CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SIR GORDON SLYNN
presentadas el 31 de mayo de 1988 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

Hasta 1985, existían en Francia dos tipos de impuesto anual sobre vehículos de motor: el primero era un impuesto de cuota variable progresiva, que gravaba los vehículos clasificados como de 16 CV (potencia fiscal) o menos, a efectos fiscales; el segundo era un impuesto especial, de cuota fija, que gravaba los vehículos clasificados como de una potencia superior a 16 CV. El impuesto especial se implantó en 1956 y fue modificado en repetidas ocasiones en años posteriores, tanto con respecto a su sistema como a su cuota, pero, en todo momento, ésta fue considerablemente superior al tipo más elevado del impuesto de cuota variable. Al parecer, en 1985, la misma era casi cinco veces más elevada.

A efectos fiscales ningún vehículo de fabricación francesa tenía más de 16 CV. Consecuentemente, el impuesto especial gravaba únicamente los vehículos importados, con inclusión de los procedentes de otros Estados miembros, mientras que todos los vehículos de fabricación francesa seguían sujetos al impuesto de cuota variable y tributando por sus tipos más bajos. En su sentencia de 9 de mayo de 1985 recaída en el asunto 112/84 (Humblot/Directeur des services fiscaux, Rec. 1985, p. 1367), el Tribunal de Justicia declaró que dicho sistema tributario era discriminatorio y estaba prohibido por el artículo 95 del Tratado CEE.

Con arreglo al artículo 18 de la Ley francesa nº 85-695, de 11 de julio de 1985, se suprimió el impuesto especial, y los vehículos que habían estado gravados con el mismo se incluyeron en el régimen del impuesto de cuota variable, cuyos tipos fueron corregidos a fin de incluir a los vehículos más potentes. [A su vez se consideró que el sistema para calcular el impuesto de cuota variable sobre dichos vehículos era discriminatorio, siendo declarado contrario al artículo 95 por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 17 de septiembre de 1987 (Feldain/Directeur des services fiscaux, 433/85, Rec. 1987, p. 3521), pero dicho impuesto no es tema de discusión en el presente procedimiento.] El artículo 18 de la Ley nº 85-695 reguló también el reintegro de la diferencia entre el antiguo impuesto especial y el nuevo impuesto de cuota variable. El párrafo 1 del apartado V del artículo 18 contiene las condiciones para la resolución de las reclamaciones pendientes, y no se hace referencia en el mismo a ningún tipo de limitación temporal. En lo que a las reclamaciones formuladas después de la fecha de la sentencia recaída en el caso Humblot se refiere, el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 establece:

«Los contribuyentes que presenten una reclamación con posterioridad al 9 de mayo de 1985 podrán obtener el reembolso determinado 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 de la fecha del pago del impuesto especial» *(traducción no oficial).*

La parte pertinente del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales dispone:

* Traducido del inglés.

«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 10 de diciembre de 1982, el Sr. Christian Deville, vecino de Bachy (Francia), pagó a la Administración tributaria francesa el impuesto especial en relación con un vehículo de motor, marca Ferrari, fabricado en otro país miembro y clasificado a efectos fiscales en Francia como de potencia superior a 16 CV. El 31 de diciembre de 1985, alrededor de siete meses después de la sentencia recaída en el asunto Humblot, reclamó la diferencia entre dicho impuesto especial y el impuesto de cuota variable. Por decisión de 6 de junio de 1986, la Administración denegó su reclamación, alegando que su presentación se había producido fuera de plazo, por cuanto, según en la letra b) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales, la reclamación debería haberse presentado a más tardar el 31 de diciembre de 1984.

