

SENTENCIA 28 NOVIEMBRE DE 2.000

Asunto C-88/99

Roquette Frères S.A. / Direction des services fiscaux du Pas-de-Calais

Principios de Derecho Comunitario

Prejudicial

SINTESIS: “Devolución de ingresos indebidos – Normas procesales nacionales – Impuesto sobre las aportaciones de capital percibido con ocasión de una fusión”

(Sala Primera)

COMENTARIO Y LEGISLACION ESPAÑOLA.

En este asunto se planteó la cuestión de si el derecho para la devolución de ingresos indebidos caducaba transcurridos los 4 años anteriores al 1 de enero de aquel en que se obtuvo la Sentencia del Tribunal de Justicia declaraba que la norma nacional (francesa en este caso) era contraria al Derecho Comunitario, como sostenía la Administración Tributaria, o si, por el contrario, este derecho no tenía limitación de plazo como alegaba la recurrente.

Este asunto se planteó a consecuencia de haber pagado la Empresa una tasa de inscripción registral proporcional del 1,20%, por la aportación de bienes muebles en un supuesto de fusión por absorción, y que como decimos el Tribunal de Justicia declaró contraria a la Directiva sobre Concentración de Capitales (69/335).

La Empresa sostenía que el plazo para la devolución era ilimitado en base a la Sentencia de 25 de julio de 1.991 (208/90) y que el Tribunal declara que no es aplicable a este supuesto, por cuanto que los efectos de dicha Sentencia no dan derecho a un Estado miembro para invocar un plazo nacional de caducidad frente a acciones de devolución de tributos e invocar para ello la Sentencia Edis de 15 de septiembre de 1.998 (Asunto C-231/96).

El Tribunal, sostenía, en definitiva que la legislación nacional puede establecer un plazo de caducidad en este caso el de los cuatro años anteriores al 1º de enero, en el que se dictó la Sentencia del Tribunal de Justicia, en cuanto que, además, este plazo se aplica igualmente al derecho nacional, al internacional y al comunitario, respetándose así el principio de equivalencia, y por consiguiente son admisibles los plazos de caducidad, en el derecho interno que no sean más favorables que los establecidos para salvaguardar los derechos de los justiciables a consecuencia del efecto directo del decreto comunitario y que por otra parte, no se exija que estos requisitos hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger.

Por tanto el Tribunal declara conforme el derecho comunitario, el plazo de caducidad de los 4 años anteriores al 1 de enero en que se haya dictado la Sentencia, y niega que sea de aplicación un plazo ilimitado, ni tampoco considera aplicable el de 18 años establecido para el derecho común en Francia.

Por lo que respecta a la legislación española, el plazo de caducidad para la devolución de ingresos indebidos es el de 4 años a contar desde que se efectuó el ingreso indebido y por consiguiente esta norma estará conforme con el derecho comunitario. La regla española está contenida en el Real Decreto 1.163/1.990 de 21 de septiembre sobre devolución de ingresos indebidos, desarrollado por la Orden de 22 de marzo de 1.990.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 24 de marzo de 1.998, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de marzo del año siguiente, el tribunal de grande instance de Béthune planteó una cuestión prejudicial sobre si el Derecho comunitario se opone a una disposición fiscal nacional que establece que la acción de devolución de ingresos indebidos, cuando se basa en una declaración judicial de disconformidad de una norma jurídica con otra de rango superior, sólo puede abarcar el período posterior al 1 de enero del cuarto año que precede a aquel en que recayó la resolución mediante la cual se declaró la disconformidad.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Roquette Frères S.A. y la Administración tributaria en relación con la tasa de inscripción registral aplicable a las aportaciones de bienes muebles pagada por dicha sociedad en 1.987, como consecuencia de una operación de fusión, de conformidad con una normativa fiscal nacional que fue posteriormente declarada contraria al Derecho comunitario.

