso Comisión-Italia 2000 (*attività di pulizia*), enuncia la presuposición que está subyacente en su doctrina original de 1974 Comisión-Francia (*travail maritime*) que entonces no explicitó. Necesidad de carácter imperativo y mismo valor de la norma sucesiva. Elementos de los que están carentes las circulares e instrucciones de la Administración.

2.5. Praxis contraria al derecho de la Unión

El carburante reembolsado a los trabajadores "se considera automáticamente" entregado al sujeto pasivo, para las necesidades de su actividad económica, según el art. 3 del Decreto sobre el I.V.A. de 1991, es la norma puesta en cuestión, en el caso resuelto por la sentencia de 10 de marzo de 2005, *Comisión Reino unido (reembolso de carburante)*¹⁷. La norma vulnerada era la Directiva del I. V. A. de 1997.

Esta norma nacional, a juicio del Tribunal de la Unión, no garantiza que únicamente sea objeto de deducción el carburante efectivamente utilizado por los trabajadores, para las operaciones gravadas en la actividad del

¹⁷TJUE 10 marzo 2005, C-33/03 [2005] Comisión/Reino Unido RJ I-1865.

empresario. El Tribunal concluirá que esta *fictio iuris* no es compatible con la normativa general sobre los principios en materia de deducción.

El método forfetario utilizado en la práctica para definir cantidades, a reembolsar al trabajador primero y a deducir por el empresario después, por sí mismo, supone dejar de lado los costes efectivamente soportados, y, por ello, incumple la Directiva del I. V. A. de 1997. No fallan los números, sino que fallan los conceptos.

Si el trabajador adquiere carburante entonces se entiende que el carburante es entregado para las necesidades de las operaciones gravadas de la empresa. La norma británica lleva a cabo una "inversión" o *capovolgimento* de la regla de la Unión, porque el destino a operaciones gravadas del empresario es aquello cuya concurrencia necesita ser probada.

No se puede efectuar una plena identificación entre adquisición del trabajador y necesidades de la empresa, porque cabe la adquisición de carburante para necesidades del trabajador y cabe la adquisición de carburante para necesidades particulares del empresario.

Las prácticas administrativas, en este caso, a diferencia de los anteriores, cumplen el rol de complementar la norma interna multiplicando su alejamiento del Derecho de la Unión. El referente del tópico jurisprudencial relativo a las prácticas, es, en este caso, diferente, porque se trata de prácticas administrativas contrarias al Derecho de la Unión.

2.6. Irrelevancia de los convenios

En la sentencia de 5 de julio de 2007, *Comisión-Bélgica (gravamen sobre los seguros)*¹⁸, es puesto en cuestión el art. 364 del Código del Impuesto sobre la renta de 1992, del Reino de Bélgica, modificado en 2003, que refiere al supuesto según el cual caso de *transferencia* al exterior del *domicilio* o de la sede, a los efectos del impuesto, se presume efectuado el

¹⁸ TJUE 5 julio 2007, C-522/04 Comisión/Bélgica[2007] RJ I-5701. Puede verse Martín Jiménez, A., *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas*, en Revista española de Derecho financiero 2008 p. 664 a 668.

día anterior a la transferencia, el pago o atribución de los capitales los valores de rescate y el ahorro por la compañía de seguros, junto a un supuesto asimilado.

En tales casos, el asegurador tiene la obligación de practicar retención sobre el capital o valor de rescate abonado al actual no residente, que haya sido residente en Bélgica, si el capital se constituyó en el curso de su residencia en Bélgica. Esta ficción jurídica conduce a gravar capitales conexos a un contrato de seguro, por razón de que el trabajador atraviese una frontera, y, por ello mismo, es considerada por el Tribunal de la Unión, vulneradora de la libre circulación de *trabajadores* en la Unión europea¹⁹.

El Gobierno de Bélgica alega en su descargo que la Corte de casación, en sentencia de 5 de diciembre de 2000, ha entendido que la Administración belga debe aplicar esta disposición del art. 364.bis del Código, únicamente en caso de convenio de doble imposición que atribuya al Estado el derecho a gravar la renta.

Sin embargo, en el recurso, el Tribunal de la Unión no acoge esta argumentación del Gobierno belga, sino entiende que la certeza del Derecho impone que esa disposición sea modificada.

2.7. Principio general

Resulta de interés, el caso resuelto por la sentencia de 5 de octubre de 2010, *Comisión- Francia* (reembolso complementario)²⁰ en el ámbito del Código de seguridad social, relativo a los gastos médicos sostenidos, por una cura programada, en otro Estado miembro, que se centra en el reconocimiento del derecho a un *reembolso complementario* de la diferencia entre la tarifa del Estado de la estancia y la tarifa del Estado de la afiliación, por idéntico tratamiento médico.

¹⁹ Punto nº 68.

²⁰ TJUE 5 octubre 2010, C-512/08 [2010]Comisión/Francia RJ – 00. Puede verse Michel, V., “*Remboursement des soins de santé transfrontaliers*”, en *Europe, Actualité du Droit de l’Union européenne*, 12/ 2010 Décembre.

El tema debatido toma pie en la sentencia del anterior caso Abdon VANBRAEKEL de 2001, que resuelve una cuestión prejudicial, elevada por la *Court du travail* de Mons (Bélgica), en un litigio en que se reclamaba el reembolso de los gastos médicos, sufragados por una intervención en un hospital francés, a la Sra. Descamps, de nacionalidad belga.

En la doctrina del Tribunal encontramos elaborados tres criterios que entran en escena revestidos de novedad a los ojos de los hechos y la doctrina de la jurisprudencia precedente.

1º Que la real y completa aplicación de la norma del Tratado, no queda enteramente asegurada por la *garantía mínima* de que el administrado pueda hacer valer ante el juez nacional la norma tal y como es interpretada por el Tribunal de la Unión

2º Que el ordenamiento jurídico del Estado implicado (el francés) no ha dado origen a una situación ambigua que suponga mantener a los interesados en un estado de incerteza, en cuanto a la posibilidad de acudir a normas Derecho de la Unión con efecto directo

3º Que la libertad de servicios interpretada en el punto 53 de la sentencia del caso Vanbraekel, supone que las normas de directa aplicación del Tratado vinculan a los órganos administrativos y a los órganos judiciales de los Estados miembros, sin necesidad de adoptar normas nacionales de actuación.

La clave de la solución de este caso – y su diferencia con los casos anteriormente analizados – está en que el Código de seguridad social, en su art. 332.2, contiene un *principio general* consistente en que en caso de cura de afiliados a la Seguridad social en Francia, recibida en otro Estado miembro, se aplicarán “las mismas condiciones que para una cura recibida en Francia”.

Este criterio está en plena armonía con la doctrina del anterior caso Vanbraekel, y, según el Tribunal de la Unión, el derecho al reembolso complementario tiene cabida en este principio general. El derecho a reembolso encuentra acogida y fundamento en el principio general recogido en el Code.

