

## SENTENCIA 11 JULIO DE 2002

■ **Asunto:** C-62/00

■ **Partes:** Marks & Spencer ple / Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Normativa nacional que reduce retroactivamente un plazo de prescripción para la devolución de cantidades pagadas indebidamente – Compatibilidad con los principios de efectividad y de protección de la confianza legítima”  
(Sala Quinta)

### I. Comentario. Legislación española.

En este asunto se planteó principalmente la cuestión de si, a propósito de la devolución de ingresos indebidos por liquidación incorrecta del IVA por las autoridades Fiscales, a consecuencia de no haber adoptado correctamente al derecho nacional el art. 11, parte A de la Directiva 77/388/CE, sobre la base imponible del IVA, puede luego limitar el derecho a devolución al plazo de prescripción inferior de tres años, desconociendo así los principios de efectividad y confianza legítima jurídica proclamados por el Derecho Comunitario, y que hay que tener en cuenta, que como ha declarado la Jurisprudencia del Tribunal, que el citado artículo 11, produce un efecto directo, y por consiguiente los nacionales pueden invocarlos ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no adapte el derecho nacional a la Directiva, bien cuando haga una adaptación incorrecta.

En consecuencia, en virtud de este efecto directo, y consiguiente reclamación de los particulares a invocar los derechos que le fueron reconocidos, en este caso por interpretación incorrecta del art. 11 de la Sexta Directiva, y que no se les puede luego desconocer, imponiéndoles un plazo más corto sin infringir los principios de efectividad y seguridad jurídica. Bien es cierto, que no se puede desconocer el derecho a que una nueva normativa nacional reduzca el plazo anterior; pero siempre que sea razonable y que contenga un régimen transitorio, que permita a los justiciables disponer de un plazo prudencial para presentar sus solicitudes.

También declara el Tribunal que el principio de confianza legítima, y seguridad, se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al sujeto pasivo con efecto retroactivo, el derecho a que le asistía con anterioridad a dicha modificación, a obtener la devolución de impuestos.

Estas cuestiones se plantearon a consecuencia de que Marks & Spencer, que entregaba bonos a terceros por un precio inferior al nominal y que luego al entregar las mercancías, lo hacía por el importe del nominal, liquidando a las autoridades inglesas el IVA, por el total del valor nominal, y así se liquidaba el IVA hasta que el Tribunal dictó una Sentencia en el asunto Argos

Distributors el 24 de octubre de 1996 que declaró que el IVA había que liquidarse por el importe del bono de descuento que representa el valor de la venta, y no por su nominal.

A consecuencia de esta Sentencia, es por lo que los demandantes reclamaban la devolución de ingresos indebidos.

### **1.1. Legislación española.**

La devolución de ingresos indebidos se regula en el derecho español por el Real Decreto 1163/90 de 21 de septiembre en el procedimiento para la realización de ésta, de naturaleza tributaria, desarrollado por la Orden de 22 de marzo de 1991.

El plazo de prescripción es de 4 años a contar desde que se realizó el ingreso indebido, de acuerdo con el art. 64 d) de la L.G.Tributaria, modificado por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, sobre derechos y garantías de los contribuyentes. En el derecho común el plazo de prescripción de las acciones personales es de 15 años.

## **2. Antecedentes de hecho**

Mediante resolución de 14 de diciembre de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de febrero de 2000, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de devolución de ingresos indebidos.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Marks & Spencer plc Excise (Administración de impuestos indirectos; en lo sucesivo, "Commissioners"), autoridad competente para la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, "IVA") en el Reino Unido, a propósito de la devolución de cantidades de IVA indebidamente pagadas por la referida sociedad.

### **2.1. Los hechos y el procedimiento en el litigio principal**

Marks & Spencer es una empresa minorista establecida en el Reino Unido y especializada en la venta de productos alimenticios y de ropa.

Marks & Spencer vendió cheques regalo a sociedades mercantiles por un precio inferior a su valor nominal. A continuación, dichos cheques regalo se vendían o se entregaban a terceros que podían canjearlos, presentándolos a Marks & Spencer para recibir a cambio bienes por un precio equivalente al valor nominal de los cheques.

En diciembre de 1990, Marks & Spencer alegó ante los Commissioners que el IVA debía aplicarse a las cantidades percibidas por la venta de los cheques y no a su valor nominal.

