

Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 21 de junio de 2012

Asunto: C-294/11

Partes: *Ministero dell'Economia delle Finanze, Agenzia delle Entrate y Elsacom NV*

Síntesis:

Octava Directiva IVA – Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Plazo para la presentación de la solicitud de devolución – Plazo de caducidad – Principio de Seguridad Jurídica: implicaciones (garantías) para los contribuyentes

1. Antecedentes

El presente asunto versa sobre las condiciones a las que puede supeditarse la devolución del IVA a un sujeto pasivo no establecido, de acuerdo con lo previsto en la Octava Directiva del IVA (Directiva 79/1072/CEE, del Consejo).

En particular, el litigio fiscal tuvo lugar entre una entidad neerlandesa (Elsacom NV) y la Administración tributaria italiana. Esta última denegó la devolución del IVA que Elsacom había pagado en virtud de facturas recibidas de las partes contratantes con esa empresa en Italia durante el año 1999. La solicitud de devolución correspondiente fue presentada el 27 de julio de 2000. La Administración fiscal fundamentó su denegación en la extemporaneidad de la solicitud, que habría debido presentarse a más tardar el 30 de junio de 2000, en virtud del artículo 1, párrafo segundo, del Decreto ministerial n° 2672/82.

La Commissione tributaria provinciale di Roma estimó el recurso interpuesto por Elsacom contra esa decisión de la Administración fiscal, estimando que el plazo de los seis meses siguientes al término del año al que se refiere el impuesto, previsto por el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA, era de naturaleza puramente indicativa, y por tanto no era un plazo de caducidad.

La Administración fiscal interpuso recurso de apelación contra esa resolución ante la Commissione tributaria del Lazio, que confirmó la citada decisión de la Commissione tributaria provinciale di Roma. La Administración fiscal recurrió en casación contra esa sentencia ante el tribunal remitente, alegando que el plazo referido era un plazo de caducidad.

En este contexto la Corte Suprema di Cassazione decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El plazo de seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto, previsto, para la presentación de la solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido por los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva [IVA], ¿tiene carácter preclusivo, es decir, se ha establecido so pena de caducidad del derecho a devolución?»

2. Comentario

Como ya hemos indicado, el tribunal nacional remitente de la cuestión prejudicial preguntó si el plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA para la presentación de una solicitud de devolución es un plazo de caducidad o por el contrario constituye un plazo meramente indicativo.

El TJUE abordó de forma muy directa la cuestión suscitada, declarando desde un principio que del texto de la Octava Directiva se deduce que el plazo previsto en el artículo 7 de la misma constituye un plazo de caducidad. Tal posición se fundamentó a partir de cuatro argumentos.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia acudió a la terminología adoptada en las distintas versiones lingüísticas del artículo 7 de la Octava Directiva del IVA. A este respecto, comenzó reconociendo la confusión que podría derivarse de algunas versiones lingüísticas de dicha disposición –como en particular las versiones italiana («entro»), inglesa («within») y española («dentro»)–, cuyos términos podrían crear dudas sobre la naturaleza de ese plazo. Sin embargo, el TJUE puso de manifiesto cómo la posición adoptada (plazo de caducidad) se confirma considerando otras versiones lingüísticas de dicho artículo. De tal forma, por ejemplo, en su versión en lengua francesa el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA prevé expresamente que una solicitud de devolución debe presentarse «*au plus tard*» en los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto. A juicio del Tribunal de Justicia, esta precisión indica con suma claridad que después de esa fecha ya no puede presentarse válidamente una solicitud (véase en ese sentido la sentencia de 29 de julio de 2010, *Grecia/Comisión*, C-54/09, Rec. p. I-7537, apartado 46). La misma conclusión se deduce de las versiones en lengua alemana («*spätestens*») y neerlandesa («*uiterlijk*»). De igual modo, el anexo C, punto B, de esa Directiva contiene, en todo caso en las versiones francesa, alemana y neerlandesa, una mención análoga que confirma esa interpretación. En este sentido, el TJUE destacó cómo, según jurisprudencia reiterada, las distintas versiones lingüísticas de una norma de la Unión Europea deben ser objeto de interpretación uniforme, por lo cual, en caso de discrepancia entre las citadas versiones, dicha disposición debe ser interpretada en función de la sistemática general y de la finalidad de la normativa de la que forma parte (véase, en particular, la sentencia de 29 de abril de 2010, *M y otros*, C-340/08, Rec. p. I-3913, apartado 44 y la jurisprudencia citada).

