

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 15 de septiembre de 1998 *

En el asunto C-231/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Tribunale di Genova (Italia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis)

y

Ministero delle Finanze,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de devolución de ingresos indebidos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G. C. Rodríguez Iglesias, Presidente; H. Ragnemalm, M. Wathelet y R. Schintgen, Presidentes de Sala; G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (Ponente), L. Sevón y K. M. Ioannou, Jueces;

* Lengua de procedimiento: italiano.

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis), por los Sres. Giuseppe Conte y Giuseppe M. Giacomini, Abogados de Génova;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Umberto Leanza, Jefe del servicio del contencioso diplomático del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Ivo M. Braguglia, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Catherine de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères de la citada Dirección, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Stephanie Ridley, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistida por el Sr. Nicholas Paines, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis), del Gobierno italiano, del Gobierno francés, del Gobierno del Reino Unido y de la Comisión, expuestas en la vista de 3 de febrero de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de marzo de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 18 de junio de 1996, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de julio siguiente, el Presidente del Tribunale di Genova planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de devolución de ingresos indebidos.
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis), sociedad de responsabilidad limitada (en lo sucesivo, «Edis»), anteriormente sociedad anónima, y el Ministero delle Finanze (Ministerio de Hacienda) italiano, relativo a la tasa de concesión gubernativa sobre la inscripción de las sociedades en el Registro de Empresas (en lo sucesivo, «tasa de concesión»).
- 3 La tasa de concesión fue establecida mediante el Decreto n° 641 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972 (GURI n° 292, de 11 de noviembre de 1972, suplemento n° 3; en lo sucesivo, «Decreto n° 641/1972»). Este tributo ha sido objeto, en la medida en que se aplica a la inscripción del acto constitutivo de las sociedades en el Registro, de sucesivas modificaciones relativas a su cuantía y su periodicidad.
- 4 La cuota de la tasa de concesión fue sustancialmente incrementada por primera vez mediante el Decreto-Ley n° 853, de 19 de diciembre de 1984 (GURI n° 347, de 19 de diciembre de 1984), convalidado mediante Ley n° 17, de 17 de febrero de 1985 (GURI n° 41 *bis*, de 17 de febrero de 1985), que dispuso también que, en lo sucesivo, la tasa se devengaría no sólo al inscribir el acto constitutivo de la sociedad en

el Registro, sino también el 30 de junio de cada año civil posterior. La cuota tributaria fue modificada de nuevo en 1988 y en 1989. En este último año citado se fijó en 12 millones de LIT para las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, en 3,5 millones de LIT para las sociedades de responsabilidad limitada y en 500.000 LIT para las demás sociedades.

- 5 En la sentencia de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni (asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915; en lo sucesivo, «sentencia Ponente Carni»), dictada sobre la tasa de concesión, el Tribunal de Justicia afirmó que el artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), debe interpretarse en el sentido de que prohíbe, sin perjuicio de las excepciones del artículo 12, todo impuesto anual sobre la inscripción de las sociedades de capital, aunque los ingresos obtenidos de dicho impuesto contribuyan a financiar el servicio encargado de la llevanza del Registro en el que se inscriben las sociedades. El Tribunal de Justicia estimó también que el artículo 12 de la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que los derechos que tengan carácter remunerativo, mencionados en la letra e) del apartado 1 de dicha disposición, pueden ser retribuciones percibidas como contrapartida de operaciones exigidas por la ley con un objetivo de interés general, como por ejemplo, la inscripción de las sociedades de capital. La cuantía de dichos derechos, que puede ser diferente según la forma jurídica de la sociedad, debe calcularse sobre la base del coste de la operación, el cual puede determinarse globalmente.
- 6 A raíz de dicha sentencia, el Decreto-Ley n° 331, de 30 de agosto de 1993 (GURI n° 203, de 30 de agosto de 1993), convalidado mediante Ley n° 427, de 29 de octubre de 1993 (GURI n° 255, de 29 de octubre de 1993), redujo la tasa de concesión a 500.000 LIT para todas las sociedades y abolió su percepción anual.
- 7 De la resolución de remisión se desprende que, entre 1986 y 1992, Edis abonó al Tesoro Público una cantidad de 64.500.000 LIT en concepto de pago anual de la tasa de concesión.

