



MINISTERIO  
DE JUSTICIA

ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO  
DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO

SUBDIRECCIÓN GENERAL DE  
CONSTITUCIONAL Y DERECHOS HUMANOS

ÁREA DE DERECHOS HUMANOS

*Traducción realizada por Tomás Palau Font, siendo tutor el profesor Pedro J. Tenorio Sánchez, en virtud del Convenio suscrito por la Universidad Nacional de Educación a Distancia, el Ministerio de Justicia y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)*

*El TEDH no se hace responsable del contenido o calidad de la presente traducción*

## SECCIÓN SEGUNDA

### CASO S.A. DANGEVILLE V. FRANCIA

(Demanda núm. 36677/97)

SENTENCIA

ESTRASBURGO

16 de abril de 2002

FIRME

16 de julio de 2002

**En el caso S.A. Dangeville v. Francia,**

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sección Segunda), constituido en una sala compuesta por:

Magistrado A.B. Baka, presidente,  
J.-P. Costa,  
Gaukur Jörundsson,  
L. Loucaides,  
C. Bîrsan,  
M. Ugrekhelidze,  
Señora A. Mularoni, magistrados,  
Y de la señora S. Dollé, secretario de la sección,

La Sala, después de haber deliberado en sesiones mantenidas los días 12 de septiembre de 2000 y 26 de marzo de 2002, emite la resolución siguiente, adoptada en la última de las fechas mencionadas:

**PROCEDIMIENTO**

1. El caso se inició a raíz de un recurso (con número 36677/97) interpuesto contra la República francesa por un ciudadano de dicho estado, la sociedad anónima Dangeville («la recurrente»), al que se adhirió la Comisión europea de Derechos Humanos («la Comisión»), al amparo del anterior artículo 25 del Convenio para la Protección de los derechos Humanos y las Libertades Fundamentales («el Convenio»).

2. La recurrente estuvo representada ante el Tribunal por el señor D. Garreau, abogado habilitada ante el Consejo de Estado y el Tribunal de casación. El gobierno francés («el Gobierno») estuvo representado por su agente, el señor R. Abraham, Director de Asuntos Legales del Ministerio de Asuntos Exteriores.

3. La recurrente alegaba, en particular, que su derecho al disfrute de sus bienes patrimoniales había sido quebrantado y que había sido víctima de discriminación.

4. El recurso fue presentado ante el Tribunal el 1 de noviembre de 1998, fecha de entrada en vigor del Protocolo núm. 11 del Convenio (artículo 5, párrafo 2, del referido Protocolo).

5. El recurso fue turnado a la Decimotercera Sección del Tribunal (artículo 52, párrafo 1, del reglamento del Tribunal), en cuyo seno, la Sala encargada de enjuiciar el caso (artículo 27, párrafo 1, del Convenio) se constituyó al amparo del artículo 26, párrafo 1, del Reglamento.

6. Mediante decisión de fecha 12 de septiembre de 2000, la sala admitió a trámite el recurso parcialmente [Nota del secretario: la decisión del tribunal está disponible en la secretaría].

7. Tanto la recurrente cuanto el Gobierno han formulado sus alegaciones escritas sobre el fondo del caso (artículo 59, párrafo 1 del reglamento).

8. El 1 de noviembre de 2001, el Tribunal modificó la composición de sus secciones (artículo 25, párrafo 1, del reglamento). El presente recurso fue repartido a la recién constituida Sección Segunda (artículo 52, párrafo 1, del reglamento).

## ANTECEDENTES DE HECHO

### I. LAS CIRCUNSTANCIAS DEL CASO

9. En aplicación del Código General Tributario, en su redacción en vigor el 31 de diciembre de 1978, la actividad comercial de la recurrente fue gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). La recurrente pagó un total de 291.816 francos franceses en concepto de cuota correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, por las transacciones comerciales llevadas a cabo en el ejercicio 1978.

10. El artículo 13-B-a de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de 26 de mayo de 1977, declaraba exentas «las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios que, con relación a dichas operaciones, desempeñen los corredores y mediadores de seguros». La norma debía entrar en vigor el 1 de enero de 1978.

11. El 30 de junio de 1978, la Novena Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de fecha 26 de junio de 1978, fue notificada al Estado francés. Dicha Novena Directiva otorgaba a Francia una *vacatio legis* suplementaria para la implementación del artículo 13-B-a de la Sexta Directiva de 1977, hasta el 1 de enero de 1979. Puesto que esta última directiva no tenía efecto retroactivo, la Sexta Directiva debía, sin embargo, haber sido aplicada sin paliativos desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 1978.

12. Con fundamento en el tenor literal de la sexta Directiva, la recurrente petitionó el reintegro del impuesto que consideraba indebidamente pagado por el período que comprendía el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1978, toda vez que la Novena Directiva no tenía ningún efecto retroactivo. La recurrente también invocaba la responsabilidad del Estado, quien, no habiendo transpuesto la Sexta Directiva en los plazos previstos, le había causado un perjuicio igual al montante del impuesto pagado. En consecuencia, reclamaba el reintegro de la cuantía abonada o, al menos, de la suma atinente al período que va desde el 1 de enero de 1978 hasta la fecha de entrada en vigor de la Directiva.

13. Mediante resolución dictada en fecha 8 de julio de 1982, el Tribunal Administrativo de París desestimó la pretensión, sobre la base, particularmente, de que, tal como se infería del Tratado de la Comunidad Europea, mientras que las directivas obligaban a los Estados a lograr un resultado, la elección de los medios adecuados para implementar las directivas en el derecho interno correspondía, única y exclusivamente, a las autoridades nacionales, de manera que los particulares no podían invocar directamente una directiva para hacer valer sus derechos frente a la normativa nacional.

14. Mediante resolución dictada en fecha 10 de junio de 1982, el Tribunal Administrativo de París había desestimado la pretensión de reintegro del IVA abonado en el ejercicio 1978, formalizada por la correduría de seguros Revert et Badelon, sustentando su decisión en idénticos argumentos a los que en julio volvería a ofrecer.

15. Paralelamente, una circular administrativa de 2 de enero de 1986 estableció que:

«(...) no se reclamarán las cantidades que, en la fecha de publicación de esta circular, permanezcan adeudadas por los corredores de seguros que no hayan cargado el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones realizadas entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978, a pesar de que ya hayan sido requeridos para regularizar dicha situación».

16. Por decisión de fecha 19 de marzo de 1986, el Consejo de Estado desestimó la apelación presentada por la recurrente, fundamentando su resolución en el hecho de que los particulares no estaban legitimados para invocar una directiva europea todavía no transpuesta al derecho interno. Asimismo, inadmitió la acción de responsabilidad del Estado, por cuanto la recurrente no había agotado la vía administrativa previa ante las autoridades fiscales. Los principales argumentos de la decisión se reproducen en lo sucesivo.

17. Por lo que respecta a la primera petición:

«El artículo 189 del Tratado constitutivo de la Comunidad europea de 25 de marzo de 1957 establece claramente que, si bien las directivas del Consejo vinculan a cada uno de los Estados Miembros “en cuanto al resultado perseguido”, y a pesar de que, con el objeto de alcanzar dicho resultado, las autoridades nacionales tienen la obligación de adaptar la legislación del Estado Miembro a los términos de la directiva, corresponde única y exclusivamente a tales autoridades decidir de qué manera implementan las directivas en el derecho interno. Por este motivo, sin perjuicio de que puedan contener instrucciones dirigidas a los Estados Miembros, las directivas no pueden ser invocadas en procedimientos tributarios por los nacionales de los Estados. Es pacífico que las medidas que debían permitir a la Sexta Directiva desplegar sus efectos en el derecho doméstico no habían sido adoptadas todavía en el período controvertido a efectos fiscales. En tales circunstancias, la referida directiva, que, al contrario de lo que sostiene la compañía recurrente, no constituye norma imperativa en el sentido dado por el Tratado, no despliega la menor influencia en la aplicación de las disposiciones litigiosas anteriores, particularmente el artículo 256 del Código General Tributario...»

17. Por lo que respecta a la segunda petición:

«El Tribunal Administrativo no se pronunció sobre la reclamación subsidiaria de condena a indemnizar en la suma de 291.816 francos franceses, evacuada en la instancia por la sociedad recurrente; que, por dicho motivo, la resolución impugnada está viciada de irregularidad en lo que atañe a esta cuestión, y, por ende, debe ser anulada.

Partiendo de las circunstancias del caso, deben traerse a colación y valorarse inmediatamente las alegaciones de la demanda que los jueces de instancia han omitido examinar.

En virtud del artículo R.89 del Código de los Tribunales Administrativos, puesto en relación con el artículo primero del Decreto de 11 de enero de 1965, los tribunales administrativos sólo son competentes para resolver los recursos formalizados contra una previa decisión; que la Sociedad Anónima «Gabinete Jacques Dangeville» no ha obtenido ninguna decisión que le haya denegado la indemnización de 291.816 francos que solicita, pues, de hecho, no he solicitado dicha suma ante ninguna autoridad administrativa; es obligado resolver que, en ausencia de decisión previa, la acción ejercitada ante el Tribunal Administrativo debió ser inadmitida (...))»

19. Al haber sido desestimada su segunda petición con fundamento en un motivo procedimental, esto es, la falta de agotamiento de la vía administrativa previa, la recurrente presentó una nueva demanda en reclamación de la indemnización, tras haber seguido esta vez el procedimiento exigible. Así las cosas, en fecha 16 de marzo de 1987, la recurrente formuló una demanda en dichos términos ante el Ministro del Presupuesto. La articulaba sobre dos motivos: por una parte, invocaba la responsabilidad del Estado por quebrantamiento de su obligación de transponer la Sexta directiva en los plazos pertinentes, así como por la aplicación de una disposición de derecho interno contraria al derecho comunitario; por otra parte, invocaba la responsabilidad del Estado por la aplicación discriminatoria de los gravámenes públicos que se deducía de la circular de 2 de enero de 1986.

20. Habiendo sido desestimada la reclamación por el ministro, la recurrente la impugnó ante el Tribunal Administrativo de París, que, a su vez, confirmó la resolución desestimatoria en resolución de 23 de mayo de 1989.

