

# COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA SEXTA) DE 14 DE OCTUBRE DE 2020

---

Aurora Ribes Ribes

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad de Alicante*

*Miembro de AEDAF*

*(España)*

**Asunto:** C-677/19.

**Partes:** *SC Valoris SRL y Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Craiova – Administratia Judeteana a Finantelor Publice Vâlcea, Administratia Fondului pentru Mediu.*

**Síntesis:** «Procedimiento prejudicial – Principios del Derecho de la Unión – Principio de cooperación leal – Principios de equivalencia y de efectividad – Devolución de impuestos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión – Plazo establecido para presentar las solicitudes de devolución de tales impuestos – Inexistencia de un plazo similar para la devolución de importes cobrados por ese Estado miembro infringiendo el Derecho nacional».

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La petición de decisión prejudicial encuentra su génesis en la controversia generada entre la contribuyente (la sociedad Valoris) y la Administración provincial de Hacienda de Vâlcea (Rumanía) acerca del plazo establecido en la normativa estatal para presentar la solicitud de devolución de un impuesto abonado, pero declarado con posterioridad contrario al Derecho europeo.

Se trata, en particular, del denominado «timbre ambiental para automóviles», regulado en el artículo 4.a) del Decreto-ley n.º 9/2013, cuyo devengo se producía una única vez y que fue satisfecho por la citada empresa como consecuencia de la primera matriculación en Rumanía de un automóvil de ocasión procedente de los Países Bajos.

No obstante, el TJUE<sup>1</sup> consideró posteriormente dicho gravamen –junto a otros impuestos rumanos sobre la contaminación– incompatible con lo dispuesto en el artículo 110 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), lo que motivó que el citado Estado miembro aprobara el Decreto-ley n.º 52/2017 para posibilitar el reembolso de los importes ya satisfechos por este impuesto.

A tal efecto, se estableció un plazo de caducidad para solicitar la devolución (con el consiguiente abono, a su vez, de los intereses legales devengados entre la fecha de pago y la de devolución), que se extendía desde la fecha de entrada en vigor del mencionado Decreto-ley hasta el 31 de agosto de 2018.

La solicitud de devolución presentada con este fin por Valoris el 6 de diciembre de 2018 fue denegada por extemporánea. Disconforme con tal denegación, la contribuyente interpuso el correspondiente recurso ante el Tribunal de Distrito de Vâlcea, argumentando el carácter vulnerador de dicho plazo específico respecto del derecho general a obtener la devolución de tributos declarados contrarios al Derecho de la Unión que le reconoce tal ordenamiento, y el hecho de que la jurisprudencia del TJUE haya establecido como plazo razonable para ejercitar dicho derecho el comprendido entre tres y cinco años.

Asimismo, la contribuyente puso de manifiesto la disparidad entre el plazo de caducidad aludido, de aproximadamente un año, y el general de prescripción de 5 años que se articula en el ordenamiento interno para solicitar la devolución de los créditos tributarios (artículo 219 del Código rumano de Procedimiento Tributario).

En este contexto, el Tribunal de Distrito de Vâlcea decidió suspender el procedimiento y elevar sus dudas ante el TJUE. Las cuestiones planteadas son dos: en primer lugar, se pregunta sobre la compatibilidad con el principio de cooperación leal (artículo 4.3 TFUE), en conjunción con el principio de equivalencia, de la existencia de un plazo interno de caducidad para solicitar el reintegro de impuestos contrarios al Derecho europeo cuando, sin embargo, no existe un plazo análogo para pedir la devolución de tributos pagados infringiendo el Derecho nacional; y, en segundo término, se cuestiona si es conforme al principio de efectividad la existencia de un plazo interno de caducidad cuya duración resulta inferior a la que el TJUE ha considerado adecuada y razonable con arreglo a tal principio.

## 2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico

---

Las cuestiones prejudiciales formuladas por el órgano judicial remitente ante el TJUE tienen por objeto la interpretación de los principios europeos de cooperación leal, equivalencia y efectividad.

En concreto, se plantea si el establecimiento de un plazo de caducidad interno, más restrictivo que el plazo general de prescripción previsto para el

---

1 Véanse las SSTJUE de 9 de junio de 2016, *Budisan*, C-586/14; de 30 de junio de 2016, *Câmpean*, C-200/14; y de 30 de junio de 2016, *Ciup*, C-288/14.

mismo supuesto de devolución tributaria e igualmente menos favorable que el considerado como razonable por la jurisprudencia del TJUE podría conculcar los citados principios europeos.

