Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentadas el 2 de marzo de 2017 [1]

Asunto C-38/16

Compass Contract Services Limited
contra
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[Petición de decisión prejudicial planteada por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de primera instancia, Sala de lo tributario, Reino Unido)]

«IVA — Tributo indebidamente ingresado — Modalidades de reembolso — Normativa nacional que introduce un plazo de prescripción — Diferencia con el plazo previsto para el reembolso de la deducción denegada indebidamente — Principios de igualdad de trato, neutralidad fiscal y efectividad»

1. ¿Admite el derecho de la Unión que los plazos de prescripción aplicables a las solicitudes de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) indebidamente pagado difieran, en cuanto a su fecha de entrada en vigor, de los que rigen para las peticiones de deducción de ese impuesto? Este es, en síntesis, el interrogante suscitado por un tribunal británico en el litigio que enfrenta a la sociedad Compass Contract Services (UK) Ltd. (en lo sucesivo, «Compass») con las autoridades fiscales de su país.

2. El Tribunal de Justicia resolvió en su sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, [2] que los principios de efectividad y de protección de la confianza legítima se oponían a una normativa nacional [como la Finance Act 1997 (Ley de Presupuestos de 1997)] que había reducido, retroactivamente, de seis a tres años el plazo para pedir el reintegro del IVA recaudado en contravención de la Directiva 77/388/CEE. [3]

3. El legislador británico dispuso ulteriormente, a la vista de aquella sentencia, que esa reducción del plazo no se aplicaría a las solicitudes de reintegro del IVA relativas a ejercicios anteriores a la fecha de instauración del plazo reducido. La misma previsión se adoptaría, más tarde, respecto de las demandas (tardías) de deducción del IVA soportado.

4. La praxis administrativa y las sucesivas intervenciones legislativas han dado lugar, sin embargo, a una disparidad de trato en el Reino Unido, en cuanto a la fecha a partir de la que rige el plazo para unas solicitudes (las de reintegro del IVA) y para otras (las de la deducción del IVA). El órgano jurisdiccional *a quo* pregunta al Tribunal de Justicia si esa disparidad es compatible con los principios del derecho de la Unión; en especial, con el principio de igualdad.

1 — Lengua original: español.

2 — Asunto C-62/00; en adelante, «M&S I», EU:C:2002:435.

3 — Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1); en adelante, «Sexta Directiva».

I. **Marco normativo**

A. *Derecho de la Unión* Sexta Directiva

5. Bajo la rúbrica «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», el artículo 17 recoge:

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

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

a) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

c) las cuotas del [IVA] devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6.

[…]»

6. Con el título «Requisitos formales y modalidades del ejercicio del derecho a deducir», el artículo 18 precisa:

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

a) en la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22;

b) en la deducción enunciada en la letra b) del apartado 2 del artículo 17, poseer documentos demostrativos de la importación en los que se le designe como destinatario o importador y que indiquen o permitan calcular la cuota del impuesto devengado;

c) en la deducción enunciada en la letra c) del apartado 2 del artículo 17, cumplir las formalidades establecidas por cada Estado miembro;

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

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

[…]

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

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

[…]»

B. *Derecho nacional*

7. **La evolución legislativa en esta materia, hasta la Finance Act 1997 (Ley de Presupuestos de 1997), quedó reflejada de este modo en la sentencia M&S I:** [4]

8. El derecho interno no fue adaptado correctamente al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva hasta que, con efectos desde el 1 de agosto de 1992, la Finance (N.º 2) Act 1992 (Segunda Ley de Presupuestos de 1992) modificó el artículo 10, apartado 3, de la Value Added Tax Act 1983 (Ley del IVA de 1983).

9. Esta norma está redactada, desde entonces, en los siguientes términos:

«Si la contraprestación de la entrega de bienes o la prestación de servicios no consiste total o parcialmente en dinero, se considerará que su valor es la cantidad de dinero que, tras sumarle el impuesto aplicable, resulte equivalente a la contraprestación.»

10. Por lo que se refiere a la normativa en materia de devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de IVA, el artículo 24 de la Finance Act 1989 (Ley de Presupuestos de 1989) tiene el siguiente tenor desde el 1 de enero de 1990:

«1) Cuando se abone a los Commissioners [5] una cantidad en concepto de impuesto sobre el valor añadido que no se les adeude, estos deberán devolver el importe recaudado indebidamente.

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

[...]

4) Con arreglo a este artículo, no se podrá solicitar la devolución de cantidad alguna transcurridos seis años desde la fecha del pago, salvo que resulte aplicable lo dispuesto en el apartado siguiente.

5) Cuando por error se haya efectuado algún pago a los Commissioners, se podrá solicitar la devolución del mismo con arreglo a este artículo en cualquier momento antes de que transcurran seis años desde la fecha en que el solicitante descubrió el error o podría haberlo descubierto obrando con diligencia razonable.

[...]

7) A excepción de los casos previstos en este artículo, los Commissioners no estarán obligados a devolver ninguna cantidad recaudada en concepto de impuesto sobre el valor añadido por el hecho de que no exista deuda tributaria en su favor.

[...]»

4 — Los puntos 8 a 15 de estas conclusiones son transcripción casi literal de los apartados 4 a 11 de la sentencia M&S I.