Podemos extraer y formular las siguientes reflexiones en torno a este caso Comisión-Francia 2010. 1º Que las prácticas de la Administración, en este supuesto, tienen una función de clarificación de la armonía con el Derecho de la Unión de las consecuencias derivadas de un principio general doméstico 2º Que, a su vez, las prácticas administrativas encuentran apoyo y solidez en la anterior doctrina jurisprudencial del caso Vanbraekel, que cumple una función *nomológica* respecto de tales prácticas 3º Desprendemos que la práctica administrativa, por sí sola, no es un válido complemento del Derecho de la Unión, el cual exige que también la norma legal esté en armonía con el Derecho de la Unión.

3. Circulares de la Unión: su definición

Pasamos ahora a examinar las circulares de la Comisión que han suscitado un vivo debate acerca de la identificación de su naturaleza. La desarmonía entre el fondo y la forma de las circulares y comunicaciones dictadas ha llevado al juez a la premisa de que toda disposición destinada a producir efectos puede ser impugnada con independencia de su forma.

La identificación de la naturaleza de la circular o instrucción puede ser ubicada en el contexto de dos debates: la dialéctica carácter decisorio-carácter *informativo* del acto y la dialéctica carácter *normativo*- carácter decisorio del acto. Estos son los dos ejes de la discusión.

Aunque la circular interna de una institución de la Unión no establezca una norma jurídica sino solo la enunciación de una regla de conducta, la institución tiene el deber de exponer los motivos que con posterioridad le lleven a separarse de tal regla de conducta.

La jurisprudencia sobre circulares ha producido el efecto colateral de definir el principio de *legalidad* de los actos de la Comisión, concebido como vinculación positiva, centrándose en la exigencia de base legal, de motivación y de definición previa de la forma del acto.

En el examen de la jurisprudencia sobre circulares de las instituciones encontramos que, una vez aceptada por el juez la circular como objeto del

recurso, cabe invocar la "excepción de *ilegalidad*", por referencia a un "acto de alcance general" viciado, que pueda afectar al objeto del recurso.

Respecto a la interesante cuestión de la acción de *indemnización*, si hay razones para fundar que el acto es ilegal, aunque no sea lesivo a los efectos del recurso de anulación, entonces podrá ejercitarse la acción de indemnización, en determinadas condiciones, que debemos analizar con atención.

3.1. Anulación de la instrucción o comunicación

El caso *Francia-Comisión (toma de muestras)*²¹, resuelto por sentencia de 9 de octubre de 1990, consiste en un recurso de anulación dirigido contra las "instrucciones internas" de la Comisión, sobre actuaciones administrativas y técnicas relativas a la toma de muestras y análisis de productos, en el marco del control del F.E.O.G.A. Ello por referencia al Reglamento 729/70 del Consejo, sobre financiación de la Política agraria común.

Francia, en el recurso, pone en tela de juicio que la Comisión se atribuya la competencia para tomar muestras y realizar actuaciones de intervención con independencia de los Estados. En esta atribución concurre un doble vicio. El vicio de que la Comisión se atribuye una competencia normativa de la que carece, porque está atribuida al Consejo. Y el vicio añadido de que, en su definición, la Comisión invade y recorta las competencias ejecutivas de los Estados en la toma de muestras.

Respecto al acto impugnado, en el recurso de anulación se señalan tres premisas como jurisprudencia reiterada:

1º que toda disposición de las Instituciones de la Unión destinada a producir efectos jurídicos es susceptible de ser cuestionada en un recurso de anulación. Se cita el histórico precedente del caso Comisión-Consejo de 31 de marzo de 1971.

²¹ TJUE 9 octubre 1990, C-366/88 Francia/Comisión [1990] RJ I- 3571 . Puede verse DellaCananea, G., *Limpugnabilità degli atti "interni" dell'Amministrazione nel Diritto comunitario: un nuovo orientamento della Corte di Giustizia* , en Rivista italiana di diritto pubblico comunitario 1992 p. 891 a 900.

2º se puede plantear excepción de inadmisibilidad respecto a las instrucciones internas, porque únicamente producen efectos en el interior de la Administración, sin que generen ningún derecho u obligación para terceros. No son en sí actos lesivos objeto de un recurso de anulación. Se cita el precedente del caso *Les Verts- Parlamento*, de 25 de febrero de 1988.

3º cualquier disposición de las Instituciones de la Unión destinada a producir efectos jurídicos puede ser objeto de recurso de anulación, con independencia de su forma. El histórico caso *Comisión-Consejo* de 1971 es el precedente que también aquí se cita.

Ahora bien, en el caso de que el recurrente ponga en tela de juicio la naturaleza de la instrucción o circular, entonces la resolución de la excepción de inadmisibilidad se solapa o imbrica con la resolución de la cuestión de fondo. Porque, para contestarla, es necesario abordar el examen del contenido del acto y la producción de sus efectos jurídicos.

La sentencia del caso *Francia- Comisión* (toma de muestras) de 1990 concluye la anulación de la Instrucción interna de la Comisión de 1988 sobre actuaciones administrativas y técnicas a efectos del control del F.E.O.G.A.

3.2. Dialectica carácter decisorio – carácter informativo

La dialéctica carácter decisorio-carácter informativo de una actuación de una institución de la Unión vamos a presentarla, en sus elementos axiales, por medio de un caso paradigmático, como lo es el caso *Comisión-Greencore*, resuelto por la sentencia de 9 de diciembre de 2004²², sobre reconocimiento de intereses en una devolución, por la Comisión, de ingresos indebidos.

La Comisión plantea la dialéctica carácter vinculante-carácter informativo, en referencia, precisamente, al escrito de la Comisión de 11 de febrero de

²² TJUE 9 diciembre 2004, C-123/03 *Comisión/Greencore* [2004] RJ I-11647.

2002, que era el acto objeto del recurso de anulación, en la primera instancia. La Comisión promueve recurso de casación contra el auto del Tribunal de Primera Instancia, que había sido –parcialmente- favorable a la empresa Greencore.

En el relato fáctico es oportuno señalar lo que sigue. Que la Comisión, en el 2000, paga el principal de su deuda a la empresa pero sin abonar intereses. Que la empresa, en el 2001, presenta un escrito de solicitud de intereses. Y que, en el 2002, la Comisión comunica a la empresa un escrito donde entiende perdido el derecho de ésta a invocar el abono de los intereses.

La Comisión argumenta que el escrito de solicitud de la empresa de 2002 no tiene carácter decisorio sino que tiene carácter informativo, porque el pago del principal sin intereses en el 2000 supone la decisión de negar los intereses, y, por ello, el escrito de la empresa de 2002, vencido el plazo para cuestionar la negativa, no modifica la posición jurídica de la empresa litigante.

El Tribunal de la Unión, en este caso Comisión-Greencore de 2004, al resolver la casación, sienta clara doctrina acerca de que son tres las condiciones que deben concurrir para estar ante una decisión susceptible de ser objeto de un recurso de anulación. Que se trate de una medida que produzca efectos jurídicos obligatorios. Que el acto pueda afectar a los intereses del demandante. Y que el acto pueda modificar de manera caracterizada la situación jurídica del demandante.

