SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 10 de abril de 2008 *

En el asunto C-309/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la House of Lords (Reino Unido), mediante resolución de 12 de julio de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de julio de 2006, en el procedimiento entre

Marks & Spencer plc

y

Commissioners of Customs & Excise,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. U. Lõhmus y J. Klučka, la Sra. P. Lindh y el Sr. A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: inglés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. J. Swedenborg, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de octubre de 2007;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de diciembre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Marks & Spencer plc, por el Sr. D. Milne, QC, el Sr. A. Hitchmough, Barrister, el Sr. D. Waelbroeck, abogado y el Sr. D. Slater, Solicitor;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Z. Bryanston-Cross, en calidad de agente, asistida por los Sres. K. Lasok, QC, y P. Mantle, Barrister;

— en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por la Sra. G. Clohessy, SC, y el Sr. N. O'Hanlon, BL;

— en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. E. Simeonidou, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 28, apartado 2, 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en su redacción inicial, así como de este mismo artículo 28, apartado 2, letra a), en su redacción resultante de la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (DO L 316, p. 1).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Marks & Spencer plc (en lo sucesivo, «Marks & Spencer») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), en relación con la denegación por éstos de una solicitud de devolución presentada por Marks & Spencer, relativa a las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») indebidamente abonadas.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 12, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone que se tributará en concepto de IVA, en principio, a «los tipos impositivos […] vigentes en el momento en que tenga lugar el devengo del impuesto».

4 El artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva establecía, en su redacción inicial:

«Los tipos reducidos y las exenciones con devolución, en su caso, de las cuotas pagadas en la fase precedente, que existiesen el 31 de diciembre de 1975 y que respondan a los criterios enunciados en el artículo 17 de la Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, podrán mantenerse hasta una fecha que será adoptada por el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, pero que en ningún caso podrá ser posterior a la supresión de los gravámenes en la importación y de las desgravaciones en la exportación en los intercambios entre los Estados miembros. Los Estados miembros tomarán las medidas pertinentes para asegurar la declaración por los sujetos pasivos de los datos que sean necesarios para determinar los recursos propios correspondientes a estas operaciones.

Cada cinco años, y previo informe de la Comisión, el Consejo procederá a una reconsideración de los tipos reducidos y de las exenciones mencionadas anteriormente y adoptará en su caso, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, las medidas que sean necesarias para asegurar su progresiva supresión.»

5 En su redacción resultante de la Directiva 92/77, dicho artículo 28, apartado 2, letra a), dispone:

«[…]

a) Podrán mantenerse las exenciones con devolución del impuesto abonado en la fase anterior, así como los tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo

establecido por el apartado 3 del artículo 12 para los tipos reducidos que el 1 de enero de 1991 fuesen aplicables, que se ajusten a la legislación comunitaria y cumplan los requisitos fijados en el último guión del artículo 17 de la segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967.

Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar la determinación de los recursos propios inherentes a dichas operaciones.

[...]»

Normativa nacional

6 La Ley de 1994 del impuesto sobre el valor añadido (Value Added Tax Act 1994; en lo sucesivo, «VAT Act 1994») establece, como regla general, el principio de la aplicación, en el Reino Unido, del tipo cero del IVA a las entregas de productos alimenticios. El artículo 30 de la VAT Act 1994, titulado «Tributación al tipo cero», remite al anexo 8 de esta Ley, que lleva el mismo título y que puntualiza, en su segunda parte, bajo la rúbrica «Grupo 1 — Alimentación», «Productos objeto de exención», punto 2, que se exceptúan de la aplicación del tipo cero del IVA los productos de confitería, salvo los pasteles y las galletas, que se sujetan al impuesto a tipo cero, excepto las galletas recubiertas total o parcialmente de chocolate, que se gravan al tipo normal.

7 El artículo 80 de la VAT Act 1994, en el período de que se trata en el litigio principal, estaba redactado como sigue:

«1) Cuando se abone a los Commissioners, antes o después de la entrada en vigor de esta Ley, una cantidad en concepto de IVA que no se les adeude, éstos deberán devolver el importe recaudado indebidamente.

2) Los Commissioners sólo deberán efectuar devoluciones con arreglo a este artículo previa reclamación cursada al efecto.

3) Frente a la reclamación prevista en este artículo podrá objetarse que la devolución de la suma generará un enriquecimiento injusto en el reclamante.

[…]»

8 El artículo 80 de la VAT Act 1994 fue modificado por el artículo 3 de la segunda Ley de Presupuestos de 2005 [Finance (nº 2) Act 2005] que, por lo que respecta a la excepción de enriquecimiento injusto, aporta importantes cambios a dicho artículo 80. En particular, en el apartado 3 anteriormente mencionado, sustituye el término «devolución» (repayment) por el término «crédito» (crediting).