- 8 Por considerar que dicha cantidad había sido abonada indebidamente, dado que la mencionada tasa era contraria a la Directiva 69/335, Edis pidió su reembolso, de modo infructuoso, a la Administración tributaria competente. Luego inició ante el Presidente del Tribunale di Genova un procedimiento monitorio solicitando que se ordenara al Ministerio de Hacienda devolverle dicha cantidad, más los intereses devengados a partir de cada uno de los pagos efectuados.
- 9 En su resolución de remisión, el Presidente del Tribunale di Genova indica que la incompatibilidad de la tasa de concesión ha sido confirmada por la sentencia Ponente Carni, cuyos efectos en el tiempo no se han limitado. Añade que la Corte Costituzionale, en su sentencia n° 56, de 24 de febrero de 1995 (GURI, serie especial n° 9, de 1 de marzo de 1995), y la Suprema Corte di Cassazione, en su sentencia n° 4468, de 23 de febrero de 1996, han reconocido posteriormente el carácter de pagos indebidos de las cantidades abonadas en concepto de tasa de concesión.
- 10 El Presidente del Tribunale di Genova señala, sin embargo, que, en su sentencia n° 3458, del mismo día, la Suprema Corte di Cassazione consideró que a la devolución de la tasa de concesión le es aplicable el párrafo segundo del artículo 13 del Decreto n° 641/1972, a tenor del cual «el contribuyente podrá reclamar la devolución de las tasas pagadas por error dentro del plazo de caducidad de tres años, a contar desde el día del pago [...]».
- 11 El Presidente del Tribunale di Genova alberga ciertas dudas en lo que respecta a la compatibilidad de estas modalidades de reembolso con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de devolución de tributos percibidos en contra de las disposiciones del Derecho comunitario. Observa en particular que, con arreglo a las normas generales del ordenamiento jurídico italiano, el ejercicio de la acción de repetición de lo indebido no está sometido a plazo de caducidad alguno, sino únicamente a la prescripción decenal de Derecho común prevista en el artículo 2946 del Código Civil.

12 El Presidente del Tribunale di Genova decidió, por tanto, suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las tres cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) A fin de completar y aclarar lo establecido en la sentencia de 20 de abril de 1993, Ponente Carni (asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91), ¿deben interpretarse las disposiciones del Tratado en el sentido de que se oponen al establecimiento y/o al mantenimiento por parte de un Estado miembro de una normativa nacional como la introducida por el legislador italiano en el apartado segundo del artículo 13 del DPR [Decreto del Presidente della Repubblica] n° 641, de 26 de octubre de 1972, en el supuesto de que la aplicación de dicha normativa tenga por resultado limitar en el tiempo los efectos de una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia?
- 2) ¿Resulta compatible el artículo 5 del Tratado CE, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal, con una normativa nacional (artículo 13 del DPR n° 641/1972) que, en el marco de la regulación procesal de las acciones judiciales dirigidas a garantizar la devolución de las tasas pagadas en contra de lo dispuesto en la Directiva 69/335/CEE del Consejo, establece un plazo de caducidad trienal a contar desde la fecha de pago, caducidad no prevista, en cambio, por el ordenamiento nacional para las acciones de repetición de lo indebido entre particulares?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión precedente, se solicita al Tribunal de Justicia que indique si el ordenamiento jurídico comunitario resulta compatible con una normativa nacional que establece un plazo de caducidad que comienza a correr antes de que el Derecho nacional haya sido correctamente adaptado a una Directiva (en perjuicio de los ciudadanos del Estado miembro que invoquen las disposiciones de dicha Directiva a fin de obtener la devolución de una tasa indebidamente abonada).»

