

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. G. FEDERICO MANCINI  
presentadas el 27 de septiembre de 1983 \*

*Señor Presidente,  
Señores Jueces,*

1. Este asunto prejudicial se refiere a un aspecto concreto del régimen al que se halla sometida la reclamación de los derechos de importación percibidos por las autoridades nacionales contrariamente a las normas comunitarias. Según la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la inexistencia de una normativa comunitaria concreta, faculta a los Estados miembros para regular las modalidades de dicha reclamación; sin embargo, esta facultad que ostentan se halla sujeta a límites que, desde la sentencia de 27 de febrero de 1980, Just (68/79, → Rec. p. 501), este Tribunal ha identificado con el principio de no discriminación y con la obligación de garantizar el ejercicio efectivo del derecho (un derecho, cuya naturaleza comunitaria debo resaltar) a obtener la devolución. Aquí se pide al Tribunal de Justicia que declare si dentro de dichos límites se halla comprendida la normativa nacional en cuya virtud, tan sólo procede la devolución al *solvens* que aporta la prueba documental de no haber repercutido sobre

terceros adquirentes de la mercancía la carga constituida por el derecho indebidamente recaudado. En el caso de autos esta normativa se remonta a 1982 y es italiana; pero la contestación que este Tribunal de Justicia dará al Juez *a quo* será también aplicable al ordenamiento jurídico francés, del que entró a formar parte una normativa análoga dos años antes, es decir, inmediatamente después de pronunciada la sentencia a que me he referido.

Resumo los hechos. El texto único de las Leyes sobre sanidad referidas en el Real Decreto nº 1265, de 27 de julio de 1934, preveía en el artículo 32 la obligación de la inspección sanitaria para los animales, la carne, los productos y los desechos de origen animal que se importaban en Italia, así como para los animales que se exportaban de ese país. La inspección estaba «sujeta al cobro de una tasa fija a cargo de los exportadores y de los importadores en la medida establecida» según la tarifa relacionada en el anexo del texto único (véase el cuarto párrafo del citado artículo 32). En diversas ocasiones la tarifa fue modificada

\* Lengua original: italiano.

y completada, siéndolo en último lugar mediante la Ley n° 1239, de 30 de diciembre de 1970. Mediante sentencia n° 163, de 19 de diciembre de 1977, la Corte costituzionale italiana declaró la ilegalidad del artículo 1 de dicha Ley y en general de la tarifa de las tasas por inspección sanitaria sobre los productos a que se refieren los Reglamentos (CEE) n° 804 y 805 del Consejo, de 27 de junio de 1968, por los que se establece la organización común de mercados en el sector de la leche, de los productos lácteos y de la carne de bovino (DO L 148, pp. 13 y 24; EE 03/02, pp. 146 y 157, respectivamente)

Con posterioridad al pronunciamiento de dicha sentencia, SpA San Giorgio Latteria Locate Triulzi, con domicilio social en Milán, presentó un recurso ante el Tribunale di Trento en el que manifestaba que, entre los años 1974 y 1977, había pagado indebidamente las tasas por inspección sanitaria a la importación de productos lácteos de los países de la CEE, solicitando que la Amministrazione delle finanze procediese a la correspondiente devolución. Mediante resolución de 4 de junio de 1982, el Presidente del Tribunale admitió la demanda imponiendo a la Administración la obligación de pagar a favor de la demandante alrededor de 65 millones de liras y acordando la ejecución provisional de la propia resolución. El 16 de julio siguiente, la Administración formuló oposición y solicitó la suspensión de la ejecución provisional; para ello invocó el artículo 10 del Decretoley n° 430, de 10 de julio de 1982, que había entrado en vigor mientras tanto y que estableció la improcedencia de la devolu-

ción en el caso de que la carga se hubiera repercutido sobre otras personas.

Mediante resolución de 23 de julio de 1982, el Presidente acordó la suspensión del procedimiento y, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, formuló al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Que el Tribunal de Justicia precise, a título de aclaración y, si procede, de integración de su propia jurisprudencia, contenida principalmente en las sentencias de 27 de marzo de 1980, *Denkavit Italiana* (61/79, Rec. p. 1205); de 10 de julio de 1980, *Ariete* (811/79, Rec. p. 2545), y de 10 de julio de 1980, *Mireco* (826/79, Rec. p. 2559):

- a) Si una ley nacional que, como excepción a las normas generales relativas a la reclamación de lo indebidamente pagado, supedita la devolución de determinadas exacciones (entre ellas, en especial, la tasa por visita sanitaria) recaudadas indebidamente en infracción de normas de Derecho comunitario, como exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, a la prueba de que no ha habido repercusión sobre otros sujetos, y no somete, por el contrario, al mismo requisito la devolución de cualesquiera otros derechos, impuestos y tributos recaudados indebidamente, debe considerarse discriminatoria y contraria a los principios de Derecho comunitario, o bien si es decisiva la circunstancia de que los

impuestos contemplados en dicha norma han sido recaudados indebidamente en la práctica sólo porque son contrarios a una norma de Derecho comunitario.

- b) Si la prueba documental negativa, que, según la citada ley nacional, constituye la única condición para la devolución de los tributos indebidamente recaudados, hace “prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que los Jueces nacionales están obligados a tutelar”.
- 2) Si, a partir del 1 de julio de 1980, fecha de entrada en vigor del Reglamento (CEE) n° 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación que hace expresa referencia (apartado 2 del artículo 1) a los derechos de aduana y *exacciones de efecto equivalente*, se ha establecido por primera vez un régimen comunitario sobre la devolución de los derechos percibidos indebidamente, sin prever ninguna excepción para el supuesto de repercusión de la carga sobre otros sujetos; si dicho régimen debe prevalecer sobre cualquier ley nacional anterior o posterior.»