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 Desde la introducción del IVA en el Reino Unido, en 1973, los Commissioners, encargados de recaudar este impuesto, consideraron que los «teacakes» recubiertos de chocolate comercializados por Marks & Spencer eran galletas y no pasteles, y que debían estar sujetos, por tanto, al tipo normal del IVA y no al tipo cero. Por tanto, entre los meses de abril de 1973 y octubre de 1994, Marks & Spencer pagó un impuesto indebido.

10 Mediante escrito de 30 de septiembre de 1994, los Commissioners reconocieron su error, al considerarse, en definitiva, que los «teacakes» eran pasteles, sujetos como tales al tipo cero del IVA. En vista de este error, Marks & Spencer presentó una solicitud de devolución por importe de 3,5 millones de GBP, el 8 de febrero de 1995. Esta solicitud sólo se aceptó, en principio, hasta el 10 % de su importe (350.000 GBP), al haber considerado los Commissioners que la cadena de tiendas de que se trata había repercutido a sus clientes el 90 % del IVA pagado por ella. En consecuencia, los Commissioners opusieron a Marks & Spencer la excepción de enriquecimiento injusto prevista en el artículo 80, apartado 3, de la VAT Act 1994. Además, aplicaron las normas de prescripción (nuevas y retroactivas), en virtud de las cuales no estaban obligados a devolver un importe que se les había abonado más de tres años antes de la presentación de la solicitud de devolución. Por lo tanto, se abonó finalmente a Marks & Spencer la cantidad de 88.440 GBP, el 4 de abril de 1997.

11 A raíz de la desestimación de su recurso administrativo, Marks & Spencer acudió al VAT and Duties Tribunal, el cual, mediante sentencia de 22 de abril de 1998, confirmó el argumento de los Commissioners. Marks & Spencer interpuso un recurso ante la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) que, de nuevo, desestimó su petición, mediante resolución de 21 de diciembre de 1998. Se interpuso recurso de apelación contra esta resolución ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), que, por lo que respecta a la solicitud de devolución relativa a los «teacakes», desestimó una vez más la petición de Marks & Spencer. Sin embargo, este último órgano jurisdiccional, en relación

con otro aspecto del litigio (relativo a la tributación de cheques regalo vendidos por Marks & Spencer), planteó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 14 de diciembre de 1999, sobre la compatibilidad de la prescripción retroactiva de tres años (véase el apartado 10 de la presente sentencia) con los principios de efectividad del Derecho comunitario y de protección de la confianza legítima. Dicha cuestión se refería, en concreto, a si un particular podía deducir derechos directamente de una directiva, tras haberse adaptado correctamente el Derecho interno a ella, en el supuesto de que el Estado miembro no tuviera en cuenta el alcance de dicha directiva.

12 Mediante sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325), el Tribunal de Justicia declaró que el principio de efectividad y el principio de protección de la confianza legítima se oponían a una normativa nacional como la del Reino Unido de que se trata.

13 Habida cuenta de los motivos acogidos por el Tribunal de Justicia en lo referente a la incompatibilidad de la normativa por la que se establece retroactivamente un plazo de prescripción con los principios de Derecho comunitario anteriormente mencionados, los Commissioners, a fin de tratar de idéntico modo todas las solicitudes presentadas con arreglo al artículo 80 de la VAT Act 1994, estimaron *motu proprio* la petición de Marks & Spencer relativa a que no prosperara la prescripción y, por tanto, devolvieron la cantidad solicitada, limitada al 10 % porque, según ellos, más allá de dicho límite se produciría un enriquecimiento injusto.

14 Ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), Marks & Spencer mantuvo, basándose directamente en el Derecho comunitario, sus pretensiones en relación con las cantidades supuestamente constitutivas de enriquecimiento injusto. Mediante resolución de 21 de octubre de 2003, dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso presentado por Marks & Spencer, que interpuso entonces un recurso ante la House of Lords.

15 La House of Lords decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Cuando, en virtud del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva […] (tanto antes como después de su modificación en 1992 mediante la Directiva 92/77), un Estado miembro ha mantenido en su normativa nacional sobre el IVA una exención con devolución del impuesto soportado para determinadas entregas o prestaciones específicas, ¿tiene el operador económico que realiza tales entregas o prestaciones un derecho directamente exigible, en virtud del Derecho comunitario, a que éstas queden sujetas a un tipo de gravamen cero?

