

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068984

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 20 de diciembre de 2017

Sala 2.^a

Asunto n.º C-500/16

SUMARIO:

IVA. Exenciones en el interior del país. Operaciones de seguro. Los principios de equivalencia y efectividad, a la luz del principio de cooperación leal establecido en el art. 4.3 del TFUE, no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite denegar una solicitud de devolución de cantidades pagadas en exceso del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) si el sujeto pasivo presenta dicha solicitud una vez expirado un plazo de prescripción de cinco años, aun cuando de una sentencia del Tribunal de Justicia pronunciada con posterioridad a la expiración de dicho plazo se derive que el pago del IVA objeto de la referida solicitud de devolución era indebido.

Y es que el sujeto pasivo -que ingresó ese IVA cuya devolución pretende después, según justifica, al tener conocimiento de una sentencia del más alto tribunal polaco de lo contencioso-administrativo que le resultaba desfavorable, junto con el anuncio de una inminente inspección tributaria derivado de haber considerado inicialmente que esos costes del seguro estaban exentos de IVA-, bien pudo negarse a pagar las eventuales cuotas atrasadas del impuesto e impugnar cualquier requerimiento de pago mediante una acción judicial, o pagar las cuotas atrasadas del impuesto y acudir a un tribunal nacional para obtener la devolución de las cantidades indebidamente pagadas respetando el referido plazo de prescripción, sin esperar a una eventual interpretación por el Tribunal de Justicia de las disposiciones de la Directiva IVA como la que llegó con posterioridad a través de la STJUE, de 17 de enero de 2013 (NFJ049517), en la que se señalaba que correspondía al órgano jurisdiccional nacional determinar si, habida cuenta de las circunstancias particulares del asunto, la prestación de servicios relativa al seguro del bien objeto de un leasing y la prestación de servicios relativa al propio leasing estaban vinculadas entre sí hasta el punto de que debía considerarse que constituían una prestación única o si, por el contrario, constituían prestaciones independientes, debiendo considerarse dichas prestaciones de servicios distintas, y por tanto exentas, cuando el propio arrendador financiero asegura el bien objeto del leasing y factura el coste exacto del seguro al arrendatario financiero-. La convicción subjetiva de no poder actuar sino pagando el IVA relativo a los costes del seguro correspondiente a los contratos de leasing no puede asimilarse a una imposibilidad objetiva de actuar de otro modo.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 135.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 4.

PONENTE:*Don C. Toader.*

En el asunto C-500/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 19 de mayo de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de septiembre de 2016, en el procedimiento entre

Caterpillar Financial Services sp. z o.o.

y

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y el Sr. A. Rosas, las Sras. C. Toader (Ponente) y A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. K. Malacek;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de octubre de 2017; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Caterpillar Financial Services sp. z o.o., por la Sra. M. Szafarowska, radca prawny, y la Sra. M. Sobońska, adwokat;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk-Szaładzińska, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. K. Herrmann y M. Owsiany-Hornung y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del principio de cooperación leal, recogido en el artículo 4 TUE, apartado 3, y de los principios de efectividad y equivalencia.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Caterpillar Financial Services sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Caterpillar») y el Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Director de la Agencia Tributaria de Varsovia, Polonia) (en lo sucesivo, «Director»), en relación con la negativa de éste a dar curso a la solicitud de Caterpillar de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) recaudado en exceso resultante de un ejercicio de tributación no conforme con el Derecho de la Unión.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»), que figura en el título IX «Exenciones» capítulo 3, de esta Directiva, establece cuanto sigue:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros».

Derecho polaco

4. La ustawa ordynacja podatkowa (Ley General Tributaria), de 29 de agosto de 1997 (Dz. U. de 1997, n.º 137, posición 926; en lo sucesivo, «Ley General Tributaria»), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, dispone en su artículo 70 lo siguiente:

«1. La obligación tributaria prescribirá a los cinco años a partir del final del año natural en el que expiró el plazo para el pago del impuesto.»

[...]

6. El plazo de prescripción de la obligación tributaria no empezará a correr -y, si ya ha empezado a correr, se suspenderá- en la fecha en que se produzcan los siguientes acontecimientos:

[...]

2) la interposición de un recurso ante un tribunal de lo contencioso-administrativo contra una resolución relativa a tal obligación;

[...]».