3.3. Dialectica carácter normativo – carácter de decisión

La dialéctica carácter normativo-carácter de decisión, vamos a examinarla en la sentencia de 30 de marzo de 2004 *Willi ROTHLEY –Parlamento*²³, que resuelve un recurso de casación contra una sentencia del Tribunal de Primera instancia de 26 de febrero de 2002, que declara la inadmisibilidad del recurso de anulación contra la decisión del Parlamento de 18 de XI de

²³ TJUE 30 marzo 2004, C-167/02.Rothley/Parlamento [2004] RJ I-3149.

1999, que modifica el Reglamento del Parlamento, en relación con investigaciones internas a efectuar por la OLAF.

En el contexto de los recursos de anulación, la elaboración jurisprudencial ha asentado tres premisas. 1ª que en determinadas circunstancias una disposición de un acto de alcance general puede afectar individualmente a algunos particulares interesados 2ª que, por consiguiente, en tal caso un acto de la Unión puede tener al mismo tiempo carácter normativo y, frente a determinados particulares interesados, carácter de decisión 3ª que así sucede cuando el acto de que se trata afecta a una persona física o persona jurídica debido a ciertas cualidades que le son propias o a una situación de hecho que la caracteriza en relación con cualesquiera otras personas .

Cuándo no concurre esa situación caracterizada es objeto de tres puntualizaciones, que suponen su delimitación negativa:

1º no hay tal si la medida se aplica debido a una situación OBJETIVA de Derecho o de hecho definida por el acto controvertido

2º tampoco hay tal si el acto solo afecta a los demandantes debido a su pertenencia a una CATEGORIA de personas definida de forma general y abstracta

3º incluso " el mero hecho de que sea posible determinar el NUMERO y la identidad de los sujetos de Derecho a los que se aplica una medida, no implica en absoluto que deba considerarse que tales sujetos están individualmente afectados"²⁴.

Tres supuestos son ilustrativos de una situación que caracteriza suficientemente a un círculo de personas individualmente afectadas por la medida general: el caso de la sentencia Piraiki- Patraiki/ Comisión, de 17 de enero de 1985, el caso de la sentencia Sofrimport/ Comisión, de 26 de junio de 1990 y el caso de la sentencia Antillean Rice Mills / Comisión, de 11 de febrero de 1999²⁵.

Del examen de estos casos cabe desprender que la existencia de una *relación jurídica previa* que es modificada como efecto de la aprobación de

²⁴ Puntos nº 65 y nº 67.

²⁵ TJUE 17 enero 1985, Caso 11/82, Piraiki-Patraiki/Comisión [1985] RJ 207; TJUE 26 junio 1990, C-152/88 Sofrimport/Comisión [1992] RJ I-153 y TJUE 11 febrero 1999 C-390/95 Antillean Rice Mills/Comisión [1999] RJ I-769, respectivamente.

una medida de carácter general, es lo que da lugar a una situación de hecho que define un círculo restringido de personas suficientemente caracterizado, a semejanza de los destinatarios de una decisión.

3.4. Principio de legalidad del acto

En el caso *Francia-Comisión (ayudas estatales a empresas públicas)*²⁶, resuelto por sentencia de 16 de junio de 1993, se impugna la Comunicación de la Comisión a los Estados sobre actuaciones en relación con la transparencia de las relaciones financieras entre los Estados y las empresas públicas.

Llama la atención que la Comisión llega a sostener hasta tres naturalezas distintas para la Comunicación en discusión. Que la comunicación es un conjunto de actos individuales dirigidos a las empresas o grupos de empresas del Estado miembro. Que la comunicación es un acto negociado entre la Comisión y el Gobierno de Francia. Que la Comunicación es una circular dirigida a los servicios de la Comisión, para que éstos soliciten a los Estados los datos de las empresas afectadas.

La respuesta del Tribunal no se deja esperar, sino que éste hace un doble y unívoco razonamiento. Que es una exigencia de seguridad jurídica que la legislación comunitaria sea clara y su aplicación previsible para todos los Estados. Que todo acto destinado a crear efectos jurídicos debe recibir su fuerza obligatoria de una disposición de Derecho comunitario. Que debe indicarse expresamente la disposición comunitaria que le sirve como *base legal* y que corresponde a la disposición comunitaria prescribir la forma jurídica que debe revestir el acto.

Desde el punto de vista sistemático, en el ámbito de una potestad de control, el juez afirma el principio de *legalidad* de los actos de la Unión, con un triple contenido: Que la Comisión no puede dictar un acto sin *base legal*.

²⁶ TJUE 16 junio 1993, C-325/91 Francia/Comisión [1993] RJ I-3283. Puede verse Antonioli, M., *Le comunicazioni della Commissione al vaglio della Corte di giustizia*, en *Rivista italiana di Diritto público comunitario* 1993 p. 858 a 879.

Que se exige la *motivación* de la disposición base del acto de la Comisión. Que la base legal debe definir el contenido y *forma* del acto de la Comisión. El Tribunal integra la legalidad en la conceptualización del principio de *seguridad* jurídica, expresión de la necesidad de previsibilidad, principio, que, así configurado, viene referido a los actos y no solo a las normas y que, en suma, supone poner las condiciones imprescindibles para el conocimiento del acto y su origen.

Además, la sentencia lleva a cabo la estructuración de la seguridad jurídica, cuya vulneración es afirmada, como un *principio general* del Derecho de la Unión, cuyo respeto debe garantizar el Tribunal de la Unión.

Como conclusión, el Tribunal fallará la anulación de la Comunicación de la Comisión, porque siendo ella un acto productor de efectos, no efectúa indicación expresa de la disposición de la Unión de donde procede su fuerza obligatoria.

3.5. Circular administrativa del Banco Central Europeo

El Auto de 13 de septiembre de 2001, en el caso *Comité de personal - Banco Central europeo* ²⁷, resuelve un recurso de casación dirigido contra el Auto del Tribunal de Primera instancia de 24 de octubre de 2000, que declara la inadmisibilidad por extemporaneidad del recurso de anulación.

El objeto del recurso de anulación es una Circular administrativa de 12 de noviembre de 1998, del Comité ejecutivo del Banco Central europeo, sobre utilización de la red Internet por los empleados del Banco. El motivo es la falta de consulta al Comité de personal, para la adopción de la Circular. Los actores son el Comité de Personal del Banco y tres empleados del Banco a título personal. La sentencia aborda cinco temas de interés que vale la pena reseñar brevemente.

Naturaleza del acto impugnado: Los actores alegan en casación que la circular en cuestión no es un acto normativo, por lo que se equivocó el

²⁷ TJUE 13 septiembre 2001, C-467/00 Comité de personal/Banco central europeo [2001] RJ I-6041.

Tribunal de Primera instancia al ubicarlo en el recurso de anulación del entonces art. 230 del Tratado y hacer jugar contra los recurrentes el plazo de dos meses propio de tal recurso.