El litigio principal y la cuestión prejudicial

A consecuencia de una operación de fusión-absorción realizada en junio de 1.987, Roquette pagó al servicio recaudador de impuestos de Béthune 757.926 FRF en concepto de tasa de inscripción registral proporcional del 1,20% de las aportaciones de bienes muebles efectuadas en el marco de dicha operación, de conformidad con el artículo 816-1, I, 2º del code général des impôts (Código general tributario) vigente en aquel momento.

En su sentencia de 13 de febrero de 1.996, *Bautiaa y Société française maritime* (asuntos acumulados C-197/94 y C252/94), el Tribunal de Justicia declaró que esta imposición, prevista en aquel momento por el artículo 816, I, 2º, del code général des impôts, constituía un impuesto sobre las aportaciones de capital en el sentido de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1.969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

En la misma sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 69/335, en la versión que resulta de la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1.985 aplicable a partir del 1 de enero de 1.986, obligaba a los Estados miembros a eximir de todo impuesto sobre las aportaciones las operaciones de aumento del capital efectuadas mediante la aportación de la totalidad del activo de una sociedad a otra y, en consecuencia, se oponía a la aplicación de una normativa nacional que mantiene un tipo de gravamen del 1,20% para la tasa de inscripción registral que grava las aportaciones de bienes muebles efectuadas en el marco de una fusión.

La tasa de inscripción registral del 1,20% fue suprimida por la loi de finances por 1.994 (Ley de Presupuestos Generales para 1.994; Ley nº 93-1352, de 30 de diciembre de 1.993), que entró en vigor el 1 de enero de 1.994.

El 24 de diciembre de 1.996, Roquette impugnó la exigibilidad de la cantidad abonada en 1.987 en concepto de dicha tasa de inscripción registral y solicitó su reintegro a la direction des services fiscaux (dirección de servicios tributarios) de Pas-de-Calais.

La reclamación de Roquette se admitió a trámite por haber sido presentada antes de que expirara el plazo de interposición de recurso previsto en el artículo R.196-1, párrafo primero, letra c), del livre des procédures fiscales, dado que el <<hecho>> que la motivó, en el sentido de dicha disposición, fue la sentencia Bautiaa y Société française maritime, antes citada.

No obstante, mediante resolución de 3 de abril de 1.997, la administración tributaria denegó la petición de Roquette en cuanto al fondo, debido a que, de conformidad con el artículo L. 190, párrafo tercero, del livre des procédures fiscales, su acción de devolución de ingresos indebidos sólo podía prosperar si versaba sobre tributos que hubiera pagado después del 1 de enero del cuarto año anterior a aquel en que recayó la resolución judicial mediante la cual se declaró la disconformidad, es decir, después del 1 de enero de 1.992.

El 5 de junio de 1.997, Roquette interpuso ante el tribunal de grande instance de Béthune un recurso contra el directeur des services fiscaux de Pas-de-Calais, con objeto de obtener la supresión de la imposición impugnada y la devolución de la cantidad abonada el 8 de julio de 1.987, más los intereses legales devengados.

Ante dicho órgano jurisdiccional, Roquette alegó que el artículo L. 190, párrafo tercero, del livre des procédures fiscales era contrario al Derecho comunitario en materia de devolución de ingresos indebidos, puesto que instauraba normas procesales menos favorables para los recursos dirigidos a salvaguardar los derechos que tienen los justiciables como consecuencia del efecto directo del Derecho comunitario que para recursos similares de Derecho interno y que dificultaban e incluso imposibilitaban y, al menos, limitaban de manera muy restrictiva el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Roquette afirmó también que no podía oponerse a su acción ningún plazo de caducidad, puesto que, según aduce, en su sentencia de 25 de julio de 1.991, Emmott (C-208/90, Rec. p. I-4269), el Tribunal de Justicia sentó el principio según el cual un Estado miembro no puede oponer un plazo de recurso de Derecho interno a una acción judicial ejercitada en su contra por un contribuyente para obtener la protección de los derechos que le reconoce una Directiva mientras dicho Estado miembro no haya adaptado el Derecho nacional a la citada Directiva.