5 — Administración tributaria competente para la recaudación del IVA en el Reino Unido.

11. El artículo 24 de la Finance Act 1989 (Ley de Presupuestos de 1989) fue derogado y sustituido por el artículo 80 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del IVA de 1994), en vigor desde el 1 de septiembre de 1994. Las disposiciones pertinentes del artículo 80 tienen prácticamente el mismo tenor que el artículo 24.

12. El 18 de julio de 1996, un miembro del Gobierno británico, el Paymaster General (tesorero general), comunicó al Parlamento que, habida cuenta del riesgo creciente para el erario público causado por las solicitudes de devolución de cantidades recaudadas por error en concepto de impuestos, el Gobierno tenía la intención de modificar, mediante el Finance Bill de 1997 (Proyecto de Ley de Presupuestos de 1997), el plazo de prescripción de las solicitudes de devolución del IVA y otros impuestos indirectos reduciéndolo a tres años. El nuevo plazo de prescripción debía aplicarse inmediatamente a las solicitudes en trámite desde la fecha de tal anuncio con el fin de evitar que la modificación legislativa propuesta perdiese su eficacia como consecuencia del tiempo que pudiera transcurrir hasta la conclusión del trámite parlamentario.

13. El 4 de diciembre de 1996, la Cámara de los Comunes aprobó el proyecto de presupuestos presentado por el Gobierno, incluida la propuesta anunciada el 18 de julio de 1996, que se incorporó como artículo 47 del Proyecto de Ley de Presupuestos de 1997.

14. La Ley de Presupuestos de 1997 se aprobó definitivamente el 19 de marzo de 1997. Su artículo 47, apartado 1, modificó el artículo 80 de la Value Added Tax 1994 (Ley del IVA de 1994), derogando el apartado 5 y modificando el apartado 4, que desde esta modificación establece lo siguiente:

«Los Commissioners no estarán obligados, por razón de una solicitud presentada con arreglo a este artículo, a devolver ninguna cantidad percibida más de tres años antes de la presentación de la solicitud.»

15. El artículo 47, apartado 2, de la Ley de Presupuestos de 1997 prevé:

«[...] se considerará que el apartado 1 entró en vigor el 18 de julio de 1996; dicha disposición se aplicará, en toda devolución de esa fecha o de fecha posterior, a cualquier solicitud presentada con arreglo al artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994, incluidas las solicitudes presentadas antes de esa fecha y las solicitudes relativas a pagos realizados antes de esa fecha».

16. **Según el artículo 25, apartado 6, de la Ley del IVA de 1994, no puede practicarse la deducción del impuesto soportado recogida en el apartado 2 del mismo precepto, ni abonarse ningún crédito de IVA, salvo en virtud de una solicitud formulada en el tiempo y en la forma fijados mediante reglamento.**

17. **El artículo 29, apartado 1 A, de las Value Added Tax Regulations 1995 (Reglamento del IVA de 1995), en la versión vigente entre el 1 de mayo de 1997 y el 31 de marzo de 2009**,[6] prescribe que la Administración tributaria no debe acoger ninguna solicitud de deducción del impuesto soportado si se deposita más de tres años después de la fecha en la que debió haberse formulado la declaración correspondiente al período contable de que se trate.

18. A tenor del artículo 121, apartado 1, de la Finance Act 2008 (Ley de Presupuestos de 2008), el requisito contenido en el artículo 80, apartado 4, de la Ley del IVA de 1994 no se aplicaría a ninguna solicitud anterior al 1 de abril de 2009, relativa a un importe declarado o ingresado por un período contable terminado antes del 4 de diciembre de 1996.

6 — Período que incluye la fecha de la solicitud de reintegro de Compass.

19. Con arreglo al artículo 121, apartado 2, de la Ley de Presupuestos de 2008, el artículo 25, apartado 6, de la Ley del IVA de 1994 no se aplicará a las solicitudes de deducción del impuesto soportado que fueran exigibles en un período contable concluido antes del 1 de mayo de 1997, si las solicitudes se efectúan antes del 1 de abril de 2009.

20. En virtud del apartado 4 del artículo 121 de la Ley de Presupuestos de 2008, este precepto entró en vigor el 19 de marzo de 2008.

II. **Hechos**

21. Compass es una compañía de suministro de comida fría a la que, en junio de 2006, se le reconoció judicialmente que determinadas prestaciones por las que había repercutido y contabilizado el IVA durante ejercicios anteriores estaban, en realidad, exentas de ese impuesto.

22. En particular, los tribunales británicos entendieron que dichas prestaciones gozaban de la exención correspondiente al artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva. Los Commissioners admitieron, en consecuencia, que Compass había ingresado cuotas del IVA en exceso.

23. En enero de 2008, Compass instó la devolución del IVA repercutido e ingresado en exceso entre el 1 de abril de 1973 y el 2 de febrero de 2002.

24. Los Commissioners acordaron el reintegro de las cantidades indebidamente abonadas desde el 1 de abril de 1973 al 31 de octubre de 1996, alegando que el derecho a solicitar el resto había prescrito.

