

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. DAMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 11 de mayo de 2000 *

1. El tribunal de grande instance de Bétune (Francia) ha planteado una cuestión prejudicial a este Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), a fin de resolver un litigio entre la empresa Roquette Frères y la Administración tributaria, que versa sobre la devolución de tributos nacionales percibidos indebidamente. En concreto, la empresa recurrente solicita el reintegro de la cantidad abonada en 1987, con ocasión de una fusión, en concepto de tasa de inscripción registral prevista por la normativa nacional en contra de lo dispuesto por la Directiva 69/335/CEE¹ (en lo sucesivo, «Directiva 69/335»).

I. Los hechos del litigio principal

2. Según expone el órgano jurisdiccional remitente en su auto, el 19 de junio de 1987 se acordó en junta general extraordinaria que la sociedad Roquette Frères absorbiera mediante fusión a la sociedad Roquette Technique et Dérivés. Con motivo de esa operación, el 8 de julio de 1987 la sociedad

absorbente abonó la cantidad de 757.926 FRF en concepto de tasa de inscripción registral, al tipo impositivo superior (1,20 %) previsto en el número 2º del apartado I del artículo 816-1 del Code général des impôts (Código general tributario) en vigor en aquel momento.

3. El 24 de diciembre de 1996, la sociedad Roquette Frères impugnó la exigibilidad de dicha tasa y solicitó su devolución a la Direction des Services Fiscaux du Pas-de-Calais. La reclamación dio lugar, el 3 de abril de 1997, a una resolución denegatoria.

4. El 5 de junio de 1997, la sociedad Roquette Frères interpuso un recurso en el que solicita que se declare haber lugar a la supresión de la imposición que se le exigió en 1987, y la condena del Estado a devolverle la cantidad abonada indebidamente y los intereses devengados.

* Lengua original: español.

¹ — 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).

II. El plazo para reclamar en el procedimiento tributario y los límites temporales del derecho a la devolución

5. De acuerdo con lo previsto por el artículo R. 196-1 del Livre des procédures fiscales (Libro sobre procedimiento tributario), para que sean admisibles, las reclamaciones dirigidas contra impuestos distintos de los impuestos directos locales y de sus tasas anejas deberán presentarse antes del 31 de diciembre del segundo año que sigue a la realización del hecho que motiva la reclamación.

6. El artículo L. 190 del mismo Libro, en su apartado 2, establece que todas las acciones dirigidas a obtener la supresión o la reducción de una imposición o a ejercer derechos a deducción, fundadas en que la norma aplicada no es conforme a una norma de rango superior, se instruyen y juzgan de acuerdo con las disposiciones del capítulo I del título III.

Su apartado 3 dispone que, cuando esa falta de conformidad haya sido declarada por una resolución judicial, la acción para instar la devolución de las cantidades abonadas o para exigir la reparación de los daños y perjuicios sufridos sólo puede abarcar el período posterior al 1 de enero

del cuarto año que precede a aquel en que recayó la resolución.²

7. Por aplicación de esta legislación, la acción de devolución de ingresos indebidos ejercitada por la sociedad demandante sólo puede referirse al período posterior al 1 de enero de 1992, que es el cuarto año anterior a 1996, cuando se declaró que la exacción de la tasa de inscripción registral no era conforme a la Directiva 69/335.³ Como la tasa fue ingresada en julio de 1987, la reclamación no puede dar lugar a ninguna devolución.

III. La cuestión prejudicial

8. En su recurso ante el tribunal de grande instance de Béthune, la sociedad Roquette Frères no sólo solicitó que planteara una cuestión prejudicial con arreglo al artículo 177 del Tratado, sino que propuso, directamente, la formulación que debería tener.

2 — Estos dos apartados fueron añadidos a este artículo por la Ley 89-936, de 29 de diciembre de 1989. A partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 1990, se aplicaron los plazos de derecho tributario a la acción para instar la devolución de los tributos abonados indebidamente, basada en que una decisión jurisprudencial los había declarado contrarios al derecho comunitario, en lugar del plazo de prescripción de treinta años de derecho común establecido por el artículo 2262 del Código civil. Véase Libaud, V. y Renault, O.: «La restitution du droit de 1,20 % indument perçu à l'occasion de fusion de sociétés», *Droit fiscal* 1994, n° 39, pp. 1376 a 1380, especialmente, p. 1378.

