



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 14 de junio de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Devolución del IVA indebidamente pagado — Derecho a deducir el IVA — Regulación — Principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal — Principio de efectividad — Normativa nacional que establece un plazo de prescripción»

En el asunto C-38/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido], mediante resolución de 20 de enero de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de enero de 2016, en el procedimiento entre

Compass Contract Services Limited

y

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de diciembre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Compass Contract Services Limited, por el Sr. D. Scorey, QC, y por los Sres. O. Jarratt y D. Stephens, advisors;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. D. Robertson y M. Holt, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Macnab, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Owsiany-Hornung y el Sr. M. Wasmeier, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de marzo de 2017;

* Lengua de procedimiento: inglés.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los principios del Derecho de la Unión de igualdad de trato, neutralidad fiscal y efectividad.
- 2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre Compass Contract Services Limited (en lo sucesivo, «Compass») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (en lo sucesivo, «Commissioners»), a propósito de la negativa de estos últimos a devolver el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») indebidamente pagado por Compass.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 Bajo la rúbrica «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), aplicable al litigio principal, establecía:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

- a) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;
- b) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes importados;
- c) las cuotas del [IVA] devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6.

[...]»

- 4 El artículo 18 de la Sexta Directiva, bajo el título «Requisitos formales y modalidades del ejercicio del derecho a deducir», disponía:

«1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

- a) en la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22;
- b) en la deducción enunciada en la letra b) del apartado 2 del artículo 17, poseer documentos demostrativos de la importación en los que se le designe como destinatario o importador y que indiquen o permitan calcular la cuota del impuesto devengado;
- c) en la deducción enunciada en la letra c) del apartado 2 del artículo 17, cumplir las formalidades establecidas por cada Estado miembro;

d) cuando esté obligado a pagar el impuesto en concepto de destinatario de un servicio o comprador, en los casos de aplicación del apartado 1 del artículo 21, cumplir las formalidades establecidas por cada Estado miembro.

2. La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

[...]

3. Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.

4. Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

[...]»

Derecho del Reino Unido

5 El artículo 25 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 relativa al impuesto sobre el valor añadido), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo «Ley de 1994»), establece:

«[...]

2. Respetando lo dispuesto en el presente artículo, [el sujeto pasivo] tendrá derecho, al término de cada ejercicio contable, a que se le reconozca un crédito equivalente al IVA soportado que fuere deducible conforme al artículo 26 y a deducir posteriormente tal importe del IVA repercutido que hubiere devengado.

[...]

6. Ninguna deducción podrá practicarse con arreglo al anterior apartado 2 ni podrá pagarse ningún crédito de IVA salvo en virtud de una solicitud formulada en el tiempo y en la forma establecidos reglamentariamente. Cuando un sujeto pasivo no haya realizado ninguna entrega o prestación sujeta en el período de referencia ni en otro período anterior, el pago del crédito de IVA estará sujeto a los requisitos (si los hubiere) que los Commissioners consideren oportunos, incluidos los requisitos relativos a la devolución en determinadas circunstancias.»

6 El artículo 80 de la Ley de 1994 establece:

«Crédito o devolución de un IVA pagado o declarado en exceso

[...]

4. Ante las solicitudes formuladas al amparo de este artículo, los Commissioners no estarán obligados:

a) a reconocer un crédito de IVA a una persona con arreglo a los anteriores apartados 1 o 1A, ni

b) a devolver un importe a una persona con arreglo al anterior apartado 1B

si la solicitud se presenta más de tres años después de la fecha pertinente.»

- 7 El artículo 29 del Value Added Tax Regulations 1995 (Reglamento del impuesto sobre el valor añadido de 1995), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, estableció las disposiciones de aplicación del citado artículo 25 de la Ley de 1994. Los apartados 1 y 1A de dicho artículo 29 tenían el siguiente tenor:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente apartado 1A [...], y salvo autorización o instrucción general o especial en contrario emitida por los Commissioners, quien solicite una deducción del IVA soportado con arreglo al artículo 25, apartado 2, de la Ley [de 1994] deberá hacerlo mediante la presentación de una declaración correspondiente al ejercicio contable en el que el IVA fuera exigible.