Por estimar que la solución del litigio requería una interpretación del Derecho comunitario, el tribunal de grande instance de Béthune decidió suspender el procedimiento y solicitar al Tribunal de Justicia que:

«Se pronuncie sobre la legalidad del artículo L. 190 del livre des procédures fiscales y, en especial, que dilucide si el Gobierno francés ha podido realizar, válidamente, entre la caducidad de la acción y la del período de devolución, una distinción que causa una diferencia de trato entre los recursos puramente internos y los recursos que tienen su origen en la declaración por el juez comunitario de la ilegalidad de una norma nacional con respecto al Derecho comunitario».

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Sobre la cuestión prejudicial

Con carácter preliminar, procede indicar que el órgano jurisdiccional remitente partió de la premisa de que la disposición nacional de que se trata en el procedimiento principal establece una distinción entre los recursos que tienen su origen en la declaración por el juez nacional de la ilegalidad de una norma nacional respecto a una norma de Derecho interno de rango superior y los que tienen su origen en la declaración por el juez comunitario de la ilegalidad de una norma nacional respecto al Derecho comunitario.

Pues bien, el tenor literal del artículo L. 190, párrafos segundo y tercero, del livre des procédures fiscales no establece tal distinción, puesto que hace una referencia general a toda resolución judicial que declare la disconformidad de la norma jurídica que se ha aplicado para percibir un tributo con una norma jurídica de rango superior, sin aludir expresamente a las resoluciones dictadas por los órganos jurisdiccionales comunitarios ni a los casos de disconformidad con una norma de Derecho comunitario.

Así pues, procede interpretar la cuestión prejudicial en el sentido de que se pide esencialmente que se dilucide si el Derecho comunitario se opone a la normativa de un Estado miembro que establece que, en materia tributaria, la acción de devolución de ingresos indebidos basada en la declaración por un órgano jurisdiccional nacional o comunitario de la disconformidad de una norma nacional con otra norma nacional de rango superior o con una norma comunitaria sólo puede abarcar el período posterior al 1 de enero del cuarto año que precede a aquel en que recayó la resolución judicial mediante la cual se declaró la disconformidad.

A este respecto, procede recordar que, mientras no existan normas comunitarias en materia de devolución de impuestos nacionales percibidos indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular los requisitos procesales de los recursos judiciales destinados a garantizar la protección de los derechos que tienen los justiciables como consecuencia del efecto directo del Derecho comunitario, siempre que dichos requisitos no sean menos favorables que los que deben reunir los recursos similares de carácter interno, ni se regulen de tal forma que resulte imposible en la práctica el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger.

En particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que las condiciones en materia de plazos establecidas por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que las referentes a reclamaciones similares de naturaleza interna (principio de equivalencia) y no pueden articularse de manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización (principio de eficiencia) (sentencia de 10 de julio de 1.997), *Palmisani*, C-261/95, apartado 27). Esta regla es igualmente aplicable en materia de devolución de ingresos indebidos.

En lo referente, en primer lugar, a la compatibilidad de la exigencia de un plazo como el previsto en el artículo L. 190, párrafo tercero, del *livre des procédures fiscales* con el principio de eficiencia del Derecho comunitario, procede declarar que la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir satisface, en principio, esta exigencia en la medida en que constituye la aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, *Rewe-Zentralfinanz*, apartado 5; *Comet*, apartados 17 y 18, y *Palmisani*, apartado 28).

A este respecto, debe considerarse razonable un plazo nacional que se remonte, como mínimo, a cuatro años y, como máximo a cinco antes del año en que se dicta la resolución judicial mediante la cual se declara la disconformidad de la norma jurídica en que se basa la imposición con una norma jurídica de rango superior.

