

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 13 de diciembre de 2007¹

I. Introducción

1. El artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva del IVA² (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») faculta a los Estados miembros para mantener transitoriamente exenciones en determinadas circunstancias. En virtud de esta disposición, el Reino Unido aplica el tipo cero del impuesto (*zero-rating*) para las entregas de productos alimenticios, vinculado al derecho a la deducción del impuesto soportado.

del impuesto. En 1994 cambiaron de criterio y calificaron las pastas de té como alimentos con trato fiscal privilegiado. A continuación, Marks & Spencer reclamó el reembolso de los impuestos satisfechos.

2. Sin embargo, la exención no rige para determinados productos de confitería (*confectionery*). Las autoridades tributarias asignaron inicialmente esta categoría a las pastas de té comercializadas por Marks & Spencer, sometiéndolas así al tipo normal

3. La particularidad del caso reside en que la exención aplicable es una exención de Derecho *interno* que se aparta de las disposiciones generales de la Directiva pero que, de forma excepcional, se permite mantener. En consecuencia, la House of Lords se pregunta hasta qué punto rigen a este respecto los principios del sistema común del impuesto sobre el valor añadido y, en su caso, si la normativa nacional en materia de devolución de impuestos, en especial la objeción del enriquecimiento sin causa prevista para determinados casos, se corresponde con los preceptos del Derecho comunitario.

¹ — Lengua original: alemán.

² — 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).

II. Marco legal

A. Derecho comunitario

4. El artículo 12 de la Sexta Directiva contiene disposiciones sobre el tipo impositivo. El artículo 12, apartado 1, establece que para las operaciones gravadas «el tipo aplicable será el vigente en el momento en que el impuesto se haga exigible». El artículo 12, apartado 3, determina la aplicación del tipo impositivo normal,³ si bien determinadas prestaciones podrán ser sometidas a tipos reducidos.⁴

5. El artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva permitió a los Estados miembros mantener transitoriamente excepciones a esa norma; en su versión original, rezaba como sigue:

«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.»

3 — Mediante la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Sexta Directiva y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47) se introdujo por tiempo limitado el tipo impositivo mínimo del 15 %. El período de vigencia del tipo impositivo normal mínimo se amplió sucesivamente, en último lugar hasta 2010, mediante la Directiva 2005/92/CE del Consejo, de 12 de diciembre de 2005, por la que se modifica la Sexta Directiva en lo que respecta al período de aplicación del tipo impositivo normal mínimo del IVA (DO L 345, p. 19).

4 — Los preceptos de la Directiva relativos a la cuantía de los tipos reducidos y las prestaciones a las que se pueden aplicar (véase al respecto el anexo H de la Sexta Directiva) fueron armonizándose gradualmente.

6. Mediante la Directiva 92/77/CEE,⁵ el artículo 28, apartado 2, obtuvo la siguiente redacción:

5 — Directiva del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Sexta Directiva (aproximación de los tipos del IVA) (DO L 316, p. 1).

«No obstante lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12, durante el período transitorio [6] contemplado en el apartado 1 del artículo 28 decimotercero se aplicarán las siguientes disposiciones:

- 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.^[7]

[...]»

B. La legislación nacional

7. En el Reino Unido, las entregas de productos alimenticios se someten en general

6 — Según el artículo 28 decimotercero, párrafo tercero, segunda frase, de la Sexta Directiva, el plazo de aplicación del régimen transitorio quedará automáticamente prorrogado hasta la fecha de entrada en vigor del régimen definitivo, que no ha sido adoptado hasta ahora.

7 — El pasaje pertinente 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 del impuesto sobre el valor añadido (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6) decía: «En previsión del paso de los sistemas vigentes actualmente de impuestos sobre volumen de negocios al sistema común sobre el Valor Añadido, los Estados miembros estarán facultados [...] para disponer (hasta el momento de la derogación de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios entre los Estados miembros), por razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales, la aplicación de tipos impositivos bonificados, o incluso de exenciones con devolución en su caso de las cuotas impositivas ingresadas en la fase anterior, en el grado en que la incidencia global de estas medidas no supere la de los incentivos y desgravaciones aplicados en el régimen actual.»

a un IVA de tipo cero [artículo 30 y anexo 8, parte II, grupo 1, punto 1, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley británica del IVA de 1994)]. Los productos de confitería (*confectionery*) están excluidos de este trato de favor y tributan al tipo normal. Sin embargo, hay una excepción para los pasteles, pastas y galletas, que gozan también del tipo cero de los alimentos. Pero las galletas recubiertas total o parcialmente de chocolate son consideradas, a su vez, como productos de confitería gravados con el tipo normal del impuesto.

8. El artículo 80 de la Value Added Tax Act 1994 prevé, en determinadas circunstancias, el derecho al reembolso del IVA indebidamente satisfecho:

«1) Quien, antes o después de la entrada en vigor de esta Ley, haya entregado a los Commissioners una suma como IVA sin causa jurídica, tendrá derecho al reembolso de dicha suma.

[...]

3) Frente al derecho previsto en este artículo podrá objetarse que el reembolso de la suma generará un enriquecimiento sin causa en el reclamante.»

9. En el momento relevante para el procedimiento principal, esta norma sólo afectaba a los contribuyentes netos, es decir, sujetos pasivos que en un período tributario deben al fisco por el IVA un importe más alto del que pueden computar como deducción del impuesto soportado en la liquidación. Frente a ellos están los *repayment traders* (comerciantes a reembolsar), que son los que tienen derecho a una devolución del impuesto debido al exceso de impuestos soportados en un determinado período tributario. Para éstos no hay ninguna disposición equivalente al artículo 80, apartado 3.⁸

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

10. Desde 1973, los Commissioners of Customs and Excise (Administración tributaria competente en materia de recaudación del IVA en el Reino Unido) aplicaban a las pastas de té comercializadas por Marks & Spencer el tipo normal del IVA, pues su aspecto era de galletas recubiertas de chocolate. Sin embargo, en septiembre de 1994, los Commissioners admitieron que debían haber clasificado esas pastas de té como pasteles y, por lo tanto, haberles aplicado el tipo cero del impuesto. Marks & Spencer reclamó entonces la devolución de todo el IVA, por importe de 3,5 millones de GBP, que había declarado indebidamente a lo largo de esos años.

11. Los Commissioners objetaron, basándose en el artículo 80, apartado 3, de la Value Added Tax Act 1994, que Marks & Spencer había repercutido el 90 % del IVA a sus clientes. El VAT Tribunal (Tribunal en materia de IVA) aceptó este argumento y resolvió que Marks & Spencer sólo tenía derecho al 10 % de la suma reclamada, y aplicó además una regla de prescripción con efectos retroactivos.

