

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 17 de junio de 2004 *

En el asunto C-30/02,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa (Portugal), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Recheio — Cash & Carry SA,

y

Fazenda Pública/Registro Nacional de Pessoas Colectivas,

en el que participa

Ministério Público,

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

* Lengua de procedimiento: portugués.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. A. La Pergola y S. von Bahr (Ponente), la Sra. R. Silva de Lapuerta y el Sr. K. Lenaerts, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. M. Múgica Arzamendi, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Recheio — Cash & Carry SA, por los Sres. C. Teixeira Osório de Castro y J. Vieira Peres, abogados;
- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Fernandes y la Sra. A.I. Pinto, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. A.M. Alves Vieira y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. N. Castro Marques, abogado;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Recheio — Cash & Carry SA, representada por el Sr. J. Vieira Peres, y por los Sres. P. Sousa Machado y M. Fontaine de Campos,

advogados, del Gobierno portugués, representado por el Sr. L. Fernandes asistido por el Sr. C. Baptista Lobo, abogado, y de la Comisión, representada por la Sra. A. M. Alves Vieira y el Sr. R. Lyal, en la vista de 13 de noviembre de 2003;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de diciembre de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 27 de diciembre de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de febrero de 2002, el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa planteó, con arreglo al artículo 234 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 Recheio — Cash & Carry SA (en lo sucesivo, «Recheio») y la Fazenda Pública/Registro Nacional de Pessoas Colectivas (Hacienda pública/Registro nacional de personas jurídicas), respecto a la devolución de las tasas de registro que Recheio pagó con arreglo al artículo 3, apartado 4, del Arancel del Registro nacional de personas jurídicas adoptado mediante la orden n° 366/89, de 22 de mayo de 1989 (*Diário da República* I, serie A, n° 117, de 22 de mayo de 1989).

El litigio principal y el marco jurídico

- 3 Mediante escritura notarial otorgada en Lisboa el 5 de noviembre de 1997, Recheio procedió al aumento de su capital social, que pasó de 100.000.000 PTE a 1.000.000.000 PTE.

- 4 El 4 de marzo de 1998, registró dicho aumento de capital en el Registro nacional de personas jurídicas. Ese mismo día, se le reclamó y pagó, en concepto de tasas de registro, el importe de 2.251.000 PTE, con arreglo al artículo 3, apartado 4, del Arancel del Registro nacional de personas jurídicas.

- 5 El 11 de julio de 2001 Recheio interpuso ante el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa una acción declarativa de su derecho a la devolución de un importe de 2.250.000 PTE. Esta sociedad alegó que el cobro de las cantidades se había realizado infringiendo el Derecho comunitario, en particular los artículos 10, letra c), y 12, apartado 1, letra e), 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).

- 6 Recheio basó su pretensión en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual los derechos devengados por la inscripción en un Registro nacional de personas jurídicas del aumento del capital social de una sociedad de capital, cuando constituyen un impuesto en el sentido de la Directiva, están, en principio, prohibidos por el artículo 10, letra c), de la Directiva 69/335 (véanse, en particular, las sentencias de 29 de septiembre de 1999, Modelo, C-56/98, Rec. p. I-6427, y de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, apartado 25).

- 7 El Tribunal Tributário de Primeira Instância recalificó la acción de Recheio en recurso de anulación. A su entender, dicho recurso habría debido interponerse en un plazo de noventa días a partir de la fecha «en que expiró el período para el pago voluntario de la liquidación tributaria» de conformidad con el artículo 123 del Código de Processo Tributário (en lo sucesivo, «CPT»), establecido por el Decreto-ley nº 154/91, de 23 de abril de 1991 (*Diário da República* I, serie A, nº 94, de 23 de abril de 1991), que se corresponde actualmente con el artículo 102 del Código de Procedimento e Processo Tributário (en lo sucesivo, «CPPT»), establecido por el Decreto-ley nº 433/99, de 26 de octubre de 1999 (*Diário da República* I, serie A, nº 250, de 26 de octubre de 1999) y modificado por la Ley nº 15/2001 de 5 de junio de 2001 (*Diário da República* I, serie A, nº 130, de 5 de junio de 2001).
- 8 El Tribunal Tributário de Primeira Instância indicó que el plazo de noventa días para interponer un recurso de anulación no debe, por una parte, ser menos favorable que los plazos aplicables a las acciones de devolución basadas en el Derecho nacional, ni, por otra, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.
- 9 Dicho Tribunal declaró que el plazo en cuestión se aplica a todos los actos de liquidación de ingresos tributarios, con independencia de que se basen en el Derecho comunitario o en el Derecho nacional.
- 10 En estas circunstancias, el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Se opone el Derecho comunitario a que, para las acciones de devolución de tributos percibidos en su contra, un Estado miembro establezca un plazo de

caducidad de noventa días, que comience a correr a partir de la expiración del período de pago voluntario, debido a que de esta forma se hace extremadamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución?

- 2) En caso de respuesta afirmativa, ¿qué plazo mínimo se considera conforme con dicha prohibición de dificultad extrema?

- 3) ¿Qué criterios han de utilizarse para su determinación?»

Sobre la pretensión de reapertura del procedimiento

- 11 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 23 de enero de 2004, Recheio solicitó la reapertura de la fase oral a raíz de las conclusiones del Abogado General. Recheio alega que éste basó sus conclusiones en una interpretación manifiestamente incorrecta del Derecho portugués, según la cual el plazo de prescripción de que se trata no era de noventa días sino de cinco meses y medio.