Toma de conocimiento por sus destinatarios: La circular se distribuyó al personal por vía informática el 12.XI.1998, y en papel, el 13.XI.98. Los demandantes a título personal (Sr. Priesemann, Sr. Van de Velde y Sra. Cerafogli) reconocen tener conocimiento de la Circular el día de su distribución por vía informática, el 12.XI. 1998. Sin embargo, se alega que el Comité de personal, en cuanto órgano, no ha recibido ningún documento. Lo que tiene consecuencias desde el punto de vista de los plazos para recurrir.

Recursos administrativos internos: respecto al examen del procedimiento precontencioso y al procedimiento de reclamación previo a la vía judicial se suscitan dos interrogantes. Por una parte, el seguimiento o no por los actores de la vía administrativa interna previa a la judicial. Por otra parte, los recurrentes también discuten la preceptividad o no de la vía administrativa interna de carácter previo.

Excepción de ilegalidad: en el recurso de casación los recurrentes postulan la nulidad del Reglamento de personal, por un vicio insubsanable de falta de participación en su adopción del Consejo de Gobierno y del Consejo General del Banco Central europeo. Lo que de ser aceptado conduciría a la estimación del recurso. Esta alegación evoca el juego de la "excepción de ilegalidad" (art. 277 del actual Tratado²⁸), que en el contexto de un recurso de anulación, permite a los actores invocar como motivo de impugnación un "acto de alcance general."

Pretensiones del recurso: los recurrentes habían formulado la pretensión de cesar en el futuro de fundamentar en la Circular los derechos y obligaciones del personal y la pretensión de renunciar a adoptar normas de comportamiento del personal sin concertación previa, junto a la pretensión de declarar nula y sin valor ni efecto alguno la Circular.

²⁸ Art. 277 del actual Tratado.

Sin abordar ahora la respuesta que se dio a cada punto, nos sirve como indicación de interrogantes de interés que en este campo podemos encontrar.

3.6. Dar razón de la separación del criterio

En el caso LOUWAGE / Comisión, conflicto entre dos funcionarios y la Comisión, resuelto por sentencia de 30 de enero de 1974²⁹, se formula la alegación de la Directiva interna de la Comisión de 17 de marzo de 1971, con efectos el 5 de marzo de 1968, como fundamento de uno de los conceptos objeto de la reclamación retributiva.

El Tribunal de la Unión expresa el núcleo de su doctrina mediante tres elementos. Que "une directive interne ne saurait être qualifiée de règle de droit à l'observation de laquelle l'Administration serait en tout cas tenue". Que "elle énonce toutefois une règle de conduite indicative de la pratique à suivre". Que "dont l'Administration ne peut s'écarter sans donner les raisons qui l'y ont amenée, sous peine d'enfreindre les principes de l'égalité de traitement"³⁰.

Por ello, por referencia a la Directiva interna, se llega a la anulación de la nota de la Comisión que había denegado el reembolso de los gastos de los dos funcionarios en concepto de frais de déménagement y de indemnité journalière.

En el caso CHRISTOS MICHAEL / Comisión, resuelto por sentencia de 1 de diciembre de 1983³¹, un funcionario del servicio de traducción al griego, formula una doble pretensión. La anulación de la decisión de la Comisión de 1 de octubre de 1982, que rechaza modificar su grado como funcionario y la condena a la Comisión a reclasificarle con base en la "Decisión" de 6 de junio de 1973, sobre criterios aplicables a la determinación del grado funcional .

²⁹ TJUE 30 enero 1974 Caso 148-73 Louwage/Comisión [1974] RJ 81.

³⁰ Punto nº 12.

³¹TJUE 1 diciembre 1983, Caso 343/82 Christos Michael/Comisión [1983] RJ 4023 .

EL Tribunal de la Unión aplica idéntica doctrina que en el caso LOUWAGE / Comisión de 1974, extrayendo, a continuación, de ella, tres consecuencias.

1ª "Que la requérant pouvait légitimement présenter une demande fondé sur les seules dispositions de la "Décision" (directive interne). 2ª "Qu'il peut utilement se prévaloir d'une éventuelle méconnaissance des dispositions de cette directive interne " 3ª Que "telles directives internes prises par les institutions communautaires ne sauraient légalement, en aucun cas, poser des règles qui dérogeraient aux dispositions du Statut "³².

En el caso Comisión/Parlamento y Consejo (COMITOLOGIA), resuelto por sentencia de 21 de enero de 2003 ³³, la Comisión pide la anulación del Reglamento 1.655/2000 del Parlamento y el Consejo, en cuanto somete las medidas de ejecución al procedimiento de reglamentación previsto en la decisión de Comitología de 1999.

El reproche consiste en no haber indicado en el Reglamento la motivación que llevó a elegir el procedimiento de reglamentación para ese caso y no el procedimiento de gestión, que es el que tocaba según los criterios de la Decisión sobre Comitología de 1999.

Aunque la Decisión sobre Comitología de 1999 no tenga carácter vinculante³⁴, el Tribunal de la Unión dice que ello no excluye la producción de efectos jurídicos, como la obligación de motivación cuando sus autores con posterioridad se aparten de los criterios en ella recogidos .

El Tribunal fundamenta su doctrina en que aunque el acto adoptado por una institución comunitaria no establezca una norma jurídica sino una enunciación de una regla de conducta que indica la práctica que debe seguirse, la institución tiene el deber de exponer los motivos que con posterioridad le lleven a separarse de tal regla de conducta. Se cita el caso LOUWAGE/Comisión y otros casos posteriores que reciben y aplican esta doctrina.

³² Puntos nº 15 y nº16.

³³ TJUE 21 enero 2003, C-378/00 Comisión/Parlamento y Consejo[2003] RJ I-937.

³⁴ Una reflexión más actual en Adriansen, P., "Comitology: an alternative route towards European direct tax integration?", en Weber, D., Traditional and alternative routes to European tax integration: primary law, secondary law, soft law, coordination, comitology and their relationship, Amsterdam, 2010.

Al supuesto de directiva o instrucción interna entre la Comisión y sus funcionarios es aplicada la misma doctrina que al supuesto de relaciones entre la Comisión y el Consejo y el Parlamento para actos entre ellos sin carácter vinculante, supuestos todos ellos que reciben así la misma solución por el Tribunal.

3.7. Acción de indemnización en relación con las circulares

Vamos a analizar el tema a partir de la sentencia de 20 de mayo de 2010, caso *Comisión/Violetti -Schmit-Consejo*³⁵, que resuelve un recurso contra la sentencia de 28 de abril de 2009, que anuló parcialmente la Decisión de la O L A F, sobre transmisión de información al juez italiano resultado de la investigación realizada.

¿En relación con un acto que no revista el carácter de acto lesivo, a los efectos del recurso de anulación, puede ser ejercitada una acción de indemnización? Podemos recoger el razonamiento del Tribunal a lo largo de cuatro puntos. A los que añadiremos dos precisiones.

Primero: Recurso nacional: Que caso de que el juez nacional decida abrir una investigación, corresponde a los órganos nacionales extraer las consecuencias de la ilegalidad de la actuación de de la O.L.A.F. Que la calificación del juez nacional deberá poder ser contestada con las garantías del Derecho interno, mediante el uso de los recursos nacionales. Y que entre las garantías comprendidas están las referentes a los derechos fundamentales, como el derecho de defensa.