2) En el supuesto de respuesta negativa a la primera cuestión, cuando, en virtud del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva […] (tanto antes como después de su modificación en 1992 mediante la Directiva 92/77), un Estado miembro ha mantenido en su normativa nacional sobre el IVA una exención con devolución del impuesto soportado para determinadas entregas o prestaciones específicas, pero ha interpretado erróneamente esta normativa nacional, dando lugar a que fueran gravadas al tipo normal algunas entregas o prestaciones que, con arreglo a su normativa nacional, podrían haberse acogido a la exención con devolución del impuesto soportado, ¿se aplican los principios generales del Derecho comunitario, incluido el de neutralidad fiscal, de modo que confieren al operador económico que realizó esas entregas o prestaciones un derecho a recuperar los importes erróneamente pagados en relación con dichas entregas o prestaciones?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera o a la segunda cuestión, ¿se aplican los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal, en principio, de modo

que resultarían vulnerados si no se devolviera al operador económico en cuestión el importe total que erróneamente se le repercutió por las entregas o prestaciones que realizó, en circunstancias en las que:

— si se le devolviera todo el importe, el operador económico se beneficiaría de un enriquecimiento injusto, y

— la normativa interna establece que el impuesto ingresado en exceso no puede devolverse en tanto origine el enriquecimiento injusto del operador económico, pero

— la normativa interna no contiene ninguna disposición similar a la referida en el [guión anterior] para el caso de solicitudes de devolución presentadas por los "repayment traders"? (Un "repayment trader" es aquel sujeto pasivo que en un determinado período impositivo no paga IVA a las autoridades nacionales competentes, sino que recibe de éstas una determinada cantidad porque, en ese período, el importe del IVA que tiene derecho a deducir supera el importe del IVA devengado por las entregas o prestaciones que realizó).

4) ¿Influye en la respuesta a la tercera cuestión el hecho de que se pruebe o no que la diferencia de trato entre los operadores económicos que solicitan la devolución del impuesto repercutido pagado en exceso, y los que solicitan la devolución de los importes adicionales mediante la deducción del IVA soportado (resultante de haber declarado en exceso el IVA repercutido) ha causado, o no, una pérdida económica o una desventaja a los primeros y, de ser así, cómo?

5) Si en la situación descrita en la tercera cuestión se aplican los principios del Derecho comunitario de igualdad de trato y de neutralidad fiscal, que de otro modo se estarían infringiendo, ¿exige o permite el Derecho comunitario que un órgano jurisdiccional corrija dicha diferencia de trato estimando la demanda de un operador económico para que se le devuelva el impuesto pagado en exceso, aunque le ocasione con ello un enriquecimiento injusto, o exige o permite que el órgano jurisdiccional ofrezca otro remedio (y, de ser así, cuál)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión, relativa a la existencia del derecho, basado en el Derecho comunitario, a que una operación determinada esté sujeta al tipo cero del IVA

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

16 Marks & Spencer considera que existe el derecho a que una determinada operación quede sujeta al tipo cero del IVA, con arreglo al artículo 12, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuyo tenor es, a su juicio, claro, preciso e incondicional, y al principio de igualdad de trato. Añade que la excepción a la que se acoge el Reino Unido, tanto en virtud del artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva, en su versión inicial, como de dicho artículo 28, apartado 2, letra a), en su redacción resultante de la Directiva 92/77, no extrae la situación del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, como dispone la propia disposición.

17 Por el contrario, el Gobierno del Reino Unido e Irlanda consideran que el Derecho comunitario no confiere a un operador derecho alguno que tenga efectos directos a la exención con devolución del IVA abonado en una fase anterior. Por lo tanto, en su opinión, el derecho a que unas operaciones se sujeten al tipo cero del impuesto sólo existe con arreglo al Derecho nacional.

18 El Gobierno chipriota puntualiza que el error en que incurren los Commissioners se refiere a la aplicación de disposiciones del Derecho nacional, aun cuando la Sexta Directiva permite el mantenimiento de éstas.

19 La Comisión, sin responder directamente a la cuestión planteada, que considera impertinente, señala que la Administración tributaria del Reino Unido interpretó erróneamente la legislación nacional, pero que no infringió ninguna obligación establecida en la Sexta Directiva.

Respuesta del Tribunal de Justicia

20 La primera cuestión versa, en esencia, sobre si es posible que el Derecho comunitario confiera directamente a un operador económico el derecho a ser gravado al tipo cero cuando este tipo impositivo resulta de disposiciones del Derecho nacional.

21 En primer lugar, es preciso señalar que dicha cuestión presenta una relación directa con los hechos sometidos al órgano jurisdiccional remitente y responde a una necesidad objetiva para la solución del litigio principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de mayo de 1994, Corsica Ferries, C-18/93, Rec. p. I-1783, apartado 14, y de 22 de noviembre de 2005, Mangold, C-144/04, Rec. p. I-9981, apartado 34). Por lo tanto, debe rechazarse la objeción de la Comisión basada en la impertinencia de la primera cuestión, puesto que el Tribunal de Justicia es competente para pronunciarse sobre ella.