3 — Esa falta de conformidad fue declarada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 13 de febrero de 1996, *Bautiaa y Société française maritime* (asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94, Rec. p. I-505), apartados 41 y 42.

9. El tribunal de grande instance de Bétune ha retomado palabra por palabra la sugerencia de la parte y ha planteado una cuestión prejudicial por la que solicita 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.»

IV. La Directiva 69/335 y la exacción por Francia de una tasa porcentual de inscripción registral en caso de fusión de sociedades

10. La Directiva 69/335 se proponía, por la vía de la armonización, eliminar los impuestos indirectos que gravaban la concentración de capitales en los Estados miembros, a saber, el impuesto al que estaban sometidas las aportaciones a sociedades y el impuesto de timbre sobre los títulos, que daban lugar a discriminaciones, a doble imposición y a disparidades que obstaculizaban la libre circulación de capitales. Su artículo 7 estableció que el tipo del impuesto no podía superar el 2 % ni ser inferior al 1 %, previéndose que los Estados miembros redujeran el tipo en un 50 % o más, en determinados supuestos y bajo ciertas condiciones.

11. En 1973, el Consejo adoptó la Directiva 73/80/CEE⁴ por la que, a partir del 1 de enero de 1976, el tipo del impuesto quedó fijado en un 1 % y los tipos reducidos quedaron entre el 0 % y el 0,50 %. La Directiva 85/303/CEE,⁵ que derogó la Directiva 73/80 y modificó la Directiva 69/335, impuso a los Estados miembros la obligación de eximir del derecho de aportación, a partir del 1 de enero de 1986, a las operaciones distintas de las contempladas en el artículo 9⁶ de la Directiva 69/335 que, el 1 de julio de 1984, estuvieran exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 %.

12. No obstante las disposiciones de esta Directiva, en Francia se siguieron recaudando impuestos sobre determinadas operaciones de concentración de capitales y las normas pertinentes del code général des impôts tardaron todavía algunos años en ser modificadas. Fue la Ley de presupuestos de 1992 la que suprimió la tasa de inscripción registral proporcional del 1 % sobre las aportaciones, establecida en los números I y II de su artículo 810, sustituyéndola por una tasa fija de 430 FRF, mientras que la Ley de presupuestos de 1994 suprimió tanto la tasa de inscripción registral proporcional del 3 %, que gra-

4 — Directiva 73/80/CEE del Consejo, de 9 de abril de 1973, relativa a la fijación de los tipos comunes del impuesto sobre las aportaciones de capital (DO L 103, p. 15; EE 09/01, p. 44).

5 — Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, por la que se modifica la Directiva 69/335/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 156, p. 23; EE 09/01, p. 171).

6 — El artículo 9 de la Directiva 69/335 contempla la posibilidad de no aplicar en algunos casos los tipos de gravamen previstos en el artículo 7: «Ciertas categorías de operaciones o de sociedades de capital podrán ser objeto de exenciones, de reducciones o de incrementos de los tipos por motivos de equidad fiscal o de orden social, o para permitir a un Estado miembro hacer frente a situaciones especiales. El Estado miembro que se proponga tomar medidas de esta naturaleza someterá la cuestión a la Comisión con la suficiente antelación y a efectos de la aplicación del artículo 102 del Tratado.»

vaba los aumentos de capital efectuados mediante la transformación de beneficios, de reservas o de provisiones, establecida en su artículo 812-I-1º, como la tasa correlativa del 1,20 % sobre las operaciones de fusión, prevista por su artículo 816-I-2º. La supresión de estas dos últimas tasas se hizo extensiva a todas las operaciones (aumentos de capital y fusiones) realizadas después del 15 de octubre de 1993.