21. El Tribunal Administrativo de Apelación de París dictó, constituida en sala plenaria, resolución en fecha 1 de julio de 1992, por la que anulaba parcialmente la decisión recurrida, reconociendo la infracción cometido por el Estado y condenándolo a pagar a la sociedad recurrente una indemnización en la cuantía de 129.845 francos, en concepto de IVA indebido, con más los intereses legales.

22. Los puntos principales en los que se basaba la decisión del Tribunal Administrativo de Apelación fueron los siguientes:

«El principio de la responsabilidad del Estado:

Las estipulaciones del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, y en particular, de su artículo 5, obligan al Estado francés a adoptar todas las medidas necesarias para asegurar la ejecución de las obligaciones que le incumben en virtud del mismo; que entre tales obligaciones se encuentra la de hacer frente a las consecuencias ilícitas de una violación del derecho comunitario cometida directamente, o bien, por omisión, asegurando la reparación efectiva de los perjuicios causados. Por ende, el hecho de que un contribuyente que alega haber sido gravado por aplicación de una disposición legislativa incompatible con los objetivos de una directiva

comunitaria, se haya dirigido en primer lugar al tribunal administrativo, que denegó otorgar la tutela rechazando la existencia de tal incompatibilidad, no puede, en sí mismo, impedir que el interesado reclame, amparándose en las obligaciones derivadas del tratado precitado, la reparación de los daños que se le irrogaron por falta de transposición al derecho interno de los objetivos perseguidos por la directiva.

Del artículo 13-B-a de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Económicas Europeas, de 17 de mayo de 1977, resulta que las legislaciones de los Estados miembros debían, a partir del 1 de enero de 1978, exonerar del Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones de seguro y reaseguro, entendiéndose incluidas las prestaciones de servicios que, con relación a dichas operaciones, desempeñen los corredores y mediadores de seguros. Si la Novena Directiva de 26 de junio de 1978, notificada al Estado francés el 30 de junio de 1978, concedía a Francia un plazo de transposición de la Sexta Directiva que vencía el 1 de enero de 1979, tal directiva no comportó, en los términos interpretativos dados por el Tribunal de Justicia de las comunidades Económicas Europeas, ningún efecto retroactivo. Por tal motivo, el artículo 256 del Código general Tributario, en su redacción anterior al 1 de enero de 1979, al establecer que las actividades de corretaje de seguros como las ejercidas por la sociedad Jacques Dangeville estaban sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, no era compatible, por el período que va desde el 1 de enero al 30 de junio de 1978, con los objetivos marcados por la Sexta Directiva. Con esta base, la sociedad recurrente estaba legitimada a sostener que, contrariamente a aquello decidido por el Tribunal Administrativo, el Estado es responsable de la situación resultante y debe, por ello, ser condenado a reparar el perjuicio derivado del ilícito causado por la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido en el período de referencia.

Sobre el perjuicio:

Teniendo en cuenta que el modo de remuneración de los corredores de seguros se determina por las compañías aseguradoras en función del porcentaje de primas abonadas por los clientes de aquéllos, el Impuesto sobre el Valor Añadido pagado por la sociedad Jacques Dangeville no fue repercutido a sus clientes y no ocasionó ninguna facturación. De esta manera, el perjuicio, cuya reparación está legitimada a pedir la compañía, es igual al montante del impuesto que la misma pagó por el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978, y asciende a la suma de 129.845,86 francos».

23. La Dirección General de Tributos recurrió en casación.

24. En la memoria presentada el 23 de mayo de 1995, la recurrente razonaba en estos términos:

«(...) de los hechos, resulta que hay una ruptura de la igualdad entre los contribuyentes ante el impuesto derivada de la instauración de medidas diferentes para personas que se hallan en una misma situación, pues una

circular de 2 de enero de 1986 emitida por la Dirección General de Tributos estableció que no se reclamarían las cantidades que, en la fecha de publicación de esta circular, permanezcan adeudadas por los corredores de seguros que no hayan aplicado el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones realizadas entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978, a pesar de que ya hayan sido requeridos para regularizar dicha situación.

La ruptura de la igualdad ante los gravámenes públicos es, por ende, particularmente evidente e injusta, dado que se discrimina a ciertos deudores por el Impuesto sobre el Valor Añadido, perjudicándose a aquellos que han pagado el impuesto y beneficiándose a aquellos que no lo han hecho».

25. A través de una resolución emitida por el pleno del Consejo de Estado en fecha 30 de octubre de 1996, se anuló la decisión impugnada y se desestimaron las pretensiones de la recurrente. El Consejo de Estado determinó que la recurrente no tenía acción para reclamar, por la vía de la responsabilidad por daños, un resarcimiento que le había sido denegado en el procedimiento tributario mediante decisión que pasaba en autoridad de cosa juzgada, la dictada en fecha 26 de febrero de 1986.

26. El Consejo de Estado argumentaba del siguiente modo:

«Del expediente sometido al Tribunal Administrativo de Apelación de París, resulta que, el 19 de marzo de 1986, el Consejo de Estado rechazó un recurso de la sociedad anónima Jacques Dangeville que pretendía el reintegro del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado en el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1978. Fundaba sus alegaciones, singularmente, en el hecho de que la sujeción al impuesto habría procedido de la aplicación de disposiciones legislativas incompatibles con los objetivos de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de mayo de 1977. El recurso de la sociedad anónima Jacques Dangeville pretendía la obtención de una “indemnización” en cuantía igual a la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, en reparación del “perjuicio” que su devengo ha generado a la sociedad, pues tal daño era imputable al retraso, por parte del Estado francés, en la transposición al derecho interno de los objetivos de la directiva. Con arreglo a ello, el hecho de que la sociedad “haya, en primer lugar, sometido la cuestión al tribunal administrativo” no impide la admisión de una reclamación que no invocaba otra cosa que el perjuicio resultante del pago del impuesto, el Tribunal Administrativo de Apelación de París cometió un error de derecho, tal como sostiene el Ministro del Presupuesto. Así pues, el Ministro de Presupuesto está legitimado a solicitar que la resolución impugnada sea anulada, pues el Tribunal estimó parcialmente la reclamación presentada por la sociedad anónima Jacques Dangeville (...)».

27. El mismo día, el Consejo de Estado dictó resolución sobre la apelación interpuesta el 23 de agosto de 1982 por la S. A. Revert et Badelon contra la decisión del Tribunal administrativo de París de 10 de junio de 1982. El Consejo de Estado se apartó de la línea jurisprudencial adoptada en su decisión de 26 de febrero de 1986 en

el caso de la recurrente, y, así, admitió la apelación de la S. A. Revert et Badelon, declarando que la recurrente podía ampararse en las disposiciones de la Sexta Directiva, y consideró que la recurrente no era responsable tributariamente -pues no había base legal para sostener lo contrario, en tanto en cuanto la norma era contraria a los objetivos de la Directiva- del pago de las cantidades erróneamente ingresadas durante el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978.

28. El comisario del Gobierno presentó sus conclusiones, comunes para el caso de la recurrente y para el caso de la S. A. Revert et Badelon. En ellas, puso de relieve la identidad existente entre los hechos y los fundamentos de derecho de ambos casos en los términos siguientes:

«(...) [el expediente S. A. Revert et Badelon] presenta ante el Tribunal la misma cuestión de derecho que la resuelta el 19 de marzo de 1986 a raíz del recurso de la sociedad Jacques Dangeville. El período controvertido es idéntico, los textos a aplicar son los mismos. La sociedad recurrente, que explota el gabinete Revert et Badelon, se dedica a la actividad de corretaje de seguros que en nada se distingue de la llevada a cabo por la sociedad Dangeville (...).»

29. Y añadía lo que sigue:

«(...) Sugiero al Tribunal que anule la resolución del Tribunal Administrativo de Apelación de París que ha admitido el derecho de la sociedad Dangeville de ser indemnizada. Ésta habrá tenido la mala suerte de que su reclamación se juzgara demasiado pronto. Soy consciente de que el resultado del caso puede parecer injusto, pero pienso que, deconfirmarse la resolución dictada en su favor, se estaría haciendo una excepción a los principios sobre los cuales se asienta el proceso decisorio que dinamitaría la seguridad jurídica de las situaciones creadas por una decisión judicial. Un caso aislado basado, además, en dificultades transitorias, no puede justificar una derogación como ésa (...).»

30. Para estimar las alegaciones de la S. A. Revert et Badelon en su decisión de 30 de octubre de 1996, el Consejo de Estado sostuvo:

«En primer lugar, el artículo 1 de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de mayo de 1977, otorgaba a los Estados miembros un plazo que vencía el 1 de enero de 1978 para que adoptaran las medidas adecuadas para ajustar sus sistemas impositivos sobre el valor añadido a los objetivos de la Directiva. A pesar de que la Novena Directiva de 26 de junio de 1978, que fue notificada a Estado francés el 30 de junio de 1978, concedió a Francia una extensión del plazo previsto para transponer la Sexta directiva -que vencería el 1 de enero de 1979-, el Tribunal de Justicia de las comunidades Económicas Europeas interpretó que la misma no tendría efecto retroactivo. Por este motivo, antes del 30 de junio de 1978 no resultaba posible imputar a las autoridades francesas desidia en el cumplimiento de los objetivos de la Sexta Directiva.

Hasta ahora, los artículos 256 y 261.4.1º del Código General Tributario aprobado por la Ley de 6 de enero de 1966, y vigente hasta su enmienda por la Ley de 29 de diciembre de 1978, establecía la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones realizadas por los corredores de seguros cuando su remuneración no viniera determinada como una comisión o arancel establecido legal o reglamentariamente. En la medida en que se daba esta situación, los artículos 256 y 261.4.1º del Código General Tributario no resultan compatibles con los objetivos expresados en el subpárrafo (a) del artículo 13-B de la Sexta Directiva, que exonera del Impuesto sobre el Valor Añadido a todas las transacciones de seguro y reaseguro perfeccionadas por corredores o agentes de seguros. De conformidad con ello, es necesario declarar que las provisiones contenidas en los artículos 256 y 261.4.1º eran inaplicables en el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978. Consecuentemente, no existe base legal para exigir a la firma S. A. Revert et Badelon, que desempeña una actividad de correduría de seguros, el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido por las operaciones llevadas a término entre el 1 de abril al 30 de junio de 1978.