El 21 de agosto de 1986, el Sr. Deville recurrió contra dicha decisión ante el Tribunal de grande instance de Lille. El Sr. Deville alegó su derecho a acogerse a la letra c) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales, en cuya virtud el plazo empieza a correr desde que tenga lugar el hecho que motive la reclamación, que la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el caso Humblot constituía un hecho, tal como lo define dicho precepto, y que su reclamación se había formulado dentro de plazo por haberse presentado dentro de los dos años siguientes a la sentencia en el asunto Humblot. El plazo señalado en el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley nº 85-695 en relación con la letra b) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales conculcó los derechos que él mismo ostenta según el Derecho comunitario y privó de efecto en lo que a él le afectaba a la sentencia en el asunto Humblot. La Administración fiscal francesa sostuvo que el apartado V del artículo 18 era válido y aplicable al presente caso. En consecuencia, el Tribunal de grande instance remitió al Tribunal de Justicia, la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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 de 9 de mayo de 1985, en el asunto 112/84, como lo hace el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley nº 85-695, de 11 de julio de 1985?»

El Sr. Deville alega que una decisión prejudicial dictada por el Tribunal de Justicia sobre una norma de Derecho comunitario determina la eficacia de dicha norma desde el momento de su entrada en vigor tanto en las relaciones pasadas como en las futuras y que los Estados miembros no tienen potestad para limitar dicha eficacia en el orden temporal, como lo hizo el párrafo 2 del apartado V del artículo 18. Por consiguiente, afirma que la contestación a la cuestión prejudicial debería ser que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Humblot impone al Estado francés la obligación de devolución de la cuota del impuesto especial por todo el período de su aplicación.

El Gobierno francés invoca la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en méritos de la cual, a falta de medidas de armonización adoptadas por el legislador comunitario, las normas procesales que regulan las acciones de devolución de los tributos nacionales recaudados en contravención del Derecho comunitario deben regularse por el ordena-

miento jurídico de cada Estado miembro. Afirma que la contestación a la cuestión prejudicial debería ser que el Derecho comunitario no impide la imposición de limitaciones temporales para la acción de devolución ya que compete a cada Estado miembro señalar las condiciones en que debe solicitarse la devolución de los tributos que se hayan declarado incompatibles con el Derecho comunitario.

El Gobierno irlandés sostiene que la cuestión prejudicial debería contestarse afirmativamente, es decir, en el sentido de que la imposición de un plazo preclusivo, como el prevenido en el párrafo 2 del apartado V del artículo 18, es conforme con el Derecho comunitario dado que el Consejo no ha adoptado ninguna medida de armonización que sea pertinente, y que, en base al asunto 33/76 (Rewe/Landwirtschaftskammer Saarland, Rec. 1976, p. 1989), según el Derecho comunitario no se requiere la reapertura o la prórroga de los plazos para reclamar la devolución de tributos que ya hayan vencido según el Derecho nacional.

La Comisión subraya que, aunque en el estado actual del Derecho comunitario el procedimiento para la devolución de tributos nacionales recaudados en contravención del Derecho comunitario se rija por la Ley nacional, ésta no debe imposibilitar en la práctica el ejercicio de los derechos reconocidos en el Derecho comunitario. La Ley francesa nº 85-695 infringe este principio toda vez que el plazo de dos años que establece priva de su eficacia a la sentencia del Tribunal de Justicia sobre el asunto Humblot, la cual no limita su ámbito de aplicación.