22 En segundo lugar, es necesario recordar que, al autorizar a los Estados miembros a aplicar exenciones con devolución del impuesto abonado, el artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva establece una excepción a las normas que regulan el tipo impositivo normal del IVA (sentencia de 6 de julio de 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, Rec. p. I-6269, apartado 17). Por lo tanto, es correcto afirmar que estas exenciones, denominadas «tributaciones al tipo cero», están autorizadas en virtud del Derecho comunitario.

23 Sin embargo, el Derecho comunitario no obliga a los Estados miembros a mantener tales exenciones. Como se desprende del propio tenor de dicha disposición, en su versión inicial, «podrán mantenerse» los supuestos de exención que existan el 31 de diciembre de 1975, lo que significa que depende únicamente de la apreciación del Estado miembro de que se trate conservar o no una u otra legislación que responda, en particular, a los criterios enunciados en el artículo 17, último guión, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), derogada, según los cuales las exenciones con devolución del impuesto abonado sólo podían establecerse por razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales.

24 El artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva es, así, equiparable a una cláusula «stand-still», destinada a evitar situaciones difíciles desde un punto de vista social que pudieran derivarse de la supresión de ventajas previstas por el legislador nacional, pero no recogidas en la Sexta Directiva (sentencia Talacre Beach Caravan Sales, antes citada, apartado 22). Por lo tanto, la Sexta Directiva enmarca simplemente este mantenimiento facultativo del *statu quo ante*. En consecuencia, Marks & Spencer puede reclamar la exención con devolución del impuesto abonado en la fase anterior en virtud de una legislación nacional que constituye no una medida de adaptación del Derecho interno a la Sexta Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 13 de julio de 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Rec. p. I-6049, apartado 38), sino

la supervivencia de una ventaja que esta última autoriza, habida cuenta de las finalidades sociales que persigue la legislación del Reino Unido al no hacer soportar al consumidor final el IVA sobre los productos alimenticios corrientes.

25 Marks & Spencer no puede invocar eficazmente el artículo 12, apartado 1, de la Sexta Directiva. Esta disposición, que puntualiza que los tipos impositivos aplicables serán los vigentes en el momento del devengo del IVA, está destinada a prohibir que el legislador nacional, en caso de cambio del tipo aplicable a un producto determinado, como corrobora el artículo 12, apartado 2, de la Sexta Directiva, aplique a una operación determinada un tipo impositivo distinto al vigente en el momento del devengo del IVA que gravó dicha operación.

26 Por lo tanto, la razón de ser de esta disposición es claramente regular la cuestión de la determinación en el tiempo de la aplicación de un tipo impositivo de IVA determinado.

27 Totalmente distinto es el supuesto de que se trata en el litigio principal, en el que los Commissioners señalaron un error en cuanto a la cuestión de si un producto determinado debía disfrutar de la exención con devolución del impuesto abonado, puesto que no se trata de un cambio de tipo impositivo en el tiempo, sino de si un producto estaba comprendido o no en el ámbito de aplicación de la exención con devolución del impuesto abonado, autorizada en virtud del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

28 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que, cuando un Estado miembro ha mantenido en su legislación nacional, con arreglo al artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva, tanto antes como después de las modificaciones introducidas en esta disposición mediante la Directiva 92/77, una exención con devolución

del impuesto soportado para determinadas entregas o prestaciones específicas, el operador económico que realiza tales entregas o prestaciones no puede invocar derecho alguno, basado en el Derecho comunitario y directamente exigible, a que estas entregas o prestaciones queden sujetas al tipo cero del IVA.

Sobre la segunda cuestión, relativa a la existencia del derecho, basado en los principios generales del Derecho comunitario, a la devolución del IVA abonado indebidamente

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

29 Según Marks & Spencer, los principios generales del Derecho comunitario, incluido el de neutralidad fiscal, se aplican de tal forma que crean a su favor un derecho a la devolución del IVA indebidamente recaudado, porque todo el sistema del IVA permanece, por definición, dentro del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, incluso en el supuesto previsto en el artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva, tanto en su versión inicial como en la resultante de la Directiva 92/77.

