CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 26 de marzo de 1998 *

1. La Corte d'Appello di Venezia (Italia) formula una cuestión prejudicial acerca de la incidencia del derecho comunitario, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sobre determinadas condiciones del ejercicio del derecho a la devolución de unos ingresos tributarios indebidamente exigidos por la Administración italiana. En concreto, se trata del reembolso de cantidades satisfechas por la empresa demandante en pago de un tributo nacional contrario a la normativa comunitaria.

Los hechos, el procedimiento principal y la cuestión prejudicial

2. La demandante es una sociedad anónima que, en virtud de lo dispuesto en el Decreto del Presidente della Reppublica nº 641, de 26 de octubre de 1972 (en lo sucesivo, «DPR 641/1972»), abonó al Tesoro público italiano, a lo largo de varios años no precisados en el auto de reenvío, una suma de 93.000.000 de LIT en concepto de tasa anual de concesión gubernativa sobre la inscripción de la sociedad en el Registro de Empresas.

3. Tras el pronunciamiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de abril de 1993, Ponente Carni y Cispadana Costruzioni [1] (en lo sucesivo, «sentencia Ponente Carni»), en respuesta a diversas cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, [2] el legislador italiano abolió la tasa anual y redujo a 500.000 LIT el montante de la tasa por la primera inscripción de las sociedades en el Registro. [3]

4. Por su parte, los órganos jurisdiccionales italianos declararon también la incompatibilidad de la tasa anual con el derecho comunitario [4] y, derivadamente, el carácter indebido de los ingresos tributarios satisfechos por tal concepto.

* Lengua original: español.

1 — Asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91, Rec. p. I-1915.

2 — DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22.

3 — Así, el Decreto-Ley de 30 de agosto de 1993, nº 331, convertido en Ley de 29 de octubre de 1993, nº 427.

4 — En este sentido, véanse las sentencias de la Corte di Cassazione (prima Sezione civile) de 28 de marzo de 1994, nº 2992; de 23 de noviembre de 1994, nº 9900, y de 23 de febrero de 1996, nº 4468/96 y nº 3458/96, dictada ésta por las Salas Reunidas (Sezioni Unite). Del mismo modo, en el segundo «considerando» de la sentencia nº 56 de 1995, de 24 de febrero, la Corte Costituzionale, tras recordar las vicisitudes legislativas de la tasa, afirmaba respecto de los años precedentes a su supresión (1993): «Dado que la tasa ha sido indebidamente percibida por el Estado italiano, en violación del artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE de 17 de julio de 1969, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en sentencia de 20 de abril de 1993, asuntos C-71/91 y C-178/91, las sumas pagadas son repetibles con fundamento en el derecho comunitario, directamente aplicable en el ordenamiento italiano».

5. Después de reclamar, sin éxito, a la Administración italiana la devolución de las tasas indebidamente pagadas, la sociedad SPAC solicitó al Tribunale Civile di Venezia que dictara sentencia contra el Ministero delle Finanze condenándole al reembolso de los 93.000.000 de LIT a que ascendían aquéllas.

6. El Tribunale Civile, mediante sentencia de 20 de octubre de 1994, estimó la demanda tras rechazar la objeción de caducidad de la acción, opuesta por la Administración al amparo de la norma nacional que somete las acciones de reembolso de la tasa a un plazo de caducidad de tres años. A juicio del Tribunale Civile, dicho plazo es inaplicable al caso de autos, que debe regirse por el plazo ordinario de prescripción decenal previsto en el codice civile.

7. La Administración tributaria italiana interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia. La Corte d'Appello di Venezia, competente para resolver sobre la apelación, decidió remitir al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«En el caso de una acción ejercitada ante la autoridad judicial italiana para la devolución de tributos pagados en virtud de normas legales contrarias al artículo 10 de la Directiva 335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, según la interpretación que de ella hizo el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas mediante sentencia de 20 de abril de 1993 (asuntos acumulados C-71/91 y C-178/91), ¿resultan los principios recogidos en dicha Directiva y en la correspondiente interpretación, así como los principios generales del ordenamiento comunitario, según los formuló el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia de 25 de julio de 1991 (C-208/90), compatibles con una norma de derecho interno que, al excluir dicha acción de devolución del régimen ordinario de las acciones de repetición de lo indebido y al someterla al régimen especial previsto para la devolución de los tributos pagados por error, exige que la acción se ejercite dentro de un plazo de caducidad contado a partir del momento del pago, en lugar de a partir del momento en el que el derecho nacional haya sido correctamente adaptado a la Directiva comunitaria?»