1A. Los Commissioners no podrán autorizar ni requerir la presentación de una solicitud de deducción del IVA soportado cuando tal deducción se pida más de tres años después de la fecha en que debió presentarse la declaración correspondiente al ejercicio contable en el que el IVA fuera exigible.»

- 8 El artículo 121 del Finance Act 2008 (Ley de presupuestos de 2008; en lo sucesivo, «Ley de 2008») establece:

«Antiguas solicitudes de IVA: Plazos adicionales

- 1) El requisito contenido en el artículo 80, apartado 4, de la [Ley de 1994], que exige que las solicitudes formuladas al amparo de dicho artículo se presenten dentro de los tres años siguientes a la fecha pertinente, no se aplicará a las solicitudes relativas a un importe declarado o pagado por un ejercicio contable concluido antes del 4 de diciembre de 1996, si la solicitud se presenta antes del 1 de abril de 2009.
- 2) El requisito contenido en el artículo 25, apartado 6, de la [Ley de 1994], según el cual las solicitudes de deducción del IVA soportado deberán formularse en el tiempo establecido reglamentariamente, no se aplicará a aquellas solicitudes de deducción del IVA soportado que fuera exigible —y cuyos justificantes requeridos obren en poder del solicitante— en un ejercicio contable concluido antes del 1 de mayo de 1997, si las solicitudes se presentan antes del 1 de abril de 2009.

[...]

- 4) El presente artículo se considerará entrado en vigor el 19 de marzo de 2008.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 9 Compass, que es una sociedad que presta servicios de restauración, solicita la devolución de unos importes que pagó indebidamente en concepto de IVA correspondiente, en particular, a dos ejercicios contables (trimestres) concluidos en enero y en abril de 1997.
- 10 En el año 1996, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte anunció su intención de modificar su normativa en materia de devolución del IVA repercutido en exceso y de reducir, de seis años a tres, el plazo de prescripción de las solicitudes de tales devoluciones. Esta modificación entró en vigor el 4 de diciembre de 1996. En su sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), el Tribunal de Justicia declaró que los principios de efectividad y de protección de la confianza legítima se oponían a esa normativa nacional, habida cuenta de que reducía, con efecto retroactivo y sin período transitorio, el plazo en que podía solicitarse la devolución del IVA indebidamente pagado.