25. Compass impugnó la resolución de los Commisioners ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de primera instancia, Sala de lo tributario, Reino Unido), denunciando la diferencia de trato otorgada a las solicitudes de devolución del IVA indebido, por un lado, y a las solicitudes de deducción de ese impuesto, por otro.

26. Esa diferencia de trato consistiría en que las primeras únicamente pueden prosperar si conciernen a períodos fiscales finalizados antes del 4 de diciembre de 1996, en tanto que el plazo para las segundas se extiende hasta el 1 de mayo de 1997.

27. En el proceso *a quo* solo se discute, pues, el reintegro del IVA indebidamente pagado desde el 1 de noviembre de 1996 al 30 de abril de 1997 (trimestres fiscales 04/96 y 01/97).

28. En este contexto, el órgano jurisdiccional que ha de resolver el litigio ha elevado al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial.

III. **Cuestión planteada**

29. El tenor de la preguntas prejudiciales, presentadas el 25 de enero de 2016, es el siguiente:

«1) El distinto trato que se dispensa en el Reino Unido a las denominadas solicitudes Fleming por el impuesto devengado (que podían formularse con respecto a períodos concluidos antes del 4 de diciembre de 1996) y a las solicitudes Fleming por el impuesto soportado (que podían formularse respecto de períodos concluidos antes del 1 de mayo de 1997 —es decir, después que las solicitudes Fleming por el impuesto devengado—) ¿constituye:

   (a) un incumplimiento del principio general del derecho de la Unión de igualdad de trato, y/o

(b) un incumplimiento del principio general del derecho de la Unión de neutralidad fiscal, y/o

(c) un incumplimiento del principio general del derecho de la Unión de efectividad, y/o

(d) un incumplimiento de cualquier otro principio general pertinente del derecho de la Unión?

2) En caso de respuesta afirmativa a cualquiera de las letras a) a d), de la cuestión 1 ¿qué trato debe dispensarse a las solicitudes Fleming por el impuesto devengado referentes al período comprendido entre el 4 de diciembre de 1996 y el 30 de abril de 1997?»

IV. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia y posiciones de las partes**

30. Compass, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión han comparecido en el procedimiento, depositando observaciones escritas y participando en la vista celebrada el 8 de diciembre de 2006.

31. A juicio de Compass, la primera pregunta merece una respuesta afirmativa. La diferencia de trato denunciada no puede justificarse con arreglo al principio de igualdad, pues las dos situaciones comparadas incumben al reembolso de un «crédito de IVA». En su opinión, la lógica subyacente en las normas nacionales sobre la prescripción retroactiva demuestra que los Commissioners pretendían aplicarla a todas las demandas de reembolso de excedentes de IVA.

32. En relación con el principio de neutralidad, Compass sostiene que recibe un trato menos favorable que aquellos de sus hipotéticos competidores que disfrutan del derecho de deducción del IVA durante el período controvertido.

33. Sobre la segunda pregunta, Compass alega que, con arreglo a la sentencia de 10 de abril de 2008, Mark & Spencer,[7] la jurisdicción de reenvío debería aplicarle el mismo plazo de prescripción que rige para las solicitudes de deducción del IVA, en cuanto disposición más favorable. No hacerlo así, añade, implicaría una violación del principio de efectividad.

34. Según el Gobierno del Reino Unido, a la vista de las preguntas planteadas, el único principio pertinente sería el de igualdad. En las circunstancias del caso, ese principio no se opone a la diferencia de trato denunciada por Compass, ya que su situación no es comparable a la de quien presenta una demanda «tardía» de deducción del IVA. Ambas situaciones son, a su juicio, distintas, tanto por sus circunstancias como por su naturaleza jurídica.

35. En cuanto a las circunstancias, el Gobierno británico alega que la disparidad deriva de que los límites respectivos (en ambos casos, tres años) se instauraron en momentos asimismo diversos, tras constatarse la violación del derecho de la Unión en la sentencia M&S I.[8] Con el fin de poner remedio a esa violación, el artículo 121 de la Ley de Presupuestos de 2008 estableció un período transitorio, tomando como fechas de referencia las primeras a partir de las que el Reino Unido podía reducir los plazos de prescripción con efecto inmediato, por ser aquellas en las que se aplicaron las disposiciones relativas a la reducción del período de prescripción de seis a tres años.

36. En cuanto a la naturaleza jurídica de los dos tipos de demandas, el Gobierno del Reino Unido mantiene que el derecho a obtener la suma reclamada a título de pago indebido del IVA no deriva, por definición, del régimen IVA ni de sus Directivas, sino del derecho general de la Unión. Por el contrario, el derecho de deducción trae causa exclusivamente de esas Directivas, a tenor de las cuales quien, estando sometido al impuesto, lo ha pagado o lo debe pagar a un tercero, también sujeto a ese

7 — Asunto C-309/06; en lo sucesivo, «M&S II», EU:C:2008:211.

8 — Asunto C-62/00, EU:C:2002:435.

impuesto, del que ha recibido ciertos bienes o servicios, está legitimado para deducir (o para obtener un crédito correspondiente) el IVA satisfecho. Prueba de la diferencia jurídica que media entre ambos casos sería que el derecho de la Unión reconoce a la Administración fiscal la posibilidad de invocar el enriquecimiento injusto en el primer caso, no así en el segundo.