2. La defensa del Gobierno italiano, con carácter preliminar, propone una excepción de inadmisibilidad de la petición prejudicial. En su opinión debe entenderse el artículo 177 del Tratado en el sentido de que la decisión que adopte el Tribunal de Justicia con carácter prejudicial «sirve a la fina-

lidad de la adopción de una resolución por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales»; de ello se desprende que «cuando la decisión que debe recaer en el procedimiento principal no puede prejuzgar la resolución del litigio», la previa solución de la cuestión de Derecho comunitario debe considerarse manifiestamente irrelevante. El Gobierno demandado concluye diciendo que este caso se plantea precisamente en estos términos. En efecto, según los artículos 633 y siguientes del Codice di procedura civile (Ley de Enjuiciamiento Civil) italiano, el Presidente del Tribunale al que se haya acudido en el caso de un procedimiento sumario, no pronuncia una sentencia, resolución propia de un Tribunal colegiado, sino una resolución contra la que no se da ningún recurso (decreto u ordenanza, según la adopte antes o después de la oposición del deudor: véanse artículos 642 y 648 del Codice di procedura civile) y como tal, no tiene carácter de decisión.

La excepción carece de fundamento. La interpretación del artículo 177 que realiza el Gobierno italiano es injustificadamente restrictiva y contraria a la función que el Tratado asigna a la remisión prejudicial. Como ya se sabe, esta institución jurídica tiene como fin evitar que el Juez nacional dicte una decisión contraria al Derecho comunitario: en otras palabras, que aplique al caso de que se trate disposiciones de carácter interno incompatibles con el ordenamiento de la Comunidad ignorando así la primacía de éste con respecto a los sistemas nacionales. Así pues, dado que cualquier resolución que dicte un órgano jurisdiccional y que repercuta sobre la situación jurídica de las partes puede suponer la aplicación

de normas comunitarias, los principios a que he hecho alusión implican que la autoridad que deba adoptarla esté facultada para dirigirse a este Tribunal en el marco del artículo 177.

La orientación de este Tribunal de Justicia es resueltamente en el sentido mencionado: en efecto, en diversas ocasiones ha considerado procedente admitir las cuestiones prejudiciales que plantearan los Jueces italianos en el marco de procedimientos sumarios. Recordemos, por ejemplo, las sentencias de 17 de diciembre de 1970, Spa SACE (33/70, ↔ Rec. p. 1213); de 26 de octubre de 1971, Eunomia di Porro EC (18/71, ↔ Rec. p. 811), y de 14 de diciembre de 1971, Politi (43/71, Rec. p. 1039).

3. Si bien se hace referencia a una normativa nacional hipotética y a su compatibilidad con el Derecho comunitario, con ambas cuestiones (con la primera de forma manifiesta y con la segunda de modo indirecto) se pretende que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la legitimidad comunitaria de una disposición concreta del ordenamiento jurídico italiano. Su objeto consiste en los límites dentro de los cuales los operadores económicos pueden solicitar a la Administración fiscal la devolución de los derechos de aduana de importación y demás exacciones indebidamente percibidas.

¿De qué disposición se trata? La actualmente en vigor es el artículo 19 del Decreto-ley nº 688 de 30 de septiembre de 1982, relativo a medidas urgentes en materia de ingresos fiscales, convalidado mediante la Ley

nº 873, de 27 de noviembre de 1982. No obstante, el día en que se dictó la resolución de remisión, la materia se regía por una disposición formalmente distinta: el Decreto-ley nº 430, de 10 de julio de 1982, que, en el primer párrafo de su artículo 10 establecía: «Quien haya pagado indebidamente derechos de aduana de importación, impuestos sobre la fabricación, sobre el consumo o tributos de carácter estatal, incluso con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, no tendrá derecho a la devolución de las cantidades pagadas, excepto en caso de error material, cuando las cargas correspondientes, de algún modo se hayan repercutido sobre otras personas»; y el segundo párrafo precisaba: «Se presumirá la repercusión de las cargas siempre que se hayan enajenado las mercancías en relación con las que se haya realizado el pago, incluso después de su manipulación, transformación, montaje, ensamblaje o adaptación, salvo prueba documental en contrario.»

Ahora bien, el Decreto de referencia no fue convalidado mediante una ley del Parlamento, por cuyo motivo perdió su eficacia *extunc*, según el párrafo tercero del artículo 77 de la Constitución italiana. No por ello el Gobierno italiano renunció a la implantación de las disposiciones que acabo de citar. Así pues, con ocasión de la convalidación del Decreto-ley nº 486, de 31 de julio de 1982 (medidas urgentes en materia de ingresos fiscales) propuso una enmienda al artículo 1 del proyecto de ley de convalidación, consistente en introducir un nuevo artículo (indicado como artículo 1 *undecies* en Atti Senato, VIII legislatura, nº 2000-A, en especial p. 14) que recogía las citadas normas. Sin embargo, dado que tampoco el

Decreto nº 486 fue convalidado y que dicha enmienda siguió siendo letra muerta, el Gobierno se vio en la necesidad de dictar un tercer Decreto. Este último, que entró en vigor el 30 de septiembre de 1982 con el nº 688, corrió mejor suerte. En efecto, fue convalidado y, como ya he dicho, aún sigue en vigor.

Su artículo 19 recoge, esencialmente, el contenido del artículo 10 del Decreto nº 430. Es oportuno reproducir su texto para que dicha coincidencia, por lo demás reconocida por la propia defensa del Gobierno italiano (véanse las observaciones que presentó el 29 de octubre de 1982, sobre todo la página 10), resulte evidente. Por consiguiente, dispone el primer párrafo: «Quien haya pagado indebidamente derechos de aduana de importación, impuestos sobre la fabricación, impuestos sobre el consumo o tributos de carácter estatal incluso con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, tendrá derecho a la devolución de las cantidades pagadas cuando pruebe documentalmente que la carga correspondiente no ha sido repercutida de alguna manera sobre otros sujetos salvo caso de error material». En el párrafo siguiente se añade: «Deberá aportarse la prueba documental mencionada en el párrafo anterior incluso en el caso de que las mercancías por las que se ha efectuado el pago, se hayan enajenado previa elaboración, transformación, montaje, ensamblaje o adaptación.»