30 El Gobierno del Reino Unido, Irlanda y el Gobierno chipriota señalan que los importes controvertidos en el litigio principal no se percibieron infringiendo alguna disposición de Derecho comunitario que tuviera efecto directo o confiriera un derecho. Se trata de una estricta cuestión de Derecho nacional y, por tanto, no procede en absoluto aplicar los principios generales del Derecho comunitario. Irlanda añade que, si el principio de neutralidad fiscal debe aplicarse en el presente caso para servir de base al derecho a la devolución, es necesario que disfrute de él el consumidor final, que soportó la carga del IVA.

31 La Comisión recuerda que, cuando las autoridades nacionales competentes aplican el IVA, deben atenerse a los principios esenciales que subyacen en el sistema común del IVA, en particular, al principio de neutralidad. Esta obligación se les impone a la hora de la devolución de excedentes del impuesto. Sin embargo, la Comisión no se pronuncia directamente sobre la segunda cuestión.

Respuesta del Tribunal de Justicia

32 La segunda cuestión tiene por objeto, en esencia, determinar si un operador económico tiene derecho, en virtud de los principios generales del Derecho comunitario, en particular, del principio de neutralidad fiscal, a solicitar la devolución del IVA indebidamente recaudado, cuando el tipo impositivo que debía haberse aplicado resulte del Derecho nacional.

33 De entrada, es preciso señalar que los propios términos del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en su versión resultante de la Directiva 92/77, indican que las legislaciones nacionales cuyo mantenimiento está autorizado deben «[ajustarse] a la legislación comunitaria» y cumplir los requisitos fijados en el artículo 17, último guión, de la Directiva 67/228. Si bien los términos «que se ajusten a la legislación comunitaria» no se añadieron hasta el año 1992, tal requisito, inherente al buen funcionamiento y a la interpretación uniforme del sistema común del IVA, vale para todo el período de tributación errónea de que se trata en el litigio principal. Como ha tenido ocasión de recordar el Tribunal de Justicia, el mantenimiento de exenciones o de tipos reducidos de IVA inferiores al mínimo establecido en la Sexta Directiva sólo puede ser admitido si no vulnera, concretamente, el principio de neutralidad

fiscal inherente al referido sistema (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 19, y de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C-481/98, Rec. p. I-3369, apartado 21).

34 De lo anterior se desprende, por tanto, que los principios por los que se rige el sistema común del IVA, entre ellos el de neutralidad fiscal, se aplican incluso en el supuesto previsto en el artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva y pueden, en su caso, ser invocados por un sujeto pasivo en contra de una disposición nacional, o de la aplicación de ésta, que vulnere dichos principios.

35 Por lo que respecta, más específicamente, al derecho a la devolución, es preciso recordar que, como resulta de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos directamente a los justiciables por el Derecho comunitario (véase, concretamente, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 30 y jurisprudencia allí citada). Este principio se aplica también a los impuestos percibidos infringiendo una legislación nacional autorizada en virtud del artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva.

36 Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión que, cuando un Estado miembro ha mantenido en su legislación nacional, con arreglo al artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva, tanto antes como después de las modificaciones introducidas en esta disposición mediante la Directiva 92/77, una exención con devolución del impuesto abonado en la fase anterior por razón de determinadas entregas o prestaciones específicas, pero ha interpretado erróneamente su legislación nacional dando lugar a que fueran gravadas al tipo normal algunas entregas o prestaciones que, con arreglo a la normativa nacional, debían haberse acogido a la exención con devolución del impuesto abonado en la fase anterior, los principios generales del Derecho comunitario, incluido el de neutralidad fiscal, se aplican de modo que confieren al operador económico que realizó esas entregas o prestaciones un derecho a recuperar los importes erróneamente pagados por razón de dichas entregas o prestaciones.

Sobre las cuestiones tercera a quinta, relativas a los eventuales límites del derecho a la devolución basado en los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

37 Según Marks & Spencer, la aplicación de la norma del enriquecimiento sin causa a los «payment traders» (sujetos pasivos para los que, en un ejercicio contable determinado, el IVA repercutido supera al IVA soportado) y no a los «repayment traders» (sujetos pasivos cuya situación es inversa a la anterior) constituye una vulneración de los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal. Por ello, considera que no es necesario demostrar que el «payment trader» ha sufrido una pérdida o una desventaja económicas. Por último, añade que corresponde a cada Estado miembro, respetando el Derecho comunitario, el cual no se opone a la excepción del enriquecimiento injusto, así como tampoco la impone, determinar la forma de corregir las disparidades de trato declaradas contrarias a los principios anteriormente mencionados.

38 El Gobierno del Reino Unido considera que es preciso responder negativamente a las cuestiones prejudiciales tercera a quinta.

39 Irlanda y el Gobierno chipriota, habida cuenta de la respuesta negativa que, a su juicio, debe darse a las cuestiones primera y segunda, no consideraron necesario responder a las cuestiones posteriores.

