CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. L.A. GEELHOED

presentadas el 24 de enero de 2002 [1]

I. Introducción

1. En este procedimiento prejudicial el Tribunal de Justicia debe pronunciarse sobre la cuestión de si es compatible con el Derecho comunitario la denegación con efecto retroactivo del derecho a la devolución de cantidades que se pagaron en concepto de IVA más de tres años antes de presentar la solicitud de devolución. El caso de autos versa sobre el período en el que un Estado miembro no haya adaptado correctamente su Derecho interno a una disposición con efecto directo de una Directiva.

II. Marco jurídico

Derecho comunitario

2. El artículo 11 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 [2] (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), dispone:

«A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes [...] no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[...]»

1 — Lengua original: neerlandés.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

Derecho nacional

3. Tanto las partes en el litigio principal como el órgano jurisdiccional remitente reconocen que 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 (Nº 2) Act 1992 (Segunda Ley de Presupuestos de 1992) modificó el artículo 10, apartado 3, de la Value Added Tax Act 1983 (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1983). Esta norma disponía:

«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.»

4. Con efectos a 1 de septiembre de 1994, la Ley de 1983 fue derogada y sustituida por la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994; en lo sucesivo, «Ley de 1994»). El artículo 19, apartado 3, de la Ley de 1994 tiene el mismo tenor que el artículo 10, apartado 3, de la Ley de 1983, en su versión modificada por la Finance (No. 2) Act 1992, a excepción de que el artículo 19, apartado 3, utiliza la expresión «IVA aplicable» mientras que el artículo 10, apartado 3, en su versión modificada, utiliza la expresión «impuesto aplicable».

5. Por lo que se refiere a la normativa en materia de devolución de las cantidades indebidamente pagadas a los Commissioners en concepto de IVA, el artículo 24 de la Finance Act 1989 (en vigor desde el 1 de enero de 1990) tiene el siguiente tenor, por lo que aquí interesa:

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

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

[...]

4) Con arreglo a este artículo, no se podrá solicitar el reembolso 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.

[...]»

6. El artículo 24 de la Finance Act 1989 fue derogado y sustituido por el artículo 80 de la Ley de 1994, en vigor desde el 1 de septiembre de 1994. La parte sustantiva del artículo 80 tiene el mismo tenor que el artículo 24, a excepción de que en la Ley de 1994 aparece el acrónimo «IVA» en lugar de las palabras «impuesto» e «impuesto sobre el valor añadido» que figuran en la Finance Act 1989.

7. El 18 de julio de 1996, el Ministro de Hacienda comunicó al Parlamento que, habida cuenta de que el creciente número de solicitudes de devolución de cantidades recaudadas por error en concepto de impuestos corría el riesgo de repercutir negativamente sobre el erario público, el Gobierno tenía la intención de introducir retroactivamente un plazo de prescripción de tres años para dichas solicitudes, aplicable al IVA y a otros impuestos indirectos, con efectos a 18 de julio de 1996. La modificación legal propuesta debía introducirse en la fecha de la comunicación para evitar que la modificación perdiese su eficacia como consecuencia del transcurso del tiempo antes de que pudiera concluir el trámite parlamentario.

8. El 4 de diciembre de 1996, la House of Commons aprobó el proyecto de presupuestos presentado por el Gobierno, incluida la propuesta anunciada el 18 de julio de 1996, que se incluyó en la Finance Bill como cláusula 47.

9. La Finance Act 1997 se aprobó el 19 de marzo de 1997. El artículo 47, apartado 1, de la Finance Act 1997 modificó el artículo 80 de la Ley de 1994. El apartado 5 fue derogado en su totalidad. El artículo 80, apartado 4, fue modificado y dispone 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.»

10. En lo que aquí respecta, el artículo 47, apartado 2, de la Finance Act 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».

11. El artículo 47, apartados 2 a 5, de la Finance Act también contiene un régimen transitorio. Éste establece que el plazo de tres años no se aplica a solicitudes presentadas después del 18 de julio de 1996, siempre que éstas sean consecuencia de un recurso contra una resolución de los Commissioners y siempre que el proceso judicial contra la resolución controvertida se haya iniciado antes del 18 de julio de 1996. En este caso la solicitud queda limitada a los tres años anteriores al inicio del procedimiento.

III. Hechos del litigio principal

12. Marks and Spencer plc (en lo sucesivo, «M&S») es una empresa minorista que goza de gran popularidad en el Reino Unido. Dicha empresa es un sujeto pasivo a efectos del impuesto sobre el valor añadido («IVA»).

13. Los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») tienen a su cargo la gestión y recaudación del IVA en el Reino Unido.

14. En el período de autos, M&S vendió cheques regalo a sociedades mercantiles por un precio inferior a su valor nominal. A continuación, dichos cheques regalo se vendían o se entregaban a terceros que podían canjearlos, devolviéndolos a M&S y recibiendo a cambio bienes por un precio equivalente al valor nominal del bono. En diciembre de 1990, M&S intentó convencer a los Commissioners de que el IVA debía aplicarse a las cantidades percibidas por la venta de los bonos y no a su valor nominal. En enero de 1991, los Commissioners decidieron que M&S debía pagar el IVA por el valor nominal de los bonos. M&S procedió de esta manera hasta que el Tribunal de Justicia dictó sentencia en el asunto Argos Distributors. [3] En este asunto el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que cuando la persona que realiza la entrega de bienes vendió un bono, con descuento, a un adquirente, con la promesa de aceptar posteriormente dicho bono, por su valor nominal, en pago de la totalidad o de una parte del precio de un bien comprado por un cliente que no es el adquirente del bono y que en principio ignora el precio real al que la persona que

3 — Sentencia de 24 de octubre de 1996 (C-288/94, Rec. p. I-5311).

realiza la entrega de bienes lo vendió, la contraprestación representada por el bono es el importe que realmente obtuvo la persona que realiza la entrega de bienes por la venta de éste.