37. El Gobierno del Reino Unido considera, también, que la expresión «crédito de IVA», utilizada en la sentencia M&S II, no responde, en puridad, a una definición jurídica, siendo, más bien, un recurso expresivo.

38. Ese Gobierno destaca, además, que la sentencia M&S II no se refiere a las reglas nacionales modificadas en 2005 y aplicadas a Compass. A partir de esa reforma, cada uno de los dos tipos de demandas se ha gestionado por igual, sin que Compass haya acreditado que alguna persona en su misma coyuntura haya recibido otro trato más ventajoso.

39. Concluye el Gobierno del Reino Unido que la normativa nacional controvertida no atenta contra el principio de efectividad ni contra el de confianza legítima, una vez que se subsanó, mediante la introducción de un régimen transitorio, la incompatibilidad con el derecho de la Unión apreciada en el asunto M&S I.

40. La Comisión sostiene que un régimen fiscal (como el de este asunto) puede prever plazos heterogéneos, sin que se vulnere el principio de neutralidad o los principios generales del derecho de la Unión. En relación con el primero, la Comisión aduce que solo cabría apreciar su infracción ante una desigualdad de trato entre operadores concurrentes, lo que sucedía en el supuesto de la sentencia M&S II, pero no en este.

41. Del mismo modo que la inexistencia de operadores concurrentes excluiría la infracción del principio de neutralidad, la eventual presencia de operadores que se encuentren en una situación comparable podría traducirse en una infracción del principio de igualdad. Para la Comisión, sin embargo, en este asunto se contraponen dos situaciones no parificables: hay una divergencia objetiva sustancial entre los dos tipos de demandas, en la medida en que conciernen a niveles distintos de la actividad económica y están sujetas a normas también distintas. Así se desprende, para la Comisión, de la doctrina establecida en el asunto Reemtsma Cigarettenfabrike. [9]

42. Para la Comisión, en fin, la alusión al principio de efectividad está fuera de lugar, pues, de nuevo, no son asimilables demandas como la de Compass a las de deducción. Y en cuanto al principio de equivalencia, corresponderá a la jurisdicción de reenvío verificar su aplicación, debiendo recordar que, conforme a la jurisprudencia, no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable al conjunto de las acciones planteadas en un ámbito determinado del derecho.

9 — Sentencia de 15 de marzo de 2007, C-35/05, EU:C:2007:167.

V. **Análisis**

A. *Consideraciones preliminares. El contexto histórico y normativo del supuesto litigioso*

43. Como advierte el tribunal de reenvío [10] y subraya el Gobierno británico, [11] para comprender la diferencia de trato dispensada por el artículo 121 de la Ley de Presupuestos de 2008 a las solicitudes de reembolso del IVA ingresado en exceso, por un lado, y a las solicitudes de deducción del IVA, por otro, es preciso referirse a la génesis del plazo de tres años de prescripción, así como a la cronología de la contestación judicial de la que fue objeto.

44. Con arreglo al relato ofrecido por el tribunal de remisión y por el Gobierno del Reino Unido, el artículo 121 de la Ley de Presupuestos de 2008 representa la culminación de una serie de actuaciones normativas que comenzaron con el anuncio por parte de ese Gobierno, el 18 de julio de 1996, de su pretensión de reformar del artículo 80 de la Ley del IVA de 1994. [12] La propuesta del Gobierno fue aprobada por el legislador nacional el 4 de diciembre de 1996.

45. Los Commissioners entendieron, en un principio, que el nuevo plazo de tres años no se aplicaba a las demandas de deducción del impuesto. Sin embargo, con efectos de 1 de mayo de 1997, se reformó el Reglamento del IVA de 1995, para extender también aquel plazo a esas demandas.

46. A la vista de la sentencia M&S I, [13] que calificó de contraria al derecho de la Unión la reducción (de seis a tres años), con efecto retroactivo, del plazo para solicitar la devolución del IVA indebidamente pagado, los tribunales británicos decidieron (en la denominada «jurisprudencia Fleming») [14] que aquella reducción debía aplicarse mediando un período transitorio y extenderse a las solicitudes de deducción.

47. Sentada esta jurisprudencia, los Commissioners acordaron:

— que se estimarían las solicitudes relativas a pagos indebidos de IVA correspondientes a ejercicios anteriores al 4 de diciembre de 1996 (fecha de la reforma del artículo 80 de la Ley del IVA de 1994, que inicialmente solo afectó a ese tipo de demandas); y

— que se estimarían, igualmente, las solicitudes de deducción correspondientes a ejercicios anteriores al 1 de mayo de 1997 (fecha de la reforma del Reglamento del IVA de 1995, que hizo efectivo el plazo de tres años para este segundo tipo de demandas).

48. Sancionada judicialmente esta práctica administrativa, la Ley de Presupuestos de 2008 dio finalmente respaldo legal a la solución alcanzada, disponiendo que había de aplicarse a las solicitudes previas al 1 de abril de 2009.

10 — Apartados 8 a 26 del auto de remisión.

11 — Apartado 4 del escrito de observaciones del Gobierno del Reino Unido.