La respuesta a la cuestión prejudicial

8. Dada la analogía de esta cuestión prejudicial con las planteadas por el Tribunale Civile di Genova en el asunto C-231/96, EDIS, sobre las cuales presento también mis conclusiones en el día de hoy, hubiera sido posible formular unas conclusiones por mera remisión al texto de otras. Pero, como quiera que los procedimientos no han sido acumulados y los órganos judiciales de reenvío y las partes en el litigio principal son diferentes, he preferido reiterar, al menos, las mismas consideraciones básicas en ambas, añadiendo eventualmente alguna mención especial o haciendo referencia a las conclusiones del asunto EDIS en cuanto a determinados extremos comunes.

9. En efecto, la cuestión planteada en este procedimiento comprende dos aspectos:

a) De un lado, se refiere a la dualidad de tratamiento jurídico entre la prescripción aplicable a las acciones ordinarias de repetición de lo indebido (diez años) y la caducidad aplicable a las acciones específicas para la devolución de tributos ya satisfechos (tres años).

b) De otra parte, se pregunta sobre la compatibilidad con el derecho comunitario de una normativa nacional que, en materia de acciones de devolución de tributos indebidos, establece como *dies a quo* del plazo de caducidad trienal la fecha de pago del tributo, momento en el cual la directiva comunitaria aplicable a éste no había sido correctamente incorporada al derecho nacional.

10. Ambas cuestiones corresponden, respectivamente, a la segunda y tercera de las prejudiciales planteadas en el asunto EDIS. Sin embargo, dada la redacción del presente auto de renvío, lo decisivo para la Corte d'Appello no parece ser tanto el problema de la dualidad de tratamiento como el problema del comienzo del plazo antes de la correcta transposición de la Directiva. Y es que, en abstracto, sería irrelevante que el plazo fuera de diez años o de tres si, en uno y otro caso, la aplicación de cualquiera de ellos comenzase antes de la correcta transposición de la Directiva.

i) *Sobre la dualidad de regímenes jurídicos*

11. El juez de reenvío pregunta si resulta admisible, desde el punto de vista comunitario, que las acciones de devolución de las tasas pagadas en contra de lo dispuesto en la Directiva nº 69/335 del Consejo queden sometidas a un plazo de caducidad de tres años a contar desde la fecha del pago, distinto del plazo de prescripción (diez años) que el ordenamiento nacional fija para las acciones de repetición de lo indebido entre particulares.

12. Es preciso subrayar ante todo que, según el derecho italiano, el plazo de caducidad a que hace referencia el juez de reenvío no afecta sólo a las acciones de devolución de las tasas incompatibles con el derecho comunitario, sino a todas las acciones de devolución de cualquier tasa de concesión gubernativa indebidamente pagada, sea cual sea el origen, nacional o comunitario, de su ilicitud.

13. En efecto, tal como he puesto de relieve al describir en las conclusiones del asunto EDIS la normativa nacional aplicable a las

acciones de devolución de las tasas indebidamente pagadas, [5] el apartado segundo del artículo 13 del DPR 641/1972 no se circunscribe sólo a las tasas pagadas en contravención del derecho comunitario: establece, por el contrario, que el contribuyente podrá reclamar la devolución de cualquier tasa de concesión gubernativa pagada por error, dentro del plazo de caducidad de tres años a contar desde el día del pago. Plazos similares se aplican también a las acciones de devolución de otros ingresos públicos de carácter aduanero.