40 La Comisión señala que el Derecho comunitario autoriza negarse a la devolución sobre la base del enriquecimiento sin causa, a condición de que se demuestre su existencia. Además, considera que tal negativa debe ser fiscalmente neutra y no debe crear discriminación entre los operadores económicos.

Respuesta del Tribunal de Justicia

— Observaciones preliminares

41 Es preciso recordar que el Derecho comunitario no se opone a que un sistema jurídico nacional rechace la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios (sentencias de 24 de marzo de 1988, Comisión/Italia, 104/86, Rec. p. 1799, apartado 6; de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 47, y de 21 de septiembre de 2000, Michaïlidis, C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145, apartado 31). Sin embargo, el principio de prohibición del enriquecimiento sin causa debe aplicarse, para ajustarse al Derecho comunitario, respetando principios tales como el principio de igualdad de trato.

42 Además, es necesario recordar que, en el supuesto de que un impuesto se haya percibido indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario, si se demuestra que sólo se ha repercutido una parte del impuesto, las autoridades nacionales deben devolver el importe no repercutido (sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartados 27 y 28). No obstante, ha de puntualizarse que, aun en el caso de que el impuesto se incluyera por completo en el precio exigido, el sujeto pasivo podría sufrir un perjuicio económico debido a una disminución del volumen de sus ventas (véanse, en este sentido, las sentencias Comateb y otros, apartados 29 y 30, y Michaïlidis, apartados 34 y 35, antes citadas).

43 Por ello, la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que obtendría el sujeto pasivo a través de la devolución de un tributo recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario sólo podrán determinarse tras un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes (véase, en particular, la sentencia de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C-147/01, Rec. p. I-11365, apartados 94 a 100).

44 Por lo tanto, incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la valoración realizada por los Commissioners corresponde al análisis descrito en el apartado anterior de la presente sentencia.

— Sobre la tercera cuestión

45 Se pregunta, esencialmente, al Tribunal de Justicia si se vulneran los principios de Derecho comunitario de neutralidad fiscal y de igualdad de trato en el supuesto en que no se devuelva a un operador económico el importe del IVA indebidamente percibido por las autoridades tributarias debido a que dicha devolución supondría para él un enriquecimiento sin causa, no estando prevista, sin embargo, en la legislación nacional dicha negativa a devolver cuando el operador económico resulte ser, antes de la devolución, acreedor frente a la Administración tributaria.

46 Es preciso examinar si, en el contexto de una denegación parcial de devolución como la controvertida en el litigio principal, el principio de neutralidad fiscal y el principio general del Derecho comunitario de igualdad de trato fueron vulnerados, o no, por el distinto trato dispensado a los «payment traders» y a los «repayment traders».

47 Por lo que respecta, en primer lugar, al principio de neutralidad fiscal, es preciso recordar que este principio, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA (véase, en particular, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59), se opone concretamente a que mercancías similares, que compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencias de 11 de junio de 1998,

Fischer, C-283/95, Rec. p. I-3369, apartados 21 y 27, y Comisión/Francia, antes citada, apartado 22). Por ello, dichos productos deben ser gravados a un tipo impositivo uniforme (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 22).

48 En consecuencia, en el supuesto en que un error de tipos impositivos perjudica a varios sujetos pasivos y en que la devolución de las cantidades recaudadas erróneamente por dicho error depende, al menos en parte, de la situación inicial acreedora o deudora frente a la Hacienda Pública, en concepto de IVA, de dichos sujetos pasivos, a éstos se les sujeta, en realidad, a una tributación efectiva distinta, semejante a la que hubiera podido resultar de aplicar distintos tipos impositivos de IVA a mercancías similares. Por lo tanto, tal disparidad es contraria al principio de neutralidad fiscal, siempre que dichos sujetos pasivos hayan comercializado mercancías similares, extremo que ha de comprobar el órgano jurisdiccional nacional.

49 En segundo lugar, es necesario recordar que el principio de neutralidad fiscal constituye la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato (sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.P., C-106/05, Rec. p. I-5123, apartado 48, y jurisprudencia allí citada). Sin embargo, mientras que la vulneración del principio de neutralidad fiscal sólo puede contemplarse entre operadores económicos competidores, como se ha recordado en el apartado 47 de la presente sentencia, 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.

50 El principio general de igualdad de trato es aplicable, por tanto, a una situación en que unos operadores económicos tienen 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, con independencia de las relaciones de competencia que puedan existir entre ellos. Por lo tanto, es preciso examinar si dicho principio se opone, como tal, a una normativa como el artículo 80 de la VAT Act 1994.