Como puede verse, el primer párrafo está redactado en sentido positivo («[...] tendrá derecho a la devolución [...] cuando pruebe

documentalmente») para establecer lo que los dos primeros párrafos de la disposición más antigua expresaban en sentido negativo (en el primer párrafo, repito, se establecía: «[...] no tendrá derecho a la devolución [...] cuando las cargas [...] se hayan repercutido»; en el segundo se añadía lo siguiente: «salvo prueba documental en contrario»). No obstante, este artificio nada quita ni añade al alcance del precepto por cuanto quedan inalterados tanto la presunción de repercusión de las cargas sobre los adquirentes de las mercancías como la posibilidad de que el *solvens* proponga prueba en contrario, aunque sólo sea documental. El mismo razonamiento es aplicable al segundo párrafo. Este explica que dicha prueba, indispensable para obtener la devolución de cuanto se pagó indebidamente, deberá aportarse aun en el supuesto de que se hubiera enajenado la mercancía: con otras palabras, en el supuesto de enajenación de la mercancía, se presume la repercusión de la carga. En resumen, el nuevo precepto corresponde exactamente a cuanto preveía el párrafo segundo del artículo 10 del Decreto nº 430.

La circunstancia de que la norma con respecto a la cual el Juez de remisión ha formulado sus cuestiones no se encuentre vigente en la actualidad no puede afectar al presente procedimiento. Es bien conocido que cuando el Tribunal de Justicia resuelve una cuestión prejudicial no se pronuncia sobre la conformidad del Derecho nacional al Derecho comunitario. Lo único que hace el Tribunal de Justicia es interpretar normas y principios de este último (además de decidir sobre la validez de las normas que lo integran), mientras que se reserva a los

Jueces nacionales la tarea de decidir si la disposición interna que debe aplicarse para la resolución del litigio es conforme al Derecho comunitario. Sin embargo, debido a que en nuestro caso las cuestiones poseen un alcance general, aunque ello obedezca a un determinado precepto de orden interno, la cuestión prejudicial continúa teniendo validez independientemente de la vigencia de la norma que la haya suscitado. Añádase a ello, y me parece importante resaltarlo, que actualmente el ordenamiento jurídico italiano contiene una norma (artículo 19 del Decreto-ley nº 668/82) que equivale a la que tuvo en cuenta el Juez *a quo* en el momento de la remisión. Por lo tanto, la interpretación de los principios y de las normas comunitarias que en este procedimiento se solicita del Tribunal de Justicia será ciertamente de utilidad para la resolución del procedimiento principal.

4. A continuación paso a examinar las cuestiones. En primer lugar, abordaré la segunda, dado que se refiere a la más general de las condiciones a las que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia supedita la legitimidad de una normativa de carácter nacional reguladora de la devolución de lo indebidamente percibido: la falta de normativa comunitaria sobre la materia. Su examen debe preceder al de la cuestión nº 1. En efecto, si su contestación fuese en sentido afirmativo, la otra cuestión perdería todo su interés.

Por lo tanto, con la segunda cuestión, el Presidente del Tribunale di Trento desea conocer si una determinada disposición comunitaria [el Reglamento (CEE)

nº 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, sobre devolución o condonación de los derechos de importación y de exportación (DO L 175, p.1; EE 02/06, p. 36)] supuso una completa regulación de las modalidades de devolución de las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana indebidamente recaudadas, privando de este modo a los Estados miembros de cualquier potestad reguladora que pudieran seguir ostentando. Concretamente, el Juez pregunta si, por el hecho de no haber limitado de alguna forma la devolución de las cargas repercutidas, el Reglamento nº 1430 excluye implícitamente la posibilidad de que la repercusión extinga el derecho correspondiente, y, por lo tanto, si, después de su entrada en vigor, los Estados miembros pueden aún reconocer al fenómeno *de quo* una eficacia de tal alcance.

La defensa del Gobierno italiano niega que el Reglamento nº 1430/79 sea aplicable al caso de autos *ratione temporis*. Llama la atención sobre el hecho de que su entrada en vigor se remonta al 1 de julio de 1980 (véase el artículo 25), mientras que las tasas por inspección sanitaria cuya devolución constituye el objeto del litigio fueron con anterioridad liquidadas por la Administración tributaria y pagadas por la sociedad San Giorgio, concretamente entre 1974 y 1977. La objeción recae sobre su finalidad. El Reglamento tendría efecto retroactivo y las controversias pendientes se regirían por el mismo si se pudiese recurrir al conocido principio según el cual las normas de procedimiento adoptadas se aplican, desde su entrada en vigor, tanto a los litigios pendientes como a los nuevos procedimientos. Sin embargo, dicha regla no se aplica a

nuestro caso puesto que, como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia de 27 de mayo de 1982, Reichelt (113/81, Rec. p. 1957), el Reglamento n° 1430/79 «[...] contiene un conjunto de normas que forman un todo indisoluble y cuyas disposiciones específicas (substantivas y de procedimiento) no pueden considerarse aisladamente en lo que a su eficacia en el tiempo se refiere». De ello se desprende que dicha disposición no puede aplicarse a los litigios relativos a la devolución de derechos liquidados antes de su entrada en vigor.