13. Tras haber abonado, en concepto de tasas de inscripción registral aplicadas a las aportaciones de capital como consecuencia de una fusión, diversas cantidades, en 1990, la Société Bautiaa y, entre 1987 y 1991, la Société française maritime SA instaron de la Administración tributaria la devolución de las sumas pagadas, alegando que las normas internas que preveían la exacción de esas tasas resultaban incompatibles con la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 85/303.

14. Tanto el tribunal de grande instance de Dax, como el de Quimper plantearon cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia para que interpretara si el apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 73/80, que entró en vigor el 1 de enero de 1976, y más tarde por la Directiva 85/303, que entró en vigor el 1 de enero de 1986, se oponía a la aplicación de una normativa nacional que mantenía en el 1,20 % el tipo de gravamen de la tasa de inscripción registral aplicable a las aportaciones de bienes muebles al capital social, producidas en el marco de una fusión.

15. En la sentencia que dictó el 13 de febrero de 1996,⁷ el Tribunal de Justicia apreció que las operaciones de fusión de sociedades estaban comprendidas en la letra c) del apartado 1 del artículo 4 de la Directiva 69/335, que contempla el aumento del capital mediante aportación de bienes de cualquier naturaleza; y consideró que, al aplicarse a operaciones de aportación de capital comprendidas en el ámbito de dicha Directiva, la tasa de inscripción registral constituía un impuesto sobre las aportaciones de capital a efectos de esta última. Por estas razones, entre el 1 de enero de 1976 y el 31 de diciembre de 1985, el mantenimiento en un Estado miembro de un impuesto sobre las aportaciones de capital como la tasa controvertida era incompatible con la letra b) del apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335, en su versión modificada por la Directiva 73/80, que establecía que los tipos reducidos contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 7 no podían sobrepasar el 0,50 %. Y, a partir del 1 de enero de 1986, el mantenimiento de dicha tasa continuó siendo incompatible con la Directiva, pues el apartado 1 del artículo 7 fue modificado de nuevo por la Directiva 85/303, que obliga claramente 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.

La respuesta que dio a los órganos jurisdiccionales nacionales fue que el apartado 1 del artículo 7 de la Directiva 69/335 se opone a la aplicación de una normativa nacional que mantiene un tipo de gravamen del 1,20 % para la tasa de inscripción registral, que recae sobre las aportaciones de bienes muebles efectuadas en el marco de una fusión.

7 — Sentencia Bautiaa y Société française maritime, citada en la nota 3 *supra*, apartados 38 y 40 a 42.

V. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

16. Han presentado observaciones escritas en este procedimiento, dentro del plazo establecido al efecto por el artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, la sociedad Roquette Frères, recurrente en el litigio principal, el Gobierno francés, el Gobierno italiano y la Comisión.

En el acto de la vista, que tuvo lugar el 6 de abril de 2000, comparecieron, a fin de presentar oralmente sus alegaciones, el representante de la sociedad Roquette Frères, el agente del Gobierno francés, el del Gobierno italiano y el de la Comisión.

17. La sociedad recurrente sostiene que el apartado 3 del artículo L. 190 del Libro de procedimiento tributario es incompatible con el derecho comunitario, por ser una norma procesal adoptada por el Estado francés para hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. En su opinión, la citada norma organiza un procedimiento específico aplicable a los recursos basados en la violación por una norma nacional de una disposición de derecho comunitario, distinto del que se aplica cuando la acción de repetición de lo indebido se basa en una norma de derecho interno.

Explica que la modificación legislativa de 1989, que añadió los apartados 2 y 3 al artículo L. 190 del Libro de procedimiento tributario, fue la reacción a la sentencia Alitalia, de 3 de febrero de 1989, del Conseil d'État, que declaró contrarias a la Sexta Directiva ciertas restricciones del derecho a deducción, y a diecisiete sentencias de la Cour de cassation, de 7 de noviembre de 1989, que consideraron que la acción de repetición de lo indebido instando la devolución de un tributo, declarado contrario al derecho comunitario, se regía por la prescripción de treinta años de derecho común.