En segundo lugar, respecto a la cuestión de si una exigencia de plazo como la prevista en el artículo L. 190, párrafo tercero, del *livre des procédures fiscales* se ajusta al principio de equivalencia, *Roquette* afirma que, hasta 1.989, las normas internas por las que se regía la acción para la devolución de los derechos pagados vulnerando una norma de rango superior no introducían excepciones al Derecho civil, aplicándose en la materia el plazo de prescripción de treinta años establecido en el artículo 2.262 del *code civil* (Código civil). Añade que el artículo L. 190, párrafo tercero, del *livre des procédures fiscales* estableció, para los recursos basados en la vulneración por una norma nacional de una disposición de Derecho comunitario, un procedimiento específico distinto del que se aplica cuando la acción de devolución de ingresos indebidos se basa en una norma de Derecho interno.

A este respecto, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el respeto del principio de equivalencia exige que el procedimiento nacional se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho comunitario y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones. En cambio, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender a todas las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidos en contra de las disposiciones del Derecho comunitario su régimen de prescripción más favorable (véanse las sentencias de 15 de septiembre de 1.998, *Edis*, C-231/96, apartado 36, y *Spac*, C-260/96, apartado 20, y de 17 de noviembre de 1.998, *Aprile*, C-228/96, apartado 20).

Así pues, el Derecho comunitario no se opone, en principio, a que la legislación de un Estado miembro contemple, junto a un plazo de prescripción del Derecho común aplicable

a las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, y procedimientos específicos de reclamación y de recurso judicial menos favorables para la impugnación de los tributos y demás exacciones.

En el presente asunto, procede recordar que no puede considerarse que un plazo como el previsto por el artículo L. 190, párrafos segundo y tercero, del livre des procédures fiscales se aplique única y exclusivamente a los recursos basados en el Derecho comunitario.

En efecto, del propio tenor literal de dicha disposición y de los datos comunicados al Tribunal de Justicia por el Gobierno francés resulta que la norma procesal que establece es aplicable a toda acción de devolución de un cobro fiscal basada en la disconformidad, declarada mediante resolución jurisdiccional nacional, internacional o comunitario de la norma de Derecho nacional que justificaba dicho cobro con una norma jurídica de rango superior, bien sea nacional, internacional o comunitaria. Así pues, un plazo como el previsto en el artículo L. 190, párrafo tercero, del livre des procédures fiscales se aplica indistintamente a los recursos basados en el Derecho comunitario y a los basados en el Derecho interno.

Roquette sostiene que, en la sentencia *Bautiaa y Société française maritime*, antes citada, el Tribunal de Justicia condenó ya la aplicación de un plazo como el previsto en el artículo L. 190, párrafo tercero, del livre des procédures fiscales a las acciones dirigidas a obtener la devolución del impuesto sobre las aportaciones de capital cobrado de conformidad con el artículo 816-1 del code général des impôts, en la medida en que declaró, en el apartado 49 de dicha sentencia, que no procedía apartarse del principio según el cual los efectos de una sentencia de interpretación deben remontarse a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada y, en consecuencia, se negó a limitar los efectos de la sentencia en el tiempo.

A este respecto, procede recordar que el hecho de que el Tribunal de Justicia haya dictado una sentencia prejudicial sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario sin limitar los efectos en el tiempo de dicha sentencia no afecta al derecho de un Estado miembro a invocar un plazo nacional de caducidad frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de la referida disposición (sentencia *Edis*, antes citada, apartado 26).

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“El Derecho comunitario no se opone a la normativa de un Estado miembro que establece que, en materia tributaria, la acción de devolución de ingresos indebidos basada en la declaración por un órgano jurisdiccional nacional o comunitario de la disconformidad de una norma nacional con otra norma nacional de rango superior o con una norma comunitaria sólo puede abarcar el período posterior al 1 de enero del cuarto año que precede a aquel en que recayó la resolución judicial mediante la cual se declaró la disconformidad.”

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA PRIMERA EL 11 DE MAYO DE 2.000.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiese de la siguiente manera:

“El derecho comunitario no se opone a que la legislación de un Estado miembro, cuando regula el procedimiento en materia tributaria, establezca que la acción de repetición de lo indebido, basada en una declaración judicial de disconformidad de una norma con otra de rango superior, sólo puede abarcar el período posterior al 1 de enero del cuarto año que precede a aquel en que recayó la resolución.”