Pero esto no es todo. Además de *ratione temporis*, el Reglamento n° 1430/79 es inaplicable a nuestro caso *ratione materiae*. En efecto, según mi parecer, no tiene un alcance general, dado que lo único que hace es regular algunos supuestos concretos imputables todos ellos a un error de liquidación. Pero aun en el supuesto de que fuera exhaustivo y regulara cualquier forma de devolución de lo percibido indebidamente, sería arbitrario inferir que la extinción del derecho a la devolución no es conforme al Derecho comunitario, sólo por el hecho de que no contempla la repercusión. No es mediante el empleo de principios hermenéuticos, como el antiguo *ubi lex tacuit noluit*, como se puede llegar a un resultado de este tipo.

5. Paso a examinar la primera cuestión, que es el verdadero punto clave de este litigio. El Juez *a quo* pide que se aclare si hay conformidad entre el Derecho comunitario y una disposición nacional que:

a) condicione la devolución de determinadas tasas que haya recaudado la Autori-

dad pública en contra de lo establecido en las normas comunitarias (como se sabe, se trata de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana y, por ende, prohibidas por el artículo 12 del Tratado) a la prueba de la falta de repercusión sobre otras personas;

b) no someta a la misma condición la devolución de cualesquiera otros impuestos, derechos o tributos percibidos indebidamente.

El Juez nacional expone dos posibles motivos de ilicitud:

a) la discriminación injustificada que se introduce en un sistema de esta clase entre los derechos, impuestos y tributos cuya devolución se condiciona a dicha prueba y los que no están sometidos a un régimen semejante;

b) la imposibilidad práctica de que los operadores ejerciten el derecho al reembolso que dicha condición determinaría.

No por casualidad el Presidente del Tribunale di Trento hace hincapié sobre estos aspectos. Como resulta de la propia premisa de la cuestión n° 1, se fundamenta en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la devolución de lo percibido indebidamente y, en particular, en la relativa a las limitaciones de las facultades de los Estados

miembros para regular las modalidades de reclamación de cantidades pagadas indebidamente a las autoridades nacionales. Por lo tanto, debemos centrar nuestra atención sobre la mencionada jurisprudencia.

En su sentencia de 27 de febrero de 1980 (la ya citada sentencia Just) el Tribunal de Justicia examinó por vez primera los efectos que sobre la devolución de los derechos de importación recaudados con infracción de las normas comunitarias puede tener la incorporación que en su caso pueda realizarse de las cargas correspondientes en el precio y la consiguiente repercusión a los terceros compradores sucesivos de la mercancía. El asunto se refería a una empresa que desarrollaba su actividad en Dinamarca, la cual había reclamado judicialmente a la Administración tributaria de dicho país la devolución de las cantidades pagadas en concepto de impuestos sobre los alcoholes importados, alegando su ilicitud sobre la base del Derecho comunitario (estaba en juego la aplicación del artículo 95 del Tratado). El Gobierno contestó alegando que, según el ordenamiento jurídico danés, los operadores no tenían derecho a recuperar los impuestos pagados indebidamente cuando éstos se hubieran incluido en el precio de las mercancías y, de este modo, se hubiera repercutido la carga correspondiente sobre los consumidores o, como mínimo, sobre ulteriores niveles del circuito económico. Se señaló que el fin de la acción de devolución es, en realidad, compensar la pérdida patrimonial que sufre la persona que haya pagado indebidamente; la repercusión con la que dicha persona compensa dicha pérdida excluye precisamente este presupuesto

esencial de la acción y, por ello, su posible sustanciación.

¿Cómo contestó el Tribunal de Justicia? Empezó por reconocer que cuando faltan normas comunitarias sobre devolución de tributos nacionales recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario, corresponde a los Estados miembros asegurar la devolución de tales tributos con arreglo al Derecho nacional, así como establecer las modalidades procedimentales para la reclamación. Sin embargo, el Tribunal trazó igualmente los límites de dicha facultad: en su opinión, dichas modalidades «no pueden ser menos favorables que las relativas a impugnaciones semejantes de Derecho nacional y no deben hacer que sea prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que el ordenamiento jurídico comunitario reconoce a los administrados». Como ya he indicado, de esta fórmula el Juez *a quo* colige los dos aspectos según los cuales puede considerarse comunitariamente ilícita la normativa italiana de la *condictio indebiti*.

Por lo que respecta a la licitud de una normativa nacional que establezca la imposibilidad de reclamar lo que, pagado indebidamente, se haya repercutido a otras personas, el Tribunal de Justicia fue prudentemente posibilista. Señaló que «el Derecho comunitario no requiere que se acceda a la devolución de tributos recaudados indebidamente en condiciones tales que supusieran un enriquecimiento sin causa justa de aquéllos con derecho a dicha devolución»; «por lo tanto, (ello) no excluye que se tenga en cuenta que la carga de dichos tributos se

haya podido repercutir sobre otros operadores económicos o los consumidores». Con base en una premisa por sí misma indiscutible (el ordenamiento jurídico no protege los enriquecimientos sin causa), el Tribunal de Justicia llega, pues, a admitir que en la regulación de la *condictio indebiti* los legisladores nacionales pueden tener presente el fenómeno de repercusión. Sin embargo, lo hace, permítaseme que lo diga, de un modo claramente prudente. En efecto, no puede ser una casualidad que para iniciar su razonamiento, este Tribunal haya usado una fórmula negativa («el Derecho comunitario no excluye») de una forma que evoca casos excepcionales en mucho mayor medida que una práctica ordinaria.

Posteriormente esa solución se reiteró en las sentencias *Denkavit Italiana*, *Ariete* y *Mireco*.

6. De los dos aspectos sobre los que se articula la primera cuestión, procede analizar, ante todo, el segundo: es decir el referente a la compatibilidad de un régimen nacional sobre la *repetitio indebiti* semejante al italiano con el principio en cuya virtud los Estados miembros no pueden regular el derecho a la devolución de cantidades satisfechas en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario haciendo que su ejercicio sea prácticamente inútil. Dicho aspecto, en realidad, implica un problema general, como es la incidencia de la repercusión (o mejor dicho, de los límites dentro de los que se puede admitir dicha incidencia) sobre el derecho a la devolución; por lo tanto, su examen debe preceder al otro, de alcan-

ce e incidencia más reducidos, que supone en la norma la presencia de elementos discriminatorios.