18. El Gobierno francés puntualiza que el recurso de la sociedad Roquette Frères es admisible, ya que fue presentado dentro de plazo. No se puede, sin embargo, estimar en cuanto al fondo, porque el impuesto cuya devolución reclama fue abonado en 1987 y la acción para instar la devolución de cantidades abonadas indebidamente, cuando se basa en una declaración judicial de disconformidad con una norma 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. Dado que la resolución judicial pertinente es la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de febrero de 1996, dictada en el asunto *Bautiaa*,⁸ el período al que se ciñe la repetición se sitúa entre esa fecha y el 1 de enero de 1992.

Indica que el apartado 3 del artículo L. 190 se aplica a todos los recursos basados en la

⁸ — *Ibidem*.

disconformidad de una norma con otra de rango superior, sea cual sea su rango y su naturaleza. Añade que la citada disposición amplía, en determinadas situaciones, los plazos normales de recurso del derecho francés, en la medida en que concede una segunda oportunidad a los contribuyentes que ignoraban que la norma aplicada era inválida y no habían recurrido dentro del plazo normal. A pesar de que la limitación temporal contenida en esa disposición pueda ocasionar, en algunos casos, la desestimación total o parcial de la solicitud de devolución, el Gobierno francés considera que el plazo fijado, entre cuatro y cinco años, es perfectamente razonable.

19. El Gobierno italiano opina que la legislación francesa controvertida es compatible con el derecho comunitario, ya que se aplica indistintamente a las sentencias del Tribunal de Justicia y a las de los órganos jurisdiccionales internos, y que el plazo concedido para la solicitud de devolución es razonable.

20. La Comisión considera que el apartado 3 del artículo L. 190, en relación con el artículo R. 196-1, antes citados, tienen como finalidad, por una parte, abrir en favor de los contribuyentes un nuevo plazo para recurrir, que finaliza el 31 de diciembre del segundo año que sigue a aquel en que se dictó la resolución judicial y, por otra parte, fijar un período especial de prescripción, limitando en el tiempo el momento a partir del cual ya no es posible obtener la repetición de lo indebido, que se remonta hasta el 1 de enero del cuarto año que precede a aquel en que recayó la

resolución. Añade que la doctrina administrativista interpreta que hay que entender por resolución judicial, a estos efectos, cualquier sentencia firme y no recurrible en apelación de un órgano jurisdiccional nacional y las sentencias del Tribunal de Justicia dictadas tanto en recursos de incumplimiento, como en procedimientos prejudiciales.⁹

Observa que esas disposiciones, a pesar de establecer un procedimiento especial en materia tributaria, forman parte de las normas que regulan el contencioso tributario ordinario y, si bien no afectan a todos los impuestos indirectos, se aplican a las acciones de repetición de tributos en todos los casos en los que, por resolución de un tribunal interno, comunitario o internacional, se ha declarado que la norma de derecho aplicada no es conforme a una norma de derecho de rango superior, sea ésta nacional, internacional o comunitaria. Además, tanto el plazo para recurrir como el período que puede abarcar la devolución de tributos indebidos le parecen razonables.

VI. Examen de la cuestión prejudicial

21. En realidad, el tribunal de grande instance de Béthune quiere saber si el

9 — La Comisión no cita, sin embargo, a ningún autor.

derecho comunitario se opone a que la legislación tributaria de un Estado miembro establezca que la acción de repetición de lo indebido, basada en una declaración de disconformidad de una norma con otra de rango superior, sólo puede abarcar al período posterior al 1 de enero del cuarto año que precede a aquel en que recayó la resolución.

22. Antes de proponer una respuesta a esta cuestión, quiero hacer dos observaciones preliminares sobre el desarrollo de este procedimiento y algunos comentarios a la actitud adoptada por el órgano jurisdiccional nacional.

23. En primer lugar, la resolución del tribunal de grande instance de Béthune, en la que decidió plantear cuestión prejudicial, fue dictada el 24 de marzo de 1998. Ignoro las razones por las que el escrito no llegó, sin embargo, a la Secretaría del Tribunal de Justicia hasta casi un año después, concretamente, el 15 de marzo de 1999.