14. El debate doctrinal y jurisprudencial que haya podido existir en Italia sobre la interpretación de aquel precepto —y, más en concreto, sobre la noción del «pago erróneo»— es una polémica que afecta en exclusiva al derecho interno, sobre la cual el Tribunal de Justicia no debe, obviamente, pronunciarse. Baste decir que la Suprema Corte di Cassazione, en la sentencia nº 3458/96, ha entendido que la caducidad prevista en el apartado segundo del artículo 13 del DPR 641/1972 se extiende a todas las tasas de concesión gubernativa indebida o erróneamente pagadas y, por tanto, también a la que es objeto de estos autos. [6]

15. A partir de esta premisa, considero que ninguna norma o principio de derecho comunitario impide al legislador nacional fijar unos plazos de prescripción de derechos, o de caducidad del ejercicio de acciones, diferentes según el sector del ordenamiento jurídico de que se trate, siempre que su aplicación se efectúe de modo indistinto a los derechos derivados de normas nacionales o de normas comunitarias.

16. En efecto, el legislador nacional es libre para imponer plazos de prescripción o de caducidad en materia tributaria que no tienen por qué coincidir con los fijados para otro tipo de relaciones civiles. Ninguna norma o principio de derecho comunitario le obliga a equiparar, a estos efectos, las relaciones tributarias con las relaciones *inter privatos*.

17. El ordenamiento jurídico italiano conoce, por lo demás, plazos muy diferentes según el sector del ordenamiento jurídico afectado. Precisamente el plazo general de prescripción ordinaria (diez años) se establece por el artículo 2946 del codice civile «a salvo los casos en que la ley disponga otra cosa», y son numerosas las disposiciones legales que, en efecto, prevén plazos inferiores para la prescripción de determinados derechos o para el ejercicio de determinadas acciones. [7]

5 — Punto 7 de las conclusiones EDIS.

6 — Véanse al respecto, en el punto 12 de las conclusiones del asunto EDIS, los argumentos de la sentencia de la Corte di Cassazione.

7 — En el propio codice civile italiano los artículos 2947 y siguientes, bajo las rúbricas «De la prescripción breve» y «De la prescripción presunta» regulan supuestos en que los plazos son inferiores al ordinario. Así, por ejemplo, en materia de resarcimiento de daños y perjuicios (cinco años), de relaciones societarias (cinco años), de contratos de transporte y de seguro (un año), de relaciones laborales (uno o tres años, según los casos), etc.

18. Al igual que todos los Estados miembros que han presentado observaciones en este proceso, no encuentro motivo alguno para rechazar que un legislador nacional pueda imponer a las acciones de devolución de ingresos tributarios indebidos unas condiciones temporales de ejercicio distintas de aquellas que rigen acciones similares entre particulares.

19. La legitimidad de dicha distinción ya ha sido, además, corroborada por el Tribunal de Justicia en los apartados 22 a 25 de la sentencia de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana. [8] Tras reconocer que el derecho comunitario no exige necesariamente el establecimiento de una norma uniforme y común a todos los Estados miembros sobre las condiciones de fondo y de forma que regulen la impugnación o la recuperación de las tasas contrarias a aquel derecho, y que la regulación de este problema varía de un Estado a otro, e incluso en el interior de cada Estado, según los diversos tipos de tributos, el Tribunal de Justicia admitía la viabilidad de los dos tipos de regímenes nacionales más caracterizados sobre esta materia:

— En algunos casos, las leyes nacionales someten las impugnaciones o las demandas de devolución de los tributos ilegalmente percibidos a condiciones específicas de tiempo y de forma, tanto si se trata de reclamaciones dirigidas a la Administración tributaria como de recursos jurisdiccionales.

— En otros casos, las acciones de reembolso de los tributos indebidamente pagados deben dirigirse a las jurisdicciones ordinarias, en especial bajo la modalidad de acciones de devolución de lo indebido. Este tipo de acciones pueden ejercitarse durante plazos más o menos largos que, en ocasiones, son los correspondientes a la prescripción de derecho común.

20. Acto seguido, el Tribunal de Justicia, reiterando su jurisprudencia Rewe y Comet, [9] sostenía que, desde el punto de vista comunitario, las condiciones exigibles a los diferentes sistemas nacionales, respecto a las reclamaciones de ingresos indebidos cuya ilegalidad derivase de una norma comunitaria, eran las ya citadas de ausencia de discriminación y el carácter no ilusorio de las acciones correspondientes. Una y otra son expresión, según la reciente sentencia Palmisani, de 10 de julio de 1997, [10] del «principio de equivalencia» (con los requisitos exigidos a las reclamaciones similares de naturaleza interna) y del «principio de efectividad» del derecho comunitario, respectivamente.