Segundo: Apertura a la indemnización: Si una actuación ilegal de un órgano de la Unión se revela a la postre causante de un perjuicio, se abre la vía, para el perjudicado, de obtener reparación, mediante la acción de indemnización.

Tercero: Principio general: "toute illégalité commise par l'OLAF qui ne concerne pas un acte faisant grief est susceptible d'être sanctionnée dans

³⁵ TJUE 20 mayo 2010, T- 261/09 *Comisión/Violetti-Schmit-Consejo* [2010] RJ 00.

le cadre d'un recours en indemnité"³⁶. Sin embargo, la sentencia no define cuándo estamos ante una *ilegalidad* de un órgano de la Unión que no revista la condición de acto lesivo.

Cuarto. Quién es el competente: En el contexto de la separación entre las investigaciones de la O.L.A.F. y las investigaciones del juez nacional, se dice que " Le juge de l'UNION est seul COMPETENT pour connaitre d'un recours en indemnité ".

Quinto: derechos fundamentales: En el caso de que el juez nacional imponga restricciones al debate en relación con las actuaciones de la OLAF que puedan servir de fundamento a la sentencia que se dicte, cabe plantear la posible vulneración del derecho fundamental a la *buena Administración* (art. 41)³⁷(24) que incluye el derecho a un trato imparcial y equitativo en un plazo razonable y comprende el derecho a ser oído antes de que se adopte una medida individual que afecte desfavorablemente, y éste en relación con el derecho a una tutela judicial efectiva (art. 47).

Sexto: Condiciones para la responsabilidad: Los tres requisitos, según jurisprudencia constante, que deben concurrir para dar lugar a la responsabilidad de la Unión europea, son los que siguen. Que la norma jurídica violada tengo por objeto atribuir derechos a los particulares. Que la violación esté suficientemente caracterizada. Y que exista una relación de causalidad directa entre la vulneración y el daño sufrido.

La vulneración de un derecho fundamental llenaría la primera condición. El carácter reglado del procedimiento administrativo sería suficiente para entender fundada la concurrencia del segundo requisito. Quedaría la necesidad de probar la existencia de relación de causalidad entre la vulneración y el daño.

El estudio de este caso de 2010 suministra elementos estructurantes del problema e informa de la jurisprudencia, que son claves para examinar la acción de indemnización en relación con una circular de la Unión.

³⁶ Punto nº 59.

³⁷ Fuentetaja Pastor, J A, "El derecho a la buena administración en la Carta de los derechos fundamentales de la Unión europea", Revista de Derecho de la Unión europea 15 / 2008 p.137 a 154.

4. Las circulares y consultas en el Derecho español

Corresponde ahora trazar una breve panorámica sobre el tema en el Derecho español³⁸. En el contexto del Derecho administrativo ubicaremos las circulares en materia tributaria.

4.1. Jurisprudencia contencioso - administrativa

La Ley 30/1992, en su art. 21.3, bajo el nombre instrucciones y órdenes de servicio, establece tres normas relativas a ellas. Que el órgano inferior puede recibir instrucciones u órdenes de servicio para dirigir su actividad, por parte del órgano superior en la estructura jerárquica. Que el incumplimiento de la instrucción u orden no arrastra la invalidez del acto que de ella pueda derivar. Que las instrucciones serán publicadas en el periodo oficial que corresponda, cuando una disposición específica así lo prevea o sea conveniente para los destinatarios. La Ley 30/1992, denominada de Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento administrativo común³⁹, es la columna vertebral de todas las Administraciones públicas en España.

La circular se ubica, pues, en la estructura jerárquica de los órganos de la Administración. Su campo propio es la organización administrativa. La circular no integra el ordenamiento jurídico, de lo que es manifestación que el incumplimiento de la circular no origina la invalidez del acto que se derive y que su publicación en un periódico oficial no es obligatoria con carácter general. La circular o instrucción no está en la enunciada como fuente del Derecho en la Constitución española ni en el Código civil español.

Según la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, las reglas sobre *régimen jurídico* de las Administraciones públicas integradas en la Ley 30/1992, entre las que se encuentra nuestro art. 21, son de directa aplicación a los

³⁸ Moreno Rebato, M., *Circulares instrucciones y órdenes de servicio: naturaleza y régimen jurídico*, en Revista de Administración pública 147 / 1998, p. 159 a 200.

³⁹ La Ley 30/92, BOE de 27 de noviembre, ha sido reformada por Ley 4/1999, de 13 de enero, en B.O.E. nº 12 de 14 de enero.

tributos, mientras que las reglas sobre procedimiento administrativo común de la Ley 30/1992 solo son de subsidiaria aplicación al tributo, por lo que, en consecuencia, el art. 21 de la Ley 30/1992 sobre circulares, es aplicable directamente a la materia tributaria.

Los tribunales contencioso-administrativos⁴⁰, lógicamente, se han preguntado, antes que nada, por la impugnabilidad de las circulares. La tesis negativa, razona que las circulares no son actos productores de obligaciones y derechos, no son actos decisorios y no surten efectos para los administrados. La tesis afirmativa argumenta que en los casos en que la circular contenga normas determinadas que afectan a los intereses legítimos de los agentes a que van destinadas, podrán ser recurridas. Ello sin desconocer que no se tratará de circulares genuinas sino de algo distinto.

Por este camino llegamos a la distinción entre reglamento y circular. La circular no tiene carácter normativo. Las consecuencias de ello son las que siguen. Que su incumplimiento no origina la invalidez del acto derivado. Que para su elaboración no se sigue el procedimiento propio de la elaboración de reglamentos. Que para su eficacia no es necesaria la publicación en un boletín oficial. La circular no es una norma reglamentaria con fundamento en una atribución constitucional de la potestad de emanarla, sino que su fundamento está en el principio de jerarquía administrativa, en que descansa su fuerza de obligar.

Para indagar la verdadera naturaleza de la circular, según la jurisprudencia, podemos acudir a criterios formales, no siempre fiables, y a criterios materiales, es decir, analizar su contenido. La identificación no es cuestión de nomenclatura sino de contenido. En los casos en que la circular, desbordando sus límites, establezca nuevos deberes para los particulares, debe recibir tratamiento de reglamento, con posibilidad de declarar su nulidad, por omisión de trámites preceptivos para la aprobación de un reglamento. No obstante, la jurisprudencia española no excluye que las circulares, en determinados casos, puedan operar como mecanismos de

⁴⁰ Sala Sánchez / Xiol Ríos / Fernández Montalvo, *Practica procesal contencioso-administrativa*. T.I, v.1. Barcelona, 1999., p.988 a 996

integración de normas reglamentarias, si bien ello exigirá una habilitación expresa y una publicidad equivalente a la de una norma reglamentaria⁴¹.

