INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto 240/87 *

I. Hechos y procedimiento

Antes de la Ley nº 85-695, de 11 de julio de 1985, que establece diversas normas de carácter económico y fiscal (JORF de 12.7.1985, p. 7855), existían en Francia dos tipos de impuestos anuales relativos a los vehículos de motor: por una parte, un impuesto de cuota variable que gravaba los vehículos de una potencia fiscal inferior o igual a 16 CV, y, por otra, un impuesto especial, de cuota fija y claramente más elevada, aplicable a los vehículos de una potencia fiscal superior a 16 CV.

El Sr. Deville, demandante en el procedimiento principal, es propietario de un vehículo de fabricación no francesa, de una potencia fiscal superior a 16 CV.

El 10 de diciembre de 1982, pagó el impuesto especial de cuota fija por dicho vehículo.

En su sentencia de 9 de mayo de 1985 (Humblot, 112/84, Rec. 1985, p. 1367), el Tribunal de Justicia declaró que un impuesto que presente las características del impuesto especial de cuota fija francés es contrario al artículo 95 del Tratado.

Al objeto de acomodarse a dicha sentencia, el legislador francés adoptó el artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985, arriba mencionada. Dicho precepto suprimió el impuesto especial de cuota fija y lo sustituyó por un impuesto de cuota variable que se halla en función de la potencia del vehículo a efectos fiscales. Por otra parte, el mismo faculta a los contribuyentes a obtener la devolución de la diferencia entre la cuota del impuesto especial satisfecho y la del nuevo impuesto de cuota variable correspondiente a la potencia de su vehículo a efectos fiscales.

El tenor literal del párrafo 2 del apartado V de dicho artículo 18 es el siguiente:

«Los contribuyentes que presenten una reclamación con posterioridad al 9 de mayo de 1985 (*a saber: fecha en que se pronunció la sentencia sobre el caso Humblot*) podrán obtener la devolución determinada bajo idénticas condiciones, siempre que se formule dicha reclamación dentro del plazo previsto en la letra b) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales (Ley de Procedimiento Tributario), a contar desde la fecha del pago del impuesto especial.»

De los trabajos preparatorios de la Ley de 11 de julio de 1985 (Asamblea Nacional, segunda sesión de 20.6.1985, p. 1824) resulta que el legislador francés adoptó dicha última disposición con el doble objetivo de «limitar las consecuencias financieras» de la sentencia sobre el caso Humblot y de «hacer prevalecer la voluntad política de una tributación más gravosa sobre los vehículos de elevada potencia».

El artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales al cual se remite el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985, es anterior a esta última disposición y regula los plazos para formular reclamaciones de carácter fiscal.

* Lengua de procedimiento: francés.

El citado artículo R 196-1 es del siguiente tenor literal:

«A los fines de su admisibilidad, las reclamaciones [...] deberán presentarse ante la Administración a más tardar el 31 de diciembre del segundo año posterior, según el caso:

a) [...];

b) al del pago del impuesto controvertido [...];

c) a aquél en que tenga lugar el hecho que motive la reclamación.»

El 31 de diciembre de 1985, habiéndose ya pronunciado, pues, la sentencia sobre el caso Humblot, el Sr. Deville presentó una reclamación con el fin de que se le devolviera la diferencia entre la cuota del impuesto especial ya satisfecho y la del impuesto de cuota variable más elevada que gravara los vehículos de fabricación francesa.

La Administración denegó dicha reclamación por extemporánea, por cuanto, con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985, en relación con la letra b) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales, la reclamación debería haberse presentado no más tarde del 31 de diciembre de 1984 (es decir, el 31 de diciembre del segundo año posterior al del pago del impuesto controvertido, que en el presente caso se realizó el 10 de diciembre de 1982).

El Sr. Deville recurrió dicha decisión ante el Tribunal de grande instance de Lille. Alegó que su reclamación de 31 de diciembre de 1985 no fue extemporánea ya que la misma se había presentado dentro del plazo previsto en la letra c) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales, o sea antes del 31 de diciembre del segundo año posterior a la producción del hecho que motiva la solicitud. Dicho hecho es el pronunciamiento de la sentencia sobre el caso Humblot, de 9 de mayo de 1985. Por otra parte, el Sr. Deville sostuvo que, si su reclamación se declarara extemporánea, ello iría en detrimento de los efectos en el tiempo que debe producir la sentencia sobre el caso Humblot, que es de aplicación incluso a las situaciones nacidas antes de que fuera dictada.