Sin embargo, por el período que va del 1 de julio al 31 de diciembre de 1978, la compañía no puede sostener la incompatibilidad de los artículos 256 y 264.4.1º del Código General Tributario con los objetivos comprendidos en el sub párrafo (a) del artículo 13-B de la Sexta directiva, toda vez que el plazo del que Francia disponía para armonizar su legislación con la referida Directiva no vencía hasta el 1 de enero de 1979, merced a la extensión otorgada por la Novena Directiva. En consecuencia, la compañía recurrente fue gravada correctamente con el Impuesto sobre el Valor Añadido por el período comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 1978, al amparo de los artículos 256 y 264.4.1º del Código general Tributario que permanecía en vigor.

De lo anterior, se infiere que, de entre los argumentos esgrimidos por S. A. Revert et Badelon, sólo puede ser aceptado el que sostiene que el Tribunal Administrativo de París cometió un error al desestimar su reclamación por los períodos que comprenden el 1 y el 29 de febrero de 1978, y el 1 de abril y el 30 de junio de 1978...».

## II. LEGISLACIÓN Y CASUÍSTICA RELEVANTE

### A. Derecho comunitario

#### 1. Principios generales

31. En lo que se refiere al principio de “primacía del Derecho comunitario”, ver, en particular, las siguientes resoluciones del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE): Asunto 6/64, *Costa v. E.N.E.L.* [1964] *European Court Reports (ECR)* 585 («a diferencia de los tratados internacionales ordinarios, el

Tratado de la Comunidad Económica europea ha establecido un orden jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros desde su entrada en vigor y que se impone a sus jurisdicciones»); Asunto 34/73, Fratelli Variola Spa v. Amministrazione italiana delle Finanze [1973] ECR 981; y Asunto 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal [1978] ECR 629.

32. TJCE, Asunto 26/62, Van Gend en Loos v. Administratie der Belastingen [1963] ECR 1:

«Con independencia de la legislación de los Estados miembros, el derecho comunitario no sólo impone obligaciones sobre los ciudadanos, sino que les confiere derechos que entran a formar parte de su patrimonio jurídico».

33. TJCE, Asunto 309/85, Barra v. Belgian State and City of Liège [1988] ECR 355, párrafos 17 y 18:

«El derecho a obtener el reembolso de las cuotas gravadas por un Estado miembro en violación de las normas del derecho comunitario es consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los individuos por la legislación comunitaria tal como ha sido interpretada por el tribunal. Si bien es cierto que dicho reintegro puede ser sólo pretendido dentro del marco establecido, en cuanto a la forma y al fondo, por las diferentes legislaciones nacionales aplicables a la materia, tales previsiones normativas no pueden llevarse hasta el extremo de hacer virtualmente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el derecho comunitario».

## 2. Las Directivas.

34. TJCE, Asunto 8/81, Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt [1982] ECR 53, párrafos 19, 20 y 24:

«En todos aquellos casos en los que una directiva está correctamente implementada, sus efectos se extienden a los individuos a través de las medidas de implementación adoptadas por los Estados miembros... No obstante, cuando un Estado miembro incumple su obligación de implementar correctamente una directiva, y en mayor medida, cuando la directiva no ha sido implementada al tiempo del vencimiento del plazo previsto para ello, surgen problemas significativos... Un Estado miembro que no ha adoptado las medidas de implementación requeridas por la directiva dentro del plazo previsto no puede alegar, en perjuicio de los ciudadanos, su propia omisión».

35. TJCE, Asuntos acumulados C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 y C-190/94, Erich Dillenkorfer y otros v. Bundesrepublik Deutschland [1996] ECR I-4845, párrafo 29:

«El incumplimiento de las obligaciones de transposición de una directiva, en orden a lograr el resultado por ella perseguido, dentro del período establecido con tal propósito, constituye per se una seria infracción del

derecho comunitario y, consecuentemente, hace surgir en favor de los ciudadanos que hayan sufrido perjuicio, un derecho a obtener la reparación del mismo...».

TJCE, Asuntos acumulados C-6/90 and C-9/90, Francovich y Bonifaci v. Italian Republic [1991] ECR I-5357, párrafo 36:

«La obligación, que corresponde a los Estados miembros, de reparar los daños originados encuentra, igualmente, su fundamento en el artículo 5 del Tratado, en virtud del cual, los Estados miembros deben adoptar todas las medidas generales o particulares necesarias para asegurar la ejecución de las obligaciones que, por imposición del Derecho comunitario, les incumben. Entre estas obligaciones se halla la de afrontar las consecuencias ilícitas de un quebrantamiento del derecho comunitario».

36. TJCE, Asunto 188/95, Fantask y otros v. Industriministeriet [1997] ECR I-6783, párrafos 42, 48 y 52:

«A través de su séptima cuestión, el tribunal nacional pregunta, esencialmente, si el Derecho comunitario prohíbe que un Estado miembro invoque un plazo nacional de prescripción con el objeto de oponerse a las acciones para la devolución de los tributos cuya percepción haya sido contraria a la Directiva en tanto que dicho Estado miembro no haya adaptado correctamente su Derecho interno a esta Directiva... De este modo, el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica que protege tanto al contribuyente como a la Administración de que se trate. En efecto, no puede considerarse que dichos plazos hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, aun cuando, por definición, el transcurso de dichos plazos implique la desestimación, total o parcial, de la acción entablada (véanse, en especial, las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, apartado 5, y Comet, 45/76, Rec. p. 2043, apartados 17 y 18, y de 10 de julio de 1997, Palmisani, C-261/95, Rec. p. I-4025, apartado 28)... A este respecto, el plazo de prescripción de cinco años del Derecho danés debe calificarse de razonable (sentencia de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Rec. p. I-4085, apartado 49). Además, este plazo se aplica de igual forma a las acciones fundadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno».

*3. La falta de efecto retroactivo de la Novena Directiva y el período de aplicación de la Novena Directiva en 1978.*

37. TJCE, Asunto 70/83, Kloppenburg v. Finanzamt Leer [1984] ECR 1075, párrafos 11-14:

«A este respecto, debe subrayarse, como el Tribunal de Justicia lo ha hecho en varias ocasiones, que la legislación comunitaria debe ser inequívoca y su aplicación previsible para los justiciables. El hecho de diferir la fecha de entrada en vigor de un acto de alcance general, cuando ya ha pasado la fecha inicialmente prevista, puede ya, por sí mismo, violar tal principio. En la medida en que la prórroga tenga por objeto privar a los particulares de los derechos que el acto inicial les ha conferido, este efecto suscita, de hecho, la cuestión de la validez del acto modificativo.

No obstante, esta cuestión de validez sólo podría plantearse si la voluntad de producir el efecto ya indicado apareciera explícitamente en el acto modificativo. Ahora bien, éste no es el caso de la Novena Directiva. El texto de esta Directiva sólo contiene la simple prórroga del plazo previsto para adaptarse a la Sexta Directiva, en favor de los Estados miembros que no habían podido completar, en el plazo previsto inicialmente, el procedimiento legislativo necesario para adaptar su legislación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido. En absoluto indica que esta prórroga modifique la situación de los operadores económicos en relación con las operaciones efectuadas por ellos con anterioridad a la entrada en vigor del acto por el que se modificó el plazo de ejecución.

De lo anterior se desprende que la Novena Directiva debe interpretarse en el sentido de que no tiene, al respecto, efecto retroactivo.

Así pues, debe responderse a la cuestión planteada que, en tanto no se hubiere ejecutado la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, un agente negociador de créditos podía invocar lo dispuesto en relación con la exención del impuesto en el punto 1 de la letra d) de la parte B del artículo 13 de esta Directiva, respecto a operaciones efectuadas entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978, siempre que se hubiera abstenido de repercutir el impuesto...»

## **B. Derecho interno**

### *1. Consejo de Estado*

38. Asamblea, 22 de diciembre de 1978, *Ministro del Interior v. Chon-Bendit*, Recueil Lebon:

«...El artículo 56 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 25 de marzo de 1957, que no contiene ninguna provisión otorgando a las instituciones de las Comunidades Europeas el poder de legislar, en materia de orden público, que resulten directamente aplicables en los Estados miembros, estipula que la coordinación de las previsiones

establecidas por ley o reglamento “con relación al especial tratamiento de los nacionales extranjeros en materia de orden público, seguridad pública o salud pública” será objeto de garantía por las directivas emitidas por el Consejo a propuesta de la Comisión y tras consultar al Parlamento. Del artículo 189 del Tratado de 25 de marzo de 1957, resulta claro que, mientras tales directivas vinculan a los Estados miembros “en lo que concierne al resultado que debe perseguirse”, y que mientras, con el objeto de conseguir tal resultado, las autoridades nacionales deben adaptar la legislación y los reglamentos del Estado miembro para cumplir con las directivas que les han sido dirigidas, compete a tales autoridades nacionales, y sólo a ellas, determinar la forma de implementación de las directivas y, asimismo, decidir, con sujeción al control jurisdiccional de los tribunales domésticos, como dar efecto a las directivas en el derecho interno. Por este motivo, sin perjuicio de que las directivas contengan instrucciones dirigidas a los Estados miembros, no pueden ser utilizadas directamente para fundamentar cualesquiera acciones, por parte de los nacionales de dichos Estados miembros, contra actos administrativos singulares. De lo anterior, se desprende que las alegaciones que el señor Cohn-Bendit presentó ante el Tribunal Administrativo de París en apoyo a su pretensión de obtener la anulación de la decisión del Ministro del Interior de 2 de febrero de 1964, fundada sobre la base de que la misma contravenía la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 25 de febrero de 1964, destinada a coordinar, dentro del respeto al artículo 56 del Tratado de Roma, las medidas especiales de control de la circulación y residencia de los extranjeros en interés del orden público, la seguridad pública o la salud pública, resulta infundada. Consecuentemente, en ausencia de evidencia sobre el hecho de que las medidas adoptadas por el gobierno francés en orden a cumplir con las directivas emitidas por el Consejo de las Comunidades Europeas sean ilegales, la solución que debe recibir el recurso del señor Cohn-Bendit no puede en ningún caso estar subordinada a la interpretación de la directiva de 25 de febrero de 1964. Por consiguiente, sin necesidad de entrar a examinar el fondo de la apelación, se infiere que las alegaciones del Ministro del Interior se encontraban bien fundamentadas cuando consideró que el Tribunal Administrativo de París había cometido un error cuando, en su decisión impugnada de 21 de diciembre de 1977, acordó reenviar al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas las cuestiones relativas a la interpretación de aquella Directiva paralizando el procedimiento hasta tanto el referido Tribunal de Justicia se pronunciara...».