12. Marks & Spencer llevó la causa hasta la Court of Appeal. Junto a la devolución de impuestos por las pastas de té, el procedimiento versó sobre otra pretensión de reembolso en relación con el tratamiento fiscal de los cheques regalo. La Court of Appeal remitió una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad de las reglas de prescripción con el Derecho comunitario. Para la Court of Appeal, sólo la cuestión del tratamiento fiscal de los cheques regalo continuaba siendo dudosa, pues, en cuanto a las pastas de té, consideraba, a toda evidencia, que no había que atenerse a lo dispuesto en el Derecho comunitario ya que no existía una armonización del tipo del impuesto en la Sexta Directiva.

13. En su sentencia de 11 de julio de 2002 (en lo sucesivo, «sentencia Marks & Spencer I»),⁹ el Tribunal de Justicia no se ocupó de la

8 — No fue hasta la incoación de un procedimiento por incumplimiento con motivo del trato desigual a estos dos grupos de sujetos pasivos que el Reino Unido introdujo, con efectos de 26 de mayo de 2005, una regla de enriquecimiento también para los *repayment traders*.

9 — C-62/00, Rec. p. I-6325.

devolución de impuestos por las pastas de té, ateniéndose a las cuestiones prejudiciales. No obstante, en las conclusiones sobre ese asunto, el Abogado General Geelhoed hizo una observación accesoria sobre las pastas de té, calificando de inequívoca infracción del Derecho comunitario la exclusión del reembolso del IVA.¹⁰ Sin embargo, la Court of Appeal desestimó la demanda con respecto al IVA de las pastas de té.

14. Ante la postura de la Comisión y las conclusiones del Abogado General Geelhoed en el asunto Marks & Spencer I, la House of Lords, que a continuación se ocupó del litigio, se vio compelida a plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 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

10 — Conclusiones de 24 de enero de 2002 en el asunto Marks & Spencer I, citado en la nota 9, punto 44.

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).

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)?

- 4) ¿Influye en la respuesta a la tercera cuestión el hecho de que se pruebe o no que la

15. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones Marks & Spencer, Irlanda y los Gobiernos del Reino Unido y de Chipre, además de la Comisión de las Comunidades Europeas.

IV. **Apreciación jurídica**

al no aplicar el tipo cero a las pastas de té de Marks & Spencer.

A. *Observación inicial*

16. La Sexta Directiva equiparó en gran medida la recaudación del IVA en los distintos Estados miembros. Sin embargo, sus disposiciones no son excluyentes: además de conceder a los Estados miembros diversas posibilidades de elección para la adaptación del Derecho interno y libertad de definición de conceptos, la Directiva permite, en particular en su artículo 28, el mantenimiento de determinadas exenciones nacionales de forma transitoria.

- Marks & Spencer pudo repercutir el IVA a sus clientes.

18. En esencia, lo que requiere aclaración es la cuestión de si es compatible con el Derecho comunitario el hecho de que la Value Added Tax Act 1994 excluya el derecho a la devolución, en las presentes circunstancias, por enriquecimiento sin causa, pero no en otros casos de corrección posterior de la tributación (para los *repayment traders*). A este problema se refieren las cuestiones tercera a quinta.

17. En este sentido, en el procedimiento principal hay tres extremos que no se discuten:

- La norma de Derecho interno sobre la aplicación del tipo de gravamen cero con el derecho a la deducción del impuesto soportado sobre productos alimenticios, con excepción de ciertos productos de confitería, es compatible con el artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva.

19. A juicio de la House of Lords, debe determinarse, en cierto modo como cuestión previa, si nos encontramos siquiera en un terreno en que sea de aplicación el Derecho comunitario y éste otorgue ciertos derechos a los sujetos pasivos. A esta problemática se dedican las cuestiones primera y segunda, de las que me ocuparé simultáneamente.

B. *Sobre las cuestiones primera y segunda*

- La administración tributaria aplicó erróneamente esta norma entre 1973 y 1994,

20. En la sentencia Marks & Spencer I, el Tribunal de Justicia subrayó que los Estados

miembros no sólo están obligados a adaptar correctamente el Derecho nacional a la directiva, sino que los particulares también están legitimados para reclamar ante los órganos jurisdiccionales que las medidas nacionales de adaptación se apliquen de manera que se alcance el resultado que la Directiva persigue.¹¹

21. Partiendo de la reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha declarado además que el derecho a obtener la devolución de cantidades percibidas por un Estado miembro cuando se han infringido las normas de Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias.¹²

22. Los Estados miembros intervinientes en el presente litigio defienden ahora la tesis de que el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva en cierto modo excluye de la aplicación de la Directiva las exenciones nacionales. Al igual que la Court of Appeal, extraen de la recién expuesta jurisprudencia las siguientes conclusiones: ya que no existe ningún derecho *jurídico-comunitario* a la aplicación del tipo cero, sino un derecho con arreglo al *Derecho nacional* no armonizado, tampoco hay ningún derecho

jurídico-comunitario a la devolución de impuestos indebidamente recaudados. Tal devolución se somete únicamente al Derecho interno, el cual no ha de apreciarse, en el presente caso, con arreglo a lo dispuesto en el Derecho comunitario.

23. Sin embargo, considero falsa la premisa de que en los casos del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva el ámbito de aplicación de ésta no quede abierto, o que la Directiva no confiera aquí a los sujetos pasivos ningún derecho a la aplicación del tipo cero ni al reembolso en el supuesto de la errónea inaplicación de ese tipo cero.

— Aplicación del Derecho comunitario a exenciones no armonizadas

24. El artículo 1, apartado 1, de la Primera Directiva del IVA¹³ ya dejaba claro que se

11 — Citada en la nota 9, apartado 27.

12 — Sentencia Marks & Spencer I, citada en la nota 9, apartado 30, que se remite a las sentencias de 2 de febrero de 1988, Barra (309/85, Rec. p. 355), apartado 17; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 40; de 9 de febrero de 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579), apartado 23, y de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727), apartado 84.

13 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3). Con efectos de 1 de enero de 2007, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), sustituyó a la Primera Directiva del IVA. Su artículo 1, apartado 1, establece, a imagen de la norma anterior: «La presente Directiva regula el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA)».

había de introducir un sistema completo del impuesto sobre el valor añadido, aunque aún no se armonizaran los tipos de gravamen y las exenciones:¹⁴

«Los Estados miembros sustituirán su sistema actual de impuestos sobre el volumen de negocios por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido definido en el artículo 2.»