El Tribunal de grande instance de Lille consideró que la interpretación dada por el Tribunal de Justicia al artículo 95 en la sentencia recaída en el caso Humblot debía ser de aplicación a las relaciones jurídicas existentes antes de dicha sentencia. No obstante, se preguntó si, en atención al texto del párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985, debía considerar como presentada fuera de plazo la reclamación del Sr. Deville. En consecuencia, mediante resolución de 29 de julio de 1987, decidió suspender el procedimiento y, con arreglo al artículo 177 del Tratado, someter al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Es conforme a los principios generales del Derecho comunitario limitar en el tiempo los efectos de la supresión con carácter retroactivo del impuesto especial sobre los vehículos de más de 16 CV, declarado contrario a lo dispuesto en el artículo 95 del Tratado de Roma por la sentencia (en el asunto 112/84) de 9 de mayo de 1985, como lo hace el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley nº 85-695, de 11 de julio de 1985?»

La resolución del Tribunal de grande instance de Lille se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 3 de agosto de 1987.

Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia presentaron observaciones escritas el 26 de octubre de 1987, el Sr. C. Deville, demandante en el

procedimiento principal, representado por Me J. Durand, abogado de Lille; el 28 de octubre de 1987, el Gobierno francés, representado por los Sres. R. de Gouttes y G. de Bergues, en calidad de Agentes, y el 29 de octubre de 1987 la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por su Consejero Jurídico Sr. J. F. Buhl, en calidad de Agente.

Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba. No obstante, el Tribunal de Justicia formuló una pregunta al Gobierno francés. Éste respondió la pregunta dentro del plazo señalado.

Mediante auto de 20 de enero de 1988, el Tribunal de Justicia, en aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 95 del Reglamento de Procedimiento, acordó atribuir el asunto a la Sala Quinta de dicho Tribunal.

II. Observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia

El *Sr. Deville* alega que, con el fin de limitar las consecuencias presupuestarias derivadas de la sentencia sobre el caso Humblot, el legislador francés adoptó el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985. Esta disposición, en opinión del Sr. Deville, es una excepción al Derecho fiscal adjetivo francés, en tanto en cuanto la misma priva a los contribuyentes del derecho de acogerse a lo dispuesto en la letra c) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales, que establece la admisibilidad de las reclamaciones presentadas, a más tardar el 31 de diciembre del segundo año siguiente a «aquél en que tenga lugar el hecho que motive la reclamación».

El hecho que motiva la reclamación del Sr. Deville es el pronunciamiento de la sentencia sobre el caso Humblot. En realidad, es el hecho de que fuera dictada dicha sentencia lo que condujo al legislador francés a suprimir el impuesto especial de cuota fija y a instaurar el nuevo régimen de tributación. Sobre el particular, es significativo que el párrafo 2 del apartado V del artículo 18, de la Ley de 11 de julio de 1985, distinga entre las reclamaciones presentadas hasta el 9 de mayo de 1985 y las presentadas después de dicha fecha, que es, precisamente, aquélla en que se pronunció la sentencia del asunto Humblot.

Al excluir la posibilidad de acogerse a la letra c) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales, el párrafo 2 del apartado V del artículo 18, de la citada Ley, según el Sr. Deville, limita, en el tiempo, los efectos de la sentencia recaída en el asunto Humblot. Efectivamente, dicha disposición impide una acción posterior a la sentencia Humblot para reclamar el reembolso de los impuestos satisfechos antes del final del año 1982.

Ahora bien, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, únicamente este órgano puede establecer una limitación en el tiempo de los efectos de una sentencia que resuelva una cuestión prejudicial de interpretación, con carácter excepcional y en la misma sentencia a que se alude (sentencia de 27 de marzo de 1980, Salumi, asuntos acumulados 66, 127 y 128/79, Rec. 1980, p. 1237).

Por consiguiente, el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985 es contrario al Derecho comunitario, debiéndose considerar inaplicable.

Consecuentemente, el Sr. Deville sugiere que la cuestión prejudicial sea contestada en el sentido de que la sentencia de 9 de mayo de 1985 (Humblot) supone para el Estado francés la obligación de devolver las sumas percibidas en concepto de impuesto especial de cuota fija, durante todo el período en que se ha venido exigiendo dicho impuesto.

El *Gobierno francés* recuerda que, según constante jurisprudencia del Tribunal de

Justicia, corresponde a los ordenamientos jurídicos nacionales regular las modalidades de la devolución de los tributos nacionales percibidos en contravención del Derecho comunitario, con la doble condición de que dichas modalidades no pueden ser menos favorables que las relativas a recursos semejantes de naturaleza interna, ni regularse de forma que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen la obligación de proteger (sentencia de 27 de febrero de 1980, Just, 68/79, Rec. 1980, p. 501; sentencia de 27 de marzo de 1980, Denkavit, 61/79, Rec. 1980, p. 1205; sentencia de 10 de julio de 1980, Ariete, 811/79, Rec. 1980, p. 2545).

En opinión del Gobierno francés, el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985 cumple con las dos condiciones indicadas.