15. Después de esta sentencia resulta claro que los cheques regalo de M&S estaban sujetos a un régimen de IVA incorrecto. Por esta razón, mediante escrito de 31 de octubre de 1996, M&S presentó a los Commissioners una solicitud de devolución del exceso de IVA por importe de 2.638.057 GBP que, debido al trato incorrecto de los cheques regalo, había pagado a los Commissioners. La solicitud abarcaba el período comprendido entre mayo de 1991 y agosto de 1996. Dicho escrito fue completado y ampliado por otros de fechas 6 y 22 de noviembre de 1996.

16. Mediante escrito de fecha 11 de diciembre de 1996, los Commissioners señalaron que estaban dispuestos a devolver la parte de la cantidad solicitada no afectada por la introducción del plazo de prescripción de tres años. El 15 de enero de 1997 pagaron a M&S el importe de 1.913.462 GBP.

17. Desde abril de 1973 hasta octubre de 1994, M&S también pagó demasiado IVA por «teacakes» (una especialidad inglesa). En lugar del tipo cero, M&S liquidó el IVA durante todo este período con arreglo al tipo general. Los Commissioners reconocieron este error mediante escrito de 30 de septiembre de 1994. El 8 de febrero de 1995, M&S solicitó a los Commissioners la devolución del exceso de IVA, que ascendía a 3,5 millones de GBP. Los Commissioners se mostraron de acuerdo, bien porque si se invocase el artículo 80, apartado 3, de la Ley de 1994 («unjust enrichment defense») sólo estaban dispuestos a aceptar la devolución del 10 % del exceso de IVA, puesto que el resto lo había repercutido a sus clientes.

18. Por lo que se refiere a la devolución del IVA relativo a los teacakes, los Commissioners informaron a M&S, mediante escrito de 10 de marzo de 1997 que a este respecto también tenían la intención de aplicar el plazo de prescripción de tres años.

19. De este modo, el 4 de abril de 1997, M&S recibió en lugar del 10 % de 3,5 millones de GBP, el importe que coincide con el 10 % del exceso durante el período del plazo de prescripción de tres años, a saber 88.440 GBP.

20. A continuación, M&S interpuso un recurso contra la decisión de los Commissioners de aplicar el plazo de prescripción de tres años a su solicitud. Sin embargo, los Commissioners se reafirmaron en su postura.

21. El 15 abril de 1997, M&S recurrió esta decisión ante el VAT and Duties Tribunal. El 22 de abril de 1998, este Tribunal desestimó el recurso de M&S. Posteriormente, M&S interpuso un recurso ante la High Court, que también desestimó el recurso mediante resolución de 21 de diciembre de 1998. Por último, contra esta resolución M&S interpuso un recurso ante la Court of Appeal.

22. Mediante resolución de 14 de diciembre de 1999, la Court of Appeal desestimó la apelación referente a la solicitud de devolución del IVA relativo a los teacakes y relativa a los cheques regalo por el período comprendido entre agosto de 1992 y agosto de 1996.

23. En relación con la reclamación del IVA pagado en exceso por el período comprendido entre mayo de 1991 y julio de 1992, la Court of Appeal llegó a la conclusión de que, durante dicho período, la Ley de 1983 no había adaptado correctamente el Derecho interno al artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva. En consecuencia, la Court of Appeal declaró que, por lo que respecta al citado período, M&S puede derivar del Derecho comunitario derechos que puede invocar ante el juez nacional. Según la Court of Appeal, no está claro si la modificación de un plazo de prescripción con efecto inmediato (con objeto de privar de su derecho a quienes, conforme al ordenamiento jurídico nacional, están facultados para reclamar la devolución de un pago indebidamente realizado) es congruente con los principios de eficacia de los derechos reconocidos por el Derecho comunitario y de protección de la confianza legítima.

24. Esto ha llevado a la Court of Appeal a plantear una cuestión prejudicial.

IV. Cuestión prejudicial

25. La cuestión planteada por la Court of Appeal (Civil Division) (England and Wales) mediante resolución de 14 de diciembre de 1999, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 28 de febrero de 2000, es la siguiente:

«En caso de que un Estado miembro no haya adaptado correctamente su Derecho interno al artículo 11, parte A, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, ¿es compatible con el principio de eficacia de los derechos que confiere a un sujeto pasivo el artículo 11, parte A, o con el principio de protección de la confianza legítima, aplicar una normativa que suprime con efectos retroactivos un derecho, reconocido por el ordenamiento jurídico nacional, a reclamar cantidades pagadas en concepto de IVA más de tres años antes de que se presentara la solicitud de devolución?»

V. Apreciación

Observaciones preliminares: alcance de la cuestión

26. De los documentos obrantes en autos se desprende que M&S formuló dos reclamaciones. En primer lugar, una relativa al IVA pagado en exceso sobre los teacakes y, en segundo lugar, otra reclamación relativa al IVA pagado en exceso sobre los cheques regalo. A su vez, esta segunda reclamación se desglosa en dos partes. Una relativa al período anterior a agosto de 1992, es decir, antes de la entrada en vigor del artículo 10 de la Finance (No. 2) Act 1992, y otra relativa al período comprendido entre agosto de 1992 y mediados de octubre de 1996.

27. La cuestión prejudicial planteada sólo se refiere a la reclamación de devolución del IVA pagado en exceso por los cheques regalo durante el período anterior a la entrada en vigor del artículo 10 de la Finance (No. 2) Act 1992.

28. Al parecer, por lo que atañe a las pretensiones de M&S referentes a la devolución, el órgano jurisdiccional remitente distingue entre el caso de no adaptación del ordenamiento jurídico interno a la Directiva, o de adaptación incorrecta, y los otros dos casos en los que el ordenamiento jurídico interno sí fue adaptado a la Directiva, pero ha sido aplicado incorrectamente.