Desde nuestro punto de vista, la base de partida es que cuando el Tribunal de Justicia se pronuncia con arreglo al artículo 177 sobre la interpretación y alcance de una norma de Derecho comunitario, la sentencia de dicho Tribunal es de aplicación a todas las medidas nacionales y los negocios jurídicos individuales regidos por la norma de que se trate, tanto si tienen lugar antes como después de la fecha de la sentencia: por ejemplo, en el asunto 61/79 (Amministrazione delle finanze dello Stato/Denkavit Italiana, Rec. 1980, p. 1205), recientemente reiterada en el punto 11 de la sentencia de 2 de febrero de 1988 en el asunto 309/85 (Barra/Estado belga, Rec. 1988, p. 355). Excepcionalmente, el Tribunal de Justicia y sólo el Tribunal de Justicia puede limitar los efectos en el tiempo de sus sentencias, de modo que sean de aplicación únicamente en el futuro: Asunto 43/75 Defrenne/Sabena (Rec. 1976, p. 455); Denkavit; Barra, puntos 12 y 13. La sentencia sobre el asunto Humblot no ha sido, de tal modo, limitada. Por lo tanto, la misma es de aplicación a las relaciones jurídicas creadas y constituidas antes de que fuera dictada. En consecuencia, en principio es de aplicación a los pagos del impuesto especial sobre vehículos de motor clasificados con una potencia superior a 16 CV efectuados antes del 9 de mayo de 1985. Tales pagos están en contra de lo dispuesto en el artículo 95 del Tratado CEE aunque su realización sea anterior a la fecha de la sentencia sobre el asunto Humblot.

Sin embargo, está también claramente establecido que los requisitos de carácter procedimental que deben cumplirse en las acciones para la devolución de tributos nacionales recaudados en contravención del Derecho comunitario se regulan por el ordenamiento jurídico nacional de cada Estado miembro al no existir ninguna norma de Derecho comunitario sobre la materia, pero con dos condiciones. Primera, los requisitos de carácter procedimental impuestos por la Ley nacional para ser observados en las acciones para la devolución de tributos nacionales recaudados en contravención del Derecho comunitario no pueden ser menos favorables que los que correspondan a acciones semejantes de naturaleza interna y, segunda, los requisitos no deben hacer en la práctica imposible el ejercicio de los derechos consagrados por el Derecho comunitario, que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger (véase asunto 33/76, Rewe, citado).

El incumplimiento de cualquiera de dichas condiciones hace que las normas de procedimiento nacionales no sean congruentes con el Derecho comunitario. Así pues, el Tribunal de Justicia ha reputado incompatibles con el Derecho comunitario las disposiciones nacionales en materia de prueba formuladas de forma que sea imposible o excesivamente difícil instar una acción de devolución de tributos nacionales recaudados en contravención del Derecho comunitario [véase sentencia en el asunto 199/82 (Amministrazione delle finanze dello Stato/San Giorgio, Rec. 1983, p. 3595), reiterada en la sentencia de 25 de febrero de 1988 (Les Fils de Jules Bianco/Directeur Général des Douanes, asuntos acumulados 331, 376 y 378/85, Rec. 1988, p. 1099) y en la sentencia de 24 de marzo de 1988 (Comisión/Italia, 104/86, Rec. 1988, p. 1799)]. Del mismo modo, un plazo preclusivo previsto en la legislación nacional que prive a los particulares del derecho a obtener la devolución de cantidades pagadas contra lo dispuesto en el Derecho comunitario, es incongruente con dicho Derecho y no puede invocarse en contra de los que reclaman: véase el asunto Barra, en cuya sentencia el Tribunal de Justicia consideró (en el apartado 19) que una norma legislativa que limitaba la devolución únicamente a favor de los que habían presentado su reclamación antes de que se pronunciara la sentencia de 13 de febrero de 1985 sobre el asunto Gravier (Rec. 1985, p. 593), privó a los particulares que no habían instado dichas acciones del derecho a obtener la devolución de las cantidades pagadas indebidamente y les imposibilitó ejercitar los derechos otorgados por el Tratado CEE. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia declaró que al órgano jurisdiccional nacional, que tenía la obligación de aplicar plenamente el Derecho comunitario y de proteger los derechos que dicho Derecho reconocía en favor de los particulares, le estaba vedado aplicar la indicada disposición de Derecho nacional.

A diferencia de la disposición legal referida en el asunto Barra, el apartado V del artículo 18 de la Ley nº 85-695 no limita las reclamaciones a aquéllas que ya se hubiesen formulado en la fecha de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Humblot. Sin embargo, limita tales reclamaciones a las formuladas dentro del plazo establecido en la letra b) del artículo R 196-1 y, a mi juicio, es irrelevante si se considera al apartado V del artículo 18 como la imposición de un nuevo plazo preclusivo o, tal como yo entiendo, como una limitación de uno de los plazos preclusivos generales, anteriormente existentes.