39. Asamblea, 20 de octubre de 1989, Nicolo, Recueil Lebon, p. 190:

“Conforme a la sección 4 de la Ley núm. 77-729 de 7 de julio de 1977, sobre la elección de los representantes en el Parlamento de las Comunidades Europeas, “el territorio de la República forma una circunscripción única” para la elección de los representantes franceses en el Parlamento europeo. En virtud de dicha disposición legislativa, interpretada de acuerdo con los artículos 2 y 72 de la Constitución de 4 de octubre de 1958, que establece que los départements y los territorios de ultramar son parte integral de la República francesa, estos départements y territorios de ultramar

están necesariamente incluidos en la circunscripción única dentro de la cual tiene lugar la elección de los representantes en el Parlamento Europeo. El artículo 227-1 del Tratado de 25 de marzo de 1957 constitutivo de la Comunidad Económica Europea dice: “Este Tratado se aplicará a la República francesa”. Las antedichas reglas establecidas en la Ley de 7 de julio de 1977 no son incompatibles con las meridianas disposiciones del precitado artículo 227-1 del Tratado de Roma...».

40. Asamblea, 28 de febrero de 1992, S. A. Rothmans International France y S. A. Philip Morris France, Recueil Lebon, p. 20:

«El artículo 37 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea establece: “Los Estados miembros ajustarán progresivamente sus monopolios estatales de carácter comercial con el objetivo de asegurar que cuando el período de transición haya finalizado, no existirá entre los nacionales de los estados miembros ninguna discriminación relativa a las condiciones bajo las cuales los bienes son producidos y comercializados”. El artículo 5-1 de la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de fecha 19 de diciembre de 1972, que pretendía implementar dichos objetivos a la fabricación de tabaco, y el artículo 30 del Tratado, que prohíbe cualquier restricción cuantitativa y todas las medidas de efecto equivalente, establece: “Los fabricantes e importadores tendrán libertad para determinar el precio máximo de venta al menor para cada uno de sus productos. Esta norma no puede, sin embargo, obstaculizar la implementación de los sistemas nacionales de legislación relativa al control de los niveles de los precios o a la observancia de precios impuestos”. Tal como el Tribunal de Justicia decidió en sus sentencias de 21 de junio de 1983 y 13 de julio de 1988, las únicas disposiciones cuya aplicación permite el artículo 5-1 de la Directiva son aquéllas nacionales de naturaleza general que se dirigen a vigilar el incremento de los precios. Las disposiciones de la sección 6 de la Ley de 24 de mayo de 1976, confieren al gobierno un poder especial para fijar el precio del tabaco importado desde otros Estados miembros de la Comunidad europea, independientemente de la aplicación de la legislación nacional dirigida a fiscalizar los niveles de los precios. Así, permiten al gobierno fijar los precios de venta de los tabacos importados en condiciones no previstas por el artículo 5-1 de la Directiva de 19 de diciembre de 1972 y son incompatibles con los objetivos definidos por dicha directiva. De ello se dedujo que el artículo 10 del Decreto de 31 de diciembre de 1976 al que hemos hecho referencia, que desarrollaba la sección 6 de la Ley de 24 de mayo de 1976, el cual debe ser considerado inaplicable, está desprovisto de toda base legal. Desde esta óptica, el Ministro de Economía, finanzas y Presupuesto no estaba legitimado a rechazar tácitamente las solicitudes de autorización para elevar cincuenta céntimos el precio de los productos importados o distribuidos como mayoristas, cursadas por las compañías Rothmans International France y Philip Morris France el 1 de septiembre de 1983. Por ello, las referidas decisiones deben ser anuladas...».

## 2. Tribunal de Casación

41. Sala Mixta, 24 de mayo de 1975, Administration des douanes v. Société des cafés Jacques Vabre, Sarl J. Weigel et Cie, (Tribunal de Casación, Boletín núm. 4):

«...el Tratado de 25 de marzo de 1957, que, en virtud del artículo [55] de la Constitución, tiene jerarquía normativa sobre la ley, instituye una rama del derecho separada que se integra en los sistemas legales de los Estados miembros. Debido a tan especial característica, la rama del Derecho creada por el Tratado es directamente aplicable a los nacionales de aquellos Estados miembros y vinculante para sus tribunales... De conformidad con ello, la resolución dictada por el Tribunal de Apelación que acordaba que el artículo 95 del Tratado debería ser aplicada a los hechos, con exclusión del artículo 265 del Código Aduanero, incluso aunque esta última disposición fuera más reciente, resultaba correcta y no excedía de la competencia del Tribunal de Apelación...

Desde que, en el sistema legal comunitario, con amparo en el artículo 170 del Tratado de la Comunidad Económica Europea puede reclamarse contra las violaciones cometidas por los Estados miembros en desconocimiento de las obligaciones que, con arreglo al antedicho Tratado de 25 de marzo de 1957 les son imputables, la excepción de falta de reciprocidad no puede ser invocada ante los órganos jurisdiccionales nacionales...».

## 3. Doctrina.

42. Extractos de Institutions administratives - Droit administratif, autores Georges Dupuis y Marie-José Guédon, publicado por Armand Colin, París, 1986, pp. 87-88:

«El Tribunal de Casación esbozó las conclusiones lógicas derivadas del hecho de que los dos sistemas legales se encuentran superpuestos: en el caso de que se produzca un conflicto entre una disposición nacional y una norma comunitaria, sólo esta última es aplicable, incluso si es anterior en el tiempo. En consecuencia, los tribunales franceses rechazarán aplicar la legislación francesa si ésta contraviene la legislación europea. Dicho en otras palabras, los tribunales deben llevar a cabo una suerte de verificación de la compatibilidad de las disposiciones nacionales con la legislación comunitaria, de modo parecido a como acontece con los controles de constitucionalidad. Básicamente, la argumentación del Tribunal de Casación extiende el principio establecido por el artículo 55 de la Constitución, el cual afirma la superioridad de los tratados internacionales sobre las leyes. Para ello, se funda en dos clases de razones: por una parte, los tratados originales comportan un abandono de la soberanía de los Estados y la institución de una verdadera supra-soberanía en beneficio de los organismos comunitarios, por otro lado, las jurisdicciones

nacionales encargadas de aplicar directamente las disposiciones emanadas de esta supra-soberanía, no pueden otorgar preeminencia a la legislación nacional porque, en este sistema, ésta es necesariamente infra-soberana (Tribunal de Casación, sentencia Société des cafés Jacques Vabre de 24 de mayo de 1975...).

El Consejo de Estado contradice tal razonamiento (Consejo de Estado, 1 de marzo de 1968, Syndicat général des fabricants de semoule de France...; Consejo de Estado, 22 de diciembre de 1978, Ministro del Interior v. Cohn-Bendit...). Se ha definido a sí mismo como «esencialmente una jurisdicción nacional, convencida de la excelencia del sistema nacional y ha resuelto actuar como guardián de la legalidad nacional» (C.-A. Colliard, *Le juge administratif français et le droit communautaire*, Mélanges offerts à Marcel Waline, LGDJ, Paris, 1974, p. 187; Bruno Genevois «Le Conseil d'Etat et l'ordre juridique communautaire», EDCE [Studies and documents of the Conseil d'Etat], 1979-1980, p. 73; commission des rapports et des études du Conseil d'Etat, «Droit communautaire et droit français», EDCE, 1981-1982, p. 215), particularmente de dos maneras. En primer lugar, ha prohibido toda verificación de la compatibilidad de la legislación con la legislación comunitaria: el juez administrativo, afirmaba un comisario del gobierno, «no puede ni censurar ni ignorar una ley con el pretexto de que vulnera el derecho internacional, o, de manera más singular, el derecho comunitario. En segundo lugar, el Consejo de Estado ha elegido no seguir la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que ha difuminado la distinción entre reglamentos y directivas... El Consejo de Estado sostiene, por el contrario, [que] «a pesar de las instrucciones que puedan contener», [las directivas] no pueden ser esgrimidas para fundar un recurso contra un acto administrativo. Sin embargo, las directivas imponen una obligación a las autoridades nacionales de adaptar su legislación y reglamentación hasta cumplir con las mismas (ver Cohn-Bendit, antes citada). Consecuentemente, los nacionales de los Estados miembros pueden cuestionar la validez de las medidas reglamentarias nacionales a la vista de las directivas comunitarias que las mismas pretenden implementar o que ellas ignoran».

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### I. SOBRE LA ALEGACIÓN DE INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 1 DEL PROTOCOLO N° 1

43. La recurrente alega la existencia de quebrantamiento del derecho de propiedad tal como se contempla en el artículo 1, segunda frase del primer párrafo, del Protocolo n° 1. El artículo 1 dice:

«Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública

y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas.».