- 11 La Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [(Tribunal de Apelación) (Inglaterra y País de Gales) (Sala de lo Civil), Reino Unido] aplicó esa jurisprudencia al ámbito de las solicitudes de deducción del IVA soportado, pues el Reino Unido había reducido igualmente, de seis años a tres, el plazo de prescripción de tales solicitudes a partir del 1 de mayo de 1997. En el asunto Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners [(2006) EWCA Civ 70], dicho órgano jurisdiccional declaró que, como esa reducción del plazo de prescripción se había operado sin período transitorio, las personas cuyo derecho a la deducción del IVA soportado hubiera nacido antes del 1 de mayo de 1997 debían tener derecho a presentar tal solicitud y ese nuevo plazo no debía aplicárseles. Dicha sentencia de la Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [(Tribunal de Apelación) (Inglaterra y País de Gales) (Sala de lo Civil)] fue confirmada el 23 de enero de 2008 por la House of Lords, en su sentencia Fleming y Condé Nast/Commissioners [(2008) UKHL 2].
- 12 A raíz de esa sentencia de la House of Lords, los Commissioners publicaron una información administrativa [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)] en la que declaraban que las solicitudes relativas al IVA presentadas tras la expiración del nuevo plazo de tres años podían tener por objeto «el IVA repercutido en exceso que hubiera sido pagado o declarado por ejercicios contables concluidos antes del 4 de diciembre de 1996» así como «el IVA soportado cuyo derecho a deducción hubiera nacido en ejercicios contables concluidos antes del 1 de mayo de 1997». Esas dos fechas correspondían, pues, a la entrada en vigor del nuevo plazo de prescripción reducido de tres años para la presentación, por una parte, de las solicitudes de devolución del IVA indebidamente pagado, esto es, el 4 de diciembre de 1996, y, por otra parte, de las solicitudes de deducción del IVA soportado, a saber, el 1 de mayo de 1997. Desde entonces, tales solicitudes relativas al IVA se denominan «solicitudes Fleming». El artículo 121 de la Ley de 2008 codificó esos plazos de prescripción para los dos tipos de solicitudes.
- 13 De la resolución de remisión se desprende que, en el mes de junio de 2006, la Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [(Tribunal de Apelación) (Inglaterra y País de Gales) (Sala de lo Civil)] consideró que determinadas prestaciones efectuadas por Compass en la preparación de platos fríos, por las que Compass cargaba y declaraba el IVA, estaban exentas de IVA. Dicho órgano jurisdiccional consideró que, con arreglo a la normativa nacional, tales prestaciones estaban sujetas al tipo cero del IVA, en virtud de la excepción permitida por el artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva.
- 14 Consiguientemente, los Commissioners reconocieron que Compass había pagado el IVA en exceso. En el mes de enero de 2008, Compass presentó unas solicitudes de devolución del IVA repercutido en exceso por los períodos comprendidos entre el 1 de abril de 1973 y el 2 de febrero de 2002.
- 15 Los Commissioners procedieron a la devolución del IVA indebidamente pagado por Compass por los períodos comprendidos entre el 1 de abril de 1973 y el 31 de octubre de 1996. En cambio, denegaron las solicitudes de devolución por los períodos restantes, alegando que estaban prescritas. Estimaron, en efecto, que el plazo de prescripción de tres años había empezado a correr el 4 de diciembre de 1996 para los ejercicios contables concluidos a partir de esa fecha y había expirado ya en la fecha en que Compass presentó dichas solicitudes. Como ha indicado el órgano jurisdiccional remitente, los períodos controvertidos en el litigio principal se limitan, por tanto, a los dos ejercicios contables de Compass concluidos después del 4 de diciembre de 1996 y antes del 1 de mayo de 1997, pues dicha sociedad no niega que, tras esta última fecha, la prescripción corrió válidamente.
- 16 Compass interpuso entonces un recurso ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido] contra la negativa de los Commissioners a devolverle el IVA indebidamente pagado por esos dos ejercicios contables. Sostiene, en apoyo de su recurso, que la diferencia de trato entre una solicitud de devolución del IVA repercutido, como la que formuló, y una solicitud de deducción del IVA soportado es contraria al principio de igualdad de trato. En efecto, según Compass, no está justificado que, para esos mismos ejercicios contables, un sujeto pasivo pueda presentar una solicitud de deducción del IVA, pero no una solicitud de devolución del

IVA indebidamente pagado. A su juicio, la discordancia temporal establecida por la normativa del Reino Unido en cuanto a la fecha a partir de la cual entra en vigor el plazo de prescripción de tres años, que conlleva una diferencia de trato entre ambos tipos de solicitudes y es producto del azar ligado a los antecedentes de que trae causa la adopción de ese plazo de prescripción, no se justifica objetivamente.