En primer lugar, las modalidades previstas por dicha disposición no son menos favorables que las que deben reunir los recursos semejantes de naturaleza interna. Efectivamente, el plazo previsto en la letra b) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales, al cual se remite dicha disposición, es el plazo generalmente aplicable en Derecho interno. En lo que concierne al hecho de que se excluya la aplicación de la letra c) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales, el Gobierno francés expone que, de todos modos, la sentencia sobre el asunto Humblot no puede constituir para el Sr. Deville un hecho, según lo define dicha disposición. En efecto, por una parte esta sentencia se pronunció en el marco de un procedimiento fiscal relativo a otro contribuyente y, por lo tanto, no puede crear un derecho personal en favor del Sr. Deville. Por otra parte, dicha sentencia no hizo nacer ningún derecho nuevo, por cuanto los derechos que invoca el Sr. Deville derivan del mismo artículo 95.

En segundo lugar, las modalidades previstas en el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 no hacen prácticamente imposible el ejercicio de la acción de reembolso. Sobre el particular, el Gobierno francés se refiere a las sentencias de 16 de diciembre de 1976 (Rewe, 33/76, Rec. 1976, p. 1989, y Comet, 45/76, Rec. 1976, p. 2043) en las que el Tribunal de Justicia resolvió que el establecimiento de plazos razonables para recurrir, por el ordenamiento jurídico nacional, no hace que en la práctica sea imposible el ejercicio de derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger. Por otra parte, en sus sentencias de 8 de abril de 1976 (Defrenne, 43/75, Rec. 1976, p. 455) y de 15 de enero de 1986 (Pinna, 41/84, Rec. 1986, p. 17), también el Tribunal de Justicia supeditó la posibilidad de la acción de devolución de sumas referentes a períodos anteriores a la fecha en que se pronunciaron dichas sentencias, a la condición de que los justiciables hubieran actuado judicialmente antes de esta misma fecha.

Por lo tanto el Gobierno francés propone contestar a la cuestión prejudicial en el sentido de que el Derecho comunitario no excluye una limitación en el tiempo de la posibilidad de instar la devolución, toda vez que corresponde a cada Estado fijar las condiciones en que puede solicitarse la devolución de los tributos que hayan sido declarados compatibles con el Derecho comunitario.

La *Comisión* expone que, aunque en el estado actual del Derecho comunitario corresponda a los ordenamientos jurídicos nacionales determinar las modalidades de la acción de devolución de tributos nacionales percibidos en contravención del Derecho comunitario, no obstante, el Tribunal de Justicia ha puesto de relieve, sobre el particular, determinadas exigencias que los ordenamientos jurídicos nacionales están obligados a respetar. Particularmente, las modalidades de la acción de devolución no pueden regularse de forma que el ejercicio de dicha acción llegue a ser prácticamente imposible.

El párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985, según la Comisión, no satisface dicha condición, en

la medida en que limita en el tiempo la posibilidad de presentar una reclamación de devolución de los impuestos especiales pagados indebidamente. De ese modo, la citada disposición priva de efecto útil a la sentencia Humblot.

Por lo tanto, según la Comisión, conviene contestar a la cuestión prejudicial en el sentido de que la limitación en el tiempo de los efectos de la supresión, con carácter retroactivo, del impuesto especial de cuota fija, declarado contrario al artículo 95 del Tratado por la sentencia Humblot, vulnera los principios generales del Derecho comunitario en tanto en cuanto una limitación de tal índole priva de efecto útil a la sentencia Humblot.

III. Respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia

El Tribunal de Justicia formuló al Gobierno francés la siguiente pregunta:

«En las páginas 9 y 10 de sus observaciones, el Gobierno francés sostiene que el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985 no tiene el efecto de impedir la aplicación de la letra c) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales por cuanto, en cualquier caso, la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de mayo de 1985 (Humblot, 112/84, Rec. 1985, p. 1367) no constituye un hecho, tal como se define en dicha disposición. Si se tuviera que admitir esta interpretación, ¿cuál sería entonces el efecto útil de la remisión prevista por el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 al plazo establecido en la letra b) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales?»

El Gobierno francés respondió que la remisión al plazo previsto en la letra b) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales se explica por el deseo de no favorecer a los contribuyentes que presenten una reclamación después de haberse dictado la sentencia Humblot en relación con los que habían actuado antes de que se pronunciara dicha sentencia.

Según el Gobierno francés, la remisión al plazo de la letra b) del artículo R 196-1 no impide el ejercicio de los derechos reconocidos en el Tratado. Los contribuyentes que presenten reclamaciones después del pronunciamiento de la sentencia Humblot, realmente han dispuesto del plazo general para reclamar previsto en la letra b) del artículo R 196-1 a contar desde el pago del impuesto especial.

En lo que se refiere al efecto útil de la remisión efectuada por el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985 al plazo previsto en el letra b) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales, el mismo consiste en determinar las condiciones para la resolución de los procedimientos que aún no se hayan entablado en la fecha de la sentencia Humblot. Fue deseable una precisión de este tipo por razones de seguridad jurídica.

R. Joliet
Juez Ponente