4.2. Elaboraciones del derecho administrativo

Según Santamaría Pastor⁴², el fundamento de las circulares internas está en la potestad de *autoorganización* y en el poder jerárquico del órgano superior sobre el órgano inferior, cuyo ejercicio es dirigido a la consecución de los fines de la organización. La potestad de autoorganización debe ser considerada una potestad implícita en la organización.

Los tipos de circulares que, según este autor, deben ser distinguidos, guardan relación con la naturaleza asignada al acto correspondiente.

1º circulares interpretativas: imponen al inferior criterios de resolución u opciones interpretativas. Este autor se inclina por asignarles naturaleza reglamentaria, porque los criterios y opciones mencionados afectan a los destinatarios de ella.

2º circulares de carácter preceptivo: si imponen directrices abstractas de actuación deben considerarse reglamentos y si imponen una línea de actuación para casos singulares carecerán de naturaleza reglamentaria

3º circulares de carácter directivo: imponen objetivos concretos o estándares de eficacia a conseguir. Tienen carácter normativo porque, según este autor, vinculan "a los que integrados en la organización son sujetos distintos de la organización misma"

4º circulares de carácter informativo: se transmite al inferior datos de hecho, opiniones o recomendaciones para la actuación. Carecen de naturaleza normativa, porque no imponen ni prohíben ni permiten nada.

Respecto a la eficacia en el ámbito interno, según Santamaría Pastor, se puede distinguir: 1º eficacia *constitutiva*: la instrucción o circular puede establecer preceptos nuevos que vinculan a los miembros de la organización 2º eficacia *habilitante*: las instrucciones o circulares crean potestades que

⁴¹ Sala/ Xiol / Fernández, ob. cit., p. 996

⁴² Principios de Derecho administrativo general, I, 2ª ed., 2009, p. 235 a 239.

permiten dictar actos vinculantes dirigidos al personal y reprimir conductas contrarias a la circular, en concepto de responsabilidad disciplinaria. 3º no son parámetro para el control de legalidad de los actos que de ella deriven, porque la validez del acto no queda afectada caso de incumplimiento de la circular (art. 21). No obstante esta opinión, y en relación con la eficacia habilitante, hay que anotar que el principio de legalidad de la sanción (art. 25 de la Constitución⁴³) se opone a que sea reprimida una conducta del funcionario con base en una circular, por no ser una norma de rango legal. Desde otra perspectiva, el profesor PARADA VAZQUEZ⁴⁴, ha señalado el fenómeno de que las leyes creadoras de las llamadas Administraciones independientes, como el Banco de España o la Comisión nacional del Mercado de valores, habilitan a estos entes institucionales para dictar normas con la denominación de circulares, que en unos casos son desarrollo de normas reglamentarias y en otros casos sirven para ordenar el sector sin apoyo de una norma reglamentaria superior. Lo que exigirá un análisis de fondo para calificar cada acto, distinguiendo entre los que sean instrucciones de servicio y los que tengan naturaleza de normas reglamentarias.

Sin embargo, es discutible si toda esta construcción es enteramente armónica con la Constitución española, en atención a tres principios constitucionales: el principio de reserva de ley de la *organización del Estado* según el cual los órganos de la Administración del Estado son creados regidos y coordinados de acuerdo con la ley (art. 103.3); el principio de reserva de ley del *procedimiento administrativo*, según el cual la ley regulará el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando la audiencia del interesado (art. 105. c), y el principio de *legalidad presupuestaria*, según el cual las Administraciones

⁴³ Art. 25 de la Constitución

⁴⁴ Derecho administrativo I, Parte General, 17ª ed., Madrid/Barcelona/Buenos Aires, 2008. También, Aragón Reyes, M., *Las fuentes de la contratación bancaria: en particular el problema de los estatutos de los bancos y de las circulares del Banco de España*, en Revista española de Derecho constitucional, 35 / 1992, p. 41 a 62.; Alonso Timón, A J, *EL fenómeno de las autoridades administrativas independientes y la naturaleza de sus capacidades normativas*, en Revista de Administración pública 34 / 2001, p. 179 a 220; Fernández Rodríguez, TR, *Los poderes normativos del Banco de España*, en Revista de Derecho Bancario y Bursátil 13 / 1984, p. 7 a 32.

solo pueden contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes (art. 133). Si bien se piensa hay una conexión profunda del último principio con los otros dos.

Por otra parte, en la hipótesis de un *cambio de criterio* de la Administración, acerca de una cuestión o interrogante determinado, no será suficiente que un acto nuevo posterior se fundamente en una nueva circular (en sentido propio). Porque el principio de legalidad de la Administración (art. 106) exige que el acto nuevo esté fundado en Derecho, cobertura ésta que no puede dar una circular, y porque, según el Tribunal constitucional, el cambio de criterio de la Administración debe estar justificado en razones de Derecho, so pena de incurrir la Administración en vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 y 31)⁴⁵.

El ámbito de las circulares y consultas coexiste con el campo de juego de la potestad reglamentaria del Ministro ⁴⁶(32). Parece oportuno concluir con unas referencias a ellas, atendidas sus imbricaciones problemáticas. Nos ceñimos ya ahora al campo tributario.

4.3. Contestaciones a consultas a la Administración

En el Derecho tributario español, existe una regulación de las contestaciones a consultas tributarias, que es común a todos los tributos y está recogida en la Ley General tributaria de 2003 (art. 88 y 89). Estudiaremos los presupuestos y los efectos.

Respecto a los presupuestos podemos destacar lo que sigue.

1º que los obligados tributarios pueden formular consultas a la Administración en relación con sus obligaciones fiscales. La competencia para responder corresponde al órgano competente para tomar la iniciativa

⁴⁵ La necesidad de motivar el cambio de criterio, en el Derecho español, está recogida, para todas las Administraciones públicas, en el art. 54.1,c) de la Ley 30/92, que se refiere a las resoluciones "que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes

⁴⁶ La potestad reglamentaria del Ministro de Economía y Hacienda está mencionada en la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003.

en la elaboración de los reglamentos. Se destaca la Dirección General de Tributos.

2º el tiempo para consultar es antes de la expiración del plazo para cumplir la obligación tributaria a que refiere la consulta. Será el plazo para presentar e ingresar la autoliquidación, si refiere a la obligación tributaria principal.

3º el plazo de la Administración para contestar es de seis meses, desde la presentación de la pregunta. Los efectos del incumplimiento del plazo son similares a los del silencio *negativo*: entender rechazada la tesis del consultante.

Respecto a los efectos de la contestación tres son los que merecen ser destacados.

En primer lugar, la contestación a la consulta tiene efectos *vinculantes* para la Administración, en relación con el caso y el consultante. La Administración no puede liquidar el hecho imponible de manera distinta a la contestación.

En segundo lugar, la Administración debe mantener el mismo criterio para el consultante *en el futuro*, mientras que no haya cambios ni en los hechos, ni en la legislación, ni en la jurisprudencia. Aclarar que las resoluciones de los tribunales económico –administrativos no son jurisprudencia en el Derecho español.

En tercer lugar, la Administración debe seguir el mismo criterio con *otros obligados* tributarios, siempre que concurra identidad en los hechos.