21. En otro caso análogo al presente, el Tribunal de Justicia tuvo la oportunidad de precisar, aún más, su doctrina precedente al resolver una cuestión prejudicial que tenía «esencialmente por objeto saber en qué medida los principios generales del derecho comunitario se oponen a normas nacionales que establezcan un plazo imperativo de tres años para la presentación de cualquier solici-

8 — Asunto 61/79, Rec. p. 1205.

9 — Sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe (33/76, Rec. p. 1989), y Comet (45/76, Rec. p. 2043).

10 — Asunto C-261/95, Rec. p. I-4025.

tud de devolución de derechos indebidamente pagados, sin excepción justificada por causa de fuerza mayor».

22. La respuesta, dada en la sentencia de 9 de noviembre de 1989, Bessin et Salson, [11] resulta perfectamente aplicable al caso de autos pues la analogía de situaciones jurídicas es patente. La norma nacional entonces en cuestión era el code des douanes francés, que imponía un plazo de tres años para solicitar la devolución de derechos de importación indebidamente pagados: tal norma especial se apartaba del plazo general de prescripción aplicable en defecto de cualquier otro, según el code civil francés, a las solicitudes de devolución de pagos indebidos.

23. En la sentencia que respondió a aquella cuestión prejudicial el Tribunal de Justicia, tras recordar la exigencia de la aplicación no discriminatoria de la legislación nacional, en relación con los procedimientos dirigidos a resolver litigios puramente nacionales del mismo tipo, y que aquélla no puede impedir en la práctica el ejercicio de los derechos atribuidos por las normas comunitarias, resolvió que el período de prescripción trienal objeto de consulta «corresponde a una opción legislativa que no vulnera la citada exigencia».

11 — Asunto 386/87, Rec. p. 3551, apartados 15 a 18.

24. Finalmente, en dos sentencias de 17 de julio de 1997, Texaco y Olieselskabet Danmark [12] y Haahr Petroleum, [13] el Tribunal de Justicia ha vuelto a reiterar esta misma doctrina, confirmando que «la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, que constituye la aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica, cumple los dos requisitos mencionados y no puede considerarse que en la práctica imposibilite o haga 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». En consecuencia, declara que el plazo de prescripción de cinco años, aplicado por la legislación danesa a solicitudes de reembolso de tributos nacionales contrarios al derecho comunitario, es compatible con éste, aun cuando impida total o parcialmente la devolución solicitada.

25. Existiría, pues, discriminación si la norma italiana sobre la caducidad de las acciones de reembolso de la tasa indebidamente pagada dispusiera unos plazos diferentes según el origen, nacional o comunitario, de la obligación de reembolso. Así sucedería, en efecto, si el plazo legal para reclamar la devolución de la tasa, por ser contraria a derecho comunitario, fuera menor que el plazo legal para reclamar la devolución de esa misma tasa por cualquier otro motivo de derecho interno. Pero como ello no ocurre, y el plazo fijado por el apartado segundo del artículo 13 del DPR 641/1972 se aplica indistintamente a todas las acciones de devolución de la tasa, cualquiera que sea su fundamento,

12 — Asuntos acumulados C-114/95 y C-115/95, Rec. p. I-4263, apartados 45 a 49.

13 — Asunto C-90/94, Rec. p. I-4085, apartados 46 a 53.

la respuesta a la segunda cuestión prejudicial debe afirmar la compatibilidad de aquel precepto con el derecho comunitario.

26. Por lo que se refiere a los demás aspectos de esta cuestión no directamente suscitados por el órgano jurisdiccional de reenvío, sino por la Comisión en sus alegaciones, [14] me remito a lo que ya he afirmado en las conclusiones del asunto EDIS (puntos 51 a 65).

ii) *Sobre el comienzo del plazo de caducidad antes de la correcta incorporación de la Directiva al derecho interno*

27. El juez de reenvío plantea si es compatible con el derecho comunitario una normativa nacional que, en materia de acciones de devolución de tributos indebidos, establece como *dies a quo* del plazo de caducidad trienal la fecha de pago del tributo, momento en el cual la directiva comunitaria aplicable a éste no había sido correctamente incorporada al derecho nacional.