Sobre la primera cuestión

13 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, si el Derecho comunitario prohíbe que un Estado miembro invoque un plazo nacional

de caducidad frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de una disposición de Derecho comunitario, en el caso de que la aplicación de dicho plazo tenga por resultado limitar los efectos en el tiempo de una sentencia prejudicial del Tribunal de Justicia en la que se interpreta la mencionada disposición.

- 14 Edis propone que se responda afirmativamente a dicha cuestión. Los Gobiernos que han presentado observaciones, así como la Comisión, consideran en cambio en sus observaciones escritas que la aplicación de un plazo de caducidad no da lugar a una limitación del efecto retroactivo de una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia. En efecto, un plazo de este tipo no afecta a la existencia ni al contenido de los derechos que confiere el Derecho comunitario, sino únicamente al ejercicio de tales derechos. De una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende por otra parte que, a falta de normativa comunitaria en la materia, corresponde a cada Estado miembro configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables (sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, y Comet, 45/76, Rec. p. 2043, y, más recientemente, sentencia de 8 de febrero de 1996, FMC y otros, C-212/94, Rec. p. I-389).
- 15 Según reiterada jurisprudencia, la interpretación que da el Tribunal de Justicia, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 177 del Tratado, a una norma de Derecho comunitario, aclara y especifica, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como ésta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor. De esto resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, siempre y cuando, por otra parte, se reúnan los requisitos necesarios para someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en particular, las sentencias de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 16, y de 3 de febrero de 1996, Bautiaa y Société française maritime, asuntos acumulados C-197/94 y C-252/95, Rec. p. I-505, apartado 47).
- 16 Asimismo, con arreglo a dicha jurisprudencia, habida cuenta de estos principios, una limitación por el Tribunal de Justicia de los efectos de una sentencia que decide sobre una solicitud de interpretación debe ser siempre totalmente excepcional (sentencias, antes citadas, Denkavit italiana, apartado 17, y Bautiaa y Société française maritime, apartado 48).

- 17 Del conjunto de consideraciones precedentes se deduce que, aunque los efectos de una sentencia interpretativa del Tribunal de Justicia se retrotraen normalmente a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada, para que el Juez nacional aplique dicha norma a hechos anteriores a la sentencia resulta necesario además que se haya respetado la regulación nacional procesal de los recursos judiciales, tanto en el fondo como en la forma.
- 18 No es posible confundir, pues, la aplicación de dicha regulación con la limitación de los efectos de una sentencia en la que el Tribunal de Justicia se pronuncia sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario. En efecto, tal limitación tiene por consecuencia privar a los justiciables que normalmente tuvieran la posibilidad, con arreglo a sus reglas procesales nacionales, de ejercer los derechos derivados de la referida disposición comunitaria, de la facultad de invocarla en apoyo de sus demandas.
- 19 Por lo demás, de una reiterada jurisprudencia se deduce que, a falta de normativa comunitaria en materia de devolución de impuestos nacionales percibidos indebidamente, corresponde 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, sin que dicha regulación pueda, no obstante, ser menos favorables que la aplicable en recursos semejantes de naturaleza interna ni hacer imposible en la práctica, o excesivamente difícil, el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (sentencias, antes citadas, Rewe, apartado 5, y Comet, apartados 13 y 16, y, más recientemente, sentencia de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, apartado 12).
- 20 El Tribunal de Justicia ha reconocido así la compatibilidad con el Derecho comunitario 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 (sentencias, antes citadas, Rewe, apartado 5, Comet, apartados 17 y 18, y Denkavit italiana, apartado 23; véanse, igualmente, las sentencias de 10 de julio de 1997, Palmisani C-261/95, Rec. p. I-4025, apartado 28, y de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Rec. p. I-4085, apartado 48). Resulta indiferente a este respecto que el Tribunal de Justicia haya dictado una sentencia prejudicial sobre la interpretación de la disposición de Derecho comunitario de que se trate (véase, en ese sentido, la sentencia Rewe, antes citada, apartado 7).