#### **A. Sobre la existencia de un bien en el sentido del artículo 1 del Protocolo nº 1**

44. La recurrente se considera titular de un crédito cierto y exigible, asimilable a un activo patrimonial en el sentido de la sentencia Van Marle y otros v. Países Bajos del 26 de junio de 1986 (seria A nº 101, p. 13, § 41), puesto que pagó el impuesto como resultado de una situación que la Corte Administrativa de Apelación y el Comisario del Gobierno en el Consejo de Estado consideraron ilegal. Asimismo, ostentaba una expectativa legítima de recuperar su crédito. Desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 1978, la legislación francesa sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido había contravenido las normas comunitarias establecidas en el Artículo 13-B-a de la Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977. La compañía recurrente señala que la circular administrativa de 2 de enero de 1986 fue dictada antes de que el Consejo de Estado resolviera denegar su apelación el 19 de marzo de 1986. Y, precisamente por tal motivo, decidió formalizar una segunda apelación, alegando tanto la infracción cometida por el Estado al no transponer la Sexta Directiva al derecho doméstico, cuanto la responsabilidad del mismo al posibilitar, con ello, que se quebrantara el principio de igualdad frente a las cargas públicas.

Cuando formuló su segunda apelación, la recurrente tenía una legítima expectativa-expectativa con la significación dada por el Tribunal en su sentencia Pressos Compania Naviera S. A. y otros v. Bélgica (sentencia de 20 de noviembre de 1995, serie A, nº 332)- de que su reclamación sería estimada. Dicha expectativa se fundaba en la circular administrativa y en las consecuencias que ésta entrañaba. Además, los tribunales administrativos aceptaron su competencia para verificar la compatibilidad de las normas internacionales y francesas, pues el giro dado por la sentencia Revert et Badelon en 1996 no era sino una aplicación, a la materia fiscal, de una jurisprudencia nacida en 1989 (Consejo de Estado, 20 de octubre de 1989, sentencia Nicolo, Recueil 190). La recurrente expone que varias resoluciones anteriores del Consejo de Estado habían admitido la responsabilidad del Estado en caso de violación del derecho comunitario, en particular, si la situación ilegal se había dado al permitir que una medida interna coexistiera con una norma comunitaria con la que era incompatible (resolución de la Asamblea del Consejo de Estado de 28 de febrero de 1992, sociedad Arizona Tobacco Products et S. A. Philip Morris France). En consecuencia, la resolución del tribunal administrativo de apelación no era única, y, además, la del Consejo de Estado no la revocó más que por un motivo de procedimiento como es el principio de «distinción de los contenciosos».

La compañía recurrente añade que, en el momento en que presentó su reclamación indemnizatoria, la regla de distinción de los contenciosos sólo tenía una repercusión relativa en el caso, ya que, desde 1963, el Consejo de Estado había declarado admisible, en un caso en el cual las bases de la pretensión eran idénticas, una reclamación por daños y perjuicios fundamentada en la ilegalidad de una ley, incluso aunque, previamente, hubiera sido desestimado un recurso contra la propia norma basado en su carácter ultra vires (Consejo de Estado, 3 de mayo de 1963, Alaux, Recueil 261).

Finalmente, dado que la implementación de la circular administrativa de 1986 creó una diferencia de trato entre los contribuyentes de la misma categoría, la recurrente tenía, cuando menos, una base a partir de la cual hacer valer su reclamación mediante un segundo recurso peticionando daños y perjuicios (National Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society y Yorkshire Building Society v. Reino Unido, sentencia de 23 de octubre de 1997, Repertorio de Jurisprudencia 1997-VII). Eximiendo de responsabilidad a aquellas compañías que no había pagado el IVA, las autoridades habían reconocido que aquéllas no tenían obligación de hacerlo a la luz del derecho interno, y, en consecuencia, admitían su error.

45. El Gobierno considera que la compañía recurrente no justifica que ostente una expectativa legítima que pueda ser equiparada a un bien en el sentido dado al concepto por el artículo 1 del Protocolo nº 1 en el momento en que ejercitó su segunda pretensión (sentencia Pressos Compania Naviera S. A. y otros, citada). Dos motivos principales se oponían a su nuevo recurso. En primer lugar, la pretensión ejercitada era una acción de responsabilidad en razón de una infracción cometida por los servicios fiscales en el establecimiento del impuesto, mientras que la resolución emitida por el consejo de Estado en su primer recurso, concluyendo la legalidad de la imposición, había por ello excluido la existencia de la violación alegada. Por lo que atañe a la resolución de la corte administrativa de apelación de París de 1 de julio de 1992, que resolvía el recurso de la compañía, el Gobierno estima que la misma no es representativa de la jurisprudencia emanada en la fecha de formalización del segundo recurso. En segundo lugar, el Gobierno invoca la regla de «distinción de los medios de impugnación», que se opone a que la recurrente obtenga un beneficio a través de un recurso fundado en la responsabilidad de la administración después de haber visto frustradas sus pretensiones en la vía impugnatoria fiscal, como, efectivamente, sostuvo el consejo de Estado en su resolución de 30 de octubre de 1996.

46. El Tribunal puntualiza que la legislación francesa, en la medida en que requiere el pago del IVA devengado en las transacciones negociadas por los mediadores de seguros durante el período que comprende el 1 de enero y el 30 de junio de 1978, resulta incompatible con las estipulaciones contenidas en el artículo 13-B-a de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de mayo de 1977, que era aplicable, directamente, desde el 1 de enero de 1978 y durante todo el período en cuestión. Así se infiere de la Sexta y de la Novena Directivas, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE-*vide* párrafos 31-37 *supra*), de la circular administrativa de 2 de enero de 1986 (*vide* el párrafo 15 *supra*), y de la resolución dictada por el Consejo de Estado el 30 de octubre de 1996 en el caso S. A. Revert et Badelon (*vide* el párrafo 30 *supra*). Sin embargo, es

pacífico que, aunque su actividad era la de corredor de seguros, la compañía recurrente pagó IVA por el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978. En realidad, el Tribunal Administrativo de Apelación falló en favor de la recurrente en fecha 1 de julio de 1992, en el curso del segundo de los procedimientos.

Más allá de ello, el Tribunal detalla que, desde su resolución dictada en el asunto Nicolo el 20 de octubre de 1989, el Consejo de Estado ha asumido su competencia para fiscalizar la compatibilidad entre las leyes francesas y las normas internacionales (vide párrafo 39 supra). Además, el Consejo de Estado, antes de decidir sobre la segunda apelación de la recurrente, ya había sostenido que el Estado era responsable por la infracción del derecho comunitario cometida en una norma doméstica incompatible con aquél (vide párrafo 40 supra).

47. En lo que respecta a la regla de la «distinción de los medios de impugnación» traída a colación por el Gobierno, el Tribunal declara que, desde su primera apelación, la compañía recurrente ejerció su derecho a la reclamación con fundamento en una norma comunitaria perfectamente clara, precisa y directamente aplicable. Este derecho no ha desaparecido después de la resolución del Consejo de Estado de 1986 y, consecuentemente, ha perdurado a lo largo del segundo procedimiento. Por otra parte, el Tribunal insiste en que la circunstancia de que el Consejo de Estado basara su decisión en un principio pacífico durante décadas, no puede, por sí sola, justificar un quebrantamiento de las exigencias actuales de la legislación europea (vide, mutatis mutandis, Delcourt v. Bélgica, sentencia de 17 de enero de 1970, serie A, n° 11, p 19, § 36). El Convenio es un instrumento vivo que debe ser interpretado a la luz de las condiciones de vida actuales y de los conceptos que hoy en día prevalecen en los Estados democráticos (vide, entre otras, Burghartz v. Suiza, sentencia de 22 de febrero 1994, serie A, n° 280-B, p. 29, § 28). Por dicho motivo, la regla de «distinción de los contenciosos» no puede causar la derogación de un derecho sustantivo creado por la Sexta Directiva.

48. Dicho esto, el Tribunal considera que la compañía recurrente ejerció una reclamación legítima contra el Estado cuando formalizó sus dos apelaciones sobre el IVA pagado por error en el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978. Una reclamación como ésta “constituía un activo patrimonial” y, subsiguientemente, era un “bien” en el sentido de la primera frase del artículo 1 del Protocolo n° 1, que, por ende, resulta aplicable en el presente asunto (vide, entre otras, Pressos Compania Naviera S. A. y otros v. Bélgica, citada supra, p. 21, § 31).

Sea como fuere, el Tribunal estima que la compañía recurrente tenía, como mínimo, una expectativa legítima de obtener el reembolso de la cantidad controvertida (vide Pine Valley Developments Ltd y otros v. Irlanda, sentencia de 29 de noviembre de 1991, serie A, n° 222, p. 23, § 51).

## **B. Sobre la existencia de una interferencia y la regla aplicable**

49. De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal, el artículo 1 del Protocolo n° 1, que esencialmente garantiza el derecho de propiedad, contiene tres normas diferenciadas: la primera, circunscrita a la primera frase del primer párrafo,

reviste una carácter general y enuncia el principio de respeto a la propiedad; la segunda, que figura en la segunda frase del mismo párrafo, regula la privación de la propiedad y la subordina ciertas condiciones; por lo que respecta a la tercera, consignada en el segundo párrafo, reconoce a los Estados contratantes el poder de, entre otros, reglamentar el uso de los bienes conforme al interés general. La segunda y la tercera reglas, que versan sobre ejemplos concretos de interferencia en el goce pacífico de la propiedad, deben ser interpretadas al abrigo del principio general establecido en la primera norma (vide, en particular, las sentencias *Sporrong y Lönnroth v. Suecia*, de 23 de septiembre de 1982, serie A, nº 52, p. 24, § 61 ; *Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH v. Países Bajos*, de 23 de febrero de 1995, serie A, nº 306-B, pp. 46-47, § 55, y p. 49, § 62, *Pressos Compania Naviera S.A. y otros*, citada, pp. 21-22, § 33, y *Phocas v. Francia*, de 23 de abril de 1996, Repertorio 1996-II, pp. 541-542, § 51).

50. La resolución del Consejo de Estado de 30 de octubre de 1996 negó a la compañía recurrente su derecho a obtener el reintegro de la cantidad que había pagado en exceso en concepto de IVA. Así, el Tribunal observa que, en su primera resolución de 26 de febrero de 1986, el Consejo de Estado rechazó la reclamación de la compañía recurrente, obviando los términos de la Sexta Directiva y los de la circular administrativa de 2 de enero de 1986, que exoneraba a los corredores de seguros de la obligación de pagar IVA por el período que va desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 1978. En este estado de cosas, conviene especificar que la circular administrativa se dirigía sólo a los contribuyentes que hubieran recibido una liquidación por no haber pagado el impuesto. Tales decisiones comportaron una interferencia en el derecho, que asistía a la compañía recurrente, a lograr, al amparo de la normativa comunitaria y de la circular administrativa, un reembolso de la deuda pagada y, consecuentemente, en el derecho de toda persona, y en particular la compañía recurrente, al goce pacífico de sus bienes.