A mi modo de ver, si un órgano jurisdiccional nacional determina que, según la Ley nacional vigente en la fecha de la sentencia sobre el asunto Humblot, el único plazo relevante era el establecido en la letra b) del artículo R 196-1, entonces, disposiciones como la contenida en el apartado V del artículo 18 de la Ley nº 85-695 no serán incompatibles con el Derecho comunitario. Como sentara el Tribunal de Justicia en el asunto 33/76, Rewe, el señalamiento de plazos preclusivos razonables no imposibilita en la práctica el ejercicio de los derechos que se ostentan en virtud del Derecho comunitario, que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen la obligación de respetar.

Los plazos preclusivos encuentran su justificación en la seguridad jurídica. En mi opinión, no puede afirmarse que no sea razonable el plazo establecido en la letra b) del artículo R 196-1. Si éste fue el único plazo relevante, entonces el apartado V del artículo 18 no habría suprimido ninguno de los derechos vigentes.

Por otra parte, considero que una normativa nacional, adoptada con posterioridad a cualquier sentencia del Tribunal de Justicia, que se refiera a los plazos preclusivos vigentes anteriormente y que venga a recortar los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia, es incompatible con el Derecho comunitario.

Según parece, es posible que por parte del legislador haya habido voluntad de limitar los efectos de la sentencia en el asunto Humblot. Concretamente, se expuso en la Asamblea Nacional que la «enmienda» que se operaría en virtud del artículo 18, se producía con el fin de limitar las eventuales consecuencias financieras de la sentencia del asunto Humblot (segunda sesión del 20.6.1985).

Sin embargo, lo que importa dilucidar es si el apartado V del artículo 18 tuvo el efecto apuntado. Si, como asevera el Sr. Deville, de no haberse aprobado el apartado V del artículo 18, podría haberse acogido a la letra c) del artículo R 196-1 del Livre des procédures fiscales, como parte del Derecho común, o si, como parece haber declarado el Tribunal de grande instance de Chambéry el día 11 de junio de 1987, en el asunto Gorlier contra Services fiscaux (*Gazette du Palais* de 17 y 19.1.1988, pp. 12 y 13), el mismo podría haber dispuesto del plazo de treinta años establecido en el Código Civil, entonces el apartado V del artículo 18 ha pretendido una reducción de sus derechos y una limitación de los efectos de la sentencia recaída en el asunto Humblot. En otras palabras, en la práctica, dicho precepto hace imposible que el demandante ejercite los derechos que ostenta en virtud del Derecho comunitario, que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger. En cualquier supuesto, la pretendida restricción es nula por ser contraria al Derecho comunitario, y no puede ser invocada ante los órganos jurisdiccionales nacionales en contra de las reclamaciones de devolución de impuestos nacionales percibidos con infracción de lo previsto en el artículo 95 del Tratado.

En mi opinión, por lo tanto, la cuestión prejudicial planteada debe contestarse en el siguiente sentido:

«No es conforme a los principios generales del Derecho comunitario, imponer plazos preclusivos con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia, pronunciada con carácter prejudicial, que establezca que un tributo nacional es contrario al Tratado, si tales plazos son más cortos que los que en otro caso serían de aplicación según la Ley del Estado miembro de que se trate vigente en el momento de pronunciarse la sentencia del Tribunal de Justicia, como hace el párrafo 2 del apartado V del artículo 18 de la Ley nº 85-695, de 11 de julio de 1985.»

Los gastos efectuados por el Gobierno francés, el Gobierno irlandés y la Comisión no pueden ser objeto de reembolso. Sobre los gastos incurridos por el Sr. Deville corresponde resolver al órgano jurisdiccional nacional.