29. En el caso de los cheques regalo esto es evidente. La distinción operada se divide entre el período anterior a julio de 1992 (cuando el ordenamiento jurídico interno no estaba correctamente adaptado al artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva) y el período posterior (cuando el ordenamiento jurídico interno sí estaba correctamente adaptado a dicha Directiva, pero durante una serie de años —hasta la sentencia dictada en el asunto Argos Distributors— la administración tributaria competente la aplicó de modo incorrecto). Según el órgano jurisdiccional remitente, en el primer supuesto, los justiciables pueden invocar directamente la Sexta Directiva. En el segundo caso, esto no es posible, dado que en aquel momento se trataba de una situación en la que el ordenamiento jurídico interno había sido adaptado correctamente a la Directiva. En tal situación, los justiciables no podrían derivar más derechos de la Sexta Directiva. El órgano jurisdiccional remitente basa esta conclusión en la sentencia Becker.[4] En esta sentencia se declara que 1) cuando un Estado miembro no haya adaptado o no haya adaptado correctamente su Derecho interno a una Directiva y 2) la correspondiente disposición de la Directiva sea incondicional y suficientemente precisa, los justiciables podrán invocarla directamente ante un órgano jurisdiccional nacional. Dado que no se cumple el «primer requisito Becker», el órgano jurisdiccional remitente entiende que no puede invocarse la Sexta Directiva.

4 — Sentencia de 19 de enero de 1982 (8/81, Rec. p. 53), apartados 24 y 25.

30. En la resolución de remisión no se menciona la reclamación del IVA pagado en exceso relativo a los teacakes. Si bien aquella no hace referencia alguna a este respecto, los teacakes presentan una problemática similar. Aquí también se plantea la cuestión de si los ciudadanos pueden derivar derechos del ordenamiento comunitario en el supuesto de que el Derecho interno haya sido adaptado correctamente a una Directiva, pero se aplique de modo contrario al significado claro de la Directiva.

31. M&S y la Comisión advierten de la inexactitud del razonamiento —*a contrario*— seguido por el órgano jurisdiccional remitente y de las consecuencias que de ello pueden derivarse. La Comisión señala que la adaptación del Derecho interno a las Directivas es una obligación de resultado. En apoyo de esta afirmación invoca el tenor del artículo 249 CE en el que se estipula claramente que la Directiva obligará en cuanto al resultado que deba conseguirse. En este contexto, la Comisión y M&S también invocan las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto Comisión/Alemania,[5] en cuyo punto 14 éste afirmó que no es suficiente con adaptar simplemente el Derecho interno a la Directiva, sino que los Estados miembros también deben procurar que la legislación se aplique correctamente, es decir, de conformidad con la Directiva. Según la Comisión, en el razonamiento que sigue el órgano jurisdiccional remitente radica el peligro de que un Estado miembro incumpla las obligaciones que le incumben en virtud de una Directiva cuando adapte correctamente el Derecho interno a la Directiva, pero a continuación lo aplique de modo incorrecto. Tanto la Comisión como M&S pidieron abordar este aspecto de principio, bien sea mediante un *obiter dictum*, o bien ampliando el alcance de la cuestión prejudicial.

32. Con arreglo a reiterada jurisprudencia relativa al artículo 234 CE,[6] el Tribunal de Justicia se considera vinculado por las cuestiones prejudiciales que se le plantean y no se aparta de su marco material. No obstante, las consideraciones que precedieron a la resolución de remisión en el fallo de la High Court y de la Court of Appeal me llevan a hacer una observación previa.[7]

5 — Conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 24 de noviembre de 1992 (C-237/90, Rec. p. I-5973).

6 — Véase la sentencia de 9 de diciembre de 1965, Singer (44/65, Rec. p. 1148), reiteradas veces confirmada con posterioridad. En fechas más recientes, véanse las sentencias de 17 de diciembre de 1998, Kainuun Liikenne y Pohjolan Liikenne (C-412/96, Rec. p. I-5141), apartados 23 y 24; de 16 de junio de 1998, Dumon y Froment (C-235/95, Rec. p. I-4531), apartados 25 y 26, y de 28 de enero de 1999, Unilever (C-77/97, Rec. p. I-431), apartado 22.

7 — En el fallo de la Court of Appeal se cita el siguiente pasaje del fallo de la High Court: «It is, to use the argot *[sic]* of the European Court of Justice, settled case law that an individual may assert an enforceable right on the basis of a Directive *only* where: 1. The Member State has failed to transpose or has filed properly to transpose the Directive into domestic legislation. In such circumstances, a Member State is estopped from pleading its own failure to perform its obligations. 2. The provision of the Directive upon which reliance is based must be unconditional and sufficiently precise.»
La Court of Appeal confirma este planteamiento de la High Court. Esto se desprende, en particular, del siguiente pasaje: «[...] If what [the submission made by M&S] is intended to convey is that an individual can continue to assert his rights in the national courts under the Directive during such a time as the Directive has been properly transposed I would reject it. So far as the teacakes and late vouchers claims are concerned, M&S, because they cannot fulfil the Becker conditions and because they cannot rely on any right given to them by the Treaty regulations made thereunder, lack any basis upon which to found a complaint that there has been an infringement of the general principles of Community law. I therefore conclude that, save as to the early voucher claim, there is in the present case no right in play upon which the general principles of Community law could bite. So far as the teacakes claims and the latter vouchers claim are concerned, I would like to dismiss the appeals [...]»

33. Aquí surgen dos cuestiones de principio. En primer lugar, la cuestión de cuándo puede considerarse que una Directiva ha sido ejecutada debidamente y, en segundo lugar, si los ciudadanos aún pueden invocar los derechos que pudieron derivar de la Directiva después de adaptar el Derecho interno o la legislación interna a la Directiva.