- 21 Sin embargo, la Comisión ha alegado en la vista que la sentencia n° 3458, de 23 de febrero de 1996, ha supuesto un cambio de orientación en la jurisprudencia de la Suprema Corte di Cassazione, en la medida en que hasta entonces dicho Tribunal limitaba la aplicación de los plazos de caducidad como el que aquí se discute a los supuestos de error en el cálculo del tributo. Según la Comisión, al resolver, con posterioridad al pronunciamiento de la sentencia Ponente Carni, que la devolución de la tasa de concesión se encuentra sometida al plazo de caducidad trienal previsto en el artículo 13 del Decreto n° 641/1972 y no a la prescripción decenal de Derecho común, el alto órgano jurisdiccional italiano ha reducido así específicamente las posibilidades de los interesados de reclamar la devolución de un tributo percibido en contra de las disposiciones del Derecho comunitario, haciendo caso omiso de las sentencias de 2 de febrero de 1988, Barra (309/85, Rec. p. 355), y de 29 de junio de 1988, Deville (240/87, Rec. p. 3513).
- 22 Procede recordar que, en la sentencia Barra, antes citada, apartado 19, el Tribunal de Justicia estimó que el Derecho comunitario se opone a una disposición legal nacional que limita la devolución de un derecho que una sentencia del Tribunal de Justicia ha declarado contrario al Tratado exclusivamente a quienes hayan ejercitado una acción de devolución antes del pronunciamiento de la sentencia. En efecto, una disposición de este tipo priva pura y simplemente a las personas físicas o jurídicas que no cumplan dicho requisito del derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente pagadas, y hace así imposible el ejercicio por parte de los justiciables de los derechos que les confiere el Derecho comunitario.
- 23 Del mismo modo, en su sentencia Deville, antes citada, el Tribunal de Justicia consideró que, con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia de la que resulte que una normativa determinada es incompatible con el Tratado, el legislador nacional no puede adoptar reglas procesales que reduzcan específicamente las posibilidades de reclamar la devolución de los tributos indebidamente percibidos en virtud de dicha normativa.
- 24 De estas sentencias se desprende que un Estado miembro no puede adoptar disposiciones que supediten la devolución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al Derecho comunitario o cuya incompatibilidad con el Derecho comunitario se deduzca de dicha sentencia, a unos requisitos específicamente referidos a dicho tributo y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado, de no existir éstos, a la devolución del mencionado tributo.

- 25 Por lo tanto, y sin necesidad de entrar a analizar los requisitos de aplicación de dicha jurisprudencia a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, basta con indicar, por una parte, que la interpretación de la Suprema Corte di Cassazione se refería a una disposición nacional que, cuando se pronunció la sentencia Ponente Carni, ya estaba en vigor desde hacía muchos años y, por otra, que dicha disposición no se aplica únicamente a la devolución de la tasa controvertida en aquella sentencia, sino también a la de la totalidad de las tasas de concesión gubernativa italianas. De ello se deduce que la solución a la que llegaron las sentencias Barra y Deville, antes citadas, no es aplicable en el caso de autos.
- 26 Procede por tanto responder a la primera cuestión 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.

Sobre la segunda cuestión

- 27 En su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional pregunta al Tribunal de Justicia si el artículo 5 del Tratado CE es compatible con una normativa nacional que, en el marco de la regulación procesal de las acciones judiciales dirigidas a garantizar la devolución de las tasas pagadas en contra de lo dispuesto en la Directiva 69/335, establece un plazo de caducidad de tres años a contar desde la fecha de pago, mientras que, según el Derecho nacional, tal plazo no se aplica a las acciones de repetición de lo indebido entre particulares.
- 28 La Comisión considera que dicha cuestión plantea un problema de interpretación del Derecho italiano y que, tal y como está enunciada, procedería declarar su inadmisibilidad. Propone por consiguiente reformularla. A su juicio, la cuestión planteada equivale a preguntarse si el Derecho comunitario se opone a una normativa nacional que somete las acciones de devolución de una tasa percibida en contra de la Directiva 69/335 a un plazo de caducidad que presupone la existencia de una

potestad tributaria y de un crédito fiscal en favor del Estado, y no al plazo de prescripción que dicha normativa aplica en caso de pago indebido objetivo en ausencia de tal potestad tributaria y de tal crédito fiscal.