24. En segundo lugar, quiero poner de relieve que, mediante resolución de 8 de enero de 1998, el tribunal de grande instance d'Angoulême planteó una cuestión prejudicial a este Tribunal de Justicia, suscitada en un litigio en el que se enfrentaban la SA Otor Godard y la Administración tributaria.¹⁰ Los hechos en ese asunto eran prácticamente idénticos a los que expone la sociedad Roquette Frères, ya

que la SA Otor Godard también había abonado una cantidad elevada en 1987, en concepto de tasa de inscripción registral como consecuencia de una fusión; las disposiciones nacionales aplicables eran las mismas; y la situación jurídica de ambas sociedades recurrentes coincidía: sus recursos solicitando la repetición de lo indebido, basados en la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Bautiaa, eran admisibles por haber sido introducidos dentro del plazo, pero la Administración tributaria les denegaba la razón en cuanto al fondo, porque les era de aplicación la limitación temporal prevista por el apartado 3 del artículo L. 190 del Libro de procedimiento tributario.

Al dictar la resolución, en enero de 1998, el tribunal de grande instance d'Angoulême no había tenido conocimiento de la existencia de la sentencia que el Tribunal de Justicia había dictado el 2 de diciembre de 1997, en el asunto Fantask,¹¹ y la Secretaría le transmitió un ejemplar de esta sentencia el 21 de julio de 1998. Como consecuencia de esa comunicación, el órgano jurisdiccional nacional consideró que sus dudas quedaban suficientemente esclarecidas y retiró la cuestión prejudicial que había planteado.¹²

25. Viendo la gran similitud que la cuestión prejudicial del tribunal de grande instance de Béthune guardaba con la del tribunal de

11 — Sentencia de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros (C-188/95, Rec. p. I-6783).

12 — El Presidente del Tribunal de Justicia dictó auto de archivo en este asunto el 25 de septiembre de 1998.

grande instance de Algoulème,¹³ la Secretaría del Tribunal de Justicia procedió a remitirle no sólo la sentencia Fantask, sino también las sentencias Edis,¹⁴ Ansaldo Energia,¹⁵ Spac¹⁶ y Aprile,¹⁷ que habían sido dictadas a lo largo de 1998, y que contienen la respuesta a la cuestión que había suscitado, preguntándole si, después de esos fallos, deseaba mantener la cuestión o retirarla.

En su contestación, el órgano jurisdiccional nacional indicó que, a la vista de las respuestas de las partes, había decidido proseguir el incidente prejudicial.

26. Ante esta actitud, creo necesario recordar la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia a cuyo tenor, el artículo 177 del Tratado establece una cooperación directa entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales conforme a un procedimiento no contencioso, ajeno a toda iniciativa de las partes y en el transcurso del cual únicamente se les ofrece la posibilidad de presentar observaciones.¹⁸ Considero

importante recalcar que la duda sobre la interpretación del derecho comunitario debe presentársele al juez nacional. El parecer de las partes no puede ser determinante a la hora de adoptar la decisión sobre el mantenimiento o la retirada de la cuestión prejudicial, aun cuando se deba apreciar lo que manifiesten en todo su valor, con especial atención a las razones en que funden sus pretensiones.

Desde luego, si se hubieran adoptado ya las soluciones preconizadas por el Grupo de reflexión sobre el futuro del sistema jurisdiccional de las Comunidades Europeas, que figuran en el capítulo A, apartado 2, letra c), del informe hecho público en febrero de 2000, éste sería un ejemplo de cuestión prejudicial que el Tribunal habría podido resolver mediante auto motivado, porque la respuesta es evidente y figura en la jurisprudencia.

27. Me parece sorprendente, también, que el juez nacional haga suya la postura de la sociedad recurrente en el litigio principal, que sostiene que la legislación francesa ha organizado un procedimiento específico aplicable en los recursos basados en la violación por una norma nacional de una disposición de derecho comunitario, distinto del que se aplica cuando la acción de repetición de lo indebido se basa en la incompatibilidad entre dos normas internas de distinto rango.