12 — Como ya se ha expuesto en el punto 12 de estas conclusiones, la propuesta se hizo a la vista del «riesgo creciente para el erario público causado por las solicitudes de devolución de cantidades recaudadas por error en concepto de impuestos», riesgo que se intentaba minimizar reduciendo, de seis a tres años, el plazo de reclamación de aquellas cantidades.

13 — Asunto C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Según la explicación brindada por el tribunal de reenvío en el punto 4 del auto de remisión, la expresión «solicitud Fleming» procede de la sentencia de la House of Lords dictada en el asunto Fleming c. HMRC. Una «solicitud Fleming por el impuesto devengado» es una solicitud, en virtud del artículo 80 de la Ley del IVA de 1994, de una cantidad declarada o ingresada como impuesto devengado que, en realidad, no se debía con respecto a un período contable acabado antes del 4 de diciembre de 1996. La locución «solicitud Fleming por el impuesto soportado» alude a una solicitud de deducción del impuesto soportado cuando el derecho a deducir haya nacido durante un período contable terminado antes del 1 de mayo de 1997.

49. El tribunal de remisión formula sus preguntas prejudiciales en este contexto. Con la segunda, por si la respuesta a la primera fuese afirmativa, desea saber qué curso debería darse a las demandas de reembolso del IVA pagado en exceso presentadas en el período comprendido entre ambas fechas.

B. *Primera pregunta prejudicial*

50. El tribunal *a quo* quiere conocer, en síntesis, si el derecho de la Unión se opone a una medida nacional que, al regular el período transitorio aplicable a los plazos de prescripción reducidos, trata de modo diverso las demandas de reembolso del IVA pagado en exceso y las de deducción del IVA. [15] A su juicio, varios principios del derecho de la Unión podrían oponerse a ese dispar tratamiento.

51. En concreto, el tribunal de reenvío invoca los principios de igualdad de trato, de neutralidad fiscal y de efectividad, así como «cualquier otro principio general pertinente del derecho de la Unión», fórmula esta última que, eventualmente, permitiría traer a colación los de equivalencia [16] y de protección de la confianza legítima. [17]

52. Sin embargo, coincido con el Gobierno británico [18] en que el litigio de origen se ha centrado (y creo que así lo debería hacer la respuesta prejudicial) en la diferencia de régimen aplicado, respectivamente, a unas demandas y a otras, es decir, en la eventual infracción del principio de igualdad. Los restantes principios invocados por el tribunal de reenvío me parece que tienen, en este caso, una incidencia meramente tangencial.

53. El principio de neutralidad, fundamental en el sistema común del IVA, [19] prohíbe que mercancías o servicios similares —que, justamente en razón de esa similitud, se entiende que compiten entre sí [20]— sean tratados de forma distinta desde el punto de vista de ese impuesto. [21] Pues bien, comparto la postura de la Comisión [22] y del Gobierno del Reino Unido [23] cuando destacan que no ha sucedido así en este asunto.

54. No se ha acreditado, en particular, que los Commissioners hayan tratado las prestaciones de Compass de un modo diferente al dispensado a prestaciones similares de sus competidores. A todos ellos, incluida Compass, se les han aplicado por igual las normas reguladoras de los plazos, en función de la naturaleza de sus reclamaciones (ya sean de reintegro o de deducción).

55. Ahora bien, el principio de neutralidad fiscal no es sino la traducción, en el ámbito del IVA, del de igualdad de trato. [24] Este último no actúa solo entre operadores económicos rivales, sino también entre quienes, sin estar forzosamente en competencia, se encuentran en una situación comparable en otros aspectos, [25] lo que revierte el análisis al principio de igualdad.

15 — Como se ha expuesto, si para ambos tipos de demandas se ha establecido un mismo plazo de prescripción, difiere la fecha a partir de la que ha de operar en cada una.

16 — Escrito de observaciones de la Comisión, apartados 34 a 36.

17 — Escrito de observaciones del Reino Unido, apartados 28 a 34.

18 — Escrito de observaciones del Reino Unido, apartado 8.

19 — Sentencia de 19 de diciembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 59.

20 — Sentencia de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group (C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719), apartados 33 y 34.

21 — En este sentido, sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C-41/09, EU:C:2011:108), apartado 66.

22 — Escrito de observaciones de la Comisión, apartado 20.

23 — Escrito de observaciones del Reino Unido, apartados25 a 27.

24 — Sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380), apartado 48.

25 — Asunto M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 49.

56. En definitiva, habría que determinar:

— si la situación de quien, como Compass, pretende la devolución del IVA pagado en exceso es parangonable a la de quien, sin ser forzosamente su competidor, solicita la deducción de ese tributo; y

— si, en la hipótesis de que unas y otras pretensiones fueran equivalentes, la diferencia de trato está justificada cuando la ley marca, para el ejercicio de cada una ellas, un plazo de prescripción que, siendo idéntico, comienza, sin embargo, en fechas dispares.