34. La característica principal de una Directiva es que no vincula al legislador nacional y a las autoridades nacionales en cuanto a la elección de la forma y de los medios, sino en cuanto al resultado pretendido por el legislador comunitario. Dependiendo del objeto y de la naturaleza de la Directiva, en ocasiones este resultado puede alcanzarse simplemente mediante la adaptación del Derecho interno a ella, o bien, como ocurre en el presente caso, la ejecución de una Directiva exige previamente la adaptación del Derecho interno y, a continuación, la aplicación correcta de dicha legislación. Por último, existen Directivas cuya adaptación correcta no exige tanto la intervención del legislador nacional, sino más bien la de la administración nacional, como ocurre con la Directiva sobre nitratos [8] y la Directiva sobre los hábitats. [9]

35. Sin embargo, en los tres supuestos que aquí se reproducen como casos ideales sigue siendo determinante el resultado pretendido por el legislador comunitario para resolver la cuestión de si el Estado miembro ha ejecutado o no correctamente una Directiva.

36. Por lo tanto, el verdadero problema que señalan la Comisión y M&S es precisamente la aplicación incorrecta por los Commissioners. En efecto, a mi juicio esto exige un análisis. La práctica de la aplicación nacional del Derecho interno adaptado a una Directiva sí reviste importancia, puesto que la aplicación incorrecta puede dar lugar a resultados completamente distintos de los pretendidos por la Directiva. Además, las divergencias en la aplicación de las Directivas producen consecuencias negativas para la unidad e igualdad en el seno del ordenamiento jurídico comunitario.

37. El resultado perseguido por la Directiva exige, por lo tanto, 1) la adaptación correcta del Derecho interno [10] y 2) la aplicación de la legislación nacional correspondiente de conformidad con el alcance de la Directiva. En este sentido coincido con la Comisión en que la ejecución de una Directiva exige más que la adaptación correcta de la legislación nacional a la Directiva, pues la legislación nacional correspondiente también debe aplicarse de conformidad con la Directiva. [11]

8 — Directiva 91/676/CEE del Consejo, de 12 de diciembre de 1991, relativa a la protección de las aguas contra la contaminación producida por nitratos utilizados en la agricultura (DO L 375, p. 1).

9 — Directiva 92/43/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres (DO L 206, p. 7).

10 — Salvo en las situaciones en las que no es necesario adaptar el Derecho interno a la Directiva porque ya lo prevé la legislación vigente en el Estado miembro.

11 — Véanse también en este sentido las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs, antes citadas en la nota 5.

38. A continuación surge la cuestión de si los ciudadanos pueden seguir invocando los derechos que derivan de una Directiva una vez que el Derecho interno ha sido adaptado a ésta.

39. Formulada de otro modo, la cuestión es si, en caso de aplicación incorrecta de la legislación nacional adaptada al Derecho comunitario, corresponde exclusivamente a la Comisión advertir este hecho o, aún más, si también las autoridades nacionales, por lo tanto también los órganos jurisdiccionales nacionales, deben velar por que el Derecho interno adaptado a la Directiva sea aplicado de conformidad con esta última. Es decir, si la Directiva tal como está formulada por el legislador nacional sigue siendo el modelo a seguir para la interpretación del Derecho nacional adaptado a la misma.

40. A mi entender, la respuesta a esta cuestión es afirmativa sin reservas. Seguir la concepción del órgano jurisdiccional remitente daría lugar a que, como consecuencia de la adaptación de la legislación nacional a la Directiva, los ciudadanos comunitarios perderían derechos que, antes de la adaptación del Derecho interno a la Directiva, podían derivar de ésta, es decir, del Derecho comunitario. En jurisprudencia reiterada el Tribunal de Justicia ha reconocido el derecho de los ciudadanos a una ejecución correcta en caso de adaptación errónea del Derecho interno. Se produciría un resultado incompatible con el ordenamiento jurídico comunitario si los ciudadanos pudiesen invocar una Directiva cuando el legislador nacional actuase de modo incorrecto, es decir, contrario a la Directiva, y no cuando la administración nacional actuase visiblemente de modo contrario a la Directiva al aplicar el Derecho interno adaptado.

41. La sentencia Becker tampoco puede ser interpretada en sentido contrario. Dicha sentencia versaba sobre un caso en el que el Estado miembro interesado había adaptado tardíamente el Derecho interno a la Directiva y surgió la cuestión de si en tal supuesto los justiciables podían invocar la Directiva. Tomando en consideración este supuesto, el Tribunal de Justicia estableció los dos requisitos y el justiciable debía invocar la obligación de efecto directo. De lo anterior no cabe deducir, como hace el juez británico, que un particular no podrá derivar derechos de esa Directiva cuando un Estado miembro haya adoptado las medidas necesarias, pero a continuación las aplique de modo contrario a la Directiva. En este caso tampoco cabe hablar de una ejecución correcta de la Directiva.

42. Las obligaciones que incumben a los Estados miembros en virtud de las Directivas comunitarias sólo se cumplen cuando se realizan o salvaguardan los resultados pretendidos por la Directiva. Por esta razón, cuando se trata de la ejecución de la Sexta Directiva, no puede bastar con la mera adaptación por el legislador. También a las autoridades encargadas de la ejecución y a los órganos jurisdiccionales nacionales incumbe velar por que quede salvaguar-

dado el resultado pretendido por la Directiva.

43. Más concretamente, de los autos se desprende que el artículo 10 de la Finance (No. 2) Act 1992 adaptó correctamente el Derecho interno al artículo 11, parte A, de la Directiva, [12] pero que estas disposiciones legales se interpretan y aplican de tal modo que se alcanza un resultado incompatible con la Directiva. Las obligaciones a las que las Directivas someten a los Estados miembros no sólo incumben a su poder legislativo, sino también al poder ejecutivo y al judicial. Por lo tanto, en principio también incumbe a la autoridad tributaria británica la obligación de devolver lo recibido en exceso en contra de la Directiva y al órgano jurisdiccional nacional la misión de garantizar que los justiciables puedan ejercitar los derechos que pueden derivar del Derecho comunitario.

