

Comentario de Jurisprudencia del TJCE

Nuria Puebla Agramunt

Universidad Complutense de Madrid

Miembro AEDAF

Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2010

Asunto: C-472/08

Partes: *Alstom Power Hydro y Valsts ieņēmumu dienests*

Síntesis:

Petición de decisión prejudicial – Sexta Directiva IVA – Artículo 18, apartado 4 – Normativa nacional que prevé un plazo de prescripción de tres años para la devolución del excedente del IVA

1. Comentario

Damos cuenta de una sentencia que resuelve una petición de decisión prejudicial que tiene por objeto la interpretación del artículo 18, apartado 4, de 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. La petición se presentó en el marco de un litigio entre una empresa a la que llamaremos Alstom y el *Valsts ieņēmumu dienests* que es la administración tributaria letona (en lo sucesivo, «VID») relativo a la devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido pagado por Alstom. Nótese que cuando esta sentencia habla del *excedente del IVA* se refiere a la diferencia entre el repercutido y el soportado deducible, como por otra parte también así lo denomina la Directiva.

La Ley letona aplicable a todos sus impuestos y tributos establece que los sujetos pasivos podrán presentar su solicitud de devolución de lo indebidamente pagado o de lo pagado en exceso dentro de un plazo de tres años, a contar éste desde que finaliza el plazo de ingreso. Y contiene otro precepto que confiere al VID la competencia para verificar y comprobar que los impuestos se calcularon correctamente y se ingresaron efectivamente. Con arreglo a esta norma, pues, si en el curso de una inspección se pone de manifiesto alguna irregularidad, el VID tiene tres años para rectificar el IVA devengado y sancionar, en su caso, el comportamiento del sujeto pasivo.

Cuando la empresa solicita la devolución del IVA de un periodo comprendido entre el año 98 y el año 2004, la Administración le deniega la misma en una parte, por haber excedido del plazo de tres años, y la empresa se opone por entender que la Directiva no establece límite para solicitar la devolución del IVA soportado que no se haya podido deducir.

Siendo ello cierto, no lo es menos que a falta de un plazo de prescripción del derecho de los sujetos pasivos a solicitar la devolución del excedente del IVA que se corresponda con el plazo durante el que el VID tiene la facultad de practicar una liquidación complementaria tras una inspección, éste se verá obligado en todos los casos a examinar las solicitudes, y que de este modo, la normativa nacional podría utilizarse de manera abusiva por un sujeto pasivo que solicitase la devolución del excedente del IVA en un período respecto del cual el VID ya no pueda llevar a cabo una inspección.

El tribunal dictamina que la Directiva no se opone a que un estado establezca un plazo de prescripción de tres años para solicitar la diferencia entre el impuesto repercutido y el soportado deducible, y la solución del Tribunal viene tanto de la aplicación de la analogía (sí que hay un plazo para ejercer el derecho a deducir, porque no fijar limitación temporal alguna sería contrario al principio de seguridad jurídica), como del examen de los principios de equivalencia y efectividad. No se aprecia que se vulnere el principio de equivalencia, y la duda que podría plantear el de efectividad queda despejada desde el momento en que ya el Tribunal ha reconocido en otras ocasiones la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, pues se entiende que tales plazos no hacen prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Y como el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un plazo de caducidad de dos años no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que la Directiva permite que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho, parece razonable un plazo de prescripción de tres años, como el que se cuestiona en este caso. Se entiende que es un plazo que permite al sujeto pasivo normalmente diligente hacer valer útilmente los derechos que le corresponden.

2. Antecedentes

El 7 de octubre de 2004 Alstom solicitó, con arreglo a su legislación nacional del IVA, la devolución de los importes que, a su juicio, había pagado indebidamente durante el período comprendido entre 1998 y el 1 de octubre de 2004. El VID decidió no devolver el IVA en determinada cuantía, porque Alstom había excedido el plazo de tres años previsto para la presentación de solicitudes de devolución del impuesto. La empresa entiende que el VID tenía la obligación de aplicar el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva, que no establece un límite en el tiempo para el derecho a solicitar la devolución, y por ello interpuso recurso, que fue desestimado tanto en primera como en segunda instancia, hasta que llegó a casación, donde se planteó cuestión prejudicial para dilucidar si los Estados miembros pueden por esta vía suprimir el derecho de devolución del excedente del IVA.

3. Cuestiones planteadas

El *Augstākās Tiesas Senāts* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 18, apartado 4, de la [Sexta] Directiva [...], en el sentido de que se opone a que un Estado [miembro] establezca en su normativa un plazo de prescripción de tres años para el ejercicio del derecho a la devolución del excedente del [IVA] (la diferencia entre el impuesto repercutido y el impuesto soportado deducible)?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 18, apartado 4, de 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, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que establece un plazo de prescripción de tres años para la presentación de una solicitud de devolución del excedente del IVA percibido indebidamente por la administración tributaria de dicho Estado.

5. Fundamentos de la sentencia

Si bien es cierto que, como señaló Alstom, el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva no establece explícitamente tal plazo de prescripción, no lo es menos que esta circunstancia no permite, por sí sola, llegar a la conclusión de que dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que el ejercicio del derecho a la devolución del excedente del IVA no puede acompañarse de un plazo de prescripción (apartado 15).

Por analogía con lo que se aplica al ejercicio del derecho a deducir, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 44) (apartado 16).

Según reiterada jurisprudencia, al no existir una normativa comunitaria en materia de devolución de tributos nacionales percibidos indebidamente, corresponde, en particular, al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (*principio de equivalencia*) ni haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (*principio de efectividad*) (véanse, en particular, las sentencias de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, apartado 18, así como de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartado 34) (apartado 17).

En lo que respecta al principio de equivalencia, no resulta de los autos ni tampoco se alegó ante al Tribunal de Justicia que el plazo de prescripción establecido por el artículo 16, apartado 10, de la Ley de impuestos y tributos no respeta dicho principio (apartado 18).

En lo que respecta al principio de efectividad, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho de la Unión 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 interesados (apartado 19).

En lo que respecta a la cuestión de qué debe entenderse por plazo «razonable», es preciso recordar, igualmente, que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en particular, que un plazo de caducidad de dos años no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho (sentencia Ecotrade, antes citada, apartado 48) (apartado 19).

Con mayor motivo se impone la misma conclusión respecto de un plazo de prescripción de tres años, como el aplicable en el asunto principal, puesto que, en principio, dicho plazo permite al sujeto pasivo normalmente diligente hacer valer útilmente los derechos que le corresponden según el ordenamiento jurídico de la Unión (apartado 20).