25. Es cierto que el sistema común del impuesto sobre el valor añadido sigue dejando a los Estados miembros amplios márgenes de apreciación, y que permite excepciones y regulaciones especiales. En particular, aún no han sido totalmente armonizados el tipo normal del impuesto ni el tipo o los tipos reducidos. Sin embargo, los Estados miembros deben mantener dichos tipos dentro de unos ciertos límites. Pero cuando los Estados miembros aprovechan esos márgenes y excepciones, no están abandonando el ámbito de aplicación de la Directiva.

14 — Véase también el octavo considerando, que reza: «Considerando que la sustitución de los sistemas de impuestos cumulativos en cascada vigentes en la mayoría de los Estados miembros por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido, deberá conducir, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no sean armonizados simultáneamente en el tiempo, a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución de las mismas, y de que, en el comercio internacional, el importe de la carga soportada por las mercaderías sea debidamente evaluado con el fin de que pueda concederse una compensación exacta de su cuantía; que, habida cuenta de esta circunstancia, conviene establecer que en la primera etapa los Estados miembros adopten un sistema común de impuesto sobre el valor añadido, sin que sea precisa una paralela armonización de los tipos impositivos y de las exenciones.»

26. Esto también se puede predicar del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, que permite mantener exenciones con devolución del impuesto abonado en la fase anterior, así como los tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido por el artículo 12, apartado 3, para los tipos reducidos.

27. Esta disposición se dirige, entre otras cosas al *zero-rating*.¹⁵ Si se hubiera tratado tan sólo de permitir determinados tipos impositivos especialmente bajos, no habría sido necesaria la mención del derecho a la deducción de las cuotas pagadas en las fases precedentes. En efecto, normalmente no afecta al derecho a la deducción del impuesto soportado con arreglo a la Directiva cuando las operaciones por las que se soporta el IVA están relacionadas con operaciones por las que se repercute el IVA y a las que se aplica un tipo reducido. Realmente, no debería permitirse sólo una excepción al artículo 12, apartado 3, de la Sexta Directiva, sino al mismo tiempo también a su artículo 17, apartado 2, que permite la deducción del impuesto soportado únicamente por prestaciones que se utilicen para las necesidades de las *operaciones gravadas*, propias del sujeto pasivo. Dado que en la aplicación del tipo impositivo cero, sólo se puede hablar ficticiamente, en todo caso, de *operaciones gravadas*, el artículo 28, apartado 2, letra a), precisaría la indicación expresa de que el

15 — Véase la propuesta de la Comisión de 29 de junio de 1973 para la Sexta Directiva del Consejo 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, *Boletín de las Comunidades Europeas*, suplemento 11/73, p. 31. Sobre los efectos del *zero-rating*, véanse mis conclusiones de 4 de mayo de 2006, en el asunto Talacre Beach Caravan Sales (sentencia de 6 de julio de 2006, C-251/05, Rec. p. I-6269), puntos 22 y 23.

derecho a la deducción del impuesto soportado también existe en el caso de un tipo impositivo reducido (a cero).

28. A pesar de que, de ese modo, puedan mantenerse normativas nacionales contrarias a la Directiva en un doble aspecto, esto no significa que las operaciones a las que se apliquen estas normas excepcionales queden totalmente al margen del ámbito de aplicación de la Directiva. Antes bien, para ellas rigen todas las disposiciones de la Directiva, así como los principios generales del Derecho, que los Estados miembros deben tener en cuenta en la adaptación del Derecho interno y en la aplicación de aquéllas,¹⁶ incluso en relación con dichas operaciones, en tanto el artículo 28, apartado 2, no admita excepciones.

29. Excluir totalmente del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva las operaciones sometidas a la regulación tributaria excepcional con arreglo a su artículo 28, apartado 2, letra a), no resulta conciliable con la redacción literal de la disposición. Tal como

demuestra la referencia que la frase inicial y la letra a) del artículo 28, apartado 2, hacen a la desviación de lo dispuesto en el artículo 12, apartado 3, tan sólo se concede una dispensa respecto de determinados preceptos de la Directiva. Además, entender el artículo 28, apartado 2, letra a), como una suerte de excepción sectorial para determinadas operaciones iría en contra del principio de interpretar restrictivamente las disposiciones excepcionales.¹⁷

30. Como ya expuse en mis conclusiones en el asunto Talacre Beach Caravan Sales, este argumento viene reforzado por el requisito introducido en 1992 en el artículo 28, apartado 2, letra a), de que las exenciones nacionales cuyo mantenimiento se permite tienen que ser compatibles con el *Derecho Comunitario*.¹⁸ Nótese, por último, que este añadido tiene solamente valor aclaratorio. Independientemente de él, es obligatoria la sumisión al Derecho comunitario (incluidas las demás disposiciones de la propia Sexta Directiva). Por lo tanto, en cuanto a los períodos a los que se refieren las reclamaciones de devolución, no es preciso diferenciar entre los momentos anterior y posterior a la introducción del mencionado pasaje.

16 — Acerca de la consideración de los principios generales del Derecho, especialmente los derechos fundamentales, en la adaptación del Derecho nacional y en la aplicación del Derecho comunitario, véanse: sentencia de 25 de noviembre de 1986, Klensch y otros (201/85 y 202/85, Rec. p. 3477), apartados 8 a 10; de 13 de julio de 1989, Wachauf, (5/88 Rec. p. 2609), apartado 19; de 18 de junio de 1991, ERT (C-260/89, Rec. p. I-2925), apartados 42 y ss.; de 3 de diciembre de 1998, Belgacodex (C-381/97, Rec. p. I-8153), apartado 26; de 27 de abril de 2006, Comisión/Alemania (C-441/02, Rec. p. I-3449), apartados 107 y 108, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, Rec. p. I-4191, apartado 29).

17 — Véanse a este respecto las conclusiones en el asunto Talacre Beach Caravan Sales, citadas en la nota 15, punto 17 y la jurisprudencia allí citada. En cuanto a las exenciones del artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, véase también la sentencia de 7 de diciembre de 2006, Eurodental (C-240/05, Rec. p. I-11479), apartado 54.

18 — Citadas en la nota 15, apartado 24.