51. El Tribunal constata que la compañía recurrente denunció haber sido privada del disfrute de sus bienes en el sentido de la segunda frase del primer párrafo del artículo 1. Ciertamente es que una interferencia en el ejercicio de las pretensiones dirigidas contra el Estado puede ser considerada una expropiación de bienes (vide *Pressos Compania Naviera S.A. y otros*, citada supra, p. 22, § 34). A pesar de ello, en lo que atañe al pago de un impuesto, una aproximación más natural consistiría en examinar las denuncias bajo el punto de vista de la reglamentación del uso de la propiedad en el contexto del interés general de «asegurar el pago de los impuestos», cosa que cae dentro de la regla del segundo párrafo del artículo 1 (vide *Building Societies*, citada supra, p. 2353, § 79).

El tribunal considera innecesario decidir este asunto, toda vez que las dos normas no son “diferentes” en el sentido de inconexas, sino que, antes al contrario, comprenden ejemplos singulares de interferencia en el derecho a un disfrute pacífico de la propiedad y deben, en consonancia con ello, ser interpretadas a la luz del principio enunciado en la primera frase del primer párrafo. Por ello, el Tribunal examinará la interferencia al abrigo de la primera frase del primer párrafo del artículo 1.

### C. Sobre la justificación de la interferencia

52. En orden a valorar el cumplimiento de la primera frase del primer párrafo, el Tribunal debe determinar si se ha roto el equilibrio entre el interés general de la comunidad y las exigencias de la protección de los derechos fundamentales del individuo (vide Sporrang y Lönnroth, citada supra, p. 26, § 69).

#### 1. *El interés general.*

53. La compañía recurrente rehúsa la tesis sostenida por el Gobierno según la cual el principio de legalidad fue respetado, en tanto en cuanto hacer prevalecer el principio de la distinción de los contenciosos sobre el principio de primacía de las directivas comunitarias es contrario al principio de legalidad. La recurrente considera, particularmente, que los principios de distinción de los contenciosos y de la autoridad de la cosa juzgada, invocados por el Gobierno, despliegan sólo una incidencia relativa en el asunto, lo que ha sido confirmado por las recientes resoluciones del Consejo de estado y del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas. Por lo tanto, la recurrente debería de haber podido hacer valer los derechos que una directiva comunitaria le había otorgado. En la medida en que, en el momento de la primera resolución de 1986, la recurrente no pudo ver satisfecha su pretensión en el ámbito fiscal, resultaba obligado perseguir tal objetivo mediante el segundo procedimiento, de naturaleza indemnizatoria.

54. El Gobierno alega que si, a efectos meramente dialécticos, se considerara que las decisiones jurisdiccionales han conducido a la recurrente a albergar una expectativa legítima, tal expectativa resultaría de una decisión respetuosa con el principio de legalidad, y constituiría una medida proporcional con el interés público en juego. Tratándose del respecto al principio de legalidad, el Gobierno indica, singularmente, que la desestimación de la demanda se fundó en principios jurisprudenciales tradicionales tanto en el campo del derecho privado como en el campo del derecho público. Estimando que su primera resolución de 1986 pasaba en autoridad de cosa juzgada, el Consejo de Estado aplicó el principio de distinción de los medios de impugnación, el cual prohíbe que, al amparo del ejercicio de una acción de responsabilidad de derecho común, se persiga una satisfacción que ha sido denegada en una vía impugnatoria especializada. La justificación de este principio reside en la preocupación por garantizar el respeto a las reglas contenciosas especiales, o, al menos, por prevenir una tergiversación de las mismas que las despoje de su sentido. De no hacerse así, existiría un riesgo de desigualdad de trato entre situación idénticas, así como una afrenta directa al principio de autoridad de la cosa juzgada. Y finalmente, en lo que respecta a la conformidad del principio de distinción de los medios de impugnación con el derecho comunitario, el Gobierno alega que la jurisprudencia Emmott del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (C-208/90, Repertorio I-4269) ya ha sido superada por la sentencia Fantask dictada el 2 de diciembre de 1997 (C-188/95, repertorio I-6783), que permite al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular, bajo ciertas condiciones, las modalidades procedimentales de la acción de reintegro de ingresos indebidos. Así

pues, la regla de la distinción de los medios de impugnación no es censurable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Igualmente, el Gobierno sostiene que la circular administrativa tomaba en consideración el interés general y respondía a la necesidad de garantizar la primacía del derecho comunitario.

55. Analizando, pues, la circular administrativa de 2 de enero de 1986, el Tribunal considera que su objetiva era el de adecuar el derecho doméstico a las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva de 1977. En opinión del Tribunal, se trataba manifiestamente de una intención legítima y acorde con el artículo 1 del Protocolo nº 1.

56. En lo atinente a las resoluciones del Consejo de Estado, el Tribunal considera que la argumentación del Gobierno reposa sobre la aplicación de un principio tradicional de la jurisprudencia, esto es, el principio de distinción de los medios de impugnación, también denominado como principio de distinción de los contenciosos, que prohíbe que, al amparo del ejercicio de una acción de responsabilidad de derecho común, se persiga una satisfacción que ha sido denegada en una vía impugnatoria especializada. Estimando que su primera resolución de 1986 pasaba en autoridad de cosa juzgada, el Consejo de Estado simplemente aplicó el principio.

El Tribunal no puede sino remitirse a sus observaciones relativas a la aplicación del principio de distinción de los medios de impugnación (párrafo 47 arriba), y no ve razón alguna para apartarse de ellas a la hora de examinar el “interés general”. Además, en las circunstancias del caso presente, la particularmente estricta interpretación de dicha regla procedimental, condujo al Consejo de Estado a negar a la compañía recurrente el recurso al único procedimiento doméstico que era susceptible de garantizar el respetode las estipulaciones del artículo 1 del Protocolo nº 1 (vide, mutatis mutandis, Miragall Escolano y otros v. España, nos. 38366/97, 38688/97, 40777/98, 40843/98, 41015/98, 41400/98, 41446/98, 41484/98, 41487/98 y 41509/98, § 38, TEDH 2000-I).

El Tribunal no ve otra razón que pueda justificar, en el contexto del respeto al interés general, la negativa del Consejo de Estado a dar pleno efecto a una norma de derecho comunitario directamente aplicable. En lo relativo a la sentencia Fantask dictada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y citada por el Gobierno (párrafo 54 arriba), el Tribunal no ve qué conexión tiene con el caso enjuiciado, en la medida en que trata de dilaciones experimentadas en los recursos, y asimismo, de la oposición, a las acciones de reembolso de ingresos ya exigibles, de la prescripción establecida en el derecho interno; no de la denegación del derecho al reintegro en sí mismo considerado, como aquí (vide párrafo 36 supra).

57. De cualquier forma, el Tribunal recalca que la interferencia no derivó de una intervención legislativa, sino de la omisión del legislador, que no adecuó el derecho doméstico con la directiva comunitaria, lo que condujo a las instancias administrativas competentes a pronunciarse sobre la cuestión. El Tribunal no puede sino manifestar que cargar el IVA sobre las actividades de los corredores de seguros, por el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978, contravino el artículo 13-B-a de la Sexta directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17

de mayo de 1977. Es ineludible, asimismo, reconocer que las autoridades francesas buscaron la adecuación de la ley francesa mediante la emisión de la circular administrativa de 2 de enero de 1986. En su resolución de 19 de marzo de 1986, el Consejo de Estado erró al interpretar el alcance de los efectos de la incompatibilidad de la legislación francesa con el derecho comunitario, pese a que la compañía recurrente tampoco incidió en este punto. El Tribunal observa que la jurisprudencia del consejo de Estado relativa al control de la conformidad de la legislación nacional con la legislación internacional ha evolucionado desde 1989 (vide párrafos 39-40 supra) y que la compañía recurrente pudo apelar ante el Tribunal Administración de Apelación de París (vide párrafos 21-22 supra).

Además, constata que las autoridades domésticas parecen haber tenido dificultades a la hora de incorporar el derecho comunitario, cosa que se ve confirmada por la referencia que el Consejo de estado hace, en su resolución S. A. Revert et Badelon, a «...[la] omisión [cometida por las autoridades francesas] a la hora de adoptar, en tiempo útil, las medidas conformes con los objetivos de la Sexta Directiva». Por este motivo, la circular administrativa que acomodó la legislación francesa con la Sexta Directiva no fue emitida hasta el 2 de enero de 1986, lo que es más de siete años después de que la novena directiva hubiera sido notificad al Estado francés (vide párrafo 11 supra), y, en cualquier caso, vinculaba sólo a los contribuyentes que se hubieran negado a pagar el IVA. Es innegable que el Gobierno explicó que, dejando fuera del ámbito de aplicación de la circular a los contribuyentes que ya hubieran pagado el IVA, la circular mantenía abierta la posibilidad de acudir a los tribunales para buscar el reintegro. Pero, no obstante, el Consejo de Estado demostró no compartir este punto de vista, por cuanto desestimó la primera apelación presentada por la compañía recurrente más de dos años y medio después de que la circular administrativa hubiera sido emitida. Finalmente, el Tribunal debe poner de relieve que el Tribunal de Casación -el tribunal jerárquicamente superior- ya ha admitido ser competente para fiscalizar la conformidad de las normas domésticas con las internacionales (vide párrafo 41 supra). En opinión del Tribunal, no puede exigírsele a la compañía recurrente que soporte las consecuencias de las dificultades halladas a la hora de aplicar el derecho comunitario, o de las divergencias entre las distintas autoridades nacionales.

58. Con estos antecedentes, el Tribunal declara que el respeto del interés general no exigía, en ningún caso, que el derecho al disfrute pacífico de sus bienes, por parte de la compañía recurrente, fuera objeto de interferencia.