28. Las alegaciones escritas presentadas por la empresa demandante, la Comisión y diversos Estados miembros, habían girado en torno a la incidencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de julio de 1991, Emmott, [15] sobre dicho problema. Como es bien sabido, en esta sentencia el Tribunal de Justicia declaró: «[...] hasta el momento de adaptación del derecho interno a la Directiva, el Estado miembro que incumple su obligación no puede proponer la excepción de extemporaneidad de una acción judicial ejercitada en su contra por un particular, con el fin de proteger los derechos que le reconocen los preceptos de dicha Directiva, de manera que sólo a partir de ese momento podrá empezar a correr un plazo para recurrir, previsto en el derecho nacional.» [16]

29. Es cierto que el alcance de la jurisprudencia Emmott, sin embargo, había sido ulteriormente limitado por el Tribunal de Justicia, subrayando que su aplicación sólo es posible cuando se den las mismas circunstancias singulares que concurrían en aquel asunto. En las sentencias de 27 de octubre de 1993, Steenhorst-Neerings, [17] y de 6 de diciembre de 1994, Johnson, [18] el Tribunal de Justicia confirmó la aplicabilidad de los plazos nacionales de prescripción a solicitudes de cantidades debidas en concepto de prestaciones sociales, derivadas de la aplicación de ciertas directivas, incluso cuando estas últimas no habían sido aún debidamente incorporadas al derecho nacional.

30. Cuando aún se encontraba en tramitación este incidente prejudicial, el Tribunal de Justicia dictó las sentencias Haahr Petroleum

14 — La Comisión se ha limitado, en este asunto, a remitirse a sus alegaciones en el asunto EDIS.

15 — Asunto C-208/90, Rec. p. I-4269.
16 — Apartado 23.
17 — Asunto C-338/91, Rec. p. I-5475.
18 — Asunto C-410/92, Rec. p. I-5483.

y Texaco y Olieselskabet Danmark, antes citadas. En ellas volvió a rechazar, una vez más, la aplicación del principio jurisprudencial establecido por la sentencia Emmott. En ambos casos, una reclamación de devolución —fundada en la infracción del artículo 95 del Tratado— había sido desestimada por las autoridades danesas, invocando una norma nacional en virtud de la cual la acción judicial dirigida a la devolución de tributos indebidamente pagados prescribe una vez transcurrido un plazo de cinco años, contados desde la fecha de pago. El Tribunal de Justicia reiteró que, aun cuando dicha norma impida total o parcialmente la devolución de los citados tributos, su aplicación a aquellos dos casos no era contraria al derecho comunitario.

31. Por último, dos meses antes de la celebración de la vista de este recurso, el Tribunal de Justicia dictó la sentencia de 2 de diciembre de 1997, Fantask, [19] particularmente importante a los efectos que ahora interesan, ya que se trataba de un asunto cuyos elementos de hecho y de derecho son análogos al presente. Era objeto de la sentencia Fantask la devolución de unos ingresos indebidos correspondientes a:

— el mismo tipo de tributo nacional (impuesto danés sobre la matriculación de sociedades en el registro correspondiente);

— el mismo tipo de incompatibilidad con el derecho comunitario (en concreto, con la Directiva 69/335) de la norma nacional reguladora del tributo;

— la misma oposición de los plazos de caducidad o de prescripción nacionales (cinco años, según la legislación nacional, contados a partir del día del pago del impuesto).

32. Al igual que en el caso presente, también en el asunto Fantask el juez nacional, enfrentado a un litigio de las características ya expuestas, preguntaba al Tribunal de Justicia «[...] si el derecho comunitario prohíbe que un Estado miembro invoque un plazo nacional de prescripción con el objeto de oponerse a las acciones para la devolución de los tributos cuya percepción haya sido contraria a la directiva en tanto que dicho Estado miembro no haya adaptado correctamente su derecho interno a esta directiva». Las alegaciones de las sociedades demandantes y de la Comisión se basaban, igualmente, en la doctrina de la sentencia Emmott, a cuya aplicación se oponían los Gobiernos intervinientes en el procedimiento prejudicial.