El segundo argumento empleado por el TJUE para justificar su posición viene referido a la interpretación teleológica de la disposición controvertida. A este respecto, recordó que el objetivo de la Octava Directiva IVA según su tercer considerando consiste en «*poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros, [...] que en determinadas ocasiones son origen de desviaciones del tráfico comercial y de distorsiones en la competencia*».

En tercer lugar, el Tribunal de Justicia argumentó que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido 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 (véase la sentencia de 21 de enero de 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rec. p. I-623, apartado 16 y la jurisprudencia citada).

A la vista de las consideraciones anteriores, el TJUE razonó que la fijación de un plazo indicativo, es decir, un plazo que no esté previsto bajo sanción de caducidad, para la presentación de una solicitud de devolución del IVA en virtud del artículo 2, puesto en relación con el artículo 3, de la Octava Directiva IVA resultaría contraria, bien al objetivo de armonización perseguido por la Octava Directiva IVA, bien, en su caso, a la jurisprudencia relativa a las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica. Tal posición se desarrolló a través de dos grandes líneas argumentativas. En primer lugar, el Tribunal de Justicia señaló que si se hubiera de interpretar el plazo de seis meses previsto en el referido artículo 7 de la Octava Directiva IVA como un plazo indicativo, la consecuencia de ello sería que los Estados miembros estarían autorizados para aplicar su propia normativa en materia de prescripción de derechos, más rigurosa en su caso, de modo que en ese último supuesto serían los plazos derivados de esa normativa nacional los que en definitiva determinarían el período del que disponen los sujetos pasivos para presentar una solicitud de devolución del IVA. Ahora bien, los plazos en materia de prescripción extintiva de derechos no están armonizados en la Unión y por tanto pueden variar de un Estado miembro a otro. Tal interpretación sería contraria por tanto al objetivo pretendido por la Octava Directiva IVA de «poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros». En segundo lugar, el TJUE puso de manifiesto que si el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, de la Octava Directiva IVA sólo hubiera previsto un plazo indicativo y los Estados miembros, en lugar de aplicar su normativa nacional más rigurosa en materia de prescripción, se remitieran únicamente al plazo previsto por ese artículo de la Octava Directiva IVA, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del IVA no estaría sometida a ninguna limitación temporal, de suerte que tal resultado sería inconciliable con la jurisprudencia indicada sobre el principio de seguridad jurídica, aplicable a los supuestos de devolución previstos por la Octava Directiva IVA (sentencia de 21 de enero de 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rec. p. I-623, apartado 16 y la jurisprudencia citada).

Finalmente, el Tribunal de Justicia apeló a la vigente regulación de la devolución del IVA a los no establecidos (Directiva 2008/9/CE) para fundamentar su posición. Así, a mayor abundamiento observó que, al adoptar el artículo 15, apartado 1, primera frase, de la Directiva 2008/9, los Estados miembros ampliaron ese plazo en tres meses. Como alegó la Comisión, de ello puede deducirse que los propios Estados miembros partieron del principio de que el plazo discutido era un plazo de caducidad, toda vez que la ampliación de un plazo sólo es necesaria en general si su terminación causa la extinción del derecho que habría debido ejercerse antes de que ese plazo finalizara. La misma conclusión fue deducida a fortiori del hecho de que el artículo 1 de la Directiva 2010/66 (que reformó en este punto la Directiva 2008/9) hubiera ampliado de nuevo, excepcionalmente y sólo para las solicitudes de devolución relativas a períodos del año 2009, el plazo para su presentación hasta el 31 de marzo de 2011, con objeto de subsanar los problemas técnicos surgidos durante el año 2010 en la recepción por las autoridades competentes de las solicitudes de devolución relativas al ejercicio 2009.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

El plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de

armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, es un plazo de caducidad.