1. Sobre la diversa naturaleza de los derechos a la devolución y a la deducción del IVA

57. El Gobierno del Reino Unido y la Comisión mantienen que, conceptualmente, una demanda de devolución del IVA pagado en exceso no es equiparable a una demanda de deducción de ese tributo. Creo que llevan razón y, en realidad, ni siquiera Compass niega que existan divergencias entre ambas, pues son tan obvias que difícilmente admitirían discusión. [26]

58. El derecho a la deducción del IVA es un principio básico del sistema común del IVA establecido por la Unión. El régimen de deducciones, ha asegurado el Tribunal de Justicia, «tiene por objeto descargar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas». Se garantiza, de este modo, «la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA». [27]

59. Por su parte, el derecho a la devolución del IVA pagado en exceso —que, en contraste con el anterior, no trae causa de las Directivas sobre el IVA, sino del derecho general de la Unión [28]— «tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la haya soportado efectivamente». [29]

60. Es lógico que esas diferencias de principio aboquen a un régimen jurídico de cada uno de estos dos derechos que refleje su diversidad. Uno y otro se pueden configurar, pues, de tal manera que discrepen tanto su contenido como las condiciones de su ejercicio, atendiendo al fin para el que han sido instituidos por el ordenamiento.

61. Esa misma diversidad explica, por ejemplo, que, bajo determinadas condiciones, el derecho de la Unión no se oponga a que un sistema jurídico nacional rechace la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando pueda producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios, [30] criterio no aplicable a la deducción del IVA.

26 — En la vista, Compass reconoció que eran reclamaciones de distinta especie, aunque, a su juicio, del mismo género.

27 — Véase, entre otras muchas, la sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartados 25 y 27, con cita de jurisprudencia.

28 — Así se recuerda en la sentencia de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315), apartado 22: «el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo el derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia».

29 — *Ibidem*, apartado 24.

30 — Asunto M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 41.

62. En el estado actual del derecho de la Unión, dada la ausencia de normas armonizadas al respecto, corresponde a cada Estado miembro regular las condiciones en las que pueden formularse las solicitudes de devolución de tributos, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad. [31] Por el contrario, en el ámbito del IVA, la Sexta Directiva define, en su artículo 20, los requisitos que han de cumplirse para que el destinatario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados. [32]

63. Atendiendo, por tanto, a esas diferencias, las posiciones respectivas de los titulares de cada uno de estos derechos no son comparables y, en consecuencia, no cabe proyectar sobre ellas las exigencias del principio de igualdad. Los Estados miembros tienen la facultad de instaurar reglas dispares (entre otras materias, sobre los plazos para las respectivas solicitudes y sobre la prescripción del derecho a reclamar) para la devolución del IVA pagado en exceso, que pueden diferir de las aplicables a la deducción del IVA soportado. El derecho de la Unión no prescribe, repito, que unas y otras reglas nacionales tengan que ser idénticas.

64. Ahora bien, no obstante su especificidad y singularidad, es cierto que de ambas posiciones puede predicarse un denominador común: en los dos casos son derechos que habilitan a sus titulares para exigir la realización de su contenido a un mismo sujeto obligado, la Administración fiscal.

65. Compass se refiere a esta circunstancia, como elemento de parificación, sirviéndose de la expresión «crédito en concepto de IVA», que utilizó la sentencia M&S II. [33] El Gobierno del Reino Unido [34] subraya la impropiedad de esa locución que, a su parecer, el Tribunal de Justicia no ha empleado como una definición jurídica, sino como un simple recurso expresivo de carácter práctico para describir, bien la situación de quienes pretenden el reintegro del IVA pagado en exceso, bien la de quienes pretenden la deducción del IVA, [35] pero nunca la situación comparada de unos y otros.

66. Entiendo que lleva razón el Reino Unido al señalar el contexto en el que han de interpretarse el sentido y el alcance de la noción «crédito en concepto de IVA». En ese contexto, sin embargo, constituye una licencia adecuada para significar que tanto quien demanda la devolución del IVA pagado en exceso como quien solicita la deducción del IVA soportado coinciden en reivindicar un «crédito» (esto es, una cantidad de dinero que el acreedor tiene derecho a exigir y cobrar del deudor) frente a la Administración. La posición crediticia que ambos comparten frente a la Hacienda pública es el elemento que permite comparar sus posiciones, de manera que sobre ella puede enjuiciarse, desde la óptica del principio de igualdad, el diverso tratamiento que les da el derecho interno.

67. Para la ejecución de cada uno de esos «créditos» habrá de estarse, en efecto, a lo que resulte de su respectivo régimen normativo. La Administración fiscal cumplirá con su obligación atendiendo a lo que, para cada derecho reclamado, imponga el sistema fiscal. Deberá, pues, atenerse a las condiciones de ejercicio fijadas por las reglas que precisan los respectivos contornos normativos. Reglas que no solo no tienen que ser forzosamente las mismas para cada uno de los derechos reivindicados, sino que, por el contrario, pueden ser distintas, justamente por afectar a derechos diferentes.

31 — Es decir, siempre que las condiciones para hacerlas valer no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de derecho interno, ni estén estructuradas de una forma que se vuelva prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Véase, entre otras, la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartado 37.

32 — Sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartado 38.

33 — Asunto C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 50.

34 — Escrito de observaciones, apartados 18 y 19.

35 — Supuesto para el que el Gobierno británico invoca, entre otras, la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267).

68. Más allá de las condiciones propias e inherentes al contenido de cada derecho reclamado, la pregunta clave es si la Administración fiscal puede imponer condiciones temporales dispares para su ejercicio. En otros términos, la diversidad entre el derecho a la devolución del IVA pagado en exceso, por un lado, y la deducción del IVA, por otro, ¿permite que el ejercicio de cada uno de ellos se someta a distintos plazos?