44. De los autos del presente asunto se deriva inequívocamente que los Commissioners aplicaron la legislación tributaria nacional de modo contrario a la Directiva tanto por lo que respecta a los teacakes como por lo que se refiere a los cheques regalo con posterioridad a agosto de 1992. También queda claro que el órgano jurisdiccional remitente deniega a M&S la invocación de la Directiva contra esta práctica administrativa incorrecta. A mi entender, de ello se deriva irrefutablemente que en este caso tanto las autoridades tributarias como el órgano jurisdiccional competente actúan de modo contrario al Derecho comunitario. Por lo tanto, el Reino Unido no ejecuta correctamente la parte controvertida de la Sexta Directiva.

Apreciación de la cuestión prejudicial

45. El órgano jurisdiccional que conoce del asunto principal pide una respuesta a la cuestión de si la retroactividad que el legislador británico otorga a su legislación para reducir los plazos de devolución del IVA pagado en exceso es contrario a los principios de efectividad y de confianza legítima.

46. M&S y la Comisión señalaron en sus observaciones escritas que, en efecto, las medidas controvertidas del legislador tributario británico son contrarias a dichos principios. En apoyo de sus alegaciones también invocan el artículo 6, apartado 1, del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (en lo sucesivo, «CEDH») y el artículo 1 del Protocolo Adicional nº 1 de dicho Convenio.

47. En primer lugar examinaré qué directrices cabe deducir del principio de efectividad para el órgano jurisdiccional remitente. A continuación procederé del mismo

12 — Esta disposición tiene efecto directo. Véase la sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883).

modo en cuanto al principio de confianza legítima. Por último abordaré brevemente los argumentos que M&S y la Comisión derivan del CEDH y de su Protocolo Adicional nº 1.

48. En el presente asunto queda acreditado que entre mayo de 1991 y julio de 1992 M&S liquidó IVA en exceso sobre la base de una normativa nacional que había adaptado de modo incorrecto el artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva.

49. A mi entender, también queda acreditado que, con arreglo a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, M&S tiene derecho a la devolución del IVA liquidado en infracción del Derecho comunitario. «Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro en infracción de las normas de Derecho comunitario es el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias que prohíben las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana o, en su caso, la aplicación discriminatoria de tributos internos, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia (sentencias [de 9 de noviembre de 1983] San Giorgio, [199/82, Rec. p. 3595], apartado 12; de 2 de febrero de 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, apartado 17, y de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 40). Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario (sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20)». [13] En la sentencia Soupergaz, mencionada en esta cita, el Tribunal de Justicia ya declaró que el derecho a devolución también existe respecto del IVA liquidado en infracción del Derecho comunitario.

50. En sus observaciones escritas y en la vista, el Gobierno del Reino Unido defendió la postura de que, dado que la Directiva no contiene disposiciones aplicables a solicitudes de devolución del IVA liquidado en infracción del Derecho comunitario por los sujetos pasivos, la obligación de devolución del Reino Unido sólo puede derivarse de la legislación nacional aplicable. Con arreglo a ésta, el derecho a devolución sólo nace tras presentar una solicitud a estos efectos dentro de los plazos legales y después de que los Commissioners lo comprueben en calidad de instancia competente. Sólo después de cumplir estos requisitos procedimentales podría M&S tener derecho a devolución y nacería para el Reino Unido la correspondiente obligación. Según el Gobierno del Reino Unido, de esto se deriva lo siguiente. En el momento en que se presentó ante el Parlamento el proyecto de modificación de Ley para reducir retroactivamente el plazo de prescripción de las reclamaciones de devolución, el 18 de julio de 1996, M&S sólo tenía un derecho procesal consistente en la facultad de presentar una demanda con objeto de que se le devolviesen las cantidades que había pagado por error a los Commissioners en concepto de IVA. Dado que en esa fecha

13 — Sentencia de 9 de febrero de 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579), apartado 23.

M&S aún no había solicitado la devolución del IVA pagado en exceso sobre los cheques regalo, los Commissioners no estaban obligados a pagarle cantidad alguna. En consecuencia, el 18 de julio de 1996, M&S no tenía ningún derecho material a devolución del exceso.

51. A la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes reproducida, estimo insostenible la postura del Gobierno del Reino Unido aquí expuesta. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia distingue de manera consecuente entre el derecho, o la pretensión, de devolución de lo liquidado a las autoridades nacionales en infracción del Derecho comunitario y las disposiciones nacionales según las cuales debe ejercitarse este derecho. Estas disposiciones pueden referirse al procedimiento que debe seguirse, a la designación de las autoridades encargadas de la devolución, a los plazos en los que deben presentarse las reclamaciones y a su comprobación.

52. Por lo tanto, la cuestión del órgano jurisdiccional remitente no guarda relación alguna con la existencia del derecho de M&S a la devolución del IVA pagado en exceso por los cheques regalo, sino con los requisitos a los que el legislador nacional vincula su ejercicio. Más concretamente, se trata de si la reducción retroactiva de los plazos en los que se podían presentar las reclamaciones es compatible con el principio de efectividad, tal como lo ha desarrollado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

53. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la compatibilidad de disposiciones nacionales que regulan la devolución de impuestos liquidados en infracción del Derecho comunitario es amplia y clara.

54. Su regla principal, que ha vuelto a ser confirmada recientemente en la sentencia Roquette Frères, [14] es la siguiente:

«A este respecto, procede recordar que, mientras no existan normas comunitarias en materia de devolución de impuestos nacionales percibidos indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular los requisitos procesales de los recursos judiciales destinados a garantizar la protección de los derechos que tienen los justiciables como consecuencia del efecto directo del Derecho comunitario, siempre que dichos requisitos no sean menos favorables que los que deben reunir los recursos similares de carácter interno, ni se regulen de tal forma que resulte imposible en la práctica el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger (véanse las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, apartado 5, y Comet, 45/76, Rec. p. 2043, apartados 13 y 16; de 27 de marzo de 1980, Denkavit Italiana, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 25, y de 29 de junio de 1988, Deville, 240/87, Rec. p. 3513, apartado 12).»