- 17 En estas circunstancias, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario)] resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) El distinto trato que se dispensa en el Reino Unido a las denominadas solicitudes Fleming por el impuesto devengado (que podían formularse con respecto a períodos concluidos antes del 4 de diciembre de 1996) y a las solicitudes Fleming por el impuesto soportado (que podían formularse respecto de períodos concluidos antes del 1 de mayo de 1997 —es decir, después que las solicitudes Fleming por el impuesto devengado—) ¿constituye:
- a) un incumplimiento del principio general del Derecho de la Unión de igualdad de trato, y/o
 - b) un incumplimiento del principio general del Derecho de la Unión de neutralidad fiscal, y/o
 - c) un incumplimiento del principio general del Derecho de la Unión de efectividad, y/o
 - d) un incumplimiento de cualquier otro principio general pertinente del Derecho de la Unión?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a cualquiera de las letras a) a d) de la cuestión 1, ¿qué trato debe dispensarse a las solicitudes Fleming por el impuesto devengado referentes al período comprendido entre el 4 de diciembre de 1996 y el 30 de abril de 1997?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 18 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los principios de neutralidad, igualdad de trato y efectividad se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en el contexto de la reducción del plazo de prescripción, por una parte, de las solicitudes de devolución del IVA indebidamente pagado y, por otra parte, de las solicitudes de deducción del IVA soportado, establece períodos transitorios distintos, de tal manera que las solicitudes correspondientes a dos ejercicios contables de tres meses están sujetas a plazos de prescripción distintos según tengan por objeto la devolución del IVA indebidamente pagado o la deducción del IVA soportado.
- 19 De la resolución de remisión se desprende que, con arreglo al artículo 80, apartado 4, de la Ley de 1994 y al artículo 25, apartado 6, de esta Ley, desarrollado en el artículo 29, apartado 1A, del Reglamento de 1995 relativo al impuesto sobre el valor añadido, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, artículos a los que remite el artículo 121 de la Ley de 2008, las solicitudes de devolución del IVA indebidamente pagado y las solicitudes de deducción del IVA soportado están sujetas al mismo plazo de prescripción reducido de tres años. En cambio, la fecha a partir de la cual tal plazo es aplicable difiere para esos dos tipos de solicitudes, según resulta de los períodos transitorios establecidos por el artículo 121 de la Ley de 2008, que codificó la práctica de los Commissioners, períodos destinados a conformarse al Derecho de la Unión, como se ha expuesto en los apartados 10 a 12 de la presente sentencia. Por una parte, según el artículo 121, apartado 1, de la Ley de 2008, dicho plazo de prescripción de tres años no se aplica a las solicitudes de devolución del IVA indebidamente pagado relativas a un importe declarado o pagado por un ejercicio contable concluido antes del 4 de diciembre de 1996, si la solicitud se presenta antes del 1 de abril de 2009.

Por otra parte, el apartado 2 del citado artículo 121 establece que el citado plazo de prescripción no se aplica a las solicitudes de deducción del IVA soportado que fuera exigible por un ejercicio contable concluido antes del 1 de mayo de 1997, si tal solicitud se presenta antes del 1 de abril de 2009.

- 20 Según la resolución de remisión, la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado formulada por Compass fue denegada con arreglo al artículo 121, apartado 1, de la Ley de 2008 y al plazo de prescripción de tres años aplicable a los ejercicios contables concluidos después del 4 de diciembre de 1996 que allí se establece. No habría sucedido lo mismo en el caso de una sociedad que hubiera presentado una solicitud de deducción del IVA soportado, ya que el plazo de prescripción de tres años correspondiente a este tipo de solicitud sólo es aplicable a los ejercicios contables concluidos después del 1 de mayo de 1997.
- 21 En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencias de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C-481/98, EU:C:2001:237, apartado 22, y de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group, C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719, apartado 32).
- 22 Ahora bien, ningún dato de los autos remitidos al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente permite considerar que, desde el punto de vista del IVA, las prestaciones de servicios efectuadas por Compass hayan estado sujetas a un tratamiento distinto del aplicado a prestaciones similares de un operador económico competidor.
- 23 En efecto, tal como el Abogado General señala en el punto 54 de sus conclusiones, los Commissioners aplicaron a todos los solicitantes, incluido Compass, las normas reguladoras de los plazos de prescripción en función de la naturaleza de sus reclamaciones, según éstas tuvieran por objeto una solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado o una solicitud de deducción del IVA soportado.
- 24 En segundo lugar, por lo que respecta al principio de igualdad de trato, el Tribunal de Justicia ha declarado que, mientras que la vulneración del principio de neutralidad fiscal, que constituye la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato, sólo puede contemplarse entre operadores económicos competidores, la del principio general de igualdad de trato puede caracterizarse, en materia fiscal, por otros tipos de discriminaciones, que afecten a operadores económicos que no son forzosamente competidores, pero que se encuentran, no obstante, en una situación comparable en otros aspectos (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 49).
- 25 Según reiterada jurisprudencia, la vulneración del principio de igualdad de trato a causa de un trato diferente implica que las situaciones en cuestión son comparables, habida cuenta del conjunto de elementos que las caracterizan (sentencia de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros, C-127/07, EU:C:2008:728, apartado 25). Los elementos que caracterizan situaciones diferentes y, por tanto, la comparabilidad de las mismas deben determinarse y apreciarse, en particular, a la luz del objeto de las disposiciones de que se trate y de la finalidad que éstas persigan, entendiéndose que a tal efecto deben tenerse en cuenta los principios y objetivos del ámbito al que pertenezca el acto de que se trate (véanse, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros, C-127/07, EU:C:2008:728, apartado 26, y la sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, apartado 42).
- 26 Procede examinar pues si, a la vista de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 121 de la Ley de 2008, la situación de un operador económico, como Compass, que pretenda obtener la devolución del IVA indebidamente pagado a las autoridades tributarias es comparable a la de otro operador económico que solicite a esas mismas autoridades la deducción del IVA soportado.