5. A tenor del artículo 72, apartado 1, de la Ley General Tributaria:

«Se entenderá por “cantidad pagada en exceso” toda cuantía del impuesto:

1) pagada en exceso o indebidamente;

[...]».

6. El artículo 74, punto 1, de dicha Ley establece lo siguiente:

«Si, a raíz de una resolución del Trybunał Konstytucyjny [Tribunal Constitucional, Polonia] o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se produce un pago en exceso y el sujeto pasivo cuya deuda tributaria se haya originado en una de las formas previstas en el artículo 21, apartado 1, punto 1 [...], ha presentado una de las declaraciones del impuesto mencionadas en el artículo 73, apartado 2, u otra declaración de impuestos de la que se deduzca el importe de la deuda tributaria, dicho sujeto pasivo deberá indicar el importe de la cantidad pagada en exceso en la correspondiente solicitud de devolución y presentar al mismo tiempo una declaración rectificativa».

7. Según el artículo 75, apartado 1, de la referida Ley:

«Cuando el sujeto pasivo impugne la fundamentación del gravamen por el obligado al pago o la cuantía del impuesto recaudado, podrá presentar una solicitud para que se declare la existencia del pago en exceso.»

8. A tenor del artículo 77, apartado 1, de la misma Ley:

«La cantidad pagada en exceso se devolverá en un plazo de:

[...]

2) 30 días a partir de la fecha de la resolución en la que se declare la existencia del pago en exceso o se determine su cuantía;

[...]

4) 30 días a partir de la fecha de presentación de la solicitud mencionada en el artículo 74;

[...]».

9. El artículo 79, apartado 2, de la Ley General Tributaria establecía lo siguiente:

«El derecho a presentar la solicitud para que se declare la existencia de una cantidad pagada en exceso se extinguirá al expirar el plazo de prescripción de la obligación tributaria, salvo que la legislación tributaria disponga otro procedimiento de devolución.»

10. Según el artículo 80, apartado 1, de dicha Ley:

«El derecho a la devolución del impuesto pagado en exceso prescribirá a los cinco años a partir del final del año natural en el que expiró el plazo para su devolución.»

11. Conforme al artículo 81, apartado 1, de la citada Ley:

«Salvo disposiciones que establezcan lo contrario, los sujetos pasivos, los obligados al pago y los recaudadores podrán rectificar una declaración impositiva ya presentada.»

12. El artículo 240, apartado 1, punto 1, de la misma Ley dispone lo siguiente:

«Cuando se ha adoptado una resolución definitiva, se reabrirá el procedimiento si se cumplen las siguientes condiciones:

[...]

11) el contenido de la resolución adoptada resulta afectado por una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.»

13. El artículo 79, apartado 2, de la Ley General Tributaria, en su versión modificada, que entró en vigor el 1 de enero de 2016, establece lo siguiente:

«El derecho a presentar la solicitud para que se declare la existencia de una cantidad pagada en exceso y la solicitud de devolución de dicha cantidad se extinguirá al expirar el plazo de prescripción de la obligación tributaria, salvo que la legislación tributaria disponga otro procedimiento de devolución.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

14. Caterpillar, sociedad polaca que, como arrendador financiero, concluye contratos de leasing en el marco de su actividad económica, ofrece a los arrendatarios financieros la posibilidad de proporcionarles un seguro que cubre el bien objeto del leasing.

15. Después de que los arrendatarios financieros manifiestan su voluntad de acogerse a dicha posibilidad, los contratos de seguro se suscriben con una compañía aseguradora por Caterpillar, que asume los costes asociados a la celebración de tales contratos pero posteriormente factura a los arrendatarios, sin aplicar ningún margen, el coste de las primas del seguro. En las facturas dirigidas a los arrendatarios, Caterpillar eximía dichas primas del IVA.

16. A raíz de una sentencia del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), de 8 de noviembre de 2010, mediante la que se declaró que un operador que prestara servicios de leasing debía incluir, en la base imponible de dichos servicios, los costes del seguro del bien objeto del leasing, y de una comunicación del Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (Director de la Oficina de Inspección Tributaria, Polonia) en la que se anunciaba a Caterpillar la inminencia de una inspección tributaria en relación con

el período comprendido entre diciembre de 2005 y diciembre de 2006, Caterpillar presentó facturas rectificadas haciendo constar los importes relativos a las cuotas atrasadas del impuesto, más intereses, y, el 30 de diciembre de 2010, pagó el IVA sobre las primas del seguro correspondientes.