31. La sentencia Comisión/Francia confirma también esta conclusión. En ella, el Tribunal de Justicia consideró que el mantenimiento, con arreglo al artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, de un tipo impositivo especialmente reducido del 2,1 % sobre los medicamentos reembolsables, cuando la entrega de medicamentos no reembolsables se grava al tipo del 5,5 %, sólo podía ser admitido si no vulneraba el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.¹⁹ Por lo tanto, el Tribunal de Justicia no se vio impedido para tener en cuenta este principio consustancial al sistema común del IVA por el hecho de que Francia hubiera mantenido una exención conforme al artículo 28, apartado 2, letra a).

32. La sentencia *Idéal Tourisme*,²⁰ a la que se remiten los Estados miembros intervinientes, no contradice este razonamiento.

33. En aquel asunto, una compañía de autocares consideraba que existía infracción del principio de igualdad de trato, pues sus servicios de transporte internacional e intra-comunitario de viajeros se sometían al IVA, mientras que el transporte aéreo de viajeros estaba exento de ese impuesto. La exención fiscal del tráfico aéreo con arreglo al Derecho belga se basaba en el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, que permitía

a los Estados miembros continuar dejando exentas, durante el período transitorio, determinadas operaciones que en principio, conforme a la Directiva, sí estaban sujetas.

34. El Tribunal de Justicia indicó, en primer lugar, que la Sexta Directiva sólo había armonizado parcialmente las disposiciones de los Estados miembros sobre el IVA.²¹ Y prosiguió: «Así pues, en la medida en que un Estado miembro mantenga tales disposiciones, no estará llevando a cabo la adaptación de su Derecho interno a la Sexta Directiva, y no infringe, por lo tanto, ni esta Directiva ni los principios generales del Derecho comunitario que, según la sentencia *Klensch* y otros, [²²] los Estados miembros deben respetar al aplicar la normativa comunitaria.»²³

35. Teniendo en cuenta el contexto de esta resolución, interpreto la citada declaración del Tribunal de Justicia en el sentido de que no quiso descartar toda aplicación de los preceptos comunitarios cuando a algunas operaciones les fueran aplicables disposiciones nacionales excepcionales. Por el contrario, el sometimiento al Derecho comunitario sólo desaparece *en la medida* en que la normativa se aparte de lo dispuesto en la Directiva y, por lo tanto, no pueda considerarse como adaptación del Derecho interno

19 — Sentencia de 3 de mayo de 2001, *Comisión/Francia* (C-481/98, Rec. p. I-3369), apartado 21.

20 — Sentencia de 13 de julio de 2000 (C-36/99, Rec. p. I-6049).

21 — Sentencia *Idéal Tourisme*, citada en la nota 20, apartado 37. Véase también la sentencia *Eurodental*, citada en la nota 17, apartados 50 y 51.

22 — Citada en la nota 16, apartado 9.

23 — Sentencia *Idéal Tourisme*, citada en la nota 20, apartado 38. Véase también la sentencia *Eurodental*, citada en la nota 17, apartado 52.

a ella. Trasladado al caso presente, esto significa que no se puede reprochar al Reino Unido que someta los productos alimenticios a un tipo impositivo inferior a los tipos mínimos del artículo 12, apartado 3, de la Sexta Directiva, pues el mismo artículo 28, apartado 2, letra a), autoriza el tipo cero. Y tampoco es criticable que, pese a la efectiva exención fiscal, sea posible la deducción del impuesto soportado.

al artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, por lo demás permanece vinculado a ella y a los principios generales del Derecho relacionados con su aplicación y con la adaptación a ella del Derecho interno. Queda por aclarar si los preceptos jurídico-comunitarios confieren a los particulares un derecho a la aplicación del tipo impositivo correcto (o, en su caso, a la exención fiscal).

36. Según la sentencia *Idéal Tourisme*, un sujeto pasivo no puede seguir invocando el principio de igualdad de trato cuando la desigualdad sea producto de la coexistencia entre normas armonizadas y no armonizadas, es decir, cuando venga condicionada en cierto modo por el sistema. Pero en el caso presente no sucede así. No se discute que los productos alimenticios gozan de un trato fiscal más favorable en el Reino Unido que las operaciones con otros bienes sujetos a los tipos mínimos establecidos en el artículo 12, apartado 3, de la Sexta Directiva. Antes bien, se trata de una simple aplicación coherente de la exención interna.

38. *Marks & Spencer* pretende deducir este derecho del artículo 12, apartado 1, de la Sexta Directiva, según el cual los tipos impositivos aplicables a las operaciones gravadas serán los vigentes en el momento en que tenga lugar el devengo del impuesto. Pero el argumento no se sostiene. El significado de esta disposición, según su inequívoco tenor literal, no va más allá de establecer el momento de referencia para la aplicación de un determinado tipo impositivo.

— Los preceptos del Derecho comunitario sobre la aplicación de exenciones de Derecho interno

39. Sin embargo, los principios generales del Derecho que han de tener en cuenta los Estados miembros en la ejecución de las normas internas de transposición,²⁴ ordenan que el tipo impositivo previsto en el Derecho nacional para determinadas operaciones sea aplicado, también de forma efectiva, a esas mismas operaciones.

37. Aun cuando un Estado miembro aplique una exención de Derecho interno con arreglo

24 — Véase, al respecto, la jurisprudencia citada en la nota 16.

40. Esto resulta, en primer lugar, del principio de legalidad de la administración, que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, está entre los principios reconocidos por el Derecho comunitario.²⁵ Según ese principio, la administración tributaria está sometida al imperio de la ley y no puede imponer una tributación contraria a las disposiciones legales. Además, es contrario al principio de seguridad jurídica que el sujeto pasivo no pueda confiar en que una operación vaya a tributar tal como está legalmente previsto.

41. Que una aplicación errónea de la normativa nacional sobre el IVA represente además una infracción de los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal es algo que depende del caso concreto. El principio de igualdad de trato, que tiene su reflejo, en materia de IVA, en el principio de neutralidad fiscal,²⁶ exige que operaciones similares sean gravadas al mismo tipo impositivo.²⁷ Si la administración tributaria somete la entrega de pastas de té de Marks & Spencer al tipo normal del impuesto, pero a productos

similares de otros comerciantes les aplica el tipo cero que prevé la ley, se ven afectados dichos principios.

42. A la fundamentación jurídico-comunitaria de este derecho no se opone que el tipo impositivo vigente en el caso concreto lo establezca una excepción normativa interna en vez de la Sexta Directiva propiamente. Aunque las disposiciones de una Directiva han de parecer, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas para que los particulares puedan invocarlas,²⁸ la invocación de la Sexta Directiva y de los principios que se han de tener en cuenta en su ejecución no puede frustrarse por el hecho de que la Directiva conceda a los Estados miembros un margen de discrecionalidad para establecer el tipo impositivo.²⁹ En caso contrario, la eficacia de la Directiva quedaría considerablemente reducida, ya que ésta no sólo cede a los Estados miembros la determinación del tipo impositivo en el caso de exenciones con arreglo al artículo 28, apartado 2, sino que tampoco realiza una armonización completa de los demás tipos. Los particulares han de poder hacer valer, amparándose en la Directiva y en los principios generales expuestos en los puntos 40 y 41, que el Estado miembro de que se trate

25 — Véase la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187 (C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479), apartado 69.