Precisamente por ello, el punto de partida del razonamiento del Alto Tribunal es el contenido de tales postulados, recogidos en el artículo 4, apartado 3 del Tratado de la Unión Europea (TUE). Según este precepto, conforme al principio de cooperación leal «los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión».

El significado de este principio ha sido interpretado por el Alto Tribunal y, con base en su doctrina jurisprudencial<sup>2</sup>, cabe afirmar que la cooperación leal se traduce, señaladamente, en la obligación de los Estados miembros de eliminar las consecuencias ilícitas de una quiebra del Derecho de la UE, así como de determinar la regulación relativa a los recursos previstos para tutelar los derechos de los ciudadanos europeos. Dicha regulación, por exigencia del principio de equivalencia, no ha de ser más gravosa que la contemplada para recursos similares en su propio ordenamiento interno. Asimismo, el principio de efectividad prohíbe que la citada regulación pueda hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos reconocidos por el Derecho de la UE.

A mayor abundamiento, el Tribunal de Luxemburgo ha declarado<sup>3</sup>, de manera reiterada, que el principio de cooperación leal impide la adopción por parte de un Estado miembro de normas que condicionen la devolución de un tributo declarado contrario al Derecho europeo, a requisitos menos favorables en comparación con los previstos para la devolución tributaria con carácter general.

Clarificado el significado de estos tres principios, el Tribunal de Justicia pasa a examinar el tema de fondo, alcanzando una conclusión diferente según se examine a la luz del principio de efectividad o del principio de equivalencia, siempre en conjunción con el principio de cooperación leal.

En efecto, tomando como premisa el principio de efectividad, los Estados miembros son soberanos para regular, en ausencia de normas de armonización sobre el reembolso de impuestos declarados contrarios al Derecho europeo, los requisitos que consideren oportunos en materia de prescripción y caducidad, siempre y cuando tales disposiciones no dificulten en grado sumo o incluso lleguen a imposibilitar el ejercicio de los derechos otorgados por el ordenamiento europeo.

En este orden ideas, sin embargo, el propio Tribunal de Justicia ha subrayado que el establecimiento de plazos razonables de prescripción y caducidad, aun cuando su vencimiento pueda afectar negativamente a los interesados en el sentido de impedirles el ejercicio total o parcial de sus derechos, respeta el

---

2 SSTJUE de 29 de julio de 2019, *Inter-Environnement Wallonie y Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen*, C-411/17, apartados 170 y 171; y, de 11 de septiembre de 2019, *Calin*, C-676/17, apartado 30.

3 SSTJUE de 9 de febrero de 1999, *Dilexport*, C-343/96, apartado 39; de 30 de junio de 2016, *Câmpian*, ya citada, apartado 40; y, de 30 de junio de 2016, *Ciup*, ya citada, apartado 27.

principio de efectividad en la medida en que no constituye sino una plasmación del principio de seguridad jurídica.

A la vista de todo ello, el *quid* de la cuestión estriba en dilucidar si el plazo de aproximadamente un año del asunto que nos ocupa, siendo más breve que los demás plazos declarados compatibles con el principio de efectividad por la jurisprudencia del TJUE, es o no contrario al mencionado principio.

En este punto, el razonamiento del Tribunal consiste en resaltar que si bien es cierto que los plazos de tres años a los que se refieren las sentencias citadas por el órgano remitente fueron considerados adecuados a estos efectos, de ello no cabe colegir que el plazo de un año sea irrazonable con carácter general, sino que es necesario llevar a cabo un análisis pormenorizado de cada caso para afirmar su compatibilidad o no con el principio de efectividad.

De hecho, al margen de la doctrina jurisprudencial aludida, el TJUE apunta que la idoneidad del plazo de un año para la presentación de solicitudes o de recursos motivados por una violación del Derecho de la UE fue también sometida a examen al hilo del Asunto *Visciano*, a resultados del cual se consideró, mediante Sentencia de 16 de julio de 2009<sup>4</sup> que, por sí mismo, el plazo de un año no tiene por qué hacer imposible o excesivamente difícil el ejercicio de tal derecho de solicitud o impugnación.