No se puede impugnar la contestación (porque no es vinculante para el contribuyente). Es ésta una regla tradicional de Derecho español. Pero sí se puede impugnar la liquidación del tributo que la Administración dicte en aplicación de los criterios de la contestación.

La contestación (desfavorable) no es vinculante para el contribuyente, que puede seguir un criterio distinto, sin que ello le exija impugnar la contestación (que no es recurrible). Claro es que, en el devenir del caso, ello le conducirá hacia tener que defender, en su día, su tesis ante el juez, contra el acto de liquidación.

Seguir el mismo criterio con otros contribuyentes en caso de identidad de hechos es criterio legal de origen jurisprudencial, introducido en el 2003, que está basado en la praxis jurisprudencial de acoger la alegación de una consulta favorable a la tesis del recurrente, con fundamento en el principio de *igualdad en la aplicación de la Ley* ⁴⁷ –elaborado por el Tribunal constitucional- siempre que el juez no encuentre una razón contraria a tal tesis.

Desde el punto de vista de la potestad sancionadora el seguimiento del criterio de la consulta es causa de *exoneración* de responsabilidad por infracción tributaria. Este criterio legal de origen jurisprudencial, es recogido ahora en el art. 179 de la Ley General Tributaria en sede de sanciones. Queda comprendido el seguimiento de la consulta por el consultante y el seguimiento por otro obligado tributario, en quien concurra “igualdad sustancial” de hechos y normas.

Como la contestación a la consulta es vinculante para la Administración, si concurren las mismas circunstancias en otro caso, resultará contrario a Derecho que la Administración practique una liquidación expresiva de un criterio distinto. El juez *anulará* la liquidación y (si está pagada) procederá devolver la deuda con intereses a favor del contribuyente.

Aun en el caso de que el contribuyente no se lo haya pedido, anulada la liquidación la Administración *debe revocar* la sanción impuesta, como consecuencia necesaria de la inexistencia de infracción, por ausencia de la deuda que está integrada en el tipo de la infracción del art. 191 de la Ley General tributaria. Es una exigencia del principio de legalidad de la Administración, asentada por la mejor jurisprudencia española.

⁴⁷ La primera sentencia del Tribunal Constitucional español relativa al principio de igualdad en aplicación de la ley, en relación con la Administración y en materia tributaria es la sentencia nº 8 /1986, de 21 de enero. Su comentario ende Miguel Canuto, E., *Igualdad en la aplicación de la ley en la jurisprudencia constitucional tributaria* , en Ciss. Comunicación nº 32 / 1986 p. 34 a 40. Más recientemente, sentencia del Tribunal constitucional 7/2009, de 12 de enero. La doctrina actual, en lo esencial, coincide con la doctrina original.

4.4. Circulares interpretativas del tributo

“En el ámbito de las competencias del Estado la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria, corresponde en forma exclusiva al Ministro de Hacienda. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda” (art. 12. 3 de la L.G.T. de 2003)⁴⁸.

La tradición en el Derecho español de la atribución legal al Ministro de Economía y Hacienda de la facultad de dictar circulares interpretativas, aparece expresada en la actualidad, como regla *común* (“general”) a todos los tributos, que hace innecesaria una habilitación particular para cada tributo en concreto. Regulación de la L.G.T. de 2003 que, en lo esencial, mantiene la regulación de la anterior L.G.T. de 1964.

Es un tópico en el Derecho español que las normas interpretativas, por su propia naturaleza, tienen eficacia *retroactiva*, a la fecha de vigencia de la norma interpretada. Si bien el juego práctico de la regla del art. 12.3 de la L.G.T. invita a formular dos precisiones.

La Administración no puede oponer al contribuyente el incumplimiento de una circular interpretativa, en caso de *no estar publicada* en el Boletín Oficial del Estado, o boletín equivalente, porque es jurisprudencia constante que la ausencia de tal publicación excluye la producción de efectos *ad extra* del acto.

No se debería sancionar al contribuyente que haya hecho una interpretación razonable de la norma tributaria (art. 179 de la LGT) distinta a la de la circular interpretativa en tiempo *anterior* a su publicación, porque el hecho de haberse necesitado emanar la circular por sí mismo pone de relieve de manera palmaria la oscuridad de la norma interpretada.

⁴⁸ Vogel, K., “L’interpretazione delle leggi tributarie da parte dell’Amministrazione”, en Di Pietro, A. (dir.), *L’accertamento tributario nella Comunità europea*, Milán, 1997; Martín Queralt, J / Lozano Serrano, C / Tejerizo López, J M/ Casado Ollero, G, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 21ª ed., Madrid, 2010, p. 146 a 147; Calderón Carrero, J M y Alvarez Babeitio, P., *La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma*, en *Revista de tributación y contabilidad* 221-222 / 2001, p. 3 a 72.

Además, se debe prestar atención, como han señalado determinados autores⁴⁹, a que la circular carece de carácter normativo, por lo que no cabe trasladar a su campo criterios que son propios del ámbito de las genuinas normas.

La definición de la capacidad económica del contribuyente dada por sus representantes debe efectuarse en una *norma legal* de imposición fundada en la solidaridad, sin que la Administración pueda deformar esa definición, correspondiendo al juez la competencia para velar por el respeto a estas normas tributarias. En consecuencia, será nula de pleno derecho la circular en la medida en que aborde con efectos *ad extra* elementos esenciales en la estructuración del tributo, lo que comprende el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, el tipo de gravamen junto al devengo, en cuanto están integrados en la reserva de ley tributaria.

En el caso de que una circular incurra en un exceso reglamentario, cabe interponer ante el juez contencioso-administrativo "recurso indirecto"⁵⁰ contra la liquidación que en ella se apoye, alegando como motivo el exceso reglamentario. La excesividad de la circular deviene en ilegalidad por razón de su exceso reglamentario.

5. Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de XII de 2009

La Ley 2/ 2010, de 1 de marzo⁵¹, transpone la Directiva 8/2008⁵² sobre localización de servicios y transpone la Directiva 9/2008⁵³ sobre devolución

⁴⁹ En tal sentido se manifiestan Calderón /Álvarez en el trabajo acabado de citar.

⁵⁰ En el Derecho español hay que distinguir el recurso "directo" y el recurso "indirecto", en relación con la impugnación de reglamentos. El recurso directo tiene por objeto una norma reglamentaria. Su estimación trae la anulación de la norma. Mientras que el recurso indirecto tiene por objeto un acto de aplicación del reglamento, como lo es una liquidación practicada por la Administración. Y tiene como motivo la ilegalidad de una norma reglamentaria. La estimación del recurso supone la anulación del acto de aplicación y la subsistencia de la norma reglamentaria.

⁵¹ B.O.E. nº 53 de 2 de marzo de 2010.

⁵² Directiva del Consejo Nº 8/2008.