- 29 De la cuestión planteada se desprende que el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si el Derecho comunitario prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra del Derecho comunitario, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad de tres años que se aparta del régimen común de las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, sometidas a un plazo más favorable. El órgano jurisdiccional remitente solicita así al Tribunal de Justicia que precise la jurisprudencia en la que afirma que la regulación procesal nacional de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables no debe ser menos favorable que la aplicable en recursos semejantes de naturaleza interna.
- 30 De ello se sigue que procede responder a la cuestión planteada.
- 31 Edis considera que dicha pregunta exige una respuesta afirmativa, dado que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la regulación procesal nacional de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables no debe ser menos favorable que la aplicable en recursos semejantes de naturaleza interna. Ahora bien, la Corte Costituzionale ha declarado claramente que, en el ordenamiento jurídico italiano, la acción de devolución de la tasa de concesión gubernativa forma parte del régimen de la repetición de lo indebido.
- 32 Según los tres Gobiernos que han presentado observaciones, los Estados miembros tienen derecho a establecer en materia fiscal un plazo de caducidad diferente del plazo de Derecho común, siempre que dicho plazo se aplique del mismo modo a las demandas de devolución basadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno, como es el caso en el presente asunto.

- 33 Tal como el Tribunal de Justicia ha indicado en reiteradas ocasiones, de una aproximación comparativa de los sistemas nacionales se desprende que el problema de la impugnación de tributos ilegalmente reclamados o de la devolución de tributos indebidamente pagados se resuelve de diferentes maneras en los distintos Estados miembros, e incluso dentro de un mismo Estado, según los diversos tipos de impuestos y exacciones de que se trate. En algunos casos, las impugnaciones o demandas de este tipo están sometidas por la ley a requisitos de forma y plazo en lo que respecta tanto a las reclamaciones dirigidas a la Administración Tributaria como a los recursos jurisdiccionales. En otros casos, los recursos que tienen por objeto el reembolso de exacciones indebidamente pagadas deben interponerse ante los órganos jurisdiccionales ordinarios, principalmente en forma de acciones para la devolución de cantidades indebidamente pagadas, que pueden ejercitarse durante plazos más o menos largos, en ocasiones durante el plazo de prescripción establecido por el Derecho común (véanse las sentencias de 27 de febrero de 1980, *Just*, 68/79, Rec. p. 501, apartados 22 y 23; *Denkavit italiana*, antes citada, apartados 23 y 24; de 10 de julio de 1980, *Ariete*, 811/79, Rec. p. 2545, apartados 10 y 11, y *Mireco*, 826/79, Rec. p. 2559, apartados 11 y 12).
- 34 Esta diversidad de sistemas nacionales se debe principalmente a la inexistencia de una normativa comunitaria en materia de devolución de tributos nacionales indebidamente percibidos. En una situación de este tipo, como se ha recordado en el apartado 19 de la presente sentencia, corresponde 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, por una parte, dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni, por otra parte, haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad).
- 35 Por lo que respecta a este último principio, tal como se ha recordado en el apartado 20 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho comunitario 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. En efecto, unos plazos de este tipo no son de una naturaleza tal que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Sobre este extremo, un plazo nacional de caducidad de tres años a partir de la fecha del pago impugnado parece razonable.