Pero, en primer lugar, debo hacer una precisión. Como ya he señalado, el límite a la facultad de intervención de los Estados (facultad que existe en tanto en cuanto la materia no cuente con una normativa comunitaria sobre la base del artículo 235 del Tratado) tiene su razón de ser en el hecho de que el derecho a la devolución de cantidades recaudadas en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario posee un origen de índole comunitaria y, por lo tanto, se halla garantizado por el pertinente ordenamiento jurídico. La consecuencia es evidente: el Estado que ejercita su propia competencia residual y provisional para la regulación de la *condictio indebiti* estableciendo un régimen que *prima facie* respeta el derecho a la devolución, pero que, en realidad, lo vacía de contenido, de hecho, suprime la posición subjetiva que tiene una base comunitaria; es decir, conduce a un resultado a todas luces inadmisibles, dada la primacía del Derecho comunitario sobre el de los países miembros.

Por lo tanto, debe verificarse si un régimen nacional como el que define el artículo 19 del Decreto-ley nº 688 efectivamente desemboca en la imposibilidad práctica de obtener la devolución de lo indebidamente satisfecho por parte de los que tengan derecho a su reembolso; y ante todo me pregunto cuál es el elemento esencial de este régimen, aparte de las normas que regulan la prueba. ¿Qué cosa verdaderamente nueva

aporta el artículo 19 al ordenamiento jurídico italiano? A mi juicio, crea una adicional causa extintiva de la obligación de devolución que vincula al *accipiens* con el *solvens*. Verdaderamente, el pago indebidamente efectuado sigue siendo el «hecho» que origina el derecho a devolución. Pero si con posterioridad el *solvens* repercute la carga de dicho pago, en su totalidad o en parte, sobre terceras personas, en igual medida se extingue su derecho total o parcialmente. Por tanto, se trata de una normativa que, en casos particulares, constituye una excepción al régimen general que establecen los artículos 2033 y siguientes del Código Civil italiano.

Según la defensa de la sociedad demandante, dicha normativa anula el derecho a la devolución, por razones que se deducen de la naturaleza misma del fenómeno de repercusión. Se dice que en la gran mayoría de los casos, las características de dichos fenómenos descartan, tanto para el *solvens* como para el *accipiens*, la posibilidad de demostrar que la pérdida patrimonial que sufre siempre el primero cuando paga el impuesto indebidamente queda compensada con la incorporación del mismo impuesto en el precio de la mercancía a que se refiere. ¿Cuál es el motivo de esta imposibilidad? Se dice que debe buscarse en el hecho de que el precio es una creación del mercado sobre el que influyen innumerables factores, conocidos tan sólo de un modo extremadamente aproximado. No es lícito pues considerar uno sólo de dichos factores, aislarlo del contexto general y hacer de él la causa única de una parte determinada del precio; no es lícito, o mejor dicho, no lo es casi

nunca, afirmar que dicha parte se halla en exclusiva relación de causalidad con el pago de un impuesto por el mismo importe. Así las cosas, imponer al *solvens* la prueba de la falta de repercusión y supeditar a ello la devolución de lo indebidamente pagado equivale a enervar el derecho a devolución.

En gran medida, la crítica formulada no se halla falta de fundamento. En las conclusiones que presenté en el asunto en el que recayó la sentencia de 23 de marzo de 1983, *Pauls Agriculture* (256/81, Rec. p. 1723) también formulé un razonamiento similar aunque en relación con la responsabilidad extracontractual de la Comunidad. Decía que «al determinar los precios, las empresas no sólo tienen en cuenta los costes que soportan y los beneficios que desean obtener; están condicionadas por los precios del mercado. Si la situación del mercado permite la fijación del precio a un cierto nivel sin que ello influya sobre el volumen de ventas, la empresa deberá atenerse a dicho nivel y no a otros». Y actualmente la Comisión se sitúa en la misma línea. En efecto, durante la fase oral señaló su representante: «La repercusión [...] es un hecho económico que depende de numerosas variables [...] para que con toda seguridad pueda hablarse de repercusión, es preciso que la oferta sea flexible y la demanda [...] rígida, pero creo que la sal es el único producto en el que se produce la conjunción de estas dos condiciones [...] Cuando estas dos condiciones no coinciden se está ante una situación extremadamente aleatoria, por lo que es difícil la prueba de la repercusión.» Dicho más abiertamente: la repercusión puede elevarse a la categoría de figura jurídica; pero sólo en el

caso de que se sea consciente de que tal institución será frágil y aplicable dentro de unos límites bien definidos.

Naturalmente, el representante del Gobierno italiano tiene una opinión distinta. Ha afirmado que, a través de la documentación mercantil ordinaria (facturas, correspondencia, etc.) se puede demostrar la parte del precio imputable a lo indebidamente pagado y que hace que desaparezca el derecho a la devolución; pero no dijo ni una palabra sobre el punto crucial del proceso que conduce a la formación del precio ni de las infinitas variables que intervienen en ello. Por lo tanto, queda intacta la argumentación según la cual habitualmente la naturaleza del mercado impide aislar una parte del precio y vincularla en cuanto a su causa a un determinado coste. Por otra parte, creo que la argumentación es incontrovertible. En efecto, ¿quién puede decir que, exento del impuesto indebidamente pagado, el importador no habría cobrado el mismo precio y vendido las mismas mercancías? Si así hubiera procedido, él mismo habría conseguido unos beneficios más elevados que los obtenidos con el gravamen del impuesto. Sobre este terreno escarpado e imprevisible y no sobre el camino florido de los asientos contables, el artículo 19 exige al *solvens* que aporte la prueba de la falta de repercusión. Pero, como ya he dicho, la defensa italiana no se refiere a dicho terreno. El hecho es que su posición simplifica considerablemente una temática extremadamente compleja; un indicio de dicha voluntad simplificadora se encuentra precisamente en el acento que pone en las virtudes aclaratorias de la documentación mercantil ordinaria.