26 — Véase, en relación con los principios de igualdad de trato y neutralidad, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y Van den Hout-Van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, Rec. p. I-3617, apartado 35.

27 — Sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 19, apartado 22; en general, acerca del principio de neutralidad fiscal, véanse las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartados 19 y 20; de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131), apartado 24; de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, Rec. p. I-4427), apartado 54, y de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y otros (C-363/05, Rec. p. I-0000), apartado 46.

28 — Sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 25; de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 51; Linneweber y Akritidis, citada en la nota 27, apartado 33, y JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y otros, citada en la nota 27, apartado 58.

29 — Véase, en este sentido, acerca del margen de apreciación de los Estados miembros para la definición de establecimientos exentos de tributación, la sentencia de 6 de noviembre 2003, Dornier (C-45/01, Rec. p. I-12911), apartado 81. Véase también la sentencia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y otros, citada en la nota 27, apartados 60 y 61.

someta una operación concreta efectivamente al tipo impositivo que ese Estado miembro haya establecido legalmente, en el ejercicio de su facultad, para tal operación.

vinculado por los principios generales del Derecho que han de tenerse en cuenta en la adaptación del Derecho interno y en la ejecución del Derecho comunitario.

43. Si un Estado miembro ha dejado de aplicar erróneamente una exención interna a determinadas operaciones, la recaudación resultante del impuesto no sólo infringirá el Derecho tributario nacional, sino también el Derecho comunitario.

45. Por todo ello, procede responder de la forma siguiente a las dos primeras cuestiones prejudiciales:

— Consecuencias de la incorrecta aplicación de una exención de Derecho interno

44. El Estado miembro en cuestión está en este caso obligado por el Derecho comunitario, en principio, a devolver los impuestos, pues, como ya se ha expuesto, el derecho a obtener la devolución de cantidades percibidas por un Estado miembro cuando se han infringido las normas de Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias.³⁰ La devolución de impuestos elimina *a posteriori* las consecuencias de la infracción jurídica y, como consecuencia, deriva en una tributación conforme al Derecho comunitario. Por lo tanto, al configurar el derecho a la devolución, el Estado miembro también está

Cuando, en virtud del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva del IVA (tanto antes como después de que fuera modificada en 1992 por 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 específicas, los operadores económicos tienen, conforme a la Directiva y a los principios generales del Derecho aplicables a su ejecución y a la adaptación a ella del Derecho interno, en particular, a los principios de igualdad de trato, neutralidad, legalidad de la administración y seguridad jurídica, derecho a la correcta aplicación de esa disposición.

Si la administración tributaria en un caso así ha interpretado erróneamente el Derecho interno, de manera que determinadas prestaciones que, según el Derecho interno, gozan de una exención con devolución del impuesto soportado son sometidas al tipo normal del impuesto, el Derecho comunitario confiere

30 — Véase la reiterada jurisprudencia citada en la nota 12.

en principio a los operadores económicos un derecho a la devolución del IVA indebidamente recaudado. En la configuración de este derecho han de tenerse en cuenta los principios generales del Derecho comunitario, incluidos los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal.

reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructurados de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico comunitario.³¹

C. Sobre las cuestiones prejudiciales tercera a quinta

46. Con las cuestiones prejudiciales tercera a quinta, que examinaré conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber, básicamente, en qué condiciones puede oponer un Estado miembro la objeción del enriquecimiento sin causa al derecho a la devolución del IVA.

48. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha reconocido en principio la posibilidad de que el Derecho nacional deniegue la devolución en la medida en que ello suponga un enriquecimiento sin causa de los sujetos pasivos, pudiéndose probar que éste es consecuencia de la repercusión de la carga tributaria sobre una persona distinta.³²

49. Dado que ese tipo de normas constituyen excepciones al principio de devolución de impuestos recaudados en infracción del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia ha establecido estrictas exigencias a la prueba del enriquecimiento.³³ Así, cuando se trata de impuestos indirectos, no puede afirmarse

47. A falta de una norma comunitaria sobre la devolución de impuestos, corresponde al ordenamiento jurídico nacional de cada Estado miembro regular los requisitos para la reclamación de tal devolución; dichos requisitos deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que los que se apliquen a

31 — Sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12; Marks & Spencer I, citada en la nota 9, apartado 39; de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros (C-147/01, Rec. p. I-11365), apartado 103, y de 15 de marzo de 2007, Reemtsma (C-35/05, Rec. p. I-2425), apartado 37.

32 — Véanse, al respecto, las sentencias de 27 de febrero de 1980, Just (68/79 Rec. p. 501), apartado 26; San Giorgio, citada en la nota 31, apartado 13; de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165), apartado 23; de 21 de septiembre de 2000, Michailidis (C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145), apartado 31, y Weber's Wine World y otros, citada en la nota 31, apartado 94.

33 — De forma sintética: sentencia Weber's Wine World y otros, citada en la nota 31, apartados 94 y ss.

de modo general que el impuesto sea efectivamente repercutido a los consumidores.³⁴ Si la repercusión ha liberado efectivamente al sujeto pasivo del efecto económico de la tributación y, con ello, la devolución del impuesto soportado genera un enriquecimiento sin causa en el sujeto pasivo es algo que depende de numerosos factores que deben ser analizados desde un punto de vista económico.³⁵

50. Según lo expuesto por el Gobierno del Reino Unido en la vista oral, los órganos jurisdiccionales que se han ocupado del procedimiento principal recogieron amplias pruebas sobre esta cuestión. Así, a los fines de la petición de decisión prejudicial, puede tenerse como cierto que la plena devolución del IVA conduciría al enriquecimiento sin causa de Marks & Spencer.