51 A este respecto, es necesario recordar que el principio general de igualdad de trato exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente (sentencias de 25 de noviembre de 1986, Klensch y otros, 201/85 y 202/85, Rec. p. 3477, apartado 9, e Idéal tourisme, antes citada, apartado 35).

52 El Tribunal de Justicia se ve obligado a señalar que, en una legislación nacional como la aplicable en el litigio principal, no se justifica objetivamente la diferencia de trato de los operadores económicos respecto del concepto de enriquecimiento injusto en función de su situación inicial acreedora o deudora, en materia de IVA, frente a la Hacienda Pública. La circunstancia de que un operador económico disfrute de un enriquecimiento injusto es ajena a la situación de dicho operador económico frente a la Administración tributaria antes de la devolución del IVA, puesto que el enriquecimiento injusto se deriva, cuando existe, de la propia devolución y no de la situación previa de acreedor o deudor del fisco de dicho operador económico.

53 Este análisis viene corroborado, en su caso, por la modificación de la legislación del Reino Unido tras el escrito de requerimiento que la Comisión dirigió a este Estado miembro, en el marco del ejercicio de una acción por incumplimiento. En efecto, según el artículo 3 de la segunda Ley de Presupuestos de 2005, mencionada en el apartado 8 de la presente sentencia, ya no se discrimina en función de la situación del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública.

54 Por lo tanto, procede responder a la tercera cuestión que, si bien los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal se aplican por principio a un asunto como el del litigio principal, su vulneración no se produce por el mero hecho de que la denegación de devolución se haya basado en el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo de que se trata. En cambio, el principio de neutralidad fiscal se opone a que la prohibición del enriquecimiento injusto se aplique únicamente a sujetos pasivos como los

«payment traders» y no a sujetos pasivos como los «repayment traders», siempre que dichos sujetos pasivos hayan comercializado mercancías similares. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si así ocurre en el referido asunto. Además, el principio general de igualdad de trato, cuya vulneración puede caracterizarse, en materia fiscal, por discriminaciones que afecten a operadores económicos que no son forzosamente competidores, pero que se encuentran, no obstante, en una situación comparable en otros aspectos, se opone a una discriminación entre los «payment traders» y los «repayment traders», que no se justifica objetivamente.

— Sobre la cuarta cuestión

55 Mediante dicha cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, si sería distinta la respuesta a la tercera cuestión en el supuesto de que se demostrara que el operador económico a quien se denegó la devolución por razón del enriquecimiento sin causa que resultaría de dicha devolución, no ha sufrido una pérdida o una desventaja económicas.

56 A este respecto, es preciso señalar, por un lado, que la inexistencia de pérdida o desventaja económicas no es necesariamente el corolario del traslado íntegro del IVA al consumidor final, toda vez que, aun en ese supuesto, como se ha recordado en el apartado 42 de la presente sentencia, el operador económico puede haber sufrido una pérdida debido a la disminución del volumen de sus ventas. Por otro lado, la vulneración del principio de igualdad de trato, señalada en los apartados 52 a 54 de la presente sentencia, por una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal, se produce por la discriminación entre operadores económicos respecto de su derecho a la devolución del IVA indebidamente recaudado, que es independiente de la cuestión de si dichos operadores han sufrido o no, con toda certeza, una pérdida o una desventaja económicas.

57 Por lo tanto, procede responder a la cuarta cuestión que no influye en la respuesta a la tercera cuestión la prueba de que el operador económico a quien se denegó la devolución del IVA indebidamente recaudado no ha sufrido una pérdida o una desventaja económicas.

— Sobre la quinta cuestión

58 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, si el Derecho comunitario exige, o permite, que el órgano jurisdiccional nacional corrija la vulneración del principio de igualdad de trato mencionada en los apartados 52 a 54 de la presente sentencia ordenando la devolución íntegra del impuesto indebidamente recaudado al operador económico afectado por esa vulneración, aun cuando tal devolución implique un enriquecimiento injusto de dicho operador, o si exige o permite que se remedie de otro modo dicha vulneración del principio de igualdad de trato.

59 Sobre este particular, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, a falta de una normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular las modalidades procesales de los recursos judiciales destinados a garantizar la plena protección de los derechos que corresponden a los justiciables en virtud del Derecho comunitario (véanse las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, apartado 5, y de 30 de septiembre de 2003, Köbler, C-224/01, Rec. p. I-10239, apartado 46).

60 Por lo tanto, corresponde al propio órgano jurisdiccional remitente extraer las posibles consecuencias en relación con la vulneración del principio de igualdad de trato mencionada en los apartados 52 a 54 de la presente sentencia.