Ahora bien, déjese decir que tales virtudes tienen un peso específico muy reducido. La documentación se refiere a los costes, permite ver con más claridad los beneficios del empresario; pero es, cuando menos ingenuo, creer que permite identificar todos los factores mediante los que se estableció el precio, si no por otra cosa, porque su naturaleza hace que, en gran medida, sean ajenos a dicha documentación. Baste pensar, y la observación es incluso banal, que, en un régimen de competencia, sobre el precio de un artículo determinado influyen los costes de producción de todas las demás empresas que realizan sus actividades en el mismo sector y en particular de las empresas —marginales— cuyos costes son más elevados. ¿Puede probarse todo eso? ¿Puede eso reconducirse a cantidades y cifras? Lo dudo. Es cierto que no hay posibilidad de hacerlo presentando los documentos que cada empresa tiene la obligación de conservar según los artículos 2214 y siguientes del Código Civil. Sin embargo, la legislación italiana lo pretende. ¿Puede entonces negarse que ésta impone una prueba diabólica? No, no es posible: e implícitamente lo ha reconocido el mismo representante de dicho país cuando en la vista dijo que en el 99 % de los casos el *solvens* no se halla en condiciones de aportarla por haber tenido lugar la repercusión. Ahora bien, reconocer el derecho a la devolución (como requiere el ordenamiento jurídico comunitario) y seguidamente, aceptar que en el 99 % de los casos no se pueda ejercitar dicho derecho, es, como mínimo, un buen ejemplo de contradicción entre las palabras y los hechos.

7. Para sostener la conformidad del artículo 19 con el Derecho comunitario, el Abo-

gado del Gobierno italiano ha destacado mucho la *ratio* que constituye su justificación. Afirma que en la inmensa mayoría de los casos (prácticamente cada vez que cede el bien a terceros) el importador repercute sobre sus causahabientes la carga inherente al pago del impuesto no debido, de modo que evita su empobrecimiento así como cualquier perjuicio. El perjuicio lo sufre el tercero o, en general, el consumidor que compra el bien a un precio más elevado. Pues bien, si se permitiera que el importador recuperara todo lo pagado indebidamente, se le aseguraría una doble ventaja: la que resultaría de la incorporación del tributo al precio y la consistente en la devolución del tributo por parte de la Administración. Por su parte, los consumidores quedarían sujetos a una duplicidad de gastos: la primera vez por pagar el precio de la mercancía más elevado y la segunda como contribuyentes, para dotar a la Administración con los fondos necesarios para el reembolso a favor de los importadores. Al considerar la repercusión como una causa extintiva del derecho a la devolución, el artículo 19 tiene el mérito de impedir estos efectos indeseables.

Reconozco que la argumentación es ingeniosa: no obstante, no me convence. En primer lugar, no queda exenta de la crítica de aquellos que reputan indemostrable la relación existente entre tributo y precio. Pero además, no es cierto que el artículo 19 se limite a corregir los desequilibrios injustos a que llevaría la aplicación del Derecho común. La norma no sólo tolera, sino que estimula el enriquecimiento sin causa (el único del que puede hablarse en nuestro caso sin miedo a desmentidos): el del Esta-

do que recauda indebidamente un tributo sin devolverlo al *solvens*.

Es cierto que durante la fase oral, la defensa del Gobierno italiano manifestó que los terceros adquirentes de la mercancía podrán ejercitar contra el Estado las acciones referentes al enriquecimiento injusto. No obstante lo ha hecho reticentemente, bajo la presión de preguntas concretas del Tribunal de Justicia. Y el motivo es comprensible. Resulta difícil imaginar unos postulados menos plausibles en la práctica y más aleatorios en teoría. Piénsese en lo absurdo que resultaría el hecho de que un conjunto de consumidores, en un sistema en el que se desconociera la «class action», actuara judicialmente contra el Estado para reclamar créditos de cuantía mínima. Y piénsese en los requisitos de la acción de enriquecimiento. En los Derechos de origen romano, ésta se basa en el empobrecimiento de Ticio y en el nexo causal que relaciona el perjuicio que él mismo haya sufrido a la *locupletatio* de Cayo. Sin embargo, en nuestro caso, Ticio es un señor que, a su libre arbitrio, adquiere un determinado artículo en condiciones de libertad de mercado, al precio fijado por este último y que él mismo considera conveniente: ¿podemos realmente considerar que se ha empobrecido, por el hecho de que quizá dicho precio sea un poco más alto (aunque nadie sepa decirnos en qué medida) del que se habría fijado si la autoridad pública no hubiese percibido indebidamente una exacción a la importación del bien? Y, por lo que al nexo de causalidad se refiere, ¿cómo considerarlo importante a la luz de todas las fases por las que pasa la mercancía entre el momento de la importación y el de la oferta al consumi-

dor? Alguno señalará que la causalidad puede ser indirecta. Sin embargo, nadie admite que sea remota: y en el presente caso, es remota; remotísima, precisamente, cuando el producto importado se transforma o utiliza para la fabricación de un producto distinto.