33. El Tribunal de Justicia optó, una vez más, por esta última solución, reiterando la línea de razonamiento a que antes me he referido.

19 — Asunto C-188/95, Rec. p. I-6783, apartados 42 a 52.

34. En primer lugar, como principio general, recordó que, a falta de normativa comunitaria en la materia, incumbe al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular los procedimientos para la reclamación de cantidades pagadas indebidamente, siempre que dichos procedimientos no sean menos favorables que los relativos a las reclamaciones similares de naturaleza interna, ni hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

35. En segundo lugar, tras subrayar 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, destacó 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, su transcurso implique la desestimación, total o parcial, de la acción entablada. Concretamente, el plazo de cinco años fijado por el derecho danés es de carácter razonable, y se aplica de igual forma a las acciones fundadas en el derecho comunitario y a las fundadas en el derecho interno.

36. En tercer lugar, volvió a descartar la aplicación a este tipo de litigios de la doctrina contenida en la sentencia Emmott, cuya solución estaba justificada por las circunstancias propias de dicho asunto, en las que la caducidad producía el efecto de privar absolutamente a la demandante de la posibilidad de alegar su derecho a la igualdad de trato en virtud de una directiva comunitaria.

37. Finalmente, el Tribunal de Justicia concluyó que «[...] en su estado actual, el derecho comunitario no prohíbe a un Estado miembro que no haya adaptado correctamente su derecho interno a la Directiva, 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, siempre que tal plazo no sea menos favorable para las acciones fundadas en el derecho comunitario que para las fundadas en el derecho interno ni haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario».

38. Ante la claridad de la doctrina expuesta, y la evidente analogía de las situaciones de hecho y de derecho entre el asunto Fantask y éste, la Comisión renunció, en el acto de la vista, a mantener su postura precedente y reconoció que la cuestión había quedado definitivamente resuelta tras el pronunciamiento de la sentencia Fantask. Las partes demandantes en el litigio principal, por el contrario, trataron, en el mismo acto, [20] de subrayar la existencia de elementos diferenciadores entre los ordenamientos jurídicos danés e italiano, que invalidasen la aplicación de la doctrina Fantask a este caso.

20 — El acto de la vista se celebró conjuntamente para los asuntos C-231/96, EDIS; C-260/96, SPAC; C-279/96, Ansaldo Energia; C-280/96, Marine Insurance Consultant, y C-281/96, GMB y otros.

39. A mi juicio, este intento resultó fallido. En primer lugar, porque su punto de partida resultaba erróneo: más que descubrir supuestas diferencias entre el caso Fantask y éste, lo que hubiera sido necesario es probar la analogía de situaciones entre el caso Emmott y éste, dado que la jurisprudencia ulterior a la sentencia Emmott había insistido en la singularidad de los elementos que entonces se dieron, determinantes de la solución adoptada. El gobierno británico destacó en la vista, a este respecto, que —entre otras circunstancias— fueron sus propias autoridades quienes, en aquel caso, instaron a la Sra. Emmott a no recurrir. Por el contrario, nada ha impedido a las sociedades italianas el ejercicio de su derecho al recurso contra las liquidaciones tributarias correspondientes. [21]

40. En segundo lugar, y con independencia de lo anterior, las diferencias alegadas entre una y otra legislación nacionales son irrelevantes en lo que se refiere a las repercusiones de la doctrina Fantask sobre este caso. Tanto si el plazo es de cinco como de tres años, tanto si está previsto en una norma general como en una especial aplicable a una determinada categoría de tasas, se haya producido o no un cambio jurisprudencial sobre la interpretación de dicha norma preexistente, lo importante es que el Tribunal de Justicia ha confirmado que el plazo —de cinco o de tres años— de caducidad oponible a las acciones de devolución de tributos indebidos, basadas en motivos de derecho comunitario, puede empezar a correr desde el momento en que éstos fueron pagados, no desde el momento en que el Estado incorporó correctamente la directiva a su derecho interno.