- 36 El respeto del principio de equivalencia exige, por su parte, que el procedimiento controvertido 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de marzo de 1980, Salumi, asuntos acumulados 66/79, 127/79 y 128/79, Rec. p. 1237, apartado 21). 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 repetición interno más favorable.
- 37 Así pues, el Derecho comunitario no se opone a que la legislación de un Estado miembro contemple, junto a un plazo de prescripción de Derecho común aplicable a las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, procedimientos específicos de reclamación y de recurso judicial menos favorables para la impugnación de los tributos y demás exacciones. Sólo cabría una solución distinta si dichos procedimientos fueran aplicables única y exclusivamente a las acciones de devolución de tributos o exacciones basadas en el Derecho comunitario.
- 38 En el presente caso, tal como ha indicado este Tribunal en el apartado 25 de la presente sentencia, el plazo de caducidad impugnado no se aplica únicamente a la tasa de concesión controvertida, sino también a la totalidad de las tasas de concesión gubernativas. Por lo demás, según ha afirmado sin ser contradicho el Gobierno italiano, un plazo análogo se aplica igualmente a las acciones de devolución de un cierto número de impuestos indirectos. Además, del tenor literal de la disposición controvertida no se deduce que se aplique sólo a los recursos basados en el Derecho comunitario. Por otra parte, como ha indicado el Abogado General en los puntos 62 a 64 de sus conclusiones, de la jurisprudencia de la Suprema Corte di Cassazione se desprende que en Italia los plazos en materia fiscal son también aplicables a las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidos en virtud de leyes declaradas inconstitucionales.
- 39 Procede, por tanto, responder a la segunda cuestión que el Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra del Derecho comunitario, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad de tres años que se aparta del régimen común de las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, sometidas a un plazo más favorable, siempre

que dicho plazo de caducidad se aplique del mismo modo a las demandas de devolución basadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno.

Sobre la tercera cuestión

- 40 Mediante su tercera cuestión, el Juez de reenvío pregunta al Tribunal de Justicia si el Derecho comunitario prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de una Directiva, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad que empiece a correr a partir de la fecha de pago de los tributos de referencia, aun cuando, en esa fecha, el Derecho nacional todavía no hubiese sido adaptado correctamente a dicha Directiva.
- 41 Los tres Gobiernos que han presentado observaciones proponen que se dé una respuesta negativa a dicha cuestión. Consideran, efectivamente, que un Estado miembro tiene derecho a invocar un plazo nacional de caducidad como el aquí controvertido, siempre que cumpla los requisitos que establecen las sentencias Rewe y Comet, antes citadas. Según dichos Gobiernos, la sentencia de 25 de julio de 1991, Emmott (C-208/90, Rec. p. I-4269), debe situarse en el contexto creado por las circunstancias absolutamente singulares de aquel asunto, tal como el Tribunal de Justicia ha confirmado, por otra parte, en sus sentencias de 27 de octubre de 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Rec. p. I-5475), y de 6 de diciembre de 1994, Johnson (C-410/92, Rec. p. I-5483).
- 42 Según Edis, de estas dos últimas sentencias se deduce que, cuando no se den otras circunstancias, el mero hecho de que el Derecho nacional no haya sido correctamente adaptado a las disposiciones de una Directiva no impide que el Estado miembro que incumple su obligación invoque los plazos de recurso internos. Dicha sociedad considera, sin embargo, que en el caso de autos procede aplicar la jurisprudencia Emmott, habida cuenta del comportamiento dilatorio adoptado por

las autoridades italianas frente a las solicitudes de devolución presentadas por las sociedades.