Trasladando, pues, tal solución al supuesto actual, dadas las similitudes que ambos presentan, el Tribunal de Luxemburgo declara la compatibilidad del plazo de caducidad de un año arbitrado por la legislación rumana, cuyo cómputo se inicia en la fecha de entrada en vigor de la normativa destinada a solventar dicha vulneración del Derecho europeo, con el principio de cooperación leal desde la perspectiva del principio de efectividad.

Resulta igualmente interesante aproximarnos al análisis que efectúa el Tribunal en relación con la compatibilidad del citado plazo interno de caducidad desde el prisma del principio de equivalencia, en aplicación última del principio de cooperación leal.

Como se ha reseñado, el principio de equivalencia proscribía la adopción por parte de los Estados miembros de reglas procesales menos beneficiosas sobre devoluciones tributarias con base en contravenciones del Derecho europeo, que las previstas respecto a solicitudes o recursos semejantes derivadas de la infracción del ordenamiento interno, cuando ambos tipos de solicitudes compartan un objeto, causa y elementos esenciales similares.

Ciertamente, ante la ausencia de previsión en el Derecho interno de un plazo de caducidad para las solicitudes de devolución resultantes de la lesión de la normativa nacional, la comparación ha de realizarse entre el plazo de caducidad de 1 año que articula el Estado rumano para el caso que analizamos (plazo específico) y el plazo de prescripción de 5 años contenido asimismo en la legislación doméstica (plazo general). A este respecto debe matizarse, no obstante, que tal análisis de comparabilidad solo será posible si las solicitudes susceptibles de

---

4 STJUE de 16 de julio de 2009, *Visciano*, C-69/08, apartados 45 a 50.

presentarse en el marco de uno y otro procedimiento tienen un objeto y causa similar, tal y como subrayó la Comisión europea en sus observaciones escritas.

Concurriendo tales circunstancias, resulta obvio que siendo un plazo considerablemente inferior, el plazo de caducidad de 1 año deviene menos favorable que el de 5 años. Tal afirmación no se ve empañada por las explicaciones ofrecidas por el Gobierno rumano, según el cual, la limitación a un año del citado plazo trataba de soslayar la obligación de hacer frente al elevado pago de intereses que se hubiera debido afrontar de mantenerse el plazo ordinario de prescripción.

Y tampoco por el contrargumento esgrimido en el sentido de pretender que tal desventaja para algunos contribuyentes (que solo dispusieron de 1 año), pudiera compensarse con el beneficio resultante de haber alargado a otros en situación similar, cuyo derecho estaba a punto de extinguirse, el plazo para presentar la citada solicitud. Como declara el Tribunal de Justicia, si bien es cierto que la aprobación del Decreto-ley n.º 52/2017 prolongó respecto a contribuyentes para los que había expirado o estaba a punto de expirar el plazo de prescripción de 5 años, el período para solicitar la devolución, no es menos cierto que la medida introducida perjudicó a otros en situación análoga, al verse privados del plazo general de 5 años (que se mantuvo vigente para las devoluciones basadas en la vulneración del Derecho nacional). Según el criterio del Alto Tribunal, ninguna compensación de esta naturaleza resulta posible a la luz del principio de equivalencia.

Teniendo en cuenta todo ello, el Tribunal concluye que la normativa interna a través de la cual se introdujo el plazo de caducidad de 1 año no resulta conforme con el principio de cooperación leal, en la significación otorgada por el principio de equivalencia.

Sin duda, el pronunciamiento examinado es acreedor de un notable interés, pues desciende al estudio del contenido del principio de cooperación leal distinguiendo, empero, entre sus distintas vertientes y evidenciando la posibilidad de que una disposición nacional pueda ser compatible con una de sus manifestaciones (principio de efectividad), pero incompatible con la otra (principio de equivalencia).

Además, el sentido del pronunciamiento declarando la compatibilidad o no de dicha normativa interna con el citado principio europeo resulta trascendental atendiendo al ámbito sobre el que el asunto se proyecta, cual es el de los plazos —ya sean de caducidad o de prescripción— de solicitudes o recursos de devolución basados en incumplimientos del Derecho europeo. De acuerdo con la sentencia dictada, no es posible hacer de peor condición a los contribuyentes afectados por un impuesto declarado contrario al ordenamiento de la UE, en comparación con los que solicitan una devolución similar si bien derivada de la infracción del Derecho nacional.