61 No obstante, incumbe al Tribunal de Justicia señalar determinados requisitos o principios de Derecho comunitario que han de observarse en el ejercicio de dicha apreciación.

62 En el marco de tal apreciación, el órgano jurisdiccional remitente debe respetar el Derecho comunitario y, en particular, el principio de igualdad de trato, tal y como se recuerda en el apartado 51 de la presente sentencia. El órgano jurisdiccional nacional debe, en principio, ordenar la devolución íntegra del IVA debido al operador económico afectado por la discriminación, a fin de paliar la vulneración del principio general de igualdad de trato, a menos que, según el Derecho nacional, existan otras vías que permitan reparar dicha vulneración.

63 A este respecto, como destacó la Abogado General en el punto 74 de las conclusiones, es preciso señalar que el juez nacional debe dejar sin aplicar toda disposición nacional discriminatoria, sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador, y debe aplicar a los miembros del grupo perjudicado el mismo régimen del que disfruten las personas comprendidas en la categoría beneficiada.

64 En consecuencia, procede responder a la quinta cuestión que incumbe al propio órgano jurisdiccional remitente extraer las posibles consecuencias en relación con la vulneración del principio de igualdad mencionada en los apartados 52 a 54 de la presente sentencia, según las normas relativas a los efectos en el tiempo del Derecho nacional aplicable en el litigio principal, respetando el Derecho comunitario y, en particular, el principio de igualdad de trato y el principio en virtud del cual debe velar por que las medidas de reparación que acuerde no sean contrarias al Derecho comunitario.

Costas

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

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

1) **Cuando un Estado miembro ha mantenido en su legislación nacional, con arreglo al artículo 28, apartado 2, 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, tanto antes como después de las modificaciones introducidas en esta disposición mediante la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, una exención con devolución del impuesto soportado para determinadas entregas o prestaciones específicas, el operador económico que realiza tales entregas o prestaciones no puede invocar derecho alguno, basado en el Derecho comunitario y directamente exigible, a que estas entregas o prestaciones queden sujetas al tipo cero del impuesto sobre el valor añadido.**

2) **Cuando un Estado miembro ha mantenido en su legislación nacional, con arreglo al artículo 28, apartado 2, de la Directiva 77/388, tanto antes como**

después de las modificaciones introducidas en esta disposición mediante la Directiva 92/77, una exención con devolución del impuesto abonado en la fase anterior por razón de determinadas entregas o prestaciones específicas, pero ha interpretado erróneamente esta legislación nacional dando lugar a que fueran gravadas al tipo normal algunas entregas o prestaciones que, con arreglo a la normativa nacional, debían haberse acogido a la exención con devolución del impuesto abonado en la fase anterior, los principios generales del Derecho comunitario, incluido el de neutralidad fiscal, se aplican de modo que confieren al operador económico que realizó esas entregas o prestaciones un derecho a recuperar los importes erróneamente pagados por razón de dichas entregas o prestaciones.

3) Si bien los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal se aplican por principio al asunto del litigio principal, su vulneración no se produce por el mero hecho de que la denegación de devolución se haya basado en el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo de que se trata. En cambio, el principio de neutralidad fiscal se opone a que el concepto de enriquecimiento injusto se aplique únicamente a sujetos pasivos como los «payment traders» (sujetos pasivos para los que, en un ejercicio contable determinado, el impuesto sobre el valor añadido repercutido supera al impuesto sobre el valor añadido soportado) y no a sujetos pasivos como los «repayment traders» (sujetos pasivos cuya situación es inversa a la anterior), siempre que dichos sujetos pasivos hayan comercializado mercancías similares. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si así ocurre en el referido asunto. Además, el principio general de igualdad de trato, cuya vulneración puede caracterizarse, en materia fiscal, por discriminaciones que afectan a operadores económicos que no son forzosamente competidores, pero que se encuentran, no obstante, en una situación comparable en otros aspectos, se opone a una discriminación entre los «payment traders» y los «repayment traders», que no se justifica objetivamente.

4) No influye en la respuesta a la tercera cuestión la prueba de que el operador económico a quien se denegó la devolución del impuesto sobre el valor añadido indebidamente recaudado no ha sufrido una pérdida o una desventaja económicas.

5) Incumbe al propio órgano jurisdiccional remitente extraer las posibles consecuencias en relación con la vulneración del principio de igualdad mencionada en el punto 3 del fallo de la presente sentencia, según las normas relativas a los efectos en el tiempo del Derecho nacional aplicable en el litigio principal, respetando el Derecho comunitario y, en particular, el principio de igualdad de trato y el principio en virtud del cual debe velar por que las medidas de reparación que acuerde no sean contrarias al Derecho comunitario.

Firmas