14 — Sentencia de 28 de noviembre de 2000 (C-88/99, Rec. p. I-10465), apartado 20.

55. Este último requisito, a saber, que no resulte imposible en la práctica el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger, encarna el principio de efectividad del Derecho comunitario.

56. En el punto 30 de sus conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia Roquette Frères, antes citada, el Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer ofreció una visión de conjunto de los supuestos en los que el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica que protege tanto al contribuyente, como a la Administración nacional de que se trate. En dichos casos el Tribunal de Justicia ha apreciado que no puede considerarse que dichos plazos hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, aun cuando, por definición, el transcurso de dichos plazos implique la desestimación, total o parcial, de la acción de devolución entablada.

57. Más concretamente, en la sentencia Aprile II el Tribunal de Justicia declaró que reducir los plazos de caducidad para reclamar tributos percibidos en infracción de las disposiciones del Derecho comunitario no es incompatible con el principio de efectividad. [15] En la sentencia Dilexport el Tribunal de Justicia confirmó esta jurisprudencia: «el Derecho comunitario no se opone a que, con posterioridad a sentencias del Tribunal de Justicia que hayan declarado contrarios al Derecho comunitario diversos derechos o tributos, un Estado miembro adopte disposiciones que hagan que los requisitos para la devolución aplicables a tales derechos y tributos sean menos favorables que los que se aplicarían de no existir tales requisitos, siempre que esa modificación no se refiera específicamente a los derechos y tributos de que se trate y que las nuevas disposiciones no hagan imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a devolución». [16]

58. Los hechos en los que se basa la presente cuestión prejudicial se distinguen, sin embargo, de las sentencias antes citadas porque el legislador británico redujo retroactivamente el plazo de caducidad de seis a tres años. De este modo no sólo quedaron afectados los sujetos pasivos que confiaban en que, con arreglo a la normativa existente, aún disponían de tiempo suficiente para presentar sus reclamaciones, sino también los sujetos pasivos que habían presentado una solicitud de devolución de los impuestos recaudados indebidamente antes de la fecha en que se anunció el proyecto de modificación de la Ley (el 18 de julio de 1996) o antes de la fecha en que ésta se promulgó (el 19 de marzo de 1997).

59. Los hechos que originaron el caso de autos presentan una analogía innegable con aquellos que dieron lugar a la sentencia Barra. [17] En dicho asunto el legislador

15 — Sentencia de 17 de noviembre de 1998 (C-228/96, Rec. p. I-7141), apartados 34 y 35.

16 — Citada en la nota 13, apartado 43.

17 — Citada en el punto 49.

belga abrevió retroactivamente el plazo para reclamar la devolución de derechos de matrícula, pagados indebidamente para el acceso a los cursos de enseñanza profesional, a quienes habían presentado una demanda de devolución antes de que se dictara la sentencia en la que el Tribunal de Justicia declaró que se habían recaudado indebidamente. [18] Sobre este particular, el Tribunal de Justicia señaló en los apartados 17 a 21 de la sentencia citada que tal disposición legal deniega, sin más, el derecho a devolución de importes no devengados a quienes no cumplan sus requisitos. De este modo hace imposible el ejercicio de los derechos que el ordenamiento comunitario, en ese caso el artículo 7 del Tratado CEE, otorga a los interesados.

60. En la sentencia Deville [19] el Tribunal de Justicia confirmó su jurisprudencia del asunto Barra. Aquel asunto versaba sobre un impuesto especial de cuota fija sobre vehículos de motor respecto del cual el Tribunal de Justicia había declarado anteriormente que era contrario al artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación). A raíz de esta sentencia se modificó la legislación nacional correspondiente relativa a la reclamación de impuestos indebidamente percibidos. Sobre este extremo el Tribunal de Justicia señaló en el apartado 13 de la citada sentencia «que, posteriormente a una sentencia del Tribunal de Justicia de la que resulte que una legislación determinada es incompatible con el Tratado, el legislador nacional no puede adoptar ninguna norma de procedimiento que reduzca especialmente las posibilidades de promover una acción de devolución de los impuestos percibidos indebidamente en virtud de dicha legislación». En tal supuesto resulta imposible en la práctica el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger.

61. La *ratio* de esta jurisprudencia es que, al otorgar retroactividad a las disposiciones legales nacionales, que someten a requisitos más severos el ejercicio de derechos, derivados del ordenamiento comunitario, a devolución de impuestos recaudados incorrectamente, en la práctica a los contribuyentes les resulta imposible el ejercicio total o parcial de estos derechos. De este modo los derechos derivados del efecto directo del Derecho comunitario pierden su efectividad.

62. A mi juicio, el principio de efectividad no sólo se opone a la limitación retroactiva de los derechos a reclamación de quienes ya habían presentado una solicitud de devolución bajo la legislación anteriormente vigente, como ocurre en el caso de M&S, sino también de las reclamaciones que aún se podían haber presentado con arreglo a los requisitos de la normativa anteriormente vigente. Los derechos que podían haber hecho valer mediante una utilización diligente de las posibilidades que ofrecía la normativa «antigua» resultan ineficaces, por adelantado, con arreglo a una normativa más restrictiva introducida retroactivamente. En la sentencia Barra el Tribunal de Justicia protegió explícitamente los derechos de los justiciables que aún no habían presentado ninguna reclamación de devolución de pagos indebidos. A este

18 — Sentencia de 13 de febrero de 1985, Gravier (293/83, Rec. p. 593).

19 — Citada en el punto 54.

respecto, también en el caso de autos hay motivo para ello.

63. El razonamiento seguido aquí también es aplicable, *mutatis mutandis,* a los derechos que los justiciables tienen a la devolución del IVA recaudado en infracción de las disposiciones de Derecho comunitario con efecto directo, cuando el Derecho interno haya sido adaptado correctamente a dichas disposiciones, pero se aplique infringiendo el espíritu de la Directiva.