2. Sobre la justificación de la diferencia de trato de ambos derechos en cuanto al inicio del plazo de prescripción establecido para su ejercicio

69. El problema que suscita el tribunal *a quo* se ha planteado en el contexto de una actuación normativa cuyo propósito era tratar de modo unitario los dos derechos en liza: se quería extender a las demandas de deducción la reducción del plazo que, en un primer momento, el legislador nacional había instaurado exclusivamente para las reclamaciones del IVA pagado en exceso.

70. Como ya he descrito, la pretendida unificación temporal de ambos tipos de demandas consistió en disponer que la reducción del plazo (de seis a tres años) implantada en diciembre de 1996 para las de devolución del IVA pagado en exceso, se aplicaría, a partir de mayo de 1997, a las de deducción. [36]

71. La voluntad de conferir a ambos tipos de demanda un tratamiento unitario es reconocida abiertamente por el Gobierno del Reino Unido. En sus alegaciones se muestra de acuerdo en que la reforma, con efecto desde el 1 de mayo de 1997, del artículo 29 del Reglamento del IVA de 1995 tenía por objeto «corregir la anomalía accidental» que suponía el diferente tratamiento de las demandas de devolución y las de deducción y «garantizar que todas [ellas] estuvieran sometidas al mismo plazo de tres años». [37]

72. Para no incurrir en la infracción del derecho de la Unión advertida por el Tribunal de Justicia en el asunto M&S I, [38] el legislador nacional decidió no aplicar retroactivamente el nuevo plazo de reclamación de tres años, sino computarlo desde el momento de su entrada en vigor, que tuvo lugar en fechas diferentes para cada uno de los dos tipos de demanda. Fuera de esa diferencia, el tratamiento es el mismo para las dos demandas, según pretendía, por lo demás, el legislador nacional.

73. La diferencia debatida en el proceso principal es, pues, fruto de los avatares de una actuación legislativa cuyo designio consistía en equiparar el régimen de ambos tipos de demandas. Era, por lo tanto, una diferencia fundada en un hecho objetivo, a saber: la dispar entrada en vigor de la reducción del plazo de reclamación para cada tipo de demanda.

74. En mi opinión, la medida adoptada no se desvía de su finalidad inspiradora, pues el plazo es, en todo caso, de tres años para los dos tipos de demandas, variando únicamente la fecha a partir de la que ha de comenzar a operar. Con esa medida, insisto, el legislador británico pretendió que el nuevo plazo rigiera estrictamente desde la fecha en la que se produjo su entrada en vigor, evitando cualquier afectación retroactiva a las reclamaciones que hasta entonces estaban sometidas a un plazo de seis años. Como el día de entrada en vigor de la reforma no fue el mismo para cada uno de los dos tipos de demandas, parece razonable que el límite a la retroactividad del nuevo plazo (tres años) se fijara allí donde todavía debía operar el antiguo (seis años).

36 — La limitación de la retroactividad de la reducción de plazo respecto de cada tipo de demanda solo podía ser efectiva si la solicitud por cualquiera de ambos conceptos se presentaba antes de una misma fecha, común para los dos derechos (el 1 de abril de 2009).

37 — Escrito de observaciones del Reino Unido, apartado 4, letra b).

38 — Asunto C-62/00, EU:C:2002:435.

75. La solución arbitrada por el legislador nacional desactivaba la retroactividad *in peius* de la reforma del plazo de prescripción, lo que era imprescindible una vez que el Tribunal de Justicia había declarado en el asunto M&S I [39] que, de otro modo, se contravenía el derecho de la Unión. Dada la disparidad en cuanto a la entrada en vigor del plazo de tres años, la interdicción de la retroactividad se correspondía, desde el punto de vista del principio de igualdad, con el tratamiento diversificado para cada uno de los dos tipos de demandas, pues diferente era el momento a partir del que, respecto de unas y otras, podía aplicarse el nuevo límite sin provocar un efecto retroactivo.

76. Ahora bien, fuera cual fuera el designio de la reforma y el mayor o menor acierto [40] en conseguir su propósito de igualar el régimen de los plazos de prescripción, lo cierto es que ocurrió un desajuste temporal entre el tratamiento de las demandas de devolución del IVA y el de las de deducción de ese mismo impuesto, circunscrito a unos pocos meses (de diciembre de 1996 a mayo de 1997).

77. Como lo que en este asunto está en juego es una petición de reintegro del IVA pagado en exceso por Compass, el desajuste temporal, fruto de las vicisitudes del proceso legislativo nacional, entre el régimen de prescripción para ese tipo de demandas y para las solicitudes de deducción del IVA soportado no es, a mi juicio, objetable desde la perspectiva del derecho de la Unión, pues:

— por un lado, como ya he destacado, el derecho de la Unión no contiene una regulación unificada, ni armonizada, que se sobreponga a las normas nacionales que rigen el ejercicio del derecho al reintegro del IVA indebidamente pagado, bastando que estas últimas respeten los principios de equivalencia y efectividad, [41] lo que ahora no se discute; y

— por otro lado, ni la Sexta Directiva ni el resto de las disposiciones aplicables al sistema común del IVA obligan a parificar el tratamiento de las solicitudes de reintegro de este tributo (cuando se haya ingresado por error o, en general, no sea debido) con las solicitudes de deducción del IVA soportado.