En enero de 1991, los Commissioners decidieron que Marks & Spencer debía pagar el IVA por el valor nominal de los cheques. Marks & Spencer procedió de esta manera hasta que el Tribunal de Justicia dictó sentencia en el asunto Argos Distributors, de 24 de octubre de

1996 (C-288/94). En esta sentencia el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando la persona que realiza la entrega de bienes vendió un bono, con descuento, a un adquirente, con la promesa de aceptar posteriormente dicho bono por su valor nominal, en pago de la totalidad o de una parte del precio de un bien comprado por un cliente que no es el adquirente del bono y que en principio ignora el precio real al que la persona que realiza la entrega de bienes lo vendió, la contraprestación representada por el bono es el importe que realmente obtuvo la persona que realiza la entrega de bienes por la venta de éste.

Como consecuencia de la sentencia *Argos Distributors*, antes citada, resulta claro que el régimen de IVA que se había estado aplicando a los cheques regalo de Marks & Spencer era incorrecto. Por tanto, mediante escrito de 31 de octubre de 1996, Marks & Spencer presentó a los Commissioners una solicitud de devolución del IVA que había pagado indebidamente en el período comprendido entre mayo de 1991 y agosto de 1996 a causa de dicho error; por importe de 2.638.057 GBP. Dicha solicitud fue completada y ampliada mediante escritos de 6 y 22 de noviembre de 1996.

Mediante escrito de fecha 11 de diciembre de 1996, los Commissioners señalaron que estaban dispuestos a devolver la parte del IVA solicitada correspondiente a las ventas de cheques regalo efectuadas en el período que no había sido afectado por la introducción del plazo de prescripción de tres años, que había entrado en vigor el 18 de julio de 1996. El importe correspondiente, es decir, la cantidad de 1.913.462 GBP, fue devuelto a Marks & Spencer el 15 de enero de 1997.

Marks & Spencer presentó una reclamación ante los Commissioners contra la decisión de éstos de aplicar el plazo de prescripción de tres años a su solicitud, pero éstos desestimaron dicha reclamación.

El 15 de abril de 1997, Marks & Spencer recurrió esta decisión desestimatoria ante el VAT and Duties Tribunal; Londres (Reino Unido), el cual desestimó el recurso el 22 de abril de 1998. Marks & Spencer recurrió a continuación ante la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Reino Unido), que también desestimó el recurso mediante resolución de 21 de diciembre de 1998, contra la cual Marks & Spencer apeló ante la Court of Appeal.

Mediante resolución de 14 de diciembre de 1999, la Court of Appeal desestimó la apelación formulada por Marks & Spencer referente a la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado en concepto de venta de cheques regalo para el período comprendido entre agosto de 1992 y agosto de 1996.

Por estimar, en cambio, que la solución del litigio relativo a la devolución del IVA pagado indebidamente en concepto de venta de cheques regalo en el período comprendido entre mayo de 1991 y julio de 1992 dependía de la interpretación del Derecho comunitario, la Court of Appeal decidió suspender el procedimiento respecto a esta parte del litigio y presentar al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“En caso de que un Estado miembro no haya adaptado correctamente su Derecho interno al artículo 11, parte A, de la Directiva 77/388/CE del Consejo, ¿es compatible con el principio de eficacia de los derechos que confiere a un sujeto pasivo el artículo 11, parte A, o con el principio de protección de la confianza legítima, aplicar una normativa que suprime con efectos retroactivos un derecho reconocido por el ordenamiento jurídico nacional, a reclamar cantidades pagadas en concepto de IVA más de tres años antes de que se presentara la solicitud de devolución?”

### 3. Fundamentos de derecho

#### 3.1. Sobre la cuestión principal

Con carácter preliminar, es necesario señalar que de la resolución de remisión se desprende que la Court of Appeal considera que el artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva es incondicional y suficientemente preciso, y que, por tanto, confiere derechos a Marks & Spencer que ésta puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional, pero únicamente por lo que se refiere al período en el cual el Derecho interno del Reino Unido no había sido correctamente adaptado a dicha disposición, es decir, el período anterior al 1 de agosto de 1992. Esta es la razón por la que el órgano jurisdiccional remitente ha limitado su cuestión al supuesto en el que un Estado miembro no ha adaptado correctamente su Derecho nacional al artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva.