- 27 A este respecto, Compass considera que la situación de un operador económico que solicita la devolución del IVA indebidamente pagado es comparable a la de un operador económico que solicita la deducción del IVA soportado, alegando que, tal como se desprende de la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), ambos operadores económicos son titulares de un crédito de IVA contra las autoridades tributarias. En cambio, el Reino Unido y la Comisión Europea alegan que tales situaciones no son comparables, habida cuenta de la distinta naturaleza jurídica de los derechos en que se basan los dos tipos de solicitudes.
- 28 Para verificar si tales situaciones son comparables o no, procede, por una parte, determinar los elementos que caracterizan una solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado, como la de Compass. A este respecto, es preciso recordar que la Sexta Directiva no contiene disposición alguna sobre la regularización, por parte del emisor de la factura, del IVA indebidamente facturado. En estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, apartados 48 y 49, y de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 25).
- 29 Según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados en un Estado miembro en contra de las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, apartado 12; de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134, apartado 84, y de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 24). Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (véanse, en particular, las sentencias de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, apartado 20, y de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 24).
- 30 La solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, que, según reiterada jurisprudencia, tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la soportó efectivamente (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 23).
- 31 En consecuencia, procede señalar que el elemento que caracteriza este derecho a la devolución, y del que emana su razón de ser, es la existencia de un pago indebido a las autoridades tributarias, por parte de un sujeto pasivo, de un importe en concepto de IVA, en contra de lo dispuesto por el Derecho de la Unión. Es precisamente el carácter indebido de dicho IVA lo que fundamenta el derecho a la devolución y lo que garantiza, con arreglo a las condiciones fijadas por el Derecho nacional de cada Estado miembro respetando los principios de equivalencia y de efectividad, que la carga económica que tal pago supuso quede neutralizada para el citado sujeto pasivo.
- 32 En lo que atañe, por otra parte, a la determinación de los elementos que caracterizan una solicitud de deducción del IVA soportado, procede señalar que, mientras que el derecho a la devolución del IVA pagado indebidamente trae causa de los principios generales del Derecho de la Unión, como el Abogado General puso de manifiesto en el punto 59 de sus conclusiones y como se deduce de los apartados 29 y 30 de la presente sentencia, el derecho a la deducción del IVA soportado se establece en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva.
- 33 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión. El

derecho a deducir el impuesto es, pues, una parte esencial del mecanismo del IVA y, en principio, no puede restringirse (véanse, en particular, las sentencias de 6 de diciembre de 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 25 y 26, y de 22 de junio de 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, apartados 30 y 31).