- 12 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia puede ordenar de oficio, a propuesta del Abogado General, o a instancia de las partes, la reapertura de la fase oral, conforme al artículo 61 de su Reglamento de Procedimiento, si considera que no está suficientemente informado o que el asunto debe dirimirse basándose en una alegación que no ha sido debatida entre las partes (véanse, en particular, las sentencias de 18 de junio de 2002, Philips, C-299/99, Rec. p. I-5475, apartado 20 de 7 de noviembre de 2002, Hirschfeldt/AÉE, C-184/01 P, Rec. p. I-10173, apartado 30, y de 13 de noviembre de 2003, Schilling y Fleck-Schilling, C-209/01, Rec. p. I-13389, apartado 19).

- 13 Al no darse ninguna de las dos circunstancias anteriores en el presente asunto, el Tribunal de Justicia considera que, en el caso de autos, no procede ordenar la reapertura de la fase oral del procedimiento. Por consiguiente, debe desestimarse la pretensión formulada al respecto.

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 14 Mediante sus cuestiones, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el principio de efectividad del Derecho comunitario se opone, por lo que respecta a una solicitud de devolución de un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, a que se establezca un plazo de caducidad de noventa días que comience a correr a partir de la expiración del período de pago voluntario de dicho tributo.
- 15 Procede recordar que, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario (véase la sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20).
- 16 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha indicado también en reiteradas ocasiones que el problema 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 tributos de que se trate. En algunos casos, las impugnaciones o reclamaciones de este tipo están sometidas por la ley a

requisitos de forma y de plazo en lo que respecta tanto a las reclamaciones dirigidas a la Administración tributaria, como a los recursos jurisdiccionales. En otros casos, las acciones que tienen por objeto el reembolso de tributos indebidamente pagados 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 y, en ocasiones, durante el plazo de prescripción establecido por el Derecho común (véase, en particular, la sentencia de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 24).

- 17 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 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) (véase, en particular, la sentencia de 15 de septiembre de 1998, Edis, C-231/96, Rec. p. I-4951, apartado 34).
- 18 Por lo que respecta a este último principio, 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 (sentencia Edis, antes citada, apartado 35).
- 19 En el caso de autos, el artículo 123 del CPT, sustituido por el artículo 102, apartado 1, letra a), del CPPT, establece un plazo de caducidad de noventa días para la interposición de un recurso de anulación del acto por el que se fija el tributo que comienza a correr a partir del pago voluntario de éste.

- 20 Si bien la sentencia Edis, antes citada, hacía referencia a un plazo de caducidad de tres años a partir de la fecha de pago del tributo, es decir, un plazo claramente más largo que el establecido en el litigio principal, de esa misma sentencia y de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que los Estados miembros son libres para establecer plazos más o menos largos para la devolución de ingresos indebidos, siempre que no hagan imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.
- 21 En el caso de autos, debe considerarse que el plazo de noventa días que comienza a correr a partir de la expiración del período de pago voluntario del tributo tiene una duración suficientemente larga para permitir al contribuyente adoptar con pleno conocimiento de causa la decisión de presentar un recurso de anulación y para reunir a tal efecto todos los elementos de hecho y de Derecho necesarios.
- 22 Tal como se deduce del punto 41 de las conclusiones del Abogado General, dicho plazo merece la calificación de razonable si se compara con los plazos de duración análoga previstos en los ordenamientos jurídicos de otros Estados miembros.
- 23 En lo que se refiere a la alegación de Recheio según la cual dicho plazo no es aceptable en la medida en que la República Portuguesa no había adaptado su Derecho nacional a la Directiva 69/335 cuando se practicó la liquidación del impuesto y no lo hizo hasta dos años después de la sentencia Modelo, antes citada, procede señalar que el Derecho comunitario no prohíbe a un Estado miembro que no haya adaptado correctamente su Derecho nacional a la Directiva 69/335 oponer a las acciones de reembolso de los derechos percibidos infringiendo dicha Directiva un plazo nacional de caducidad. La circunstancia de que el Tribunal de Justicia dicte una sentencia prejudicial sobre la interpretación de la disposición de Derecho comunitario de que se trata resulta indiferente a este respecto (véase, en particular, la sentencia Edis, antes citada, apartados 20 y 47).

- 24 En cuanto a la alegación de Recheio según la cual el plazo de que se trata no está justificado, en la medida en que la Administración tributaria dispone de plazos más largos para adoptar la decisión de gravar al contribuyente y para rectificar de oficio los actos de imposición, basta con declarar que esta circunstancia no implica que el plazo de noventa días de que se trata en el litigio principal sea insuficiente a la vista del principio de efectividad. Por otro lado, los plazos de que dispone la Administración tributaria para ejercer sus competencias fiscales responden normalmente a objetivos distintos de los del plazo para presentar un recurso de anulación.
- 25 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que un plazo nacional de caducidad como el del litigio principal no hace excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.
- 26 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones planteadas por el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa que el principio de efectividad del Derecho comunitario no se opone, por lo que respecta a una solicitud de devolución de un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, a que se establezca un plazo de caducidad de noventa días que comience a correr a partir de la expiración del período de pago voluntario de dicho tributo.

Costas

- 27 Los gastos efectuados por el Gobierno portugués y por la Comisión, 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 (Sala Primera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa mediante resolución de 27 de diciembre de 2001, declara:

El principio de efectividad del Derecho comunitario no se opone, por lo que respecta a una solicitud de devolución de un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, a que se establezca un plazo de caducidad de noventa días que comience a correr a partir de la expiración del período de pago voluntario de dicho tributo.

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 17 de junio de 2004.

El Secretario

El Presidente de la Sala Primera

R. Grass

P. Jann