El órgano jurisdiccional remitente se basa en la premisa según la cual el hecho de que un Estado miembro haya adaptado correctamente su Derecho nacional a las disposiciones de una Directiva, como las del artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, priva a los justiciables de la posibilidad de invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales los derechos que pudieran conferirles dichas disposiciones.

A este respecto, es preciso recordar, en primer lugar, que la obligación de los Estados miembros, dimanante de una Directiva, de alcanzar el resultado que ésta prevé, así como su deber, conforme al artículo 5 del Tratado (actualmente artículo 10 CE), de adoptar todas las medidas generales o particulares adecuadas para asegurar el cumplimiento de dicha obligación, se imponen a todas las autoridades de los Estados miembros, con inclusión, en el marco de sus competencias, de las autoridades judiciales (véase, en particular, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Arcaro*, C-168/95, apartado 41). De ello se desprende que, al aplicar el Derecho nacional, el órgano jurisdiccional nacional que debe interpretarla está obligado a hacer todo lo posible, a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva, para, al efectuar dicha interpretación, alcanzar el resultado que persigue la Directiva y de esta forma atenerse al artículo 189, párrafo tercero, del Tratado CE (actualmente artículo 249 CE, párrafo tercero) (véanse, en particular, las sentencias de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing*, C-106/89, apartado 8, y de 16 de diciembre de 1993, *Wagner Miret*, C-334/92, apartado 20).

A continuación, procede recordar asimismo que según jurisprudencia reiterada, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean suficientemente precisas, los particulares

están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no adapte el Derecho nacional a la Directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una adaptación incorrecta (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, apartado 25; de 22 de junio de 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, apartado 29, y 1 de junio de 1999, Kortas, C-319/97, apartado 21).

Por último, según jurisprudencia reiterada, la adaptación del Derecho interno a una Directiva debe garantizar efectivamente la plena aplicación de ésta (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 9 de septiembre de 1999, Comisión/Alemania, C-217/97, apartado 31, y de 16 de noviembre de 2000, Comisión/Grecia, C-214/98, apartado 49).

La adopción de medidas nacionales para adaptar correctamente el Derecho nacional a una Directiva no agota los efectos de ésta y que un Estado miembro sigue obligado a garantizar efectivamente la plena aplicación de la Directiva incluso después de la adopción de dichas medidas. Por tanto, los particulares están legitimados para invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales, contra el Estado, las disposiciones de una Directiva que parezcan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas en todos aquellos casos en que no se garantice la aplicación plena de ésta, es decir, no sólo en los casos en que no se haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva o tal adaptación haya sido incorrecta, sino también en aquellos casos en que las medidas nacionales por las que el Derecho interno se ha adaptado correctamente a la referida Directiva no se apliquen de manera que se alcance el resultado que ésta persigue.

Como ha señalado el Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, sería incompatible con el ordenamiento jurídico comunitario que los particulares pudiesen invocar una Directiva cuando el Derecho nacional se adaptó de forma incorrecta y no pudiesen hacerlo cuando la administración nacional aplica las medidas nacionales de adaptación de la Directiva infringiendo las disposiciones de ésta.

Por lo que se refiere a las disposiciones del artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, es necesario recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional (sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, apartado 35).

Pues bien, según jurisprudencia reiterada, el derecho a obtener la devolución de cantidades percibidas por un Estado miembro cuando se han infringido las normas de Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias tal como han sido interpretadas por este Tribunal de Justicia.

Del conjunto de las consideraciones anteriores se desprende que el hecho de que un Estado miembro haya adaptado correctamente su Derecho nacional a las disposiciones del artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva no priva a los justiciables de la posibilidad de invocar ante los órganos jurisdiccionales de dicho Estado los derechos que las referidas disposiciones les confieren y, en particular, el derecho a obtener la devolución de las cantidades recaudadas por un Estado miembro cuando se han infringido dichas disposiciones.

Según jurisprudencia reiterada, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 234 CE, corresponde a éste proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio que se le ha planteado (véanse, en particular, las sentencias de 17 de julio de 1997, Krüger; C-334/95, apartado 22, y de 8 de noviembre de 2000, Roquette Frères, C-88/99, apartado 18). Desde este punto de vista, corresponde, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular la cuestión que se le ha planteado (sentencias Krüger, apartado 23, y Roquette Frères, apartado 18, antes citadas).