64. El Juez remitente pide también que se dilucide si la reducción retroactiva de los plazos en los que los justiciables pueden presentar sus reclamaciones de devolución de pagos indebidos es contraria al principio de confianza legítima.

65. M&S y la Comisión opinan que esta cuestión requiere una respuesta afirmativa. A este respecto invocan la sentencia Meiko-Konservenfabrik. [20]

66. En cambio, el Gobierno del Reino Unido observa que el principio de confianza legítima no añade nada a la protección que los justiciables pueden derivar del principio de efectividad y del principio de igualdad. Desde la perspectiva del Derecho comunitario M&S podía confiar exclusivamente en que su reclamación sería tramitada de acuerdo con el Derecho interno y con arreglo a dichos principios. Habida cuenta de que no se discute que la reclamación fuera tramitada de conformidad con el Derecho británico vigente, hubiera sido suficiente que la demandante en el litigio principal invocase el principio de efectividad y el principio de igualdad. Con arreglo al Derecho británico, continúa el Gobierno del Reino Unido, M&S no podía confiar en que su reclamación de devolución se tramitase al amparo de las disposiciones legales aplicables en el momento en que se pagaron los impuestos controvertidos a las autoridades tributarias. Sobre este extremo el Gobierno del Reino Unido recuerda su punto de vista antes expuesto de que para los Commissioners, en calidad de autoridad tributaria competente, sólo puede nacer una obligación de devolución una vez que se haya presentado una solicitud a estos efectos y se haya comprobado la reclamación. Con arreglo al Derecho británico, cabe modificar la legislación aplicable, incluso retroactivamente, entre el momento del pago indebido del impuesto y la resolución relativa a la solicitud de devolución. Por esta razón, M&S no podría alegar la confianza legítima. En el contexto de sus alegaciones el Gobierno del Reino Unido también recuerda que el anuncio de la modificación de Ley tuvo lugar el 18 de julio de 1996, mientras que M&S sólo presentó su solicitud de devolución el 31 de octubre de 1996. Por lo tanto, no podía esperar estar inmune frente a la aplicación del nuevo plazo, reducido a la mitad, es decir, a tres años, para presentar la reclamación.

67. Recuerdo que con arreglo a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los principios jurídicos generales reconocidos en el Derecho comunitario producen efec-

20 — Sentencia de 14 de julio de 1983 (224/84, Rec. p. 2539).

tos sobre la interpretación y aplicación de este Derecho en el ámbito nacional. Esto es aplicable tanto para el principio de confianza legítima como para el principio de efectividad. [21] Por esta razón, en primer lugar examinaré si el principio de confianza legítima como principio de Derecho comunitario se opone a la limitación retroactiva de la posibilidad de reclamar pagos efectuados indebidamente. A continuación abordaré la cuestión si dicho principio impide al legislador nacional limitar retroactivamente la posibilidad de reclamar la devolución de impuestos percibidos en infracción de disposiciones de Derecho comunitario que tienen efecto directo, y en qué medida.

68. Resumiré del siguiente modo las líneas generales de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al principio de confianza legítima:

— en primer lugar, en una serie de sentencias el Tribunal de Justicia ha declarado que dicho principio, que es consecuencia del principio de seguridad jurídica, forma parte del ordenamiento jurídico comunitario. [22] Dicho principio exige que las normas sean precisas y tiene por objeto garantizar que las situaciones y relaciones jurídicas reguladas por el Derecho comunitario sean previsibles;

— en segundo lugar, los justiciables no pueden confiar en que no se modifiquen las normas que les sean aplicables. El legislador comunitario sigue siendo competente para adaptar la legislación existente a los cambios económicos que se hayan producido y, añadiré, a criterios políticos, administrativos y sociales cambiantes; [23]

— en tercer lugar, los justiciables pueden confiar en que los derechos nacidos de una normativa vigente no se reduzcan retroactivamente. [24] Sólo en casos muy singulares caben excepciones a esta línea general, como por ejemplo por necesidades económicas imperiosas relacionadas con la gestión de la organización común de los mercados agrarios o por un interés general imperativo. [25]

69. De lo que antecede se desprende que, a diferencia de lo que alega el Gobierno del Reino Unido, el principio de confianza legítima sí añade algo a los hechos que originaron el litigio principal. Pues bien, éstos guardan relación con el modo en que las autoridades nacionales han adaptado y aplicado el Derecho interno las normas

21 — Véanse las sentencias de 25 de noviembre de 1986, Klensch y otros (asuntos acumulados 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, y de 3 de diciembre de 1998, Belgacodex (C-381/97, Rec. p. I-8153), apartado 26.

22 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 14 de mayo de 1975, CNTA/Comisión (74/74, Rec. p. 533), y de 3 de mayo de 1978, Töpfer/Comisión (112/77, Rec. p. 1019).

23 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 15 de julio de 1982, Edeka (245/81, Rec. p. 2745); de 15 de febrero de 1996, Duff y otros (C-63/93, Rec. p. I-569), y de 15 de abril de 1997, Irish Farmers Association y otros (C-22/94, Rec. p. I-1809).

24 — El principio de irretroactividad ya quedó consagrado en la sentencia de 25 de enero de 1979, Racke (98/78, Rec. p. 69). Véase asimismo la sentencia Meiko-Konservenfabrik, citada en la nota 20, apartado 12.

25 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de febrero de 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen y Zuckerfabrik Soest (asuntos acumulados C-143/88 y C-92/89, Rec. p. I-415), y de 17 de julio de 1997, Affisch (C-183/95, Rec. p. I-4315).

comunitarias de las que los justiciables pueden derivar derechos. Ya he señalado antes que se opone a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia la afirmación de que los justiciables sólo tienen derecho a la devolución de los impuestos indebidamente pagados tras cumplir las disposiciones nacionales vigentes para ejercitar ese derecho y que, por esta razón, en este caso el principio de confianza legítima sólo se consideraría un principio jurídico «nacional».