51. En consecuencia, la denegación del reembolso no es contraria al principio de efectividad y tampoco existen motivos para pensar en una infracción del principio de equivalencia. En todo caso, así debe ser si se interpreta este principio conforme a la definición que ha tenido hasta ahora, esto es, en el sentido de que prohíbe el trato desfavorable a derechos de devolución de impuestos

basados en normas de Derecho comunitario respecto a derechos equivalentes puramente nacionales.³⁶

52. Sin embargo, con arreglo al Derecho interno sólo podía alegarse de contrario el enriquecimiento sin causa en el período relevante, cuando el sujeto pasivo que presenta la reclamación haya tenido que satisfacer en un período impositivo importes por el IVA, es decir, que no haya tenido derecho a una deducción suficientemente alta como para compensar totalmente los impuestos que debía satisfacer. En el caso de los llamados *repayment traders*, el derecho a una (mayor) devolución del impuesto debido a una corrección de la clasificación tributaria de las operaciones por las que se repercute el IVA no podía verse limitado alegando enriquecimiento sin causa.

53. A juicio de Marks & Spencer, esta diferente estructuración de los supuestos de hecho de la devolución vulnera los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal.

54. En la sentencia Marks & Spencer I, el Tribunal de Justicia ya reconoció que los

34 — Sentencia de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard (331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099), apartado 17; Weber's Wine World y otros, citada en la nota 31, apartado 96, y Comateb y otros, citada en la nota 32, apartado 25.

35 — Véanse las sentencias Bianco y Girard, citada en la nota 34, apartado 20; Comateb y otros, citada en la nota 32, apartados 29 y ss.; Michailidis, citada en la nota 32, apartados 34 y 35, y Weber's Wine World y otros, citada en la nota 31, apartados 97 y ss.

36 — Podría plantearse incluso si este principio no prescribe ya la igualdad de trato de todos los derechos de devolución basados en el Derecho comunitario. Pero no es necesario responder a esta cuestión, pues de cualquier modo han de tenerse en cuenta los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal (véanse, al respecto, los puntos 56 y ss.).

Estados miembros, al elaborar las normas de la devolución de impuestos dentro del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, además de los principios de equivalencia y efectividad, tenían que atender a los principios generales del Derecho, que también forman parte del ordenamiento jurídico comunitario.³⁷ Esto incluye, especialmente, el respeto del principio de igualdad de trato y, en cuanto al IVA, del principio de neutralidad fiscal, sobre el que comenzaré mi disertación.

repayment trader. Dichas devoluciones son consecuencia de una corrección del tratamiento fiscal de otros productos distintos a las pastas de té (en concreto, agua mineral y zumo de frutas). A Tesco no se le objetó que el reembolso fuera a generar un enriquecimiento sin causa porque los impuestos hubieran sido repercutidos sobre los clientes.

55. Con carácter previo, quisiera hacer las siguientes observaciones sobre los hechos:

— El principio de la neutralidad fiscal

— Ni de la resolución de remisión ni de las observaciones de los intervinientes ante el Tribunal de Justicia se desprende que ningún otro operador económico, aparte de Marks & Spencer, solicite o haya obtenido devoluciones de IVA por haber vendido pastas de té que anteriormente estuvieran mal clasificadas como productos de confitería.

56. El Tribunal de Justicia concebía inicialmente el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que dentro de cada país las mercancías de naturaleza análoga debían soportar la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.³⁸ Así entendida, la neutralidad queda garantizada por el derecho a la deducción del impuesto soportado. Dicha deducción hace que todas las fases intermedias sean completamente liberadas de la carga del IVA y que sea finalmente el consumidor quien soporte un impuesto que es exactamente proporcional al valor de la prestación.

— La compañía minorista Tesco, según información de Marks & Spencer que el Gobierno del Reino Unido no ha podido confirmar en la vista oral, ha obtenido devoluciones del impuesto en calidad de

57. Posteriormente, el Tribunal de Justicia dedujo del principio de neutralidad fiscal, de

37 — Citada en la nota 9, apartado 44. En aquel asunto había que tener en cuenta el principio de protección de la confianza legítima.

38 — Véanse las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19; de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339), apartado 20, y de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec. p. I-4357), apartado 34.

forma muy general, que *mercancías similares, que compiten entre sí, han de ser tratadas de forma idéntica en relación con el IVA*.³⁹ Esta faceta del principio de neutralidad ha desempeñado un importante papel en la jurisprudencia actual, sobre todo en la determinación de las operaciones sujetas al impuesto y en la interpretación de los supuestos de exención del artículo 13 de la Sexta Directiva.

58. En otras resoluciones, el Tribunal de Justicia también ha declarado que el principio de neutralidad fiscal se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA.⁴⁰ Aunque de este modo la igualdad de trato de los distintos operadores económicos parece pasar a un primer plano, yo interpreto esta declaración del Tribunal de Justicia en el sentido de que no se permite dar un trato diferente a los distintos operadores económicos precisamente por razón de la similitud de sus operaciones.

59. Por último, el Tribunal de Justicia ha indicado que el principio de neutralidad fiscal incluye el principio de eliminación de

las distorsiones de la competencia que se derivan de un trato distinto en relación con el IVA. Por tanto, la distorsión queda demostrada cuando se constata que las prestaciones de servicios compiten entre sí y son tratadas de modo diferente respecto al IVA.⁴¹

60. En el caso presente, esa definición del principio de neutralidad permite deducir que está prohibido tratar de forma diferenciada las entregas de pastas de té (comparables). Y tampoco las disposiciones sobre la devolución de impuestos pueden conducir posteriormente a un trato diferente de las entregas de productos comparables.

61. Por el contrario, el principio de neutralidad no comprende la desigualdad general de trato de los distintos operadores económicos que no estén relacionados por la tributación de operaciones del mismo tipo, sino que toma en consideración otras características. En consecuencia, resulta irrelevante para la aplicación del principio de neutralidad el hecho de que Tesco haya percibido devoluciones de impuestos en relación con otros productos, aunque los impuestos fueran repercutidos.

62. La prueba de la infracción de dicho principio la tendremos si a la entrega de pastas

39 — Sentencias Comisión/Francia, citada en la nota 19, apartado 22; Gregg, citada en la nota 27, apartados 19 y 20; Linneweber y Akritidis, citada en la nota 27, apartado 24; Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 27, apartado 54, y JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y otros, citada en la nota 27, apartado 46.

40 — Sentencia de 16 de septiembre de 2004, Cimber Air (C-382/02, Rec. p. I-8379), apartados 23 y 24; de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans (C-280/04, Rec. p. I-10683), apartado 39, y de 4 de mayo de 2006, Abbey National (C-169/04, Rec. p. I-4027), apartado 56.