## *2. Sobre el respeto al equilibrio entre los intereses en litigio*

59. La recurrente estima injustificada la injerencia en el disfrute de sus bienes, por cuanto la resolución denegatoria de 1986 había sido precedida de la circular administrativa de 2 de enero de 1986, que no hacía otra cosa que responder a los requerimientos de la Sexta Directiva de 1977. Por lo que respecta a la resolución desestimatoria de 1996, la interesada alega que tampoco encuentra justificación alguna el hecho de que el Consejo de Estado hubiera emitido su resolución denegatoria

inadmitiendo, sin más, el recurso, sin entrar en el fondo del asunto. La recurrente considera que el principio de autoridad de la cosa juzgada no puede ser excepcionado porque no existe identidad entre el objeto de la acción de reembolso del IVA y el de la acción de responsabilidad: el primer recurso trataba de la falta de transposición de la Sexta directiva en el período dado al efecto, mientras que el segundo versaba sobre la aplicación de legislación irregular.

La recurrente explica, igualmente, que, con arreglo a la ley, no podía compensar el IVA con el impuesto sobre los salarios, y que tres expertos certifican la imposibilidad de repercutir el IVA pagado por la sociedad sobre sus clientes.

Remarca que, finalmente, ha sido privada de toda indemnización por parte de las autoridades francesas, violando así el artículo 1 del Protocolo nº 1 y de la jurisprudencia del Tribunal, por haber tenido la mala suerte de que su recurso en materia fiscal fuera juzgado demasiado pronto, y por no haberse podido aprovechar de las mismas garantías que beneficiaron a la sociedad Revert et Badelon. La recurrente considera, por ello, haber sido víctima de trabas causadas por la jurisprudencia del Consejo de Estado-obstáculos que califica como «cargas individuales excesivas»- dando lugar a «la ruptura del justo equilibrio entre la protección del derecho de propiedad y el respeto del interés general» en el sentido explicitado por la jurisprudencia Hentrich v. Francia (sentencia de 22 de septiembre de 1994, serie A, nº 296).

60. Entrando a valorar si la restricción de los derechos de la compañía recurrente alteró el equilibrio entre los intereses controvertidos, el Gobierno alega, entre otros argumentos, que el Consejo de Estado se mantuvo fiel a sus principios por dos motivos. En primer lugar, el hecho de que la compañía recurrente hubiera limitado su pretensión a un recurso en materia fiscal, no le privó de la posibilidad de hacer valer sus derechos. Por otra parte, una derogación de tales principios acarrearía un ataque al principio de seguridad jurídica. En último lugar, el Gobierno alega que, en la medida en que la recurrente admitió que el principio de distinción de los medios de impugnación tenía efectos limitados, en particular por lo que se refiere al requisito de identidad de objeto, podría haber tenido en cuenta dicho aspecto cuando preparaba su segunda apelación y, así, haber basado su reclamación no en el IVA pagado, cuestión que ya había sido resuelta en 1986, sino en los perjuicios comerciales y financieros que padeció. Por esta razón, la inadmisión a trámite de la apelación formulada por la recurrente no fue sino el resultado de su mala elección de la causa petendi y, siendo así las cosas, resultaba inevitable.

La circular administrativa se basaba en una diferencia objetiva, por lo que atañe a la situación de las compañías implicadas. Además, no colocó a las compañías exoneradas en una posición radicalmente distinta con respecto a aquellas otras que no lo habían sido: compañías tales como la recurrente, que habían sido gravadas con el IVA, podían deducir el IVA que pagaron y repercutirlo a sus clientes, incrementando los precios facturados por sus servicios. Aunque es cierto que las compañías que gozaron de la exención tenían el beneficio del IVA no pagado, también lo es que no podían repercutirlo a sus clientes. Todo ello determina que la denuncia formalizada por la recurrente sea infundada.

61. El Tribunal declara que, en el caso enjuiciado, la interferencia en el derecho de la recurrente al disfrute pacífico de sus bienes resultó desproporcionada. Tanto la denegación de la reclamación ejercitada con el Estado, cuanto la ausencia de procedimientos domésticos que posibilitaran un medio de reclamación que reconociera la suficiente protección del derecho de la recurrente al disfrute pacífico de sus bienes, perturbaron el justo equilibrio que debería haber sido mantenido entre las demandas del interés general de la comunidad y las de los derechos fundamentales del individuo (vide, mutatis mutandis, Phocas, citada supra, pp. 544.545, § 60).

#### **D. Conclusión**

62. Por todo lo expuesto, ha habido violación del artículo 1 del Protocolo nº 1.

## **II. SOBRE LA ALEGACIÓN DE VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 14 DEL CONVENIO EN CONEXIÓN CON EL ARTÍCULO 1 DEL PROTOCOLO Nº 1**

63. La recurrente invoca la infracción del artículo 14 del Convenio, interpretado en conexión con el artículo 1 del Protocolo nº 1. El artículo 14 dice, literalmente:

*«El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación».*

64. La compañía recurrente alega que, al dictar la circular administrativa controvertida, la cual desistía de perseguir a las sociedades que no hubieran pagado el IVA, la administración francesa provocó una discriminación perjudicial para los buenos contribuyentes, toda vez que la circular beneficiaba a los malos pagadores. Dicha discriminación es todavía más flagrante al no restituir, a los buenos pagadores, las sumas abonadas por error.

Manifiesta que, en el asunto *Building Societies*, el Tribunal concluyó que no se había producido infracción una vez pudo constatar que las sociedades recurrentes no habían iniciado procedimientos cuestionando las regulaciones controvertidas, y, por consiguiente, la situación aquí juzgada no es comparable a la de la sociedad *Woolwich*. Asimismo, observa que, aunque en el asunto *Fredin*, el Tribunal ha declarado inexistente la violación del artículo 14 sobre la base de que podría crear categorías diferentes de denunciantes (*Fredin v. Suecia* (nº 1), sentencia de 18 de febrero de 1991, seria A, nº 192), también es cierto que ha manifestado que una distinción efectuada en detrimento de personas cuyas situaciones son similares, es discriminatoria (vide *Darby v. Suecia*, sentencia de 23 de octubre de 1990, seria A, nº 187). En el caso ahora analizado, la recurrente arguye encontrarse en una situación

idéntica a la de todas aquellas compañías ejerciendo la actividad mercantil de correduría de seguros que no habían pagado el IVA correspondiente al ejercicio 1978 al tiempo en que la circular administrativa fue emitida el 2 de enero de 1986. La diferencia de trato es directamente atribuible a la circular, que excluyó de su ámbito de aplicación sólo a aquellas compañías que habían pagado el IVA voluntariamente. Si bien es cierto que estas últimas estaban legitimadas para reclamar un reintegro del IVA, el Consejo de Estado desestimó la reclamación que la recurrente ejerció con tal pretensión. En la práctica, un recurso contra la circular no hubiera tenido el más mínimo efecto, puesto que se trataba de una circular no reglamentaria no susceptible de tal impugnación.

La compañía recurrente denuncia que la circular administrativa no perseguía una finalidad legítima, además de que no existe proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo -en teoría- perseguido. Si el propósito de la circular fue el de transponer la Sexta Directiva de 1977 al derecho interno, no puede considerarse que exista la menor justificación para la diferencia de trato entre las compañías a las que resulta de aplicación la Directiva. Tales compañías que pagaron voluntariamente el IVA a pesar de la irregularidad del impuesto, no recibieron ningún beneficio en contraprestación.

Finalmente, la recurrente argumenta haber recibido un trato menos favorable que el dispensado a S. A. Revert et Badelon. Ambas empresas pagaron el mismo impuesto, hicieron una reclamación para obtener el reembolso, recurrieron ante el tribunal administrativo, y, siguiendo a la desestimación de sus recursos, presentaron sendas apelaciones ante el Consejo de Estado, simultáneamente, en 1982. El Consejo de Estado desestimó la apelación de la recurrente en 1986, mientras que el expediente de S. A. Revert et Badelon se extravió, de modo que su examen se retrasó hasta el punto de que la votación fue señalada para la misma sesión en la que se decidió la segunda apelación de la compañía recurrente. El Consejo de Estado alcanzó distintas decisiones en los dos casos, a pesar de que la posición legal de ambas empresas era idéntica, con la única diferencia de que el expediente S. A. Revert et Badelon se había perdido durante años. La apelación formalizada por S. A. Revert et Badelon no fue enjuiciada hasta una vez transcurridos diez años desde la formulada por la recurrente, y se benefició de los avances jurisprudenciales que se habían producido en el ínterin.

65. El Gobierno opone que ni las decisiones del Consejo de Estado ni la circular de 2 de enero de 1986 causaron ninguna discriminación. Las decisiones adoptadas en los casos de la recurrente y de S. A. Revert et Badelon no abordaban el mismo objeto ni las posiciones de las recurrentes eran idénticas. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos estableció que no existía discriminación a menos que la diferencia de trato implicara a personas que se hallaran en situaciones idénticas (vide *Lithgow y otros v. Reino Unido*, sentencia de 8 de julio de 1986, serie A, nº 102; y *Johnston y otros v. Irlanda*, sentencia de 18 de diciembre de 1986, serie A, nº. 112). El Gobierno alega que los recursos planteados al mismo tiempo en que lo hizo la compañía recurrente, fueron igualmente desestimados. Sin embargo, el Gobierno acepta que la decisión que el Consejo de Estado adoptó en 1986 en el caso de la recurrente, y aquella otra alcanzada en el asunto *Revert et Badelon* fueron diferentes. La razón de ser de tal divergencia reside en el hecho de que el Consejo de Estado, al

que por entonces se habían sometido argumentos idénticos, decidió en el segundo caso -que, diez años después del primero, sometió a su conocimiento la misma cuestión de derecho- cambiar su línea jurisprudencial. Los cambios en la jurisprudencia, que, por definición, comportan un conflicto entre las decisiones emanadas antes y después de la modificación, no pueden ser vistos como una infracción del artículo 14. Si así fuera, se estaría yendo en contra de la interpretación tradicional del artículo 14 (vide Case relating to certain aspects of the laws on the use of languages in education in Belgium (antecedentes de hecho), sentencia de 23 de julio de 1968, serie A, nº 6).