70. En consecuencia, debe presumirse que el principio de confianza legítima, en cuanto principio de Derecho comunitario, también vincula al legislador británico si reduce los plazos legales en los que los justiciables pueden ejercitar sus derechos derivados del Derecho comunitario.

71. Otorgar retroactividad a tal reducción es incompatible con este principio, salvo que exista un interés general imperativo que lo justifique. Las causas de justificación de la medida que invoca el Gobierno del Reino Unido son insuficientes. Ciertamente, con arreglo al «antiguo» régimen vigente antes del 18 de julio de 1996 existían determinados riesgos para el erario público británico, pero en buena lógica su importancia no podía ser mayor que la del enriquecimiento sin causa del erario público con el IVA recaudado en infracción del Derecho comunitario. En cualquier caso, el deseo de que el erario público retenga lo indebidamente pagado por el sujeto pasivo no constituye ninguna justificación aceptable para reducir retroactivamente los plazos de reclamación del IVA pagado indebidamente.

72. Por lo tanto, mi conclusión es que reconocer retroactividad a la modificación de Ley que aquí se discute es incompatible con el principio de confianza legítima.

73. La Comisión y M&S también manifiestan que otorgar retroactividad a la modificación de Ley controvertida también es dudoso con respecto al artículo 6, apartado 1, del CEDH y al artículo 1 del Protocolo Adicional nº 1 de dicho Convenio.

74. La Comisión alega que el derecho de acceso a la justicia, recogido en el artículo 6, apartado 1, del CEDH, se opone a la reducción retroactiva de los plazos de reclamación con objeto de limitar las obligaciones de devolución de las autoridades tributarias. En este contexto cita una serie de sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «TEDH»), de las que resulta que dicho Tribunal sí acepta como compatibles con el funcionamiento normal del sistema jurisdiccional determinadas limitaciones del acceso a la justicia, pero que dichas medidas no pueden limitar el acceso del justiciable a la justicia de modo que resulte

controvertido el propio derecho de acceso. [26] Según su jurisprudencia, el TEDH ha rechazado plazos excesivamente cortos para la presentación de acciones judiciales. La Comisión deduce de esto que la jurisprudencia se opone en cualquier caso a la reducción retroactiva de los plazos para entablar acciones. Pues bien, esto impediría en su totalidad el acceso a la Justicia respecto de aquella parte de la reclamación que desaparece por la retroactividad de la reducción. Por lo demás, prosigue la Comisión, una reducción que sólo tiene por objeto limitar las obligaciones de devolución de las autoridades tributarias, difícilmente puede ser considerada como encaminada a una finalidad justificada.

75. La Comisión y M&S también invocan la jurisprudencia del TEDH referente al artículo 1 del Protocolo Adicional nº 1 del CEDH. [27] Derivan de ella que la legislación que anula derechos de crédito consistentes en prestaciones en metálico equivale a una expropiación contraria a dicho artículo, puesto que tales derechos de crédito deben considerarse como «possessions» en el sentido de dicha disposición. En una de las sentencias citadas (Pressos Compania Naviera v. Belgium) el TEDH desestimó explícitamente la alegación de que la necesidad de proteger los intereses económicos del Estado constituyen una justificación suficiente para conceder retroactividad a la medida controvertida en el procedimiento.

76. Respecto de estas alegaciones de la Comisión y de M&S señalaré que, en sentido estricto, quedan fuera de la problemática del órgano jurisdiccional remitente, que sólo pide al Tribunal de Justicia que se pronuncie más detalladamente acerca de la interpretación del principio de efectividad y del principio de confianza legítima en cuanto principios del Derecho comunitario. El Tribunal de Justicia ha declarado en una, entretanto, abundante jurisprudencia que los derechos fundamentales de la persona forman parte de los principios generales del Derecho comunitario y por este motivo también siguen vigentes a efectos de la adaptación del Derecho interno al Derecho comunitario y de su aplicación por las autoridades nacionales en el ámbito del Derecho nacional. Esto podría ser motivo para examinar de oficio si, al reconocer retroactividad a la normativa británica controvertida en el litigio principal, se cuestionan derechos fundamentales y, en su caso, cuáles.

77. No obstante, opino que en el presente asunto puede bastar con una interpretación del principio de efectividad y del principio de confianza legítima, como solicita el órgano jurisdiccional remitente. Esta interpretación da lugar a un resultado que o bien es congruente o bien coincide en gran medida con la jurisprudencia del TEDH citada por la Comisión y M&S. A mayor abundamiento, a lo sumo, cabría extraer de

26 — Véanse las sentencias de 15 de mayo de 1986, Johnston (222/84, Rec. p. 1651); de 15 de octubre de 1987, Heylens (222/86, Rec. p. 4097), y las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en National and Provincial Building Society v. United Kingdom, 1997 IV 2325; Stubbing v. United Kingdom, 1996 IV 1487, y de 28 de octubre de 1998, Pérez de Rada Cavanillus v. Spain.

27 — Pressos Compania Naviera v. Belgium (1995) 21 EHRR 301 y Stan Greek Refineries (1994) 19 EHRR 293.

ello conclusiones. Puesto que el órgano jurisdiccional remitente no pide esto, ni existen razones para ello desde el punto de vista de la protección de los derechos de los justiciables, propongo al Tribunal de Justicia que no se pronuncie sobre las alegaciones presentadas a mayor abundamiento por la Comisión y M&S que derivan del CEDH y del Protocolo Adicional nº 1 de dicho Convenio.

VI. Conclusión

78. Habida cuenta de lo que antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la Court of Appeal:

«Cuando un Estado miembro haya percibido un exceso de impuestos como consecuencia de la adaptación y/o aplicación incorrecta del Derecho interno a las disposiciones 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, que tienen efecto directo, como el artículo 11, parte A, apartado 1, la reducción retroactiva de los plazos para reclamar su devolución es contraria al principio de efectividad y al principio de protección de la confianza legítima.»