17. Tras el pronunciamiento de la sentencia de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), consecuencia de la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia efectuada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), en el marco de un litigio en relación con la negativa de la Administración tributaria polaca a eximir del IVA la operación consistente en proporcionar un seguro del bien objeto de un leasing, Caterpillar solicitó, el 11 de marzo de 2013, al Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie (Director de la Segunda Oficina Tributaria del Voivodato de Mazovia en Varsovia, Polonia) la devolución de la cantidad pagada en exceso por IVA correspondiente al período comprendido entre diciembre de 2005 y diciembre de 2011.

18. El Director de la Segunda Oficina Tributaria del Voivodato de Mazovia en Varsovia, mediante resolución de 11 de abril de 2013, denegó la apertura de un procedimiento de devolución del exceso de IVA en relación con algunos meses del período comprendido entre diciembre de 2005 y noviembre de 2007, por haber expirado el plazo de prescripción establecido en el artículo 70, apartado 1, de la Ley General Tributaria. En cambio, devolvió la cantidad pagada en exceso de IVA correspondiente al período comprendido entre diciembre de 2007 y diciembre de 2011.

19. El Director, ante quien se presentó una reclamación contra la resolución del Director de la Segunda Oficina Tributaria del Voivodato de Mazovia en Varsovia, confirmó la resolución de éste. En la motivación de su resolución, el Director señaló que el plazo de prescripción de la obligación tributaria, por el IVA correspondiente a los períodos mencionados en la solicitud de Caterpillar de devolución de la cantidad pagada en exceso de IVA, había expirado el 31 de diciembre de 2011 (por cuanto se refería a los meses de diciembre de 2005 y febrero de 2006 mencionados en la solicitud) y el 31 de diciembre de 2012 (por cuanto se refería a los meses de enero y noviembre de 2007 mencionados en la solicitud).

20. Mediante recurso interpuesto contra esta última resolución ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia, Polonia), Caterpillar invocó, en esencia, la interpretación errónea del artículo 74 de la Ley General Tributaria, del artículo 9 de la Constitución polaca y del artículo 4 TUE, apartado 3.

21. Mediante sentencia de 10 de septiembre de 2014, dicho tribunal anuló la resolución del Director debido a que las autoridades tributarias no debían haber adoptado una resolución sobre la negativa a iniciar el procedimiento, sino una resolución sobre la negativa a devolver la cantidad pagada en exceso de IVA. En cuanto al fondo, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia) declaró que Caterpillar no podía solicitar la devolución del pago indebido del IVA sobre la base del artículo 74 de la Ley General Tributaria, tras haber expirado el plazo de prescripción de cinco años de la obligación tributaria establecido en el artículo 70, apartado 1, de dicha Ley. Asimismo, este tribunal declaró que ese plazo de prescripción no era contrario al principio de eficacia del Derecho de la Unión.

22. Tanto Caterpillar como el Director interpusieron recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

23. El órgano jurisdiccional remitente estima que el plazo de prescripción de cinco años para la devolución del IVA indebidamente pagado, establecido en el artículo 70, apartado 1, de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 79, apartado 2, de dicha Ley, no puede considerarse, en principio y a la luz de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, contrario al principio de efectividad.

24. Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, el Derecho polaco no ofrece base jurídica alguna que permita que un justiciable, que confió en los órganos estatales para considerar que se debía un impuesto,

recupere dicho impuesto, recaudado por las autoridades tributarias infringiendo el Derecho de la Unión, tras expirar el plazo de prescripción del derecho a presentar tal solicitud de devolución.

25. En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los principios de efectividad, cooperación leal y equivalencia, consagrados en el artículo 4 TUE, apartado 3, o algún otro principio pertinente del Derecho de la Unión, habida cuenta de la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing [(C-224/11, EU:C:2013:15)], en materia del IVA, a disposiciones nacionales o a una práctica nacional que hacen imposible la devolución de una cantidad pagada en exceso debido a la recaudación contraria al Derecho de la Unión del IVA adeudado, cuando el comportamiento de las autoridades nacionales impide al sujeto pasivo ejercitar sus derechos antes de que expire el plazo de prescripción de la obligación tributaria?»

Sobre la cuestión prejudicial

26. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los principios de equivalencia y efectividad deben interpretarse, a la luz del artículo 4 TUE, apartado 3, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite denegar una solicitud de devolución de una cantidad pagada en exceso de IVA si el sujeto pasivo presentó dicha solicitud una vez expirado el plazo de prescripción de cinco años, aun cuando el Tribunal de Justicia, con posterioridad a la expiración de dicho plazo, haya declarado indebido el pago del IVA objeto de la referida solicitud de devolución.

27. De la resolución de remisión se desprende que esta cuestión prejudicial se plantea ante unas circunstancias, como aquellas de que se trata en el litigio principal, en las que un sujeto pasivo alega que únicamente pagó esa cantidad en exceso al considerar la jurisprudencia desarrollada por el tribunal remitente, con anterioridad a la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de enero de 2013, BGZ Leasing (C-224/11), EU:C:2013:15 ante la perspectiva de una inspección inminente efectuada por la autoridad tributaria competente.

28. Con carácter preliminar, es preciso recordar que incumbe a los Estados miembros -en particular, en virtud del principio de cooperación leal recogido en el artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo primero- garantizar, en su territorio respectivo, la aplicación y el respeto del Derecho de la Unión y que, en virtud del artículo 4 TUE, apartado 3, párrafo segundo, los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, apartado 47).

29. En su sentencia de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), el Tribunal de Justicia declaró, al interpretar el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, que correspondía al órgano jurisdiccional remitente determinar si, habida cuenta de las circunstancias particulares del asunto que dio lugar a esta sentencia, la prestación de servicios relativa al seguro del bien objeto de un leasing y la prestación de servicios relativa al propio leasing estaban vinculadas entre sí hasta el punto de que debía considerarse que constituían una prestación única o si, por el contrario, constituían prestaciones independientes. En el caso de que dichas prestaciones de servicios se considerasen distintas, el Tribunal de Justicia declaró, al interpretar el artículo 28 y el artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, que, cuando el propio arrendador financiero asegura el bien objeto del leasing y factura el coste exacto del seguro al arrendatario financiero, tal operación constituye, en circunstancias como las de dicho asunto, una operación exenta de IVA.

30. En el presente caso, como se desprende de los autos en poder del Tribunal de Justicia, a raíz del pronunciamiento de dicha sentencia del Tribunal de Justicia, la Administración tributaria polaca denegó la apertura del procedimiento de devolución de la cantidad pagada en exceso de IVA correspondiente al período comprendido entre diciembre de 2005 y noviembre de 2007, debido a que había expirado el plazo de prescripción de cinco años, establecido en el artículo 70, apartado 1, de la Ley General Tributaria. Si bien la parte demandante en el litigio

principal impugna la aplicabilidad de dicho plazo de prescripción a las solicitudes de devolución de una cantidad pagada en exceso de IVA, de la resolución de remisión se desprende, sin embargo, que ese plazo mencionado en el artículo 70, apartado 1, de la Ley General Tributaria debe interpretarse, según aprecia el órgano jurisdiccional remitente, en relación con el artículo 79, apartado 2, de dicha Ley y, por consiguiente, aplicarse a las referidas solicitudes de devolución.

31. Por lo que respecta, en primer lugar, a los efectos de una sentencia dictada en un procedimiento prejudicial, es preciso recordar que, en virtud de reiterada jurisprudencia, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde la fecha de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (sentencia de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, apartado 53 y jurisprudencia citada).

32. En efecto, sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada (sentencia de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, apartado 54 y jurisprudencia citada).

33. Pues bien, es necesario señalar que el Tribunal de Justicia no limitó en el tiempo los efectos de la sentencia de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15).

34. De lo anterior se desprende que las disposiciones interpretadas por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia deben entenderse y aplicarse, en principio, conforme a esa interpretación desde la fecha de su entrada en vigor.

35. En segundo lugar, de reiterada jurisprudencia resulta que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión tal y como las ha interpretado el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos que recaudó contraviniendo el Derecho de la Unión (sentencia de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09, EU:C:2011:540, apartado 17 y jurisprudencia citada).

36. No obstante, el Tribunal de Justicia ha señalado, en repetidas ocasiones, que el problema de la devolución de tributos indebidamente pagados se resuelve de diferentes maneras en los distintos Estados miembros, e incluso dentro de un mismo Estado, según los diversos tipos de impuestos y tributos de que se trate. En algunos casos, las impugnaciones o reclamaciones de este tipo están sometidas por la ley a requisitos de forma y de plazo en lo que respecta tanto a las reclamaciones dirigidas a la Administración tributaria, como a los recursos judiciales. En otros casos, las acciones que tienen por objeto el reembolso de tributos indebidamente pagados deben interponerse ante los tribunales ordinarios, principalmente en forma de acciones para la devolución de cantidades indebidamente pagadas, que pueden ejercitarse durante plazos más o menos largos y, en ocasiones, durante el plazo de prescripción establecido por el Derecho común (sentencia de 17 de junio de 2004, Recheio - Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, apartado 16 y jurisprudencia citada).

37. Así pues, a falta de normas armonizadas que regulen el reembolso de tributos impuestos infringiendo el Derecho de la Unión, los Estados miembros conservan el derecho a aplicar la regulación procesal establecida en su ordenamiento jurídico interno, en particular en materia de plazos de caducidad, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad (sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert, C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555, apartado 34).

38. Para comprobar si se respeta el principio de equivalencia en el litigio principal, es preciso examinar si existe, además de una regla de prescripción, como la controvertida en el litigio principal, aplicable a los recursos que tienen por objeto garantizar, en Derecho interno, la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables, una regla de prescripción aplicable a los recursos de carácter interno y si, habida cuenta de su objeto y sus elementos esenciales, ambas reglas de prescripción pueden considerarse similares (sentencia de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, apartado 20 y jurisprudencia citada).

39. Como resulta de las observaciones escritas del Gobierno polaco y de las observaciones del Director presentadas en la fase oral del procedimiento ante el Tribunal de Justicia, que no fueron contradichas por la demandante en el litigio principal, en Polonia se lleva a cabo una aplicación uniforme de las mismas reglas a las solicitudes de devolución de impuestos recaudados en exceso presentadas en recursos que tienen por objeto garantizar, en Derecho interno, la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables o en recursos de carácter interno. Por lo tanto, en la medida en que la Ley General Tributaria no contiene ninguna disposición específica aplicable a uno u otro tipo de recursos, resulta que la regla de prescripción establecida en el artículo 70, apartado 1, de la Ley General Tributaria es aplicable a cada uno de esos dos tipos de recursos.

40. Dado que dicha regla de prescripción se aplica de la misma manera tanto a los recursos de carácter interno como a los recursos que tienen por objeto garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables, no puede considerarse contraria al principio de equivalencia.

41. En lo que se refiere al principio de efectividad, procede recordar que los Estados miembros tienen la responsabilidad de garantizar, en cada caso, una protección efectiva de los derechos que confiere el Derecho de la Unión y que dicho principio exige, en particular, que las autoridades tributarias de los Estados miembros no hagan imposible o excesivamente difícil, en la práctica, el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert, C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555, apartado 32 y de 14 de septiembre de 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, apartado 59).

42. El Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesada, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos da lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef et Bosschaert, C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555, apartado 36). Como ejemplo, plazos de prescripción de tres años (sentencia de 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, apartado 28) o de dos años (sentencia de 15 de diciembre de 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, apartado 25) se han considerado conformes con el principio de efectividad.

43. Así pues, el plazo de prescripción de cinco años, establecido en el artículo 70, apartado 1, de la Ley General Tributaria, debe considerarse a fortiori, en principio, conforme con el principio de efectividad, en la medida en que permite que todo sujeto pasivo normalmente diligente invoque válidamente los derechos que le confiere el ordenamiento jurídico de la Unión.

44. Por lo que respecta al principio de cooperación leal, recogido en el artículo 4 TUE, apartado 3, procede señalar que, si una regla de prescripción establecida en una Ley General Tributaria nacional respeta los principios de equivalencia y efectividad, no cabe considerar que menoscabe el principio de cooperación leal. En efecto, en tales circunstancias, no puede afirmarse que el Estado miembro interesado, al aplicar dicha regla de prescripción, ponga en peligro la consecución de los objetivos de la Unión.