Y digo que me parece sorprendente porque el juez nacional no puede ignorar la juris-

13 — Mediante una resolución de 25 de febrero de 1998, el tribunal de grande instance de Lyon había planteado dos cuestiones prejudiciales (asunto C-72/98) por las que solicitaba la interpretación de la Directiva 69/335. El litigio del que conoca se planteaba en términos muy parecidos a los dos que he citado, con la diferencia de que la sociedad recurrente había abonado la tasa de inscripción registral en 1993. La Administración tributaria accedió, con posterioridad, a la solicitud de reembolso de la sociedad recurrente y, en consecuencia, el órgano jurisdiccional nacional retiró las cuestiones planteadas. El asunto fue archivado mediante auto del presidente del Tribunal de Justicia de 3 de febrero de 1999.

14 — Sentencia de 15 de septiembre de 1998, Edis (C-231/96, Rec. p. I-4951).

15 — Sentencia de 15 de septiembre de 1998, Ansaldo Energia y otros (asuntos acumulados C-279/96, C-280/96 y C-281/96, Rec. p. I-5025).

16 — Sentencia de 15 de septiembre de 1998, Spac (C-260/96, Rec. p. I-4997).

17 — Sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile (C-228/96, Rec. p. I-7141).

18 — Sentencia de 9 de diciembre de 1965, Hessische Knappschaft (44/65, Rec. p. 1191); auto de 18 de octubre de 1979, Sirena (40/70, Rec. p. 3169), y sentencia de 19 de enero de 1994, SAT Fluggesellschaft (C-364/92, Rec. p. I-43), apartado 9.

prudencia de la Cour de cassation que, en repetidas ocasiones, ha declarado que el apartado 2 del artículo L. 190 era aplicable a una acción de repetición de lo indebido, fundada en que una norma de rango inferior resultaba contraria e incompatible con otra de rango superior, siendo ambas de origen interno.¹⁹

28. Dicho esto no me queda más que recordar al órgano jurisdiccional francés que ha planteado la cuestión prejudicial la jurisprudencia de este Tribunal en materia de repetición de lo indebido, que es clara y abundante.²⁰

29. De acuerdo con esta jurisprudencia, que figura resumida en el apartado 12 de la sentencia Deville,²¹ en ausencia de 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

conferidos gracias al efecto directo del ordenamiento jurídico comunitario, siempre que dichos requisitos no sean menos favorables que los que deben reunir los recursos semejantes de carácter interno, ni se regulen de tal forma que, en la práctica, resulte imposible el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen la obligación de proteger.²²

Estas dos condiciones, exigibles a los diferentes sistemas nacionales respecto a las reclamaciones de ingresos indebidos cuya ilegalidad deriva de una norma comunitaria, son la ausencia de discriminación y el carácter no ilusorio de las acciones correspondientes, expresión del «principio de equivalencia» (con los requisitos exigidos a las reclamaciones similares de naturaleza interna) y del «principio de efectividad» del derecho comunitario, respectivamente.²³

30. En aplicación de esta jurisprudencia, 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 de que se trate. En este sentido ha apre-

19 — Véanse, a título de ejemplo, la sentencia de 17 de noviembre de 1998, en la que se resuelve sobre una acción de repetición de lo indebido fundada en que el plazo establecido por el artículo R. 196-1, letra c), del Libro de procedimiento tributario no había empezado a correr hasta que la sentencia de la Cour de cassation de 27 de enero de 1992 declaró que unas directivas adoptadas por la Administración tributaria no eran conformes con el *arrêté* del 21 de *pradial* del año IX; y dos sentencias de 6 de abril de 1999, en las que se lee: «[...] attendu que l'alinéa 2 [de l'article L. 190] concerne les demandes de restitution fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure; qu'il s'ensuit que le jugement a décidé à bon droit que cette non-conformité pouvait concerner deux normes respectives de droit interne».

20 — El órgano jurisdiccional nacional puede consultar, asimismo, la conclusiones que presentó en los asuntos en los que recayeron las sentencias Edis, Ansaldo Energía y otros, Spac y Aprile, citadas en las notas 14, 15, 16 y 17 *supra*, respectivamente.

21 — Sentencia de 29 de junio de 1988, Deville (240/87, Rec. p. 3513).