Por consiguiente, procede entender la cuestión prejudicial en el sentido de que con ella se pide, fundamentalmente, que se dilucide si el principio de efectividad y el principio de confianza legítima se oponen a una normativa nacional que reduce, con efecto retroactivo, el plazo para solicitar la devolución de las cantidades pagadas en concepto de IVA cuando en su recaudación se han infringido determinadas disposiciones de la Sexta Directiva que tienen efecto directo, como las del artículo 11, parte A, apartado 1, de la referida Directiva.

### **3.1.1. Sobre el principio de efectividad**

El principio de efectividad no se opone a que una normativa nacional reduzca el plazo en que puede reclamarse la devolución de las cantidades pagadas cuando se ha infringido el Derecho comunitario, a condición, no solamente de que el nuevo plazo establecido presente un carácter razonable, sino también de que esa nueva normativa contenga un régimen transitorio que permita a los justiciables disponer de un plazo suficiente, después de la adopción de ésta, para poder presentar las solicitudes de devolución que podían presentar al amparo de la anterior normativa. Un régimen transitorio de esta índole es necesario, puesto que la aplicación inmediata a dichas demandas de un plazo de prescripción más corto que el que estaba en vigor con anterioridad produciría el efecto de privar retroactivamente a algunos justiciables de su derecho a la devolución o de dejarles únicamente un plazo demasiado corto para ejercitar ese derecho.

Debe señalarse a este respecto que un Estado miembro está obligado a devolver los tributos en cuya recaudación se ha infringido el Derecho comunitario (sentencias de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, apartado 20, y Dilexport, antes citada, apartado 23), y que el Tribunal de Justicia ha admitido, como excepción a dicho principio y en interés de la seguridad jurídica, la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos razonables para reclamar esa devolución, como se ha señalado en el apartado 35 de la presente sentencia. Pues bien, para cumplir su función de garantizar la seguridad jurídica, los plazos de prescripción deben fijarse por anticipado (sentencia de 15 de julio de 1970, Chemiefarma/Comisión, 41/69, Rec. p. 661, apartado 19).

Por tanto, debe considerarse incompatible con el principio de efectividad una normativa como la controvertida en el procedimiento principal, cuyo efecto retroactivo impide a los justiciables el ejercicio de un derecho, que les correspondía anteriormente, a la devolución de cantidades pagadas por ellos en concepto de IVA en contra de determinadas disposiciones de la Sexta Directiva que tienen efecto directo.

### **3.1.2. Sobre el principio de protección de la confianza legítima**

Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el principio de protección de la confianza legítima es parte del ordenamiento jurídico comunitario y debe ser respetado por los Estados miembros cuando aplican las normativas comunitarias.

El Tribunal de Justicia ha declarado, en particular, que el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al sujeto pasivo, con efecto retroactivo, del derecho a una deducción que le había sido conferido por la Sexta Directiva (sentencia SchloBtraBe, apartado 47).

Del mismo modo, procede considerar que el principio de protección de la confianza legítima se aplica en una situación como la del litigio principal y se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al sujeto pasivo, con efecto retroactivo, del derecho que le asistía con anterioridad a dicha modificación a obtener la devolución de los impuestos en cuya recaudación se han infringido las disposiciones de la Sexta Directiva que tienen efecto directo.

## **4. Fallo**

El Tribunal de Justicia declaró:

*“El principio de efectividad y el principio de protección de la confianza legítima se oponen a una normativa nacional que reduce, con efecto retroactivo, el plazo para solicitar la devolución de las cantidades pagadas en concepto de impuesto sobre el valor añadido, cuando en su recaudación se han infringido determinadas disposiciones de la Directiva 77/388/CE 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, que tienen efecto dinero, como las del artículo 11, parte A, apartado 1, de la referida Directiva.”*

## **5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 24 de enero de 2002.**

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

*“Cuando un Estado miembro haya percibido un exceso de impuestos como consecuencia de la adaptación y/o aplicación incorrecta del Derecho interno a las disposiciones de la Directiva 77/388/CE 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, que tienen efecto directo, como el artículo 11, parte A, apartado 1, la reducción retroactiva de los plazos para reclamar su devolución es contraria al principio de efectividad y al principio de protección de la confianza legítima.”*