78. En suma, creo que la existencia de dos fechas a partir de las que había de ser operativo el plazo de tres años para cada tipo de demanda no suscita ningún problema de incompatibilidad con el derecho de la Unión. Las autoridades británicas pudieron, sin duda, haber resuelto en otros términos la aplicación del nuevo régimen temporal a las demandas, pero el modo en que se reguló, retroactivamente, la prescripción de las solicitudes de reintegro del IVA indebidamente ingresado no es contrario al derecho de la Unión, como tampoco lo es que difiera del señalado para las solicitudes de deducción.

79. Sugiero, por lo tanto, como respuesta a la primera pregunta prejudicial, que el derecho de la Unión no se opone a una medida nacional, como la debatida en el proceso principal, que, previendo un período transitorio para el establecimiento de plazos de prescripción reducidos aplicables tanto a las demandas de reembolso del IVA pagado en exceso como a las demandas de deducción del IVA soportado, dispone que el nuevo plazo de prescripción comience, para estas últimas, a partir de una fecha posterior a la fijada para su inicio en relación con las primeras.

39 — Asunto C-62/00, EU:C:2002:435.

40 — Me pregunto si no hubiera sido posible una posterior intervención legislativa que, tras constatar el resultado al que abocaban las leyes precedentes, corrigiese la anomalía temporal detectada, poniéndola en sintonía con el deseo de igualar en todos los órdenes (también en cuanto al inicio del plazo de prescripción) unas y otras solicitudes.

41 — Véase el punto 62 y la nota 31 de estas conclusiones.

C. Segunda pregunta prejudicial

80. La segunda pregunta prejudicial se formula con carácter subsidiario, por si la respuesta a la primera fuese afirmativa, esto es, si se confirmara que el distinto trato dispensado en el Reino Unido a los dos tipos de solicitudes infringe el derecho de la Unión. Como he propuesto lo contrario, opino que el Tribunal de Justicia no necesita analizar este segundo interrogante. En todo caso, expondré mis observaciones al respecto.

81. El tribunal de reenvío quiere saber, en síntesis, qué curso debería darse a las demandas de reembolso del IVA pagado en exceso correspondientes al período de referencia (del 4 diciembre de 1996 al 30 de abril de 1997), esto es al tiempo que media entre las fechas en las que comenzó a regir el plazo de prescripción de tres años para cada tipos de solicitud (de reintegro o de deducción del IVA).

82. Como recordaba el Tribunal de Justicia en la sentencia M&S II,[42] «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».

83. Compete, pues, al tribunal de reenvío extraer las posibles consecuencias de la eventual vulneración del principio de igualdad de trato, apreciada por el Tribunal de Justicia, valiéndose de las indicaciones de este último respecto de determinados requisitos o principios de derecho de la Unión que han de observarse en el ejercicio de esa tarea.[43]

84. En particular, el tribunal de remisión habría de «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.»[44]

85. Sujeto al resto de reglas de su propio derecho, el órgano judicial habría de ordenar, en principio, que el operador económico afectado por la discriminación recibiese el importe del IVA pagado en exceso, como remedio a la vulneración del principio de igualdad de trato, a menos que, según el ordenamiento nacional, existan otras vías que permitan reparar esa infracción.

86. Opino, en fin, que no sería admisible que la desigualdad apreciada se resolviera por la vía de someter las demandas de deducción al plazo marcado para las de devolución, es decir, adelantando para las primeras la fecha que inicialmente se les asignó (30 de abril de 1997) y sometiéndolas ahora a la fijada para las segundas (4 de diciembre de 1996). Así se solventaría, desde luego, la diferencia de trato entre ambas, pero con el corolario de que las demandas de deducción padecerían la aplicación retroactiva de un plazo que para ellas solo entró en vigor el 1 de mayo de 1997. Se contravendría, así, la doctrina de la sentencia M&S I.[45]

42 — Asunto C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 59.

43 — Sentencia M&S II, asunto C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 61.

44 — Sentencia M&S II, asunto C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 63.

45 — Asunto C-62/00, EU:C:2002:435.

VI. **Conclusión**

87. En virtud de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia responder a la cuestión planteada por el First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de primera instancia, Sala de lo tributario, Reino Unido) en los términos siguientes:

«1) El derecho de la Unión no se opone a una medida nacional que, al prever un período transitorio para el establecimiento de plazos de prescripción reducidos, aplicables tanto a las demandas de reembolso de IVA pagado en exceso como a las demandas de deducción del IVA, propugna, para estas últimas, que el nuevo plazo comience a partir de una fecha posterior a la fijada para su inicio en relación con las primeras.

2) Con carácter subsidiario, si el Tribunal de Justicia contestara afirmativamente a la primera pregunta, el órgano jurisdiccional de reenvío habría de extraer las posibles consecuencias derivadas de la vulneración del principio de igualdad, según las normas de su derecho interno relativas a los efectos en el tiempo, de modo que las medidas de reparación que acuerde no sean contrarias al derecho de la Unión.»