41. Esta afirmación —que, obviamente, presupone la inexistencia de normas de derecho comunitario que regulen esta materia y la existencia de una norma de derecho nacional que fije de manera no discriminatoria el plazo de caducidad— no queda invalidada por el hecho de que la expiración de este último impida, en buena lógica, la devolución del tributo ya ingresado. Ello es lo propio de un plazo de caducidad de análogas características que, inspirado por el principio de seguridad jurídica, no por ello invalida la efectividad del derecho a la tutela judicial: durante los tres años siguientes al pago, la posibilidad de impugnar la liquidación tributaria ha estado abierta a los contribuyentes.

42. Pudiera pensarse que esta solución no es demasiado satisfactoria desde el punto de vista de los contribuyentes que se han visto obligados a pagar un tributo contrario al derecho comunitario. Y, en efecto, así es. Una solución posible, aunque no exenta de serias dificultades, sería el establecimiento de una norma comunitaria uniforme sobre esta materia, que armonizase los distintos regímenes nacionales al respecto. Mientras tal norma no exista, corresponde a los Estados miembros determinar, bajo las condiciones tantas veces enunciadas, los requisitos de las acciones de repetición.

21 — El propio defensor de la sociedad EDIS así lo puso de manifiesto cuando, en el acto de la vista, reconoció que ya en 1989 (por tanto, no sólo antes del pronunciamiento de la sentencia Ponente Carni, sino incluso del planteamiento de la cuestión prejudicial a la que dicha sentencia respondió) otra sociedad EDIS, vinculada con la suya, y algunas empresas italianas más habían impugnado ante los tribunales italianos la liquidación de la tasa de inscripción en el registro. Aunque sus demandas fueron desestimadas, por razones de fondo, ello evidencia que no se les denegó el derecho a la tutela judicial.

43. Es cierto que en el ejercicio de esta facultad los Estados miembros —por lo que aquí respecta, la República Italiana— deben actuar conforme a las exigencias del artículo 5 del Tratado. Es cierto, asimismo, que algunas actuaciones de las autoridades italianas respecto a la devolución de la tasa objeto de estos reenvíos prejudiciales, tal como han sido descritas en las alegaciones de las partes, parecen haber opuesto a las acciones de reembolso más dificultades de las que razonablemente cabría esperar, a la luz de aquel artículo. [22] Pero ni este procedimiento prejudicial puede convertirse en un procedimiento por infracción, basado en el artículo 169 del Tratado, ni puede desconocerse tampoco que la actuación oficial de la República Italiana ha sido sustancialmente conforme con las obligaciones derivadas del Tratado: sus órganos legislativos han derogado la parte del tributo nacional contraria al derecho comunitario y reconocido expresamente el derecho a la devolución de éste, [23] derecho asimismo salvaguardado por los órganos jurisdiccionales italianos, si bien dentro de los límites de las normas internas sobre la caducidad de acciones.

Conclusión

44. Propongo, por tanto, al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión formulada por la Corte d'appello di Venezia del siguiente modo:

«1) El derecho comunitario no impide que los ordenamientos nacionales impongan un plazo de caducidad de tres años para el ejercicio de las acciones contra el Fisco en solicitud de devolución de tributos indebidamente pagados, aun cuando dicho plazo sea diferente del establecido para las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, siempre que aquel plazo se aplique indistintamente a las acciones de devolución que tengan su fundamento en motivos de derecho interno y a las que deriven de la aplicación de normas comunitarias.

2) El derecho comunitario no impide aplicar a una reclamación de devolución de un tributo incompatible con una directiva una norma nacional en virtud de la

22 — Entre ellas, la necesidad de interponer acciones judiciales para obtener un título ejecutivo contra el Fisco, exigencia que, por otra parte, puede suponer un incremento no justificado de la litigiosidad — y, derivadamente, del retraso en la administración de justicia— en detrimento de los contribuyentes.

23 — El Decreto-Ley nº 331, de 30 de agosto de 1993, dispone en su artículo 61 cómo se ha de proceder al reembolso de las cantidades indebidamente pagadas por este concepto, bien por vía de reclamación administrativa (para las sumas pagadas por el ejercicio fiscal de 1992), bien por vía de compensación (para las pagadas por el ejercicio de 1993).

cual la acción judicial dirigida a la devolución de tributos indebidamente pagados caduca una vez transcurrido un plazo de tres años a partir del pago, aun cuando dicha norma impida total o parcialmente la devolución de los citados tributos.»