22 — Estas afirmaciones son una constante en la ya larga serie de sentencias que, a partir de las de 16 de diciembre de 1976, Rewe (33/76, Rec. p. 1989) y Comet (45/76, Rec. p. 2043), han sido pronunciadas sobre la materia: sentencia de 26 de junio de 1979, Pigs & Bacon Commission (177/78, Rec. p. 2161); sentencia de 27 de febrero de 1980, Just (68/79, Rec. p. 501); sentencia de 5 de marzo de 1980, Ferwerda (265/78, Rec. p. 617); sentencia de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana, (61/79, Rec. p. 1205); sentencia de 10 de julio de 1980, Ariete (811/79, Rec. p. 2545); sentencia de 10 de julio de 1980, MIRECO (826/79, Rec. p. 2559); sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595); sentencia de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard (asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099), y sentencia de 23 de mayo de 1996, Hedley Lomas (C-5/94, Rec. p. I-2553), entre otras.

23 — Sentencia de 10 de julio de 1997, Palmisani (C-261/95, Rec. p. I-4025), apartado 27.

ciado que no puede considerarse que dichos plazos hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, aun cuando, por definición, el transcurso de dichos plazos implique la desestimación, total o parcial, de la acción entablada.²⁴

A título de ejemplo de esta jurisprudencia constante, puedo indicar que el Tribunal ha considerado que:

- el derecho comunitario no se opone a que se aplique a una reclamación de devolución, fundada en la infracción del artículo 95 del Tratado, una norma nacional en cuya virtud la acción judicial dirigida a la devolución de tributos indebidamente pagados prescribe, una vez transcurrido un plazo de cinco años, aun cuando dicha norma impida total o parcialmente la devolución de los citados tributos;²⁵
- el derecho comunitario no se opone a que el plazo preclusivo para recurrir, establecido en el derecho nacional para las reclamaciones de devolución de tasas recaudadas con infracción del artículo 95 del Tratado o de una disposición equivalente al artículo 18 del Acuerdo CEE/Suecia, empiece a correr en una fecha anterior a la de supresión de las citadas tasas;²⁶
- a falta de normativa comunitaria en materia de devolución o de condonación de derechos de importación o de exportación, los principios generales del derecho comunitario no se oponen a las disposiciones de la legislación nacional de un Estado miembro que establezcan un plazo de prescripción imperativo de tres años para la presentación de cualquier solicitud de devolución de derechos indebidamente percibidos;²⁷
- 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 para la devolución de los tributos cuya percepción haya sido contraria a dicha Directiva, un plazo nacional de prescripción que comience a correr desde la fecha de exigibilidad de estos tributos;²⁸
- no cabe considerar que un plazo de un año, cuyo cómputo se inicia a partir de la entrada en vigor del acto de incor-

24 — Sentencias Rewe y Comet, citadas en la nota 22 *supra*, apartados 5 y 17 y 18, respectivamente; Palmisani, citada en la nota 23 *supra*, apartado 28, y Fantask, citada en la nota 11 *supra*, apartado 48.

25 — Sentencia de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Rec. p. I-4085), apartado 53.

26 — Sentencia de 17 de julio de 1997, Texaco y Olieelskabet Danmark (asuntos acumulados C-114/95 y C-115/95, Rec. p. I-4263), apartado 49.

27 — Sentencia de 9 de noviembre de 1989, Bessin et Salson (386/87, Rec. p. 3551), apartado 18.

28 — Sentencia Fantask, citada en la nota 11 *supra*, apartado 52.

poración de una directiva al ordenamiento jurídico interno, que no sólo permite a los beneficiarios conocer sus derechos, sino que precisa también las condiciones de indemnización del daño causado por el retraso en la adaptación del derecho nacional, haga particularmente difícil ni, con mayor motivo, prácticamente imposible la presentación de la demanda de indemnización;²⁹

- el derecho comunitario no prohíbe que, frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de ese ordenamiento, 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. Tampoco 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;³⁰