- 34 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, apartado 19; de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling*, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 48, y de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 43).
- 35 Así, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a las cuotas devengadas y no puede hacerse extensivo al IVA indebidamente facturado y abonado a la autoridad tributaria (sentencias de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartados 23 y 27, y de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 47).
- 36 Por tanto, a diferencia del elemento que caracteriza el derecho a la devolución del IVA indebidamente pagado, el derecho a la deducción del IVA, que constituye un derecho inherente al mecanismo del IVA instaurado por el sistema común del IVA, se basa en la existencia de un impuesto devengado.
- 37 De las consideraciones anteriores se desprende que, mientras que el derecho a la devolución del IVA indebidamente pagado pretende remediar una situación creada por una violación del Derecho de la Unión, permitiendo al beneficiario de tal derecho neutralizar una carga económica indebidamente soportada, el derecho a la deducción del IVA soportado nace de la propia aplicación del sistema común del IVA, con el fin de que el IVA devengado o ingresado no sea soportado por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas sujetas al IVA, garantizando con ello la neutralidad en cuanto a la carga fiscal de tales actividades.
- 38 Tal como el Abogado General señaló en el punto 60 de sus conclusiones, esta diferencia en cuanto a la naturaleza de los derechos de que se trata y a los objetivos que persiguen justifica que cada uno de esos derechos pueda tener su propio régimen jurídico, en particular por lo que respecta a su contenido y a sus condiciones de ejercicio, tales como el plazo de prescripción de las acciones destinadas a hacer valer dichos derechos y, más concretamente, la fecha a partir de la cual es aplicable el citado plazo.
- 39 Por tanto, el hecho de que quepa considerar, como *Compass* señala en sus observaciones escritas, que tanto el titular del derecho a la devolución del IVA pagado indebidamente como el del derecho a la deducción del IVA soportado tienen un crédito de IVA contra las autoridades tributarias no puede, en sí mismo, llevar a la conclusión de que la situación de ambos es comparable a efectos de aplicar el principio de igualdad de trato en materia fiscal, habida cuenta de las diferencias fundamentales que existen tanto en los objetivos perseguidos por los regímenes jurídicos propios de esos derechos como en los elementos que los caracterizan. A la vista de tales diferencias, las autoridades tributarias nacionales no están obligadas a dispensar a los titulares de estos derechos el mismo trato en cuanto al régimen de los plazos de prescripción de las solicitudes relativas a tales derechos ni, en particular, a establecer una fecha idéntica para la aplicación de un nuevo plazo de prescripción.
- 40 Además, por lo que respecta a la sentencia de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), invocada por *Compass* en sus observaciones escritas, como se ha recordado en el apartado 27 de la presente sentencia, procede señalar que, ciertamente, el Tribunal de Justicia indicó, en el apartado 50 de dicha sentencia, que el principio general de igualdad de trato es aplicable a una situación en la que unos operadores económicos tienen, todos ellos, un crédito en concepto de IVA,

pretenden obtener su reembolso de las autoridades tributarias y ven cómo su solicitud de devolución es tratada de forma diferente. Sin embargo, la interpretación del Derecho de la Unión a la que el Tribunal de Justicia procedió en esa sentencia versaba sobre una situación en la que todos los operadores económicos pretendían obtener una devolución del IVA que habían pagado indebidamente a las autoridades y veían cómo sus solicitudes recibían un trato diferente. Así pues, teniendo en cuenta la diferencia entre los hechos examinados en esa sentencia y los del litigio principal, la interpretación dada por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia no puede poner en entredicho la interpretación según la cual el derecho a la devolución del IVA indebidamente pagado y el derecho a la deducción del IVA soportado tienen distinta naturaleza.