⁵³ Directiva del Consejo (CE) Nº 9/2008 de 12 de febrero de 2008 y la Directiva del Consejo (UE) Nº 66/2010 de 14 de octubre de 2010.

a no establecidos. Vigente desde 3 de marzo de 2010, surte *efectos retroactivos* a 1 de enero de 2010, en relación con el IVA. En el interin se dictó la Resolución de la Dirección General de Tributos, del Ministerio de Economía y Hacienda, de 23 de diciembre de 2009⁵⁴, para “cubrir el hueco” que va desde el 1 de enero de 2010, en que debía surtir efectos la Directiva, y el 3 de marzo de 2010, en que entró en vigor la Ley 2/2010.

Es enigmática la *naturaleza* de esta Resolución, que, por lo pronto, no identifica la norma atributiva de la competencia de la Dirección General de Tributos. No resuelve un caso concreto planteado por el interesado, por lo que no es respuesta a ninguna consulta. La Resolución se identifica como un conjunto de criterios interpretativos para dar cumplimiento a las Directivas 8/2008 y 9/ 2008, si bien, por su propia configuración, carece de la capacidad para dar cumplimiento a ese cometido.

5.1. Servicio no devengado

Las nuevas reglas de localización tienen como centro el gravamen del servicio en destino, lo que pueden dar origen al gravamen de un hecho imponible, que según la normativa anterior, no se habría entendido realizado en territorio español.

Nos planteamos el supuesto de un empresario que efectúa la prestación de un servicio que no se sujeta al IVA según las anteriores reglas de localización y que no ha incluido tal operación en su autoliquidación del primer trimestre.

Después de la entrada en vigor de la Ley 2/2010 la Administración puede practicar liquidación en relación con tal servicio y añadir el devengo de intereses, con base en la eficacia retroactiva, a 1 de enero de 2010, de las reglas de la Ley 2/2010. Desde el presupuesto de la constitucionalidad de la norma legal.

⁵⁴ B.O.E. nº 313 de 29 de diciembre de 2009.

Ahora bien, la Administración no puede imponer sanción por infracción de dejar de ingresar la deuda, porque el empresario actuó cumpliendo la ley vigente en materia de I.V.A. en el momento de la realización del hecho que anudaba la consecuencia de no sujeción al impuesto.

Frente a la alegación del empresario de que la ley vigente y aplicable era la ley anterior, la Administración no puede oponer la Resolución de la Dirección General de Tributos de 2009 a la actuación del empresario, ni mucho menos sancionar por referencia a ella, porque es pertinente la Jurisprudencia del Tribunal de la Unión, en relación con el cumplimiento de la normativa de la Unión, que señala la necesidad de una norma vinculante del mismo valor que la norma que es modificada y en consecuencia simples prácticas administrativas modificables a discreción de la Administración no suponen cumplir con las exigencias del Tratado.

5.2. Denegación de devolución

Nos planteamos el supuesto de una persona no establecida que ha solicitado devolución con base en la Directiva 9/2008 o con base en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 2009 y ha obtenido respuesta denegatoria de su solicitud, concurriendo en él las circunstancias de hecho que la norma exige. Dos caminos pueden ser seguidos por el empresario en esta hipótesis.

Primero: ejercitar su derecho a *recurrir* la denegación con base en el art. 23.2 de la Directiva 9/2008, ante el órgano competente, en las mismas condiciones, plazo y forma que la solicitud de devolución por persona establecida.

A la entrada en vigor de la Ley 2/2010, ésta puede ser alegada en refuerzo del fundamento de la impugnación. En la hipótesis de un resultado estimatorio tendrá derecho a *intereses*, a contar desde el vencimiento de los diez días laborables (art. 22.1) posteriores al plazo de cuatro meses (art. 19.1) desde la recepción de la solicitud. El empresario podrá apoyar su

argumentación en la Resolución en la medida en que el *contenido* de ésta le otorgue algún respaldo.

Segundo: A la entrada en vigor de la Ley 2/2010 el empresario no establecido puede volver a *solicitar la devolución* con base en la Ley 2/2010, porque siendo una norma nueva abre plazos de solicitud de reconocimiento de derechos que en ella encuentren su fundamento.

La Administración no puede oponer la Directiva 9/2008, porque es el propio Estado el que ha incumplido el deber de transponerla. Y tampoco puede oponer la Resolución de la Dirección General de 2009, porque ésta carece de naturaleza normativa que pueda jugar en contra del solicitante

5.3. Procedimiento plurinacional

Es claro que la Resolución de la D. G. T. no puede ser fundamento para imponer obligaciones, pero hay que preguntarse qué juego puede dar desde la perspectiva del reconocimiento de *derechos* al sujeto pasivo, en cuanto expresión de un criterio de la Administración.

Las reglas nacionales sobre devolución no se encuentran con obstáculos previos a remover sino con un procedimiento nuevo a construir. La Resolución materializa un esbozo de procedimiento, aún insuficiente, para vehicular el derecho de la Directiva.

La Directiva establece un sistema de devolución mediante "ventanilla única", que supone un procedimiento pluri-nacional de devolución, con actuaciones en el *Estado del establecimiento*, donde se presenta la solicitud de devolución y actuaciones en el *Estado de devolución*, allí donde fue soportado el impuesto, y que es destinatario de la solicitud de devolución.

Tres son los supuestos recogidos: 1º sujetos establecidos en territorio español y cuotas soportadas en otro Estado de la Unión 2º sujetos establecidos en otro Estado de la Unión y cuotas soportadas en territorio español, y 3º sujetos no establecidos en la Unión y cuotas soportadas en territorio español. La Directiva tipifica las condiciones de devolución y las actuaciones a seguir, por medio de preceptos incondicionales y precisos.

Los elementos de la Resolución que favorezcan al empresario pueden ser alegados por éste, en cuanto expresión del criterio de la Administración. Así el *dies a quo* del devengo de intereses de demora, según el nº 13 del apartado Octavo. Los elementos de la Resolución que recorten el ámbito de los derechos estructurados por la Directiva pueden ser *desconocidos* por el empresario y también por el juez, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial. Así, el *dies ad quem* del cómputo de los intereses de demora, según el nº 13 del apartado Octavo de la Resolución.

Las solicitudes de devolución presentadas desde el 1 de enero de 2010 hasta el 2 de marzo de 2010 encuentran fundamento en la Directiva. Mientras que la Ley 2/2010 es aplicable a las solicitudes presentadas después de su entrada en vigor, sobre devoluciones atinentes a las cuotas del primer trimestre.

Las solicitudes presentadas antes de la entrada en vigor de la Ley deben regirse por la norma vigente en el momento de la solicitud, que era la Directiva 9/2008 (*tempus regit actum*). La Ley 2/2010 no ha previsto que la nueva regulación sea aplicada a los procedimientos iniciados antes de su entrada en vigor.

En suma, la Resolución de la D.G.T. pretende, sin conseguirlo, dar soporte a las solicitudes presentadas antes de la entrada en vigor de la Ley 2/2010 modificadora del I.V.A.

(*)Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación concedido por el Ministerio de Ciencia e Innovación DER 2009-13199“El control del ordenamiento tributario español desde la óptica del derecho constitucional y comunitario : análisis y propuestas”.