- 43 Al principio, la Comisión mantuvo que las sentencias Steenhorst-Neerings y Johnson, antes citadas, se referían a reclamaciones sobre prestaciones sociales denegadas indebidamente y, por tanto, carecían de pertinencia en el presente caso. Consideraba de este modo que la solución adoptada en la sentencia Emmott debía aplicarse a las acciones de reembolso de los tributos percibidos en contra de las disposiciones del Derecho comunitario, so pena de permitir que el Estado miembro que incumple sus obligaciones se beneficie de su infracción. Sin embargo, en la vista, la Comisión renunció a defender esta tesis, reconociendo que había sido invalidada por la sentencia de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros (C-188/95, Rec. p. I-6783).
- 44 De la respuesta dada a la segunda cuestión se deduce que el Derecho comunitario no prohíbe, en principio, que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra del Derecho comunitario, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad de tres años.
- 45 Bien es cierto que en la sentencia Emmott, antes citada, apartado 23, el Tribunal de Justicia consideró que, hasta el momento de la adaptación correcta del Derecho interno a una Directiva, el Estado miembro que incumple su obligación no puede proponer la excepción de extemporaneidad de una acción judicial ejercitada en su contra por un particular con el fin de proteger los derechos que le reconocen los preceptos de una Directiva, y que un plazo para recurrir, previsto en el Derecho nacional, sólo podrá empezar a correr a partir de ese momento.
- 46 Sin embargo, como confirmó la sentencia Johnson, antes citada, apartado 26, de la sentencia Steenhorst-Neerings, antes citada, resulta que la solución alcanzada en la

sentencia Emmott estaba justificada por las circunstancias propias de dicho asunto, en las que la caducidad producía el efecto de privar absolutamente a la demandante en el asunto principal de la posibilidad de alegar su derecho a la igualdad de trato en virtud de una Directiva comunitaria (véanse, también, las sentencias Haahr Petroleum, antes citada, apartado 52, y de 17 de julio de 1997, Texaco y Olieselskabet Danmark, asuntos acumulados C-114/95 y C-115/95, Rec. p. I-4263, apartado 48).

- 47 Así pues, el Tribunal de Justicia estimó, en la sentencia Fantask y otros, antes citada, que el Derecho comunitario no prohíbe a un Estado miembro, que no haya adaptado correctamente su Derecho interno a la Directiva 69/335, invocar, con el objeto de oponerse a las acciones de reembolso de los tributos cuya percepción haya sido contraria a la referida Directiva, un plazo nacional de prescripción de cinco años que comience a correr desde la fecha de exigibilidad de dichos tributos.
- 48 Además, a la luz de los autos y de los debates que tuvieron lugar en la fase oral, no parece que el comportamiento de las autoridades italianas, junto con la existencia del plazo controvertido, haya llevado en el asunto principal, como ocurría en el asunto Emmott, a privar totalmente a las sociedades demandantes de la posibilidad de hacer valer sus derechos ante los órganos jurisdiccionales nacionales.
- 49 Procede, pues, responder a la tercera cuestión que, en circunstancias como las del asunto principal, el Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de lo dispuesto en una Directiva, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad que empiece a correr a partir de la fecha de pago de los tributos de referencia, aun cuando, en esa fecha, el Derecho nacional todavía no hubiese sido adaptado correctamente a dicha Directiva.

Costas

- 50 Los gastos efectuados por los Gobiernos italiano, francés y del Reino Unido, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteada por el Tribunale di Genova mediante resolución de 18 de junio de 1996, declara:

- 1) 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.
- 2) El Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra del Derecho comunitario, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad de tres años que se aparta del régimen común de las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, sometidas a un plazo más favorable, siempre que dicho plazo de caducidad se aplique del mismo modo a las demandas de devolución basadas en el Derecho comunitario y a las fundadas en el Derecho interno.

- 3) En circunstancias como las del asunto principal, el Derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de lo dispuesto en una Directiva, un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad que empiece a correr a partir de la fecha de pago de los tributos de referencia, aun cuando, en esa fecha, el Derecho nacional todavía no hubiese sido adaptado correctamente a dicha Directiva.

Rodríguez Iglesias

Ragnemalm

Wathelet

Schintgen

Mancini

Moitinho de Almeida

Kapteyn

Edward

Puissochet

Sevón

Ioannou

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de septiembre de 1998.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias