

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. VERICA TRSTENJAK

de 12 de enero de 2012 (1)

**Asunto C-591/10**

**Littlewoods Retail Ltd y otros**

**contra**

**Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs**

[Petición de decisión prejudicial  
planteada por la High Court of Justice (England & Wales),  
Chancery Division (Reino Unido)]

«Devolución del IVA recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión — Pago de intereses — Interés simple — Interés compuesto — Autonomía procesal de los Estados miembros — Principio de efectividad — Principio de equivalencia»

**I. Introducción**

1. Con la presente petición de decisión prejudicial de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, se plantean al Tribunal de Justicia cuatro cuestiones sobre la obligación que se deriva del Derecho de la Unión de devolver el IVA recaudado en contravención del Derecho de la Unión. Con ellas, el órgano jurisdiccional remitente pretende obtener orientación, en particular, acerca de si un Estado miembro que ha recaudado el IVA infringiendo disposiciones del Derecho de la Unión en materia del IVA está obligado, además de a su devolución, al pago de intereses sobre dicho importe principal, y de ser así en qué medida.

**II. Marco legal**

**A. Derecho nacional**

2. La Value Added Tax Act 1994 (en lo sucesivo, «VATA 1994») contiene disposiciones legislativas nacionales referentes a la administración, recaudación y ejecución del IVA, así como a los recursos ante un tribunal especializado.

3. De conformidad con el artículo 80 de la VATA 1994, el contribuyente que paga el IVA con exceso puede reclamar el importe ingresado indebidamente. En extracto, el citado artículo establece lo siguiente:

«Deducción o devolución del IVA liquidado o ingresado en exceso

1. Cuando un contribuyente

a) haya liquidado ante los Commissioners el IVA correspondiente a un ejercicio contable determinado (siempre que esté concluido) y,

b) al hacerlo, haya incluido en la liquidación como impuesto repercutido un importe indebido, los Commissioners deberán devolver dicho importe al contribuyente.

[...]

1B. Cuando un contribuyente, respecto a un ejercicio contable determinado (siempre que haya terminado), haya pagado a los Commissioners un importe indebido en concepto de IVA, siempre que no se haya hecho a raíz de:

a) la liquidación en concepto de impuesto repercutido de un importe que no se adeudara en dicho concepto, [...]

[...]

los Commissioners deberán deducir o rembolsar dicho importe al contribuyente.

2. Los Commissioners sólo estarán obligados a deducir o rembolsar un importe con arreglo a lo dispuesto en este artículo previa reclamación formulada al efecto.

2A. Cuando:

a) a raíz de una reclamación con arreglo a este artículo, en virtud de los anteriores apartados 1 o 1A, deba deducirse un importe a un contribuyente, y

b) después de compensar cualesquiera importes en virtud de esta Ley, siga siendo acreedor de todo o parte de dicho importe,

los Commissioners deberán pagarle (o rembolsarle) el remanente de dicho importe.

[...]

7. Fuera de los casos previstos por lo dispuesto en este artículo, los Commissioners no estarán obligados a deducir o a rembolsar las cantidades liquidadas o pagadas en concepto de IVA que no se les adeudaran en dicho concepto.»

4. Cuando prospera una reclamación con arreglo al artículo 80 de la Ley del IVA de 1994, el contribuyente también puede tener derecho a los intereses del importe pagado indebidamente, calculados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78 de la misma ley. Dicho precepto establece lo siguiente:

«Intereses en caso de error de la Administración

1. Cuando, debido a un error de los Commissioners, un contribuyente

a) haya liquidado un importe en concepto de IVA repercutido que no deba en concepto de IVA repercutido y, como resultado, deban pagarle (o rembolsarle) un determinado importe con arreglo al artículo 80, apartado 2A, o

- b) no haya reclamado una deducción, con arreglo al artículo 25, por un importe que tenía derecho a reclamar y que, en consecuencia, los Commissioners debían pagarle, o
- c) [en casos distintos de los contemplados en las anteriores letras a) y b)] les haya pagado en concepto de IVA un importe que no fuera IVA devengado y que, en consecuencia, deben reembolsarle, o
- d) haya sufrido retrasos para recibir el pago de un importe que se le debe en relación con el IVA,

los Commissioners, siempre que y en la medida en que no tuvieran que hacerlo aparte de lo dispuesto en este artículo, le abonarán los intereses de dicho importe correspondientes al período aplicable, sin perjuicio de las demás disposiciones de este artículo.

[...]

3. Los intereses adeudados con arreglo a este artículo se abonarán al tipo aplicable con arreglo al artículo 197 de la Ley de Presupuestos de 1996 [Finance Act 1996].

[...]»

### **III. Hechos y petición de decisión prejudicial**

5. Las demandantes en el procedimiento principal llevan o llevaban negocios de venta a domicilio por catálogo en los que, a través de una red de personas denominadas «agentes», distribuyen catálogos y venden los productos que allí se muestran. Los agentes percibían una comisión sobre las ventas realizadas por ellos o a través de ellos («compras mediante tercero»), la cual podía cobrarse en metálico, aplicarse a compras anteriores realizadas por los propios agentes o (a una tasa incrementada) aplicarse a compras futuras.

6. En el procedimiento principal no se discute que, desde 1973 hasta octubre de 2004, la comisión por las ventas mediante tercero fue tratada erróneamente a efectos del cálculo del IVA, tanto con arreglo al Derecho de la Unión como con arreglo al Derecho nacional, de manera que respecto a determinados suministros, por error, se estimó una base imponible mayor de lo que era y, en consecuencia, se pagó un IVA excesivo.

7. Desde octubre de 2004, Her Majesty's Commissioners for Revenue & Customs (en lo sucesivo, «demandados en el procedimiento principal») han reembolsado a las demandantes en el procedimiento principal el IVA indebidamente ingresado por importe de 204.774.763 GBP conforme al artículo 80 de la VATA 1994. Los demandados en el procedimiento principal también han pagado unos intereses simples por importe de 268.159.135 GBP, con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994.

8. Las demandantes en el procedimiento principal exigen nuevas sumas que, en conjunto, ascienden aproximadamente a 1.000.000.000 de GBP. Dichos importes, a su parecer, son el beneficio obtenido por el Reino Unido por el uso de los importes principales de los impuestos pagados en exceso. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente dictó sentencia el 19 de mayo de 2010 en el sentido de que, como cuestión de Derecho nacional, y sin invocación del Derecho de la UE, procedía desestimar dicha demanda.

9. Dado que el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de la compatibilidad de dicha resolución con lo exigido por el Derecho de la Unión, ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Cuando un contribuyente ha pagado indebidamente el IVA recaudado por el Estado miembro infringiendo las disposiciones de la normativa de la Unión sobre el IVA, ¿es la reparación proporcionada por el Estado miembro conforme con el Derecho de la Unión si dicha reparación sólo consiste en a) el reembolso del importe principal pagado indebidamente y b) el interés simple de ese importe, de acuerdo con la normativa nacional, como se establece en el artículo 78 de la VATA 1994?

2) Si no es así, ¿exige el Derecho de la Unión que la reparación proporcionada por el Estado miembro incluya a) el reembolso del importe principal pagado indebidamente y b) el pago del interés compuesto, considerado como estimación del valor de uso del importe pagado indebidamente en poder del Estado miembro, o de la pérdida del valor de uso del dinero en poder del contribuyente?

3) En caso de respuesta negativa a las cuestiones primera y segunda, ¿qué debe incluir la reparación que el Estado miembro debe proporcionar con arreglo al Derecho de la Unión, además del reembolso del principal del importe pagado en exceso, en relación con el valor de uso o interés del pago indebido?

4) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿exige el principio de efectividad del Derecho de la Unión que un Estado miembro no aplique las restricciones legales nacionales (como las contenidas en los artículos 78 y 80 de la VATA 1994) a cualesquiera demandas o recursos que de otro modo podría utilizar el contribuyente para invocar el derecho subjetivo, reconocido por el Derecho de la Unión, de conformidad con su interpretación por el Tribunal de Justicia en la respuesta a las tres primeras cuestiones, o basta con que el órgano jurisdiccional nacional no aplique tales restricciones únicamente respecto a una de esas demandas o recursos nacionales?

¿Qué otros principios deberían guiar al órgano jurisdiccional nacional a la hora de hacer efectivo este derecho, reconocido por el Derecho de la Unión, con objeto de que sean coherentes con el principio de efectividad del Derecho de la Unión europea?»

#### **IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

10. La resolución de remisión de 4 de noviembre de 2010 se recibió en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 14 de diciembre de 2010. En la fase escrita del procedimiento han presentado declaraciones las demandantes en el procedimiento principal, el Reino Unido, la República Federal de Alemania, la República de Chipre, el Reino de los Países Bajos, la República Francesa, la República de Finlandia y la Comisión Europea. En la vista celebrada el 22 de noviembre de 2011 han intervenido los representantes de las demandantes en el procedimiento principal, del Reino Unido y de la Comisión.

#### **V. Alegaciones de las partes**

##### **A. La primera, la segunda y la tercera cuestión prejudicial**

11. En opinión de la *Comisión* se ha de responder a la primera, la segunda y la tercera cuestión prejudicial en el sentido de que, cuando un contribuyente ha pagado indebidamente el IVA recaudado por el Estado miembro infringiendo las disposiciones de la normativa de la Unión

sobre el IVA, una reparación que sólo consiste en el reembolso del importe principal pagado indebidamente y el interés simple sobre ese importe únicamente será compatible con el Derecho de la Unión en la medida en que dicha reparación represente un reembolso adecuado o una compensación adecuada por la imposibilidad de utilizar el dinero y siempre que el Derecho nacional no prevea una reparación mayor en relación con otros impuestos.

12. Los *Gobiernos del Reino Unido*, de la *República de Chipre*, de la *República Francesa* y de la *República Federal de Alemania* responden a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que es compatible con el Derecho de la Unión la reparación establecida por un Estado miembro que, en un caso de recaudación del IVA en infracción del Derecho de la Unión, prevé el reembolso del importe principal pagado indebidamente y el interés simple con arreglo a las disposiciones nacionales sobre ese importe. También el *Gobierno finlandés* responde a la primera cuestión prejudicial en este mismo sentido, y subraya que se deben respetar a este respecto los principios de efectividad y de equivalencia. El *Gobierno neerlandés* alega, de forma similar, que el Derecho de la Unión no obliga a los Estados miembros a pagar un interés compuesto al reembolsar el IVA indebidamente recaudado. Por estas razones, en opinión de los Gobiernos del Reino Unido y de la República de Chipre, así como de los Gobiernos neerlandés y finlandés, no es preciso responder a las segunda, tercera y cuarta cuestiones.

13. Para responder a la primera, la segunda y la tercera cuestión prejudicial, las *demandantes en el procedimiento principal* parten de la premisa de que la reparación que deben establecer los Estados miembros a fin de reembolsar el IVA indebidamente recaudado ha de compensar la ventaja obtenida por el Estado miembro en virtud de la utilización del importe principal recaudado en infracción del Derecho de la Unión. En su opinión, incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si la reparación, además del reembolso del importe principal pagado en exceso, debe disponer también el pago de un interés simple, de un interés compuesto o de otra fórmula de intereses.

#### B. *La cuarta cuestión prejudicial*

14. En opinión de las *demandantes en el procedimiento principal*, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial en el sentido de que una restricción legal nacional, contraria al Derecho de la Unión, del ejercicio de los derechos derivados de éste (como la contenida en los artículos 78 y 80 de la VATA 1994), que afecta a dos recursos nacionales diferentes, debe dejarse inaplicada con respecto a dichos dos recursos cuando el beneficiario del reembolso, con arreglo al Derecho nacional, pueda elegir libremente entre uno y otro.

15. A juicio de la *Comisión*, la cuarta cuestión prejudicial no requiere respuesta alguna. Sin embargo, si el Tribunal de Justicia quisiera pronunciarse acerca de dicha cuestión, en su opinión la respuesta debería ser que el artículo 78 de la VATA 1994 debería quedar inaplicado en su totalidad si se apreciase que dicha disposición es incompatible con el Derecho de la Unión.

### VI. **Apreciación jurídica**

#### A. *Primera, segunda y tercera cuestión prejudicial*

16. Con la primera, la segunda y la tercera cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente desea obtener orientación, en esencia, acerca de qué tipo de intereses se han de aplicar al IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión a favor del sujeto pasivo en un caso como el del procedimiento principal. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en particular, si el Derecho nacional, además del reembolso del importe principal pagado en exceso, debe disponer el abono de intereses sobre dicho importe en la modalidad de interés simple (primera cuestión), interés compuesto (segunda cuestión) o un interés diferente que

determine con más detalle el Tribunal de Justicia (tercera cuestión).

17. Por interés «simple», el órgano jurisdiccional remitente entiende un interés sin capitalización de los intereses de los períodos de liquidación anteriores. En cambio, la aplicación de un interés «compuesto» significaría que los intereses de los períodos de liquidación anteriores se acumularían al capital, de manera que pasarían a formar parte de la base de cálculo para los siguientes períodos de devengo de intereses.

18. El punto de partida para responder a las cuestiones 1 a 3 es la constatación de que la problemática del pago de intereses por el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión no estaba expresamente regulada ni en la Segunda Directiva del IVA (2) ni en la Sexta Directiva. (3)

19. Por otro lado, procede resaltar que las demandantes en el procedimiento principal no han formulado ninguna demanda de indemnización por infracción del Derecho de la Unión por parte del Reino Unido. (4) Según expone el órgano jurisdiccional remitente, en el procedimiento principal es incontrovertido que no se cumplen los requisitos de una acción de responsabilidad del Estado con arreglo al Derecho de la Unión. Por lo tanto, en el procedimiento principal se trata de demandas de devolución de IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión que no se pueden calificar de demandas de indemnización.

20. Hechas estas aclaraciones, para responder a las cuestiones 1 a 3 se ha de partir de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia conforme a la cual los Estados miembros en principio están obligados a devolver los tributos recaudados en infracción del Derecho de la Unión. (5) El derecho, que de ahí se deriva para el sujeto pasivo, a la devolución de los tributos recaudados en infracción del Derecho de la Unión constituye una consecuencia y un complemento de los derechos que para el particular dimanar de las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben ese tipo de tributos. (6)

21. Para hacer valer ante los tribunales dichos derechos de devolución derivados del Derecho de la Unión, el beneficiario debe dirigirse a los órganos jurisdiccionales nacionales. (7)

22. A falta de la correspondiente normativa de la Unión, la configuración procesal concreta de las demandas de devolución incumbe a los Estados miembros, que a este respecto deben respetar en todo caso los principios de equivalencia y de efectividad. (8) En este sentido, corresponde a cada Estado miembro designar a los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos de devolución, si bien dicha regulación no puede configurarse de manera menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) y el ejercicio de los derechos consagrados por el ordenamiento jurídico de la Unión no puede hacerse prácticamente imposible o excesivamente difícil (principio de efectividad). (9)

23. Esta obligación de los Estados miembros de configurar procesalmente las acciones que para las personas físicas y jurídicas se desprenden del Derecho de la Unión, así como el margen de apreciación del que gozan para ello, se resumen tradicionalmente en el concepto de «autonomía procesal de los Estados miembros». Este concepto es ciertamente algo confuso e impreciso. Aunque la expresión «autonomía» parece dar a entender que existe un amplio margen de apreciación de los Estados miembros para establecer las reglas procesales, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no reconoce que exista tal margen de apreciación absoluto, pues, por una parte, el Tribunal de Justicia en esa línea jurisprudencial parte de la obligación de los Estados miembros de permitir procesalmente el ejercicio de las acciones que se derivan del Derecho de la Unión, (10) por lo que los Estados miembros no disponen de margen de apreciación para decidir si establecen o no disposiciones procesales sobre el ejercicio de acciones derivadas del Derecho de la Unión. Por otro lado, el margen de apreciación que corresponde a los Estados miembros

para determinar el procedimiento aplicable y las modalidades procesales está limitado por los principios de efectividad y de equivalencia.

24. La máxima de la «*autonomía procesal*», por tanto, no otorga a los Estados miembros una auténtica autonomía, sino un cierto margen de apreciación en el contexto de la configuración procesal de acciones derivadas del Derecho de la Unión cuyo ejercicio procesal no está detalladamente regulado por dicho ordenamiento jurídico. (11) Además, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia la «*autonomía procesal*» de los Estados miembros no se ha limitado a las cuestiones procesales. Por el contrario, también se ha extendido en parte a la configuración material de los derechos que se derivan del Derecho de la Unión, (12) de manera que la autonomía procesal comprende al mismo tiempo una cierta *remedial autonomy* de los Estados miembros. (13)

25. Por tanto, aunque la expresión «autonomía procesal de los Estados miembros» es doblemente imprecisa, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha impuesto porque es fácil de retener, (14) de modo que, con las reservas que se deducen de mis anteriores aclaraciones, en lo sucesivo yo también la utilizaré.

26. En el contexto de su jurisprudencia sobre la autonomía procesal de los Estados miembros, el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado reiteradamente acerca de la cuestión del pago de intereses por importes recaudados en infracción del Derecho de la Unión. Sin embargo, en las diversas sentencias ha dado diferentes matices que permiten distinguir dos líneas jurisprudenciales.

27. En una primera serie de sentencias (básicamente más antiguas), el Tribunal de Justicia resolvió que la problemática del pago de intereses por importes recaudados en infracción del Derecho de la Unión constituye una cuestión accesoria que se ha de regular en el Derecho nacional. Corresponde a los Estados miembros regular, en particular, la cuestión del pago de intereses, inclusive el momento a partir del cual se devengan intereses, así como el tipo de interés. En este sentido se pronunció el Tribunal de Justicia en las sentencias Roquette Frères/Comisión (15) y Express Dairy Foods. (16) Esta línea jurisprudencial ha sido confirmada, entre otras, en las sentencias Ansaldo Energia y otros (17) y N. (18)

28. En cambio, en una segunda serie de sentencias (básicamente más recientes), el Tribunal de Justicia ha resuelto que el Derecho de la Unión reconoce al sujeto pasivo un derecho al pago de intereses sobre los tributos recaudados en infracción del Derecho de la Unión. Esta línea jurisprudencial fue iniciada por la sentencia Metallgesellschaft y otros, (19) en que el Tribunal de Justicia se hubo de ocupar de un caso de pagos a cuenta del impuesto contrarios al Derecho de la Unión. En ella, si bien confirmó, en principio, su jurisprudencia anterior conforme a la cual corresponde al Derecho nacional resolver todas las cuestiones accesorias relativas a la restitución de impuestos indebidamente recaudados, tales como el eventual abono de intereses, incluidos la fecha a partir de la cual deben calcularse y su tipo, (20) a continuación aclaró que, en caso de exigencia anticipada de impuestos en contra del Derecho de la Unión, éste requiere el pago de intereses. A ese respecto declaró, en particular, que la norma de la Unión que se opone a la exigencia anticipada otorga al sujeto pasivo un derecho al pago de intereses devengados por el pago anticipado en el período entre dicho pago anticipado (contrario al Derecho de la Unión) y la exigibilidad (conforme al Derecho de la Unión) de dicho pago. (21)

29. Esta nueva línea jurisprudencial se vio confirmada en las sentencias Test Claimants in the FII Group Litigation (22) y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation. (23) Además, ambas sentencias ofrecen claros indicios de que la argumentación desarrollada en la sentencia Metallgesellschaft y otros en relación con el pago anticipado de impuestos en contra del Derecho de la Unión también se puede trasladar a los casos en que la recaudación del tributo fuera en sí

misma contraria al Derecho de la Unión. Y esto es lógico, pues para fundamentar el derecho a los intereses derivado del Derecho de la Unión a causa de pagos anticipados contrarios al Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia parte del argumento de que el sujeto pasivo, al no disponer de los importes a consecuencia de la exigencia anticipada del tributo, ha sufrido unas pérdidas, y estas pérdidas se han de calificar de importes retenidos por el Estado miembro o pagados a éste en infracción del Derecho de la Unión. (24) Dado que también la recaudación de tributos en infracción del Derecho de la Unión produce una falta de disponibilidad de los importes pagados hasta el momento de su restitución, no se aprecia ningún motivo para diferenciar entre el derecho a intereses derivado del Derecho de la Unión a favor del sujeto pasivo en caso de pago anticipado contrario al Derecho de la Unión y ese mismo derecho en caso de pagos en sí mismos contrarios al Derecho de la Unión.

30. De estas reflexiones se desprende que, conforme a la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia, los Estados miembros que hayan recaudado tributos en infracción del Derecho de la Unión, en principio deben tanto devolver los tributos recaudados en infracción del Derecho de la Unión como pagar los intereses para compensar la falta de disponibilidad de los importes pagados. En consecuencia, al sujeto pasivo le asiste tanto un derecho a la devolución del tributo como un derecho al pago de intereses, y el fundamento de estos derechos del sujeto pasivo se halla en las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben los tributos recaudados.

31. En aplicación de la jurisprudencia sobre la autonomía procesal de los Estados miembros, corresponde a los Estados miembros la configuración concreta material y procesal del derecho a intereses derivado del Derecho de la Unión a favor del sujeto pasivo. Por lo tanto, a ellos les compete determinar las modalidades de los intereses, respetando los principios de efectividad y de equivalencia. Entre dichas modalidades se encuentra también la decisión de si los intereses se han de abonar conforme a un modelo de «interés simple» o a un modelo de «interés compuesto».

32. De la exposición del órgano jurisdiccional remitente se desprende que el Reino Unido ha cumplido con el deber que le incumbe en virtud del Derecho de la Unión de conceder un derecho a intereses al sujeto pasivo acreedor de la devolución. En cambio, se discute si el Reino Unido vulneró el principio de efectividad o el principio de equivalencia al determinar las modalidades de dicho derecho a intereses, al conceder únicamente un interés simple sobre el importe principal.

33. En mi opinión, procede responder afirmativamente, sin más, a la cuestión de si se respetó el principio de efectividad.

34. Conforme a reiterada jurisprudencia, el principio de efectividad prohíbe a los Estados miembros hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. (25) Al determinar las modalidades de un derecho a intereses derivado del Derecho de la Unión, sólo podría considerarse una vulneración del principio de efectividad si el pago de intereses resultara de tan escaso importe que vaciase excesivamente de contenido dicho derecho a intereses.

35. A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que el Reino Unido ha pagado a las demandantes en el procedimiento principal intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994.

36. Los intereses devengados con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994 se calculan conforme al artículo 197 de la Finance Act 1996 y al Air Passenger Duty and Other Indirect Taxes (Interest Rate) Regulations 1998. El mayor efecto de esas disposiciones es que, desde 1998, a los efectos del artículo 78, los tipos se fijan mediante una fórmula referida a los tipos medios de préstamo básicos de seis bancos liquidadores, denominado «tipo de referencia». Para los períodos

comprendidos entre 1973 y 1998, los tipos se especificaban en la tabla 7 del Reglamento de 1998. El tipo de interés aplicable con arreglo al artículo 78 es el tipo de referencia menos el 1 %. El artículo 78 define también el «período aplicable» en el que es pagadero el interés. En las circunstancias del procedimiento principal, comienza en la fecha en que los Commissioners recibieron el pago indebido y termina en la fecha en que los Commissioners autorizaron el pago del importe que devenga intereses.

37. En aplicación de dichas disposiciones, el Reino Unido restituyó a las demandantes en el procedimiento principal el IVA que había percibido de forma contraria al Derecho de la Unión en el período de 1973 a 2004, por importe aproximado de 204.774.763 GBP, junto con un interés simple por importe de 268.159.135 GBP. En consecuencia, se concedió a las demandantes en el procedimiento principal un derecho a interés simple con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994 conforme al cual el importe de los intereses devengados a lo largo de treinta años (268.159.135 GBP) superaba al importe principal (204.774.763 GBP) en más de un 25 %. A mi parecer, estos intereses previstos en el artículo 78 de la VATA 1994 se atienen perfectamente al principio de efectividad.

38. En cambio, no resulta tan sencillo responder a la cuestión de si los intereses simples con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994 cumplen el principio de equivalencia en un procedimiento como el presente.

39. Según jurisprudencia reiterada, el principio de equivalencia exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos se aplique indistintamente tanto a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión como a aquéllos basados en la infracción del Derecho interno. (26) Para el presente procedimiento esto significa que las modalidades del derecho a intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión no se pueden configurar de manera menos favorable que las modalidades de similares derechos a intereses derivados de infracciones del Derecho interno (en lo sucesivo, «derechos nacionales similares»). A este respecto, la similitud de los derechos nacionales similares que se toman como elemento de comparación exige que puedan considerarse similares habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales. (27)

40. En consecuencia, para responder a la cuestión de si se respeta el principio de equivalencia, el órgano jurisdiccional remitente, el único que tiene conocimiento directo de las modalidades de intereses aplicables a los derechos de devolución frente al Estado, debe examinar si las modalidades de intereses que se aplican para el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994 se corresponden con las modalidades que se aplican a derechos nacionales similares.

41. A este respecto procede señalar que en las observaciones presentadas en el presente procedimiento se definen de forma diferente el círculo de derechos nacionales similares que sirven como referencia para la comparación.

42. En opinión de la Comisión, al comprobar el cumplimiento del principio de equivalencia debe realizarse una comparación entre los intereses que se aplican al IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión y los que se aplican por la recaudación indebida de otros impuestos. Así pues, según esta postura los intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión se habrían de comparar con los intereses que el Derecho interno prevé para el caso de recaudación indebida de impuestos directos o indirectos diferentes del IVA.

43. El Gobierno del Reino Unido, por el contrario, alega que los intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión sólo se pueden comparar con los intereses sobre impuestos indirectos indebidamente recaudados, y no con los intereses sobre impuestos directos indebidamente recaudados.

44. En cambio, en opinión del Gobierno neerlandés, (28) en un caso como el presente el principio de equivalencia exige que los recursos para la devolución del IVA indebidamente recaudado se traten de igual manera que los recursos internos para la devolución de tributos o impuestos de igual naturaleza. Conforme a esta postura, por tanto, en primer lugar habría que averiguar qué impuestos y tributos son comparables al IVA, para después comparar las modalidades de los intereses en caso de recaudación indebida de esos impuestos y tributos similares con las modalidades aplicadas en relación con el IVA.

45. El Gobierno francés (29) se remite a este respecto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia conforme a la cual una modalidad de reembolso nacional respeta el principio de equivalencia siempre que se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones.

46. Estas divergentes argumentaciones de la Comisión, del Gobierno del Reino Unido y de los Gobiernos neerlandés y francés muestran claramente que la determinación concreta de los derechos nacionales similares, en un caso como el del procedimiento principal, puede resultar especialmente complicada.

47. Para determinar cuáles son los derechos nacionales similares, el órgano jurisdiccional remitente debe atender a las características esenciales del derecho a intereses que se deriva del Derecho de la Unión en caso del IVA indebidamente recaudado. En cualquier caso, a este respecto son idénticos los derechos a intereses sobre impuestos indirectos recaudados en infracción del Derecho nacional. En cambio, no se puede responder en abstracto a la cuestión de si los derechos a intereses sobre impuestos o tributos directos recaudados en infracción del Derecho nacional, en un caso como el presente, se pueden calificar como derechos nacionales similares. (30) En caso de que esta cuestión se formulase, de hecho, en el contexto del examen del principio de equivalencia, el órgano jurisdiccional remitente debería dirigirse de nuevo al Tribunal de Justicia, mediante una nueva petición de decisión prejudicial, argumentando la necesidad de mayor aclaración acerca de la equivalencia de los derechos a intereses nacionales relevantes.

48. Por último, si el órgano jurisdiccional remitente, a la vista de la anterior argumentación, llegase a la conclusión de que existen diversos derechos nacionales similares cuyas modalidades están configuradas de forma diferente, no constituiría una infracción del principio de equivalencia el solo hecho de que al IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión no se aplicase un interés conforme a la más favorable de las modalidades que rigen para uno o más de los derechos nacionales similares. En efecto, conforme a reiterada jurisprudencia el principio de equivalencia no puede interpretarse en el sentido de que obliga al Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todas las acciones entabladas en el ámbito del Derecho de que se trate. (31)

49. Por todo lo anterior, procede responder a la primera, segunda y tercera cuestión prejudicial en el sentido de que a un contribuyente que ha pagado indebidamente el IVA recaudado por el Estado miembro infringiendo las disposiciones de la normativa de la Unión en materia de IVA le corresponde, en virtud del Derecho de la Unión, un derecho a devolución del IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión, así como un derecho a intereses sobre el importe principal a

devolver. La cuestión de si los intereses sobre el importe principal a devolver han de ser conformes a un modelo de «interés simple» o a un modelo de «interés compuesto» afecta a las modalidades del derecho a intereses derivado del Derecho de la Unión, modalidades que han de determinar los Estados miembros respetando el principio de efectividad y el principio de equivalencia.

B. *Cuarta cuestión prejudicial*

50. Con su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita orientación sobre la forma de proceder que exige el Derecho de la Unión en caso de que un interés simple con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994, aplicado al IVA indebidamente recaudado durante el período entre 1973 y 2004, no se atuviera a lo exigido por el principio de efectividad que establece el Derecho de la Unión.

51. Como ya he expuesto, la aplicación de un interés simple, con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994, al IVA indebidamente recaudado entre 1973 y 2004 es perfectamente compatible con el principio de efectividad. Pero esto no significa que la cuarta cuestión prejudicial se deba considerar carente de objeto. En efecto, de las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente acerca del contexto de la cuarta cuestión prejudicial se desprende que ésta, pese a la mención expresa del principio de efectividad, se refiere esencialmente a los efectos del principio de equivalencia.

52. Para comprender mejor la cuarta cuestión prejudicial procede ocuparse en primer lugar de las diferentes bases jurídicas del derecho a intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión que se debaten en el procedimiento principal. En particular, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, junto al derecho a un interés simple con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994, se discuten además otras dos bases jurídicas o modos de reparación nacionales. A este respecto se trataría, en particular, de la llamada *mistake-based claim*, por una parte, y de la llamada *Woolwich claim*, por otra. Según expone el órgano jurisdiccional remitente, ambas bases jurídicas, propias del *common law*, están excluidas debido a la aplicabilidad del artículo 78 de la VATA 1994.

53. En caso de que la exclusión de ambas bases jurídicas, propias del *common law*, a causa de la aplicabilidad del artículo 78 de la VATA 1994 se apreciase como contraria al Derecho de la Unión al responder a las cuestiones prejudiciales primera, segunda y tercera, el órgano jurisdiccional remitente sugiere que se podría alcanzar una solución conforme al Derecho de la Unión si se permitiese a las demandantes en el procedimiento principal ejercitar una *Woolwich claim*, manteniendo la exclusión de la *mistake-based claim*.

54. En este contexto, con su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente en el fondo solicita orientación acerca de si, en caso de que se determine la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de los artículos 78 y 80 de la VATA 1994, inaplicar en el procedimiento principal la restricción referente a la *Woolwich claim* que dicha normativa contiene daría lugar a una obligación de abonar intereses conforme con el Derecho de la Unión, o si para ello sería preciso inaplicar respecto de todas las bases jurídicas o reparaciones del *common law* la restricción que contienen los artículos 78 y 80 de la VATA 1994.

55. A este respecto, en sus observaciones escritas y orales las demandantes en el procedimiento principal han alegado (32) que las bases jurídicas relevantes para el procedimiento principal, con arreglo al *common law*, se caracterizan por el principio de libre concurrencia de acciones, de manera que, en caso de cumplirse todos los requisitos para su aplicación, el titular puede optar, discrecionalmente, por una de las acciones de que dispone para elegir. Ambas acciones del *common law* (la *mistake-based claim* y la *Woolwich claim*), que están a disposición

de las demandantes en el procedimiento principal, están sujetas a un plazo de prescripción de seis años, cuyo cómputo, en el caso de la *Woolwich claim*, comienza desde el mismo momento del pago y, en el caso de la *mistake-based claim*, no comienza hasta el momento en que el beneficiario de la devolución tuvo conocimiento de la ilicitud de su pago o razonablemente pudo haberlo tenido. Dado que las demandantes en el procedimiento principal, según sus propias declaraciones, ejercitaron sus acciones dentro del plazo de seis años a partir del momento en que conocieron la ilicitud, tienen un interés especial en que en el procedimiento principal se admita como base jurídica la *mistake-based claim*.

56. Para responder a la cuarta cuestión prejudicial se ha de partir del principio de que corresponde a los Estados miembros determinar las modalidades de los intereses sobre tributos recaudados en infracción del Derecho de la Unión, respetando los principios de efectividad y de equivalencia. A este respecto, ya he llegado a la conclusión de que el interés simple establecido por el Reino Unido para el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994 es conforme con el principio de efectividad. (33)

57. La cuestión de si dicho interés simple con arreglo al artículo 78 de la VATA 1994 y la consiguiente exclusión de otras bases jurídicas más amplias con arreglo al *common law* satisfacen también el principio de equivalencia debe ser respondida por el órgano jurisdiccional remitente atendiendo a los criterios antes esbozados. (34) A este respecto, dicho órgano jurisdiccional debe responder, en particular, a la pregunta de si un sujeto pasivo que reclama la devolución de intereses o tributos similares recaudados en infracción del Derecho nacional, más los intereses, puede escoger la base jurídica del derecho a intereses libremente con arreglo al *common law* o, en su caso, con arreglo a la ley y, en consecuencia, de cumplirse todos los requisitos para su aplicación, puede optar libremente por la *Woolwich claim*, por la *mistake-based claim* o por otra base jurídica y, con ello, determinar también las modalidades de los intereses.

58. Si en ese marco el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que las modalidades de los intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión están configuradas de manera menos favorable que las modalidades de los derechos nacionales similares porque el sujeto pasivo, al escoger la base jurídica, puede elegir el plazo de prescripción junto con las demás características de los derechos nacionales similares, y esto no es posible en relación con los intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión, debería aplicar también a los intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión las modalidades más favorables que rigen para los derechos nacionales similares, permitiendo así al sujeto pasivo la libre elección de la base jurídica.

59. Para garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional remitente estaría obligado en ese caso a no tener en cuenta, si es preciso, las disposiciones nacionales que se oponen a que se apliquen al interés sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión las modalidades, más favorables, aplicables a derechos nacionales similares, y a aplicar a los derechos derivados del Derecho de la Unión las disposiciones nacionales que prevén para los derechos nacionales similares modalidades de intereses más favorables. (35) Esta obligación es consecuencia inmediata del efecto directo y de la primacía (36) de aquellas disposiciones del Derecho de la Unión de las que se deriva el derecho a intereses a favor del sujeto pasivo del IVA que tiene derecho a la devolución.

60. Sin embargo, en este punto procede recordar de nuevo que el principio de equivalencia no se puede interpretar en el sentido de que obliga a los Estados miembros a extender la normativa nacional más favorable a los recursos similares relativos a los intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión. (37) Por lo tanto, si se acredita que el sujeto pasivo con derecho a devolución puede elegir el plazo de prescripción y las demás modalidades de los

intereses solamente con respecto a algunos derechos nacionales similares mediante la elección de la base jurídica, mientras que para otros derechos nacionales similares no es posible tal elección, el Estado miembro puede excluir la libre elección de la base jurídica también en cuanto a los intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión.

61. Por todo lo anterior, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial en el sentido de que, si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que las modalidades de intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión discutidas en el procedimiento principal están configuradas de forma menos favorable que las modalidades de derechos nacionales similares y, por ello, se ha infringido el principio de equivalencia, deberá interpretar y aplicar las disposiciones nacionales de tal manera que al IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión se le apliquen las modalidades más favorables que rigen para derechos nacionales similares.

## VII. Conclusión

62. Habida cuenta de lo que antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales:

«1) A un contribuyente que ha pagado indebidamente el IVA recaudado por el Estado miembro infringiendo las disposiciones de la normativa de la Unión en materia de IVA le corresponde, en virtud del Derecho de la Unión, un derecho a devolución del IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión, así como un derecho a intereses sobre el importe principal a devolver. La cuestión de si los intereses sobre el importe principal a devolver han de ser conformes a un modelo de «interés simple» o a un modelo de «interés compuesto» afecta a las modalidades del derecho a intereses derivado del Derecho de la Unión, modalidades que han de determinar los Estados miembros respetando el principio de efectividad y el principio de equivalencia.

1) Si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que las modalidades de intereses sobre el IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión discutidas en el procedimiento principal están configuradas de forma menos favorable que las modalidades de derechos nacionales similares y, por ello, se ha infringido el principio de equivalencia, deberá interpretar y aplicar las disposiciones nacionales de tal manera que al IVA recaudado en infracción del Derecho de la Unión se le apliquen las modalidades más favorables que rigen para derechos nacionales similares.»

1 — Lengua original: alemán.

2 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO L 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»).

3 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

4 — Conforme a reiterada jurisprudencia, el Derecho de la Unión no se opone a que una demanda de indemnización por una infracción del Derecho de la Unión se interponga junto a una demanda de devolución de importes indebidos; véase, por ejemplo, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss (C-94/10, Rec. p. I-9963), apartado 32.

5 — Sentencias de 15 de septiembre de 2011, *Accor* (C-310/09, Rec. p. I-8115), apartado 71; de 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World y otros* (C-147/01, Rec. p. I-11365), apartado 93, y de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros* (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727), apartado 84.

6 — Véanse, entre otras, las sentencias *Danfoss y Sauer-Danfoss*, citada en la nota 4, apartado 20; de 6 de septiembre de 2011, *Lady & Kid y otros* (C-398/09, Rec. p. I-7375), apartado 17; de 28 de enero de 2010, *Direct Parcel Distribution Belgium* (C-264/08, Rec. p. I-731), apartado 45; de 14 de enero de 1997, *Comateb y otros* (C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165), apartado 20, y de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio* (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12.

7 — El TFUE concede a los particulares legitimación activa directa para acudir al Tribunal de Justicia únicamente en algunos procedimientos muy específicos, como son los previstos para personas físicas o jurídicas en los artículos 263 TFUE, apartado 4; 268 TFUE y 270 TFUE. A este respecto véase también Basedow, J., «Der Europäische Gerichtshof und das Privatrecht», *Archiv für die civilistische Praxis*, vol. 210 (2010), pp. 157, 192 y 193, quien aprecia una decepcionante incoherencia entre el Derecho procesal y el Derecho sustantivo de la Unión en la imposibilidad de que los particulares puedan acudir a un órgano jurisdiccional de la Unión para dirimir controversias sobre derechos derivados del Derecho de la Unión.

8 — Véanse las sentencias *Danfoss y Sauer-Danfoss*, citada en la nota 4, apartado 24; de 6 de octubre de 2005, *MyTravel* (C-291/03, Rec. p. I-8477), apartado 17, y *Weber's Wine World y otros*, citada en la nota 5, apartado 103.

9 — Véanse, entre otras, las sentencias *Accor*, citada en la nota 5, apartado 79; de 8 de julio de 2010, *Bulicke* (C-246/09, Rec. p. I-7003), apartado 25; de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rec. p. I-2107), apartado 111, y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rec. p. I-11753), apartado 203.

10 — Véase la propia sentencia de 16 de diciembre de 1976, *Rewe* (33/76, Rec. p. 1989), que constituye la sentencia doctrinal en cuanto al concepto de autonomía procesal de los Estados miembros en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En dicha sentencia, relativa a la compatibilidad con el Derecho de la Unión de los plazos previstos en el Derecho nacional para ejercitar judicialmente acciones derivadas del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia vinculó el concepto de autonomía procesal de los Estados miembros con el principio de leal cooperación entre la Unión y los Estados miembros, establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3. De dicho principio dedujo, en particular, que se ha encomendado a los órganos jurisdiccionales nacionales la protección jurídica que deriva, en favor de los justiciables, del efecto directo de las disposiciones del Derecho de la Unión. Este cometido de los Estados miembros tiene por objeto asegurar la plena eficacia del Derecho de la Unión y está estrechamente relacionado con el principio de tutela judicial efectiva o con el derecho fundamental a un recurso efectivo con arreglo al artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales. Sobre esta relación entre las obligaciones que incumben a los Estados miembros en virtud del artículo 4 TFUE, el aseguramiento de la plena eficacia del Derecho de la Unión y el principio de tutela judicial efectiva o el derecho a un recurso efectivo con arreglo al artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales, véase, por ejemplo, la sentencia de 15 de abril de 2008, *Impact* (C-268/06, Rec. p. I-2483), apartados 41 y ss.

11 — Véase, en particular, Kakouris, C.N., «Do the Member States possess judicial procedural 'autonomy'?», *C.M.L Rev.* 1997, pp. 1389 y ss. Véase también Van Gerven, W., «Of Rights, Remedies and Procedures», *C.M.L Rev.* 2000, pp. 501 y 502, quien propone, entre otras cosas,

sustituir el término «autonomía procesal» por «competencia procesal» de los Estados miembros. Véase, en ese sentido, también Delicostopoulos, J., «Towards European Procedural Primacy in National Legal Systems», *ELJ* 2003, pp. 599 y ss., que a este respecto parte de una mezcla de competencia procesal de los Estados miembros y primacía del Derecho procesal de la Unión.

12 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 4 de julio de 2006, Adeneler y otros (C-212/04, Rec. p. I-6057), apartados 90 y ss., en que el Tribunal de Justicia recurrió, entre otros, al principio de autonomía procesal para responder a la pregunta de qué medidas o sanciones deben disponer los Estados miembros para evitar el incumplimiento de derechos derivados del Derecho de la Unión, sobre el que versaba dicho procedimiento. Véanse también las sentencias de 7 de septiembre de 2006, Marrosu y Sardino (C-53/04, Rec. p. I-7213), apartados 50 y ss., y Vassallo (C-180/04, Rec. p. I-7251), apartados 35 y ss.

13 — Véase, a este respecto, Trstenjak, V./Beysen, E., «European Consumer Protection Law: Curia semper dabit remedium?», *C.M.L. Rev.* 2011, pp. 95 y 104 y ss.

14 — Sobre el papel de la autonomía procesal de los Estados miembros en el sistema del Derecho procesal civil europeo, véase también Wagner, G., en Stein/Jonas, *Kommentar zur Zivilprozessordnung*, 22ª ed., Tubinga 2011, introducción previa al artículo 1, marg. 68 y 69.

15 — Sentencia de 21 de mayo de 1976 (26/74, Rec. p. 677), apartados 11 y 12.

16 — Sentencia de 12 de junio de 1980 (130/79, Rec. p. 1887), apartados 16 y 17.

17 — Sentencia de 15 de septiembre de 1998 (C-279/96, C-280/96 y C-281/96, Rec. p. I-5025), apartado 28.

18 — Sentencia de 7 de septiembre de 2006 (C-470/04, Rec. p. I-7409), apartado 60.

19 — Citada en la nota 5.

20 — *Ibid.*, apartado 86.

21 — *Ibid.*, apartados 87 y 89.

22 — Citada en la nota 9, apartados 202 y ss.

23 — Citada en la nota 9, apartado 112.

24 — Véase, en particular, la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citada en la nota 9, apartado 205.

25 — Véanse, por ejemplo, las sentencias *Accor*, citada en la nota 5, apartado 79, y de 30 de junio de 2011, *Meilicke* y otros (C-262/09, Rec. p. I-5669), apartado 55.

26 — Véanse las sentencias de 15 de abril de 2010, *Barth* (C-542/08, Rec. p. I-3189), apartado 19; de 26 de enero de 2010, *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (C-118/08, Rec. p. I-635), apartado 33, y de 19 de septiembre de 2006, *i-21 Germany* y *Arcor*, (C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-8559), apartado 62.

27 — Véanse, por ejemplo, las sentencias *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, citada en la nota 26, apartado 35; *Bulicke*, citada en la nota 9, apartado 28, y de 16 de mayo de 2000, *Preston* y otros (C-78/98, Rec. p. I-3201), apartado 49.

- 28 — Observaciones escritas del Gobierno neerlandés, apartado 21.
- 29 — Observaciones escritas del Gobierno francés, apartado 55.
- 30 — Véase a este respecto también la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Rec. p. I-2425), apartados 43 y ss., en que el Tribunal de Justicia, al valorar la comparabilidad de los impuestos directos e indirectos, llegó a la conclusión de que el sistema de impuestos directos en su conjunto carece de toda relación con el del impuesto sobre el valor añadido.
- 31 — Sentencias Bulicke, citada en la nota 9, apartado 27; Transportes Urbanos y Servicios Generales, citada en la nota 26, apartado 34; de 29 de octubre de 2009, Pontin (C-63/08, Rec. p. I-10467), apartado 45, y Ansaldo Energía y otros, citada en la nota 17, apartado 29.
- 32 — Observaciones escritas, apartados 34 y ss. y 112 y ss.
- 33 — Véanse los puntos 33 y ss. de las presentes conclusiones.
- 34 — Véanse los puntos 38 y ss. de las presentes conclusiones.
- 35 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 15 de julio de 2010, Purucker (C-256/09, Rec. p. I-7353), apartado 99; de 14 de enero de 2010, Kyrian (C-233/08, Rec. p. I-177), apartado 61, y de 8 de noviembre de 2005, Leffler (C-443/03, Rec. p. I-9611), apartado 51.
- 36 — En cuanto a la primacía y al efecto directo del Derecho de la Unión, véanse los dictámenes del Tribunal de Justicia de 8 de marzo de 2011 (1/09, Rec. p. I-2099), apartado 65, y de 14 de diciembre de 1991 (1/91, Rec. p. I-6079), apartado 21.
- 37 — Véase, al respecto, la jurisprudencia citada en la nota 31.