Por lo tanto, el artículo 19 refuerza la posición de ventaja del Estado. La solución contenida en él es curiosa, también en términos de equidad. Recuerdo que, incluso en el ámbito de la *condictio indebiti* y según la tradición romanista, el Código Civil italiano hace prevalecer la posición del *accipiens* únicamente en el supuesto del negocio inmoral, pero recalco que debe ser bilateralmente inmoral, ya que el *solvens* que no tome parte en la inmoralidad puede recuperar lo pagado indebidamente. En nuestro caso, por el contrario, queda protegida la Administración, que ha exigido un pago en contra de lo establecido en el Derecho comunitario, mientras que se sacrifica al importador que pagó por no poder evitarlo y quien, después, ejercitando su fantasía y capacidad emprendedora, consigue un beneficio a pesar de haber pagado una cantidad indebidamente y del mayor coste que le ha sido impuesto. ¿Cómo no colegir de ello que el artículo 19 trasciende a la regla de la *par causa turpitudinis*? Hablemos claro: al decir lo anterior no se sobreentiende que al exigir una exacción de forma indebida, la Administración actúe de un modo inmoral. Simplemente quiero dejar patente que no es razonable premiar al que infringe la ley y al mismo tiempo castigar a quien, para bien o para mal, es víctima de la infracción.

La idea de que al conceder un carácter extintivo a la repercusión se tienda a proteger a los consumidores, en definitiva, no se me antoja idónea para el reconocimiento de la legalidad comunitaria de un régimen como el italiano. Si la protección se refiere al subadquirente del producto importado, resulta ilusoria, por cuanto se ha comprobado que, al menos en Italia, no posee los medios adecuados para la recuperación de la parte del precio pagada en exceso. Si como objeto se señala a los ciudadanos que, por su calidad de contribuyentes, soportarán la mayor carga impuesta a la Hacienda Pública a causa de la obligación de reembolsar a los importadores, es difícil no considerar que dicha protección carece de fundamento. En mi opinión, dicho interés de los contribuyentes resulta muy endeble, y en cualquier caso no prevalece sobre la exigencia, reconocida con vehemencia por el Tribunal de Justicia, de que los regímenes nacionales deben garantizar el ejercicio efectivo del derecho a la devolución.

Por lo tanto, la verdad es otra, y se la puede expresar al observar que en el artículo 19 el consumidor cumple la función de la hoja de higuera. Por lo demás, esto lo prueba un aspecto de su texto: el reconocimiento del derecho a devolución que admite la norma (en el mismo sentido que el apartado V del artículo 13 de la Ley francesa de Presupuestos Generales del Estado para 1981, nº 80/194, de 30 de diciembre de 1980) en el supuesto de que el pago de lo indebido sea imputable a error material. En efecto, no se alcanza a comprender por qué en este caso (y sólo en este caso) los consumidores no merecen ninguna protección. El Gobierno italiano se defiende diciendo que, al

determinar el precio de la mercancía, el importador no puede tener en cuenta los errores en que incurre la Administración; por lo tanto, puede presumirse que no repercute sobre el subadquirente el derecho liquidado erróneamente.

Sin embargo, la objeción dista mucho de ser convincente. Se basa en el supuesto de que el importador no conserve la mercancía en el almacén antes de enajenarla en favor de terceros, y, por otra parte, de que la Administración exija con retraso las exacciones equivalentes a los derechos de aduana sobre dicha mercancía. No obstante, tal supuesto no pasa de ser una mera entelequia. En el mundo real las cosas pueden desarrollarse de otro modo: incluso cuando el pago de lo indebido es consecuencia de un error material de la Administración, el importador puede llegar a conocerlo con tiempo suficiente para poder tenerlo en consideración a la hora de fijar los precios. Y entonces, repito, ¿por qué ignorar las razones que en cualquier otro caso llevarían a proteger a los consumidores?

El que, como yo, esté convencido de que tales razones son únicamente pretextos sabrá que la excepción de que trato tiene una causa y que esa causa hay que buscarla en el Reglamento nº 1430/79. Como ya he dicho, éste define las modalidades de la devolución en algunos casos, reconducibles todos ellos al error material. Por lo tanto es razonable suponer que, tomando como modelo al colega francés, el legislador italiano haya considerado prudente excluir de la normativa sobre el pago de lo indebido los casos regulados en la fuente comunita-

ria; evitando de esta forma la introducción de normas que puedan parecer contrarias a dicha disposición en el supuesto de que se la considere como una regulación exhaustiva sobre la materia.

8. He afirmado que el mecanismo de la repercusión no es aplicable con carácter general dadas las innumerables variables que influyen en la formación de los precios en un sistema de libertad de mercado y por la consiguiente imposibilidad de imputar con carácter exclusivo y determinante una parte del precio a cierto coste. No obstante, no descarto, y lo más importante, no lo excluyó el Tribunal de Justicia en la jurisprudencia en el asunto *Just*, que en algún caso límite dicho mecanismo pueda adoptarlo un ordenamiento jurídico nacional como causa extintiva del derecho comunitario a la devolución. Entonces busquemos el modo de determinar estos casos.

Con este fin empezaré por distinguir entre precio fijado por el mercado y precio determinado por la autoridad pública. En el primer caso, el mecanismo de repercusión es evidente y, por ello, puede presumirlo el legislador tan sólo si se cumplen dos condiciones: que la oferta sea flexible y la demanda rígida. No obstante, como observó el representante de la Comisión, el caso es de «laboratorio» y, por ende, desprovisto de interés económico. Aunque también sea de poco alcance, más importante resulta el segundo caso, que, por lo demás, postula no sólo la fijación del precio por la autoridad, sino igualmente la imperativa incorporación del tributo en el precio establecido. La prueba de ello viene dada por el mismo

procedimiento a través del cual el concepto de repercusión (elaborado por la teoría de las finanzas y, por ende, desde una óptica muy particular) fue acogido en el mundo del Derecho y aplicado a las relaciones de Derecho Civil.