45. En tercer lugar, es preciso recordar que, según el Tribunal de Justicia, el Derecho de la Unión sólo se opone a que una autoridad nacional alegue el transcurso de un plazo de prescripción razonable en aquellos casos en los que la conducta de las autoridades nacionales, junto con la existencia de un plazo de caducidad, llevan a privar a una persona de la posibilidad de hacer valer sus derechos ante los tribunales nacionales (véase, en este

sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert, C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555, apartado 51 y jurisprudencia citada).

46. Por lo tanto, es preciso examinar si, en circunstancias como aquellas de las que se trata en el asunto principal, se considera que a un sujeto pasivo se le ha impedido hacer valer sus derechos ante los tribunales nacionales.

47. A este respecto, para alegar que fue privada de la posibilidad de ejercer sus derechos, Caterpillar invoca, por un lado, una sentencia, en un asunto en el que no había sido parte, del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) y, por otro, una comunicación del Director de la Oficina de Inspección Tributaria, dirigida a Caterpillar, en la que anunciaba su intención de llevar a cabo una inspección tributaria en relación con el período comprendido entre diciembre de 2005 y diciembre de 2006.

48. En la fase oral del procedimiento ante el Tribunal de Justicia, Caterpillar sostuvo que tener conocimiento de una sentencia del más alto tribunal polaco de lo contencioso-administrativo, que le resultaba desfavorable, junto con el anuncio de una inminente inspección tributaria determinó su decisión de pagar a la Administración tributaria las cantidades correspondientes a las cuotas atrasadas del impuesto. Caterpillar declaró que estaba persuadida de la «futilidad», en este contexto, de impugnar la conformidad, con el Derecho de la Unión, de la recaudación del IVA relativa a los costes del seguro correspondiente a los contratos de leasing.

49. Sin embargo, la convicción subjetiva de no poder actuar sino pagando el IVA relativo a los costes del seguro correspondiente a los contratos de leasing no puede asimilarse a una imposibilidad objetiva de actuar de otro modo.

50. En el caso de autos, Caterpillar podía negarse a pagar las cuotas atrasadas del impuesto, puesto que había considerado inicialmente que esos costes del seguro estaban exentos del IVA, e impugnar cualquier requerimiento de pago mediante una acción judicial, o pagar las cuotas atrasadas del impuesto y acudir a un tribunal nacional para obtener la devolución de las cantidades indebidamente pagadas respetando el referido plazo de prescripción, sin esperar a una eventual interpretación por el Tribunal de Justicia de las disposiciones de la Directiva IVA. Pues bien, es necesario señalar que Caterpillar no hizo uso de ninguna de estas posibilidades.

51. De lo anterior se desprende que el pronunciamiento de la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), producido con posterioridad a la expiración del plazo de prescripción, establecido en el artículo 70, apartado 1, de la Ley General Tributaria, no permite concluir que la demandante en el litigio principal no podía hacer valer sus derechos antes de que expirase dicho plazo.

52. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los principios de equivalencia y efectividad deben interpretarse, a la luz del artículo 4 TUE, apartado 3, en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite denegar una solicitud de devolución de cantidades pagadas en exceso del IVA si el sujeto pasivo presenta dicha solicitud una vez expirado un plazo de prescripción de cinco años, aun cuando de una sentencia del Tribunal de Justicia pronunciada con posterioridad a la expiración de dicho plazo se derive que el pago del IVA objeto de la referida solicitud de devolución era indebido.

Costas

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

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

Los principios de equivalencia y efectividad deben interpretarse, a la luz del artículo 4 TUE, apartado 3, en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite denegar una solicitud de devolución de cantidades pagadas en exceso del impuesto sobre el valor añadido (IVA) si el sujeto pasivo presenta dicha solicitud una vez expirado un plazo de prescripción de cinco años, aun cuando de una sentencia del Tribunal de Justicia pronunciada con posterioridad a la expiración de dicho plazo se derive que el pago del IVA objeto de la referida solicitud de devolución era indebido.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.