41 — Sentencia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y otros, citada en la nota 27, apartado 47 y la jurisprudencia allí citada.

de té por otros operadores económicos se le aplicaba desde el principio el tipo cero mientras que idénticas entregas de Marks & Spencer se sometían al tipo normal del impuesto. También quedará demostrada la infracción si otros operadores económicos, a diferencia de Marks & Spencer, han obtenido posteriormente una devolución del IVA a raíz del cambio de criterio respecto de esas entregas, sin que se les oponga el enriquecimiento sin causa. No es preciso que se produzcan mayores perjuicios económicos. El trato fiscal diferente de operaciones similares es suficiente indicio de una distorsión de la competencia.

63. Dado que únicamente la administración tributaria cuenta con la información necesaria para demostrar de forma concluyente la existencia de una infracción del principio de neutralidad por una determinada práctica administrativa, al sujeto pasivo sólo se le puede exigir una limitada carga alegatoria. En general, debería bastar con que el afectado nombrara a otros operadores económicos que suministren productos similares y que probablemente hayan llegado a disfrutar de un trato fiscal más favorable. A la Administración le corresponderá entonces aportar la información sobre la tributación real.

— Principio de igualdad de trato

64. Junto al principio de neutralidad fiscal, los Estados miembros también deben tener

en cuenta, en la aplicación de la Sexta Directiva del IVA, el principio de igualdad de trato, que exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, a menos que este trato esté objetivamente justificado.⁴²

65. El Gobierno del Reino Unido no discute que, en cuanto a la objeción del enriquecimiento sin causa, hasta la modificación en 2005 de la Value Added Tax Act existían diferentes normas para los *repayment traders* y para los *payment traders* (comerciantes que deben pagar). Sin embargo, entiende que los derechos de devolución en las respectivas situaciones no son comparables.

66. Al igual que la Comisión y Marks & Spencer, yo no acierto a apreciar la diferencia que justifique la utilización o no de la mencionada objeción.

67. En ambos casos, el precio de los bienes entregados incluye inicialmente el IVA y el

42 — Véanse, entre otras, las sentencias de 18 de mayo de 1994, Codorniu/Consejo (C-309/89, Rec. p. I-1853), apartado 26; de 17 de julio de 1997, National Farmers' Union y otros (C-354/95, Rec. p. I-4559), apartado 61, y de 6 de octubre de 2005, MyTravel (C-291/03, Rec. p. I-8477), apartado 44.

comprador paga el importe total al sujeto pasivo. Tanto el *repayment trader* como el *payment trader* compensa los impuestos que ha de satisfacer a la administración con su derecho a la deducción del impuesto soportado. En el caso de los *repayment traders*, el saldo resultante es favorable al sujeto pasivo, que tiene un derecho a devolución frente a la administración tributaria. En el otro supuesto, el saldo resultante es a favor del fisco, y el sujeto pasivo ha de liquidarlo.

68. Si posteriormente se demuestra que a determinadas operaciones no procedía aplicarles el tipo normal sino el tipo cero, entonces se reduce una de las partidas de la liquidación. En el caso del *repayment trader*, esto eleva el saldo a su favor, pero en el caso del *payment trader* se produce una reducción del saldo a favor de la administración. En ambos supuestos se necesita para la corrección un reembolso por el fisco al sujeto pasivo, que generará un enriquecimiento sin causa siempre que el impuesto sobre la correspondiente operación haya sido totalmente repercutido sobre los clientes y que no se dé ningún otro perjuicio económico que excluya el enriquecimiento.

69. Por lo tanto, dado que las situaciones de los *repayment traders* y de los *payment traders* son idénticas en cuanto al enriquecimiento, el principio de igualdad de trato obliga a una igual aplicación de la objeción

del enriquecimiento para los respectivos derechos de devolución. Sin embargo, hasta la modificación legislativa de 2005 esto no sucedía así en el Reino Unido.

70. La propia iniciativa del legislador permite suponer que anteriormente era evidente una desigualdad de trato para situaciones comparables. Si éstas no hubieran sido realmente similares, el legislador no habría tenido que extender la objeción del enriquecimiento con arreglo al artículo 80, apartado 3, de la Value Added Tax Act al caso de los *repayment trader*.

71. Por otro lado, la desigualdad de trato que se daba hasta ese momento resulta menos comprensible aún si se piensa que la situación en que se puede encontrar el sujeto pasivo en un determinado período impositivo depende de todo tipo de circunstancias y de factores siempre variables, como la composición de la gama de productos, la realización de inversiones, etc.

— Remedios en caso de infracción de los principios de neutralidad fiscal y de igualdad de trato

72. En primer lugar cabe recordar que incumbe a los órganos jurisdiccionales

nacionales encargados de aplicar, en el marco de sus competencias, las disposiciones del Derecho comunitario, garantizar la plena eficacia de tales normas y proteger los derechos que confieren a los particulares.⁴³ En segundo lugar, la primacía del Derecho comunitario exige que se excluya la aplicación de cualquier disposición de una ley nacional contraria a una norma comunitaria, tanto si es anterior como si es posterior a ésta.⁴⁴

restablezcan la igualdad de trato, únicamente puede garantizarse el respeto del principio de igualdad concediendo a las personas incluidas en la categoría perjudicada las mismas ventajas de que disfrutaban las personas comprendidas en la categoría beneficiada. En tal hipótesis, 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 disfrutaban las personas de la otra categoría.⁴⁶

73. Ciertamente, un Estado miembro puede elegir la forma en que prefiere eliminar en el futuro las infracciones del principio de igualdad de trato. Básicamente, puede suprimir la carga para uno de los grupos o bien extenderla de igual manera al otro grupo. Pero, en cuanto al pasado, la posterior extensión de la carga podría ser contraria, en general, al principio de protección de la confianza legítima.⁴⁵

75. De ahí se deduce que, en la medida en que sea contraria al principio de igualdad de trato, no se puede oponer a Marks & Spencer la objeción del enriquecimiento sin causa.

74. Además, tal como reiteradamente ha resuelto el Tribunal de Justicia en casos de discriminación contraria al Derecho comunitario, en tanto no se adopten medidas que

76. Ciertamente, nadie puede reclamar igualdad en la ilegalidad.⁴⁷ Así, por ejemplo, el Tribunal de Justicia ha resuelto, al tratar de los preceptos sobre las ayudas estatales, que los deudores de un tributo no pueden invocar que la exención de que disfrutaban otras empresas constituye una ayuda de Estado

43 — Véanse especialmente las sentencias de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal* (106/77, Rec. p. 629), apartado 16; de 19 de junio de 1990, *Factortame* (C-213/89, Rec. p. I-2433), apartado 19; de 20 de septiembre de 2001, *Courage y Crehan* (C-453/99, Rec. p. I-6297), apartado 25, y de 13 de julio de 2006, *Manfredi y otros* (C-295/04 a C-298/04, Rec. p. I-6619), apartado 89.