El Gobierno admite que el incuestionable efecto de la circular de 2 de enero de 1986 fue el de poner a la recurrente en una posición ostensiblemente menos favorable que la de aquellas otras empresas referidas en la circular. Como puede verse en el asunto «Lingüística belga», el Tribunal tuvo entonces en cuenta la extensión de la diferencia de trato y, también, si la misma era proporcionada a la situación de las personas implicadas. Por tal motivo, los Estados disfrutaban de un margen de apreciación que varía según las circunstancias de cada caso, el ámbito de aplicación y el contexto (vide James y otros v. Reino Unido, sentencia de 21 de febrero de 1986, serie A, nº 98). En el caso aquí enjuiciado, la razón de ser de la circular se halla en la aplicación del principio de primacía del derecho comunitario, de conformidad con el compromiso suscrito con la Comisión de las Comunidades. Consecuentemente, la circular se dictó en favor del interés público y cumplió con una obligación legalmente asumida, pero no privó a las compañías implicadas de sus perspectivas de recuperar los impuestos en los procedimientos ya iniciados y en tramitación. Además, la diferencia de trato se basó en una divergencia objetiva. Algunas de las compañías concernidas por la circular habían decidido no solicitar el reintegro del impuesto, mientras que otras habían recurrido ante los tribunales para lograr un reembolso, y, a la vista de la existencia de una duda razonable sobre la regularidad de la imposición, es comprensible que las autoridades decidieran que fuesen los tribunales quienes resolvieran los procedimientos en curso, como sucede en el presente caso. Por último, si alguna sociedad se había, pura y simplemente, abstenido de pagar el impuesto, es lógico que la administración no iniciara contra ella una acción contenciosa, pues el asunto era, como se ha dicho, incierto. El Gobierno alega que el Tribunal Europeo reconoció la legitimidad de una diferencia de trato obrada por los poderes públicos, dependiendo de si las sociedades hubieran o no incoado un procedimiento contencioso (sentencia Building Societies citada).

Finalmente, el Gobierno argumenta que la diferencia de trato debe ser considerada bajo el prisma de que las compañías que, como la recurrente, habían pagado el IVA, disfrutarían de una exención por el impuesto sobre el empleo, y podrían repercutir todo o parte del IVA a sus clientes; a diferencia de las compañías que no lo habían pagado.

66. En virtud de lo expuesto en los párrafos 61 y 62 supra, el Tribunal declara que no es preciso el enjuiciamiento separado de esta denuncia.

### III. SOBRE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 41 DEL CONVENIO

67. El artículo 41 del Convenio estipula:

«Si el Tribunal declara que ha habido violación del Convenio o de sus Protocolos y si el derecho interno de la Alta Parte Contratante sólo permite de manera imperfecta reparar las consecuencias de dicha violación, el Tribunal concederá a la parte perjudicada, si así procede, una satisfacción equitativa».

*A. Perjuicios*

68. La compañía recurrente peticiona el pago de la suma de 291.816 francos franceses (FRF), que se corresponde con el IVA pagado en el ejercicio 1978. En respuesta al argumento esgrimido por el Gobierno, consistente en que la recurrente habría tenido que abonar el impuesto sobre el empleo si hubiera gozado de la exención en el IVA, la compañía recurrente se remite al Código de Procedimiento Fiscal, que no autoriza ninguna compensación entre el impuesto sobre el empleo y el IVA. Y en lo que concierne a la repercusión del IVA a sus clientes, la recurrente propuso, entre otras, tres declaraciones testificales que atestiguaron que la retribución de la correduría adoptaba la forma de comisión pagada directa y exclusivamente por las compañías aseguradoras sin contribución económica por parte de los asegurados, de manera que el IVA abonado no hubiera podido ser repercutido.

69. El Gobierno alega que, en todo caso, el daño que podría recamar la recurrente no ascendería a la cuota de IVA pagado por el ejercicio de 1978, debiéndose descontar de la misma tanto el impuesto sobre el empleo que hubiera debido pagar si hubiese disfrutado de la exención del IVA, cuanto la cantidad de IVA que repercutió a sus clientes. El Gobierno añade que resultaba imposible concretar la cantidad exacta a deducir en concepto de impuesto sobre el empleo, puesto que los hechos enjuiciados ocurrieron más de veinte años atrás, y que las autoridades fiscales no habían retenido las declaraciones y otros documentos necesarios para llevar a cabo el cálculo.

70. El Tribunal considera que, en cuanto al daño moral sufrido por la recurrente, la presente sentencia constituye una compensación suficiente del mismo. Sin embargo, en lo que atañe al daño económico, a la vista de la infracción del artículo 1 del Protocolo nº 1 declarada por el Tribunal, la más adecuada forma de reparación sería el reintegro del IVA que fue indebidamente pagado por el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978. En lo concerniente a las cantidades que, conforme a la tesis mantenida por el Gobierno, deberían deducirse del Iva pagado por el ejercicio 1978, el Tribunal puntualiza, en primer lugar, que no se ha acreditado que el impuesto sobre el empleo debiera ser abonado, y que, en cualquier caso, resulta imposible calcular su importe. En segundo lugar, a instancias de la compañía recurrente se han practicado declaraciones testificales demostrativas de que, en atención a la naturaleza de la actividad desempeñada, no era posible repercutir el IVA a sus clientes (vide, asimismo, sobre este particular, los párrafos 22 y 69 supra). Por encima de todo, el Tribunal observa que no ha sido alegado, ni mucho menos probado (vide el párrafo 69 supra), que tales cantidades hubieran sido reclamadas por S. A. Revert et Badelon una vez obtuvo resolución favorable ante el Consejo de Estado.

Tampoco existen, en la sentencia dictada por el Consejo de Estado, referencias a ninguna obligación de detraer determinadas sumas de la cantidad de IVA que debía ser reintegrada. La compañía recurrente ha presentado documentos testimoniando que la cuota de IVA por el período en cuestión (tomando en consideración el hecho de que hubo un lapso de un mes antes de que recibiera su comisión sobre las primas contratadas con las compañías aseguradoras) asciende a 142.568,09 francos franceses, o lo que es lo mismo, 21.734,49 euros. Por cuanto antecede, el Tribunal concede dicha suma a la compañía recurrente en calidad de daño económico.

### *B. Costas y gastos*

71. La compañía recurrente petitiona la condena al pago de 139.000 francos franceses netos, impuestos aparte, esto es, 21.190,41 euros, en concepto de costas y gastos en los que incurrió ante el Tribunal Administrativo, el Tribunal Administrativo de Apelación de París, el Consejo de Estado y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

72. El Gobierno entiende que tales cuantías eran excesivas, pues las decisiones que, conforme a la tesis de la recurrente, le ocasionaron tales dispendios, es decir, las resoluciones emitidas por el Consejo de Estado como tribunal de última instancia, y la circular administrativa de 2 de enero de 1986, no fueron impugnadas ante los tribunales domésticos. Subsiguientemente, sólo deberían ser tenidos en cuenta los costes en que incurrió al buscar el amparo en las instituciones establecidas por el Convenio, en el caso de que fueran probados.

73. El Tribunal señala que, tal como ha establecido en su resolución de 12 de septiembre de 2000, la compañía recurrente ha agotado los recursos domésticos de los que disponía, además del hecho de que no hay necesidad de impugnar una circular administrativa en sí misma. Con carácter subsidiario, el Tribunal no ha hallado norma alguna en el ordenamiento doméstico que permitiera impugnar la resolución dictada por el Consejo de Estado. Por dicha razón, no puede esgrimirse que la recurrente no ha agotado sus vías de impugnación internas. Antes al contrario, en el segundo recurso, la recurrente expresamente pidió una condena al reembolso del exceso pagado en calidad de IVA, y, en consecuencia, una reparación a cargo de los tribunales internos del perjuicio que ha denunciado antes este Tribunal.

En lo que respecta a la cuantía de la reclamación, el Tribunal observa que la misma ha sido dirigida por el señor Garreau, quien defendió los intereses de la recurrente ante el Tribunal, el Tribunal Administrativo, el Tribunal Administrativo de Apelación y el Consejo de Estado. En consonancia con ello, el Tribunal reconoce a favor de la compañía recurrente una compensación de 21.190,41 euros en concepto de costas y gastos.

### *C. Intereses moratorios*

74. De conformidad con la información de que dispone el Tribunal, el interés legalmente aplicable en Francia en el momento de dictado de la presente sentencia es de un 4,26% anual.

POR LAS RAZONES EXPUESTAS, EL TRIBUNAL, POR UNANIMIDAD

1. Declara que se ha producido una violación del artículo 1 del Protocolo nº 1;
2. Declara que no procede el examen separado de la alegada infracción del artículo 14 del Convenio interpretado en conexión con el artículo 1 del Protocolo nº 1;
3. Declara que el reconocimiento de la existencia de una violación constituye, en sí mismo, suficiente y justa satisfacción del daño moral sufrido por la compañía recurrente;
4. Declara
  - (a) que el Estado recurrido debe pagar a la compañía recurrente, en el plazo de tres meses a partir de la fecha en la que la presente sentencia devenga firme con arreglo al artículo 44 § 2 del Convenio, las cantidades siguientes:
    - (i) 21.734,49 euros (veintiún mil setecientos treinta y cuatro euros con cuarenta y nueve céntimos) en concepto de daños y perjuicios cuantificables económicamente;
    - (ii) 21.190,41 euros (veintiún mil ciento noventa euros con cuarenta y un céntimos) en concepto de costas y gastos;
  - (b) que, una vez expirado el precitado plazo de tres meses y hasta el cumplimiento, dichas cantidades se incrementarán con un interés simple del 4,26% anual.
5. Desestima la petición de la recurrente en cuanto al exceso sobre las cantidades reconocidas.

Dada en francés, y notificada por escrito el 16 de abril de 2002, de conformidad con la Regla 77 §§ 2 y 3 del Reglamento del Tribunal

S. DOLLÉ  
Secretario

A. B. BAKA.  
Presidente