- 41 De las consideraciones anteriores se desprende que, en relación con los períodos transitorios en materia de prescripción fijados en el artículo 121 de la Ley de 2008 y establecidos, como se indica en el apartado 19 de la presente sentencia, para garantizar la efectividad del derecho a la devolución y para conformarse al Derecho de la Unión, la situación de un operador económico, como Compass, que pretende obtener la devolución del IVA que pagó indebidamente a las autoridades tributarias nacionales no es comparable a la de otro operador económico que solicite a esas mismas autoridades la deducción del IVA soportado. En consecuencia, el principio de igualdad de trato no se opone a que ambas situaciones se traten de manera distinta por lo que respecta a los plazos que resulten de tales períodos transitorios.
- 42 En tercer lugar, por lo que se refiere al examen de la primera cuestión prejudicial en relación con el principio de efectividad, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesados. En efecto, plazos de este tipo no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos da lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, apartado 48, y de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert, C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555, apartado 36). A este respecto, un plazo nacional de preclusión de tres años parece razonable (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, apartado 35, y de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, apartado 28).
- 43 Además, el Tribunal de Justicia ya declaró, en el apartado 38 de su sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), que el principio de efectividad no se opone a que una normativa nacional reduzca el plazo en que puede reclamarse la devolución de las cantidades abonadas en infracción del Derecho de la Unión, a condición, no solamente de que el nuevo plazo establecido presente un carácter razonable, sino también de que esa nueva normativa contenga un régimen transitorio que permita a los justiciables disponer de un plazo suficiente, después de la adopción de ésta, para poder presentar las solicitudes de devolución que tenían derecho a presentar al amparo de la anterior normativa.
- 44 Pues bien, procede hacer constar que, como indica el Reino Unido en sus observaciones escritas, una disposición como el artículo 121 de la Ley de 2008, que establece períodos transitorios para la aplicación de plazos de prescripción reducidos a las solicitudes de devolución del IVA indebidamente pagado y a las solicitudes de deducción del IVA soportado, respeta las condiciones fijadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).
- 45 El hecho de que los períodos transitorios relativos a la fecha a partir de la cual son aplicables los nuevos plazos de prescripción reducidos sean diferentes, según conciernan a uno o a otro de los plazos que se aplican a esos dos tipos de solicitudes, no puede incidir en modo alguno sobre esa constatación, ya que, al aplicarse, dichos plazos no hacen imposible o excesivamente difícil la devolución del IVA indebidamente pagado ni la deducción del IVA soportado. Dado que, en la

situación de que se trata en el litigio principal, la reducción del plazo de prescripción de los dos tipos de solicitudes en cuestión se aplica, como se ha recordado en el apartado 12 de la presente sentencia, a partir del 4 de diciembre de 1996 para las primeras y a partir del 1 de mayo de 1997 para las segundas, tal reducción, que no tuvo efecto retroactivo al existir períodos transitorios, permitió que los justiciables, como Compass, dispusieran de un plazo efectivo de tres años para presentar sus solicitudes correspondientes a períodos posteriores al 4 de diciembre de 1996 para las primeras y al 1 de mayo de 1997 para las segundas. En consecuencia, es preciso hacer constar que los plazos en cuestión en el litigio principal presentan un carácter razonable, por lo que el principio de efectividad no se opone a la citada normativa.

- 46 De las consideraciones anteriores resulta que procede responder a la primera cuestión prejudicial que los principios de neutralidad fiscal, de igualdad de trato y de efectividad no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en el contexto de la reducción del plazo de prescripción, por una parte, de las solicitudes de devolución del IVA indebidamente pagado y, por otra parte, de las solicitudes de deducción del IVA soportado, establece períodos transitorios distintos, de tal manera que las solicitudes correspondientes a dos ejercicios contables de tres meses están sujetas a plazos de prescripción distintos según tengan por objeto la devolución del IVA indebidamente pagado o la deducción del IVA soportado.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 47 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda cuestión.

Costas

- 48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

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

Los principios de neutralidad fiscal, de igualdad de trato y de efectividad no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en el contexto de la reducción del plazo de prescripción, por una parte, de las solicitudes de devolución del impuesto sobre el valor añadido indebidamente pagado y, por otra parte, de las solicitudes de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado, establece períodos transitorios distintos, de tal manera que las solicitudes correspondientes a dos ejercicios contables de tres meses están sujetas a plazos de prescripción distintos según tengan por objeto la devolución del impuesto sobre el valor añadido indebidamente pagado o la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado.

Firmas