44 — Véanse, entre otras, las sentencias de 9 de septiembre de 2003, *CIF* (C-198/01, Rec. p. I-8055), apartado 48, y *Manfredi y otros*, citada en la nota 43, apartado 39.

45 — Véanse las sentencias de 8 de junio de 2000, *Schloßstraße* (C-396/98, Rec. p. I-4279), apartados 44 y 47, y *Marks & Spencer I*, citada en la nota 9, apartados 45 y 46.

46 — Sentencia de 21 de junio de 2007, *Jonkman* (C-231/06 a C-233/06, Rec. p. I-0000), apartado 39, que remite a las sentencias de 28 de septiembre de 1994, *Avdel Systems*, (C-408/92, Rec. p. I-4435), apartados 16 y 17; de 12 de diciembre de 2002, *Rodríguez Caballero* (C-442/00, Rec. p. I-11915), apartados 42 y 43, y de 7 de septiembre de 2006, *Cordero Alonso* (C-81/05, Rec. p. I-7569), apartados 45 y 46.

47 — Véanse las sentencias de 9 de octubre de 1984, *Witte/Parlamento* (188/83, Rec. p. 3465), apartado 15, y de 4 de julio de 1985, *Williams/Rechnungshof* (134/84, Rec. p. 2225), apartado 14.

para eludir el pago de dicho tributo; una ampliación del círculo de posibles beneficiarios a otras empresas no permite eliminar los efectos de una ayuda concedida de forma ilícita, sino que, por el contrario, tiene como consecuencia incrementar los efectos de dicha ayuda.⁴⁸

77. Según jurisprudencia reiterada, no existe, sin embargo, ninguna obligación de los Estados miembros de excluir la devolución de impuestos recaudados en infracción del Derecho comunitario, cuando con ella se vaya a propiciar un enriquecimiento sin causa. Antes bien, según la jurisprudencia, la devolución debería ser la norma, frente a la cual se *pueden* establecer excepciones para evitar precisamente el enriquecimiento sin causa.⁴⁹ Por consiguiente, no es contrario a Derecho que una norma nacional permita la devolución de impuestos recaudados en infracción del Derecho comunitario, sin la limitación de una objeción de enriquecimiento, tal como obviamente sucedía en el Reino Unido hasta el año 2005 con respecto a los *repayment traders*. Por lo tanto, evitar la desigualdad de trato suspendiendo la objeción de enriquecimiento frente a los *payment traders* no constituye ninguna «igualdad en la ilegalidad».

78. En particular, Marks & Spencer ha subrayado en la vista oral que la denegación del reembolso sí que supondría un enriquecimiento sin causa; en concreto, a favor de la administración tributaria, pues la devolución realmente les correspondería a los clientes de Marks & Spencer, que al fin y al cabo son los que han soportado el IVA no adeudado. A esto ha contestado el Reino Unido que el Estado en cualquier caso dedica los fondos indebidamente recaudados para fines de interés general, de manera que finalmente también redundan en beneficio de los clientes de Marks & Spencer.

79. A este respecto conviene recordar que los Estados miembros en principio no pueden invocar su propia infracción del Derecho comunitario para sacar ventajas de ello.⁵⁰ Por lo demás, sería ir demasiado lejos si el Tribunal de Justicia tuviera que juzgar quién manejaría los fondos indebidamente recaudados de manera más adecuada y provechosa para los clientes de Marks & Spencer: si el Estado o la mencionada empresa.

48 — Sentencias de 15 de junio de 2006, *Air liquide Industries Belgium* (C-393/04 y C-41/05, Rec. p. I-5293), apartados 43 y 45, y de 5 de octubre de 2006, *Transalpine Ölleitung* (C-368/04, Rec. p. I-9957), apartados 49 y 50.

49 — Véanse los puntos 48 y 49 anteriores y la jurisprudencia allí citada.

50 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de abril de 1979, *Ratti* (148/78, Rec. p. 1629), apartado 22; *Becker*, citada en la nota 28, apartado 24; de 26 de febrero de 1986, *Marshall* (152/84, Rec. p. 723), apartado 49, y de 14 de julio de 1994, *Faccini Dori* (C-91/92, Rec. p. I-3325), apartados 22 y 23.

V. Conclusión

80. En conclusión, recomiendo al Tribunal de Justicia que responda del modo siguiente a las cuestiones prejudiciales:

- «1) Cuando, en virtud del artículo 28, apartado 2, letra a), 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 que fuera modificada en 1992 por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992), un Estado miembro ha mantenido en su normativa nacional una exención con devolución del impuesto soportado para determinadas entregas específicas, los operadores económicos tienen, conforme a la Directiva y a los principios generales del Derecho aplicables a su ejecución y a la adaptación a ella del Derecho interno, especialmente los principios de igualdad de trato, neutralidad, legalidad de la administración y seguridad jurídica, derecho a la correcta aplicación de esa disposición.

Si, en semejante supuesto, la administración tributaria interpreta erróneamente el Derecho interno, de manera que a determinadas prestaciones que, según el Derecho interno, gozan de una exención con devolución del impuesto soportado, se les aplica el tipo normal del impuesto, el Derecho comunitario confiere entonces en principio a los operadores económicos un derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido indebidamente recaudado. En la configuración de este derecho han de tenerse en cuenta los principios generales del Derecho comunitario, incluidos los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal.

- 2) La Sexta Directiva no se opone en principio a una normativa de Derecho interno que excluya la devolución del impuesto sobre el valor añadido recaudado en infracción del Derecho comunitario en la medida en que tal devolución pueda propiciar un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo.

Sin embargo, es contrario al principio de igualdad de trato, el cual ha de aplicarse en el marco de la ejecución de la Directiva, que la objeción de enriquecimiento sólo sea aplicable a los sujetos pasivos que en un período tributario hayan satisfecho importes por el impuesto sobre el valor añadido, y no a los sujetos pasivos cuyo derecho a deducir el impuesto soportado supere el importe del impuesto sobre el valor añadido que han de satisfacer por sus operaciones por las que se repercute dicho impuesto (*repayment traders*).

Los órganos jurisdiccionales nacionales encargados de aplicar, en el marco de sus competencias, las disposiciones del Derecho comunitario, deben garantizar la plena eficacia de tales normas y proteger los derechos que confieren a los particulares, para lo cual deben excluir la aplicación de las disposiciones de Derecho interno que sean contrarias al principio de igualdad de trato.»