- el derecho comunitario no se opone a la aplicación de una disposición nacional dirigida a sustituir, para todas las acciones de reembolso en materia aduanera, un plazo ordinario de prescripción de diez años, previsto para la acción de repetición de las cantidades indebidamente pagadas, por un plazo extraordinario de caducidad de cinco años, en un primer momento, y de tres años, después, siempre que dicho plazo de caducidad, análogo al previsto ya para otros tributos, se aplique del mismo modo a las demandas de devolución basadas en el derecho comunitario y a las fundadas en el derecho interno. Tampoco se opone a que un Estado miembro invoque un plazo nacional de caducidad frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de las disposiciones del derecho comunitario, a pesar de que dicho Estado no haya modificado aún sus normas nacionales para hacerlas compatibles con tales disposiciones;³¹

- 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 percibidas en contra de las disposiciones del derecho comunitario, su régimen de repetición interno más favorable. Así pues, el derecho comunitario no se opone a que la legislación

29 — Sentencia Palmisani, citada en la nota 23 *supra*, apartado 29.

30 — Sentencias Edis, citada en la nota 14 *supra*, apartados 39 y 49; Spac, citada en la nota 16 *supra*, apartados 23 y 32, y Ansaldo Energia y otros, citada en la nota 15 *supra*, apartado 23.

31 — Sentencia Aprile, citada en la nota 17 *supra*, apartados 34 y 45.

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.³²

31. La jurisprudencia que acabo de citar no puede ser puesta en entredicho por la interpretación efectuada por este Tribunal de Justicia en la sentencia Emmott de 1991,³³ de acuerdo con la cual, hasta el momento de adaptación del derecho interno a la Directiva 79/7,³⁴ 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 dicha Directiva, de manera que sólo a partir de ese momento podrá empezar a correr un plazo para recurrir, previsto en el derecho nacional.

En efecto, poco después, en una sentencia de 1993,³⁵ confirmada por otra de 1994,³⁶

el Tribunal aclaró 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.³⁷

32. Y por si quedara, todavía, alguna duda, quiero añadir que resulta irrelevante, a estos efectos, el hecho de que no se limitaran en el tiempo los efectos de la sentencia Bautiaa.³⁸ A este respecto hay que 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 sus efectos en el tiempo, 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.³⁹

33. A la vista de esta jurisprudencia, opino que la legislación francesa controvertida cumple con el principio de equivalencia, ya que el procedimiento aplicable a la acción de repetición de lo indebido, cuya ilegali-

32 — Sentencias Edis, citada en la nota 14 *supra*, apartados 36 y 37; Spac, citada en la nota 16 *supra*, apartados 20 y 21, y Aprile, citada en la nota 17 *supra*, apartados 20 y 21.

33 — Sentencia de 25 de julio de 1991, Emmott (C-208/90, Rec. p. I-4269), apartado 23.

34 — Directiva 79/7/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, relativa a la aplicación progresiva del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en materia de seguridad social (DO 1979, L 6, p. 24; EE 05/02, p. 174).

35 — Sentencia de 27 de octubre de 1993, Steenhorst-Neerings (C-338/91, Rec. p. I-5475).

36 — Sentencia de 6 de diciembre de 1994, Johnson (C-410/92, Rec. p. I-5483), apartado 26.

37 — Esta interpretación ha sido reiterada en bastantes ocasiones: sentencias Haahr Petroleum, citada en la nota 25 *supra*, apartado 52; Texaco y Ölieselskabet Danmark, citada en la nota 26 *supra*, apartado 48, y Fantask, citada en la nota 11 *supra*, apartado 51.

38 — Citada en la nota 3 *supra*.

39 — Sentencia Edis, citada en la nota 14 *supra*, apartado 26.

dad deriva de una norma comunitaria, es el mismo que rige para las reclamaciones similares de naturaleza interna. También cumple con el principio de efectividad, porque, si bien la limitación del período que puede abarcar la reclamación a los cuatro o cinco años anteriores al pronunciamiento de la sentencia puede significar, en algunos casos, la desestimación total de la acción, no hace, en la práctica, imposible ni excesivamente difícil el ejercicio por los particulares de derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

34. Estoy, pues, de acuerdo con el Gobierno francés, con el Gobierno italiano y con la Comisión, en que 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.

VII. Conclusión

35. En atención a las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el tribunal de grande instance de Béthune 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.»