Según me consta, la primera autoridad que en los ordenamientos de los Estados miembros atribuyó importancia jurídica a dicho fenómeno fue el Højesteret danés en una sentencia del 1952 (cfr. UfR 1952, 974 H). Una empresa que desarrollaba su actividad en el sector de la molinería reclamó al Fisco la devolución de un impuesto que consideraba ilícito y que había pagado en relación con la adquisición de un lote de trigo. El Tribunal reconoció que el impuesto carecía de fundamento, pero denegó la devolución declarando que el perjuicio resultante de la recaudación indebida había sido repercutido sobre los compradores del pan. En efecto, el precio de este último lo fijaba la autoridad, la cual lo había aumentado, previa introducción del impuesto, en igual medida al importe de éste. Trece años más tarde y en un caso análogo, el mismo Højesteret confirmó dicho punto de vista, pero, por decirlo de algún modo, *a contrario*: «cuando el precio de un producto gravado por un impuesto quede determinado por el mercado y no exista razón para creer que se haya aumentado de manera que se compense el impuesto, el demandante tendrá derecho a la devolución» (sentencia de 28 de mayo de 1965, asunto II 214/1964, U 1965, 492 H).

sión es admisible tan sólo marginalmente y casi nunca en el supuesto de que el precio sea determinado por el mercado. A mi juicio, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia debe entenderse en este sentido. Y si es así, no cabe duda de que un régimen en virtud del cual la devolución quede siempre o casi siempre supeditada a la prueba de la falta de repercusión, priva al *solvens* del derecho pertinente: de esta forma se viola el ordenamiento jurídico comunitario, como mínimo, como ya he dicho, porque dicho derecho tiene origen comunitario, sin que pueda ser anulado por una disposición nacional, ni siquiera indirectamente.

9. Pero hay más. Un sucinto examen comparativo de los ordenamientos nacionales revela que, como institución jurídica, la repercusión fue ignorada hasta el día en que el Tribunal de Justicia pronunció la sentencia sobre el asunto Just. La jurisprudencia danesa constituye la excepción, pero sólo le reconoce importancia dentro de los estrechos límites a que acabo de referirme. Efectivamente, contra dichos límites no se puede invocar la tercera sentencia del Højesteret (9 de abril de 1970, asunto I 55/1968, U 1970, 437 H), en relación con una situación *toto coelo* distinta de aquellas a que se refieren las leyes francesa e italiana. En efecto, es cierto que dicha sentencia impone al demandante la carga de la prueba de la falta de repercusión: sin embargo, en el caso de autos, el demandante no era el *solvens*, sino el tercero causahabiente del *solvens*.

Se trata de afirmaciones elocuentes, la segunda no menos que la primera. Confirman que el efecto extintivo de la repercu-

Al sur de Dinamarca, y en todo caso al menos hasta el año 1980, la repercusión es un tema tabú. En la esfera judicial, sigue

siendo tabú incluso después de pronunciada la sentencia sobre el asunto Just. Fijémonos en Italia. El asunto Just ha ejercido influencia sobre algunos órganos al conocer del fondo de los asuntos (Tribunale di Trento, 17 de octubre de 1981, Dukce-vich/Amministrazione finanze; Id., 18 de febrero de 1982, Amministrazione finanze/Marimex; Corte d'appello Torino, 15 de octubre de 1980, Amministrazione finanze/Conal); contrariamente a la Corte di cassazione, que sigue la dirección opuesta. Así, con particular vehemencia, en la sentencia de 21 de julio de 1981, n° 4682, Ministero finanze/Mireco. Mireco reclamaba a la Hacienda Pública la devolución de derechos de importación indebidamente recaudados y la parte demandada alegó la imposibilidad de repetir, dado que la carga había sido repercutida mediante la venta de la mercancía gravada con el impuesto. La Cour di cassazione desestimó esa alegación señalando, entre otras cosas: «Se halla firmemente arraigado en el ordenamiento jurídico [...] nacional el concepto de que tan sólo dos elementos constituyen la figura de lo indebido de carácter objetivo [...]; la existencia de un pago y el hecho de que no debería [...] haberse efectuado. Totalmente ajena al caso resulta [...] la circunstancia de que, en razón de la consiguiente devolución la persona que se beneficia de esta se limite a compensar la pérdida sufrida [...] u obtenga con ello un enriquecimiento (por haber transferido a un tercero el empobrecimiento sufrido [...]).»

Para completar el cuadro añadiré que, recientemente, dos órganos jurisdiccionales que conocen del fondo (Tribunale di Trieste, mediante resolución de 26 de enero de

1983 en el asunto SpA BE CA/Amministrazione finanze y Corte d'appello de Milano, mediante resolución de 15 de febrero de 1983 en el asunto Amministrazione finanze/SpA BAX) han planteado la cuestión de la legitimidad constitucional en relación con el artículo 19, al que han criticado por:

- a) vulnerar el derecho de defensa a causa de su efecto retroactivo;
- b) ser contrario al Derecho comunitario (es sabido que, con arreglo al artículo 11 de la Constitución, se consideran ilícitas las normas internas contrarias a las prescripciones comunitarias);
- c) violar el principio de igualdad, establecido en el artículo 3 de la Constitución.

Para nuestros fines, son particularmente significativos dos párrafos de la resolución del órgano jurisdiccional de Milán.

El primero señala que, dar relevancia a la repercusión de las cargas tributarias «es un artificio [...] para suprimir siempre y en todo caso el derecho a repetir las cantidades indebidamente satisfechas». El segundo añade que la prueba documental de la repercusión requiere que exista un «modo para distinguir en el único pago equivalente realizado por el tercero, lo que se refiere a costes y gastos y lo que supone un beneficio para el importador; pero dicha distinción es imposible».

Conceptos análogos se encuentran en la jurisprudencia francesa. Así pues, en la sentencia de 16 de diciembre de 1980 (Administration des douanes/Société Les Fils de Henri Ramel, Dalloz 1981, p. 380), la Cour de cassation se negó a atribuir efectos extintivos a la repercusión de una exacción ilícita (que gravaba sobre todo, la importación de vinos italianos) apoyándose en la norma de Derecho Civil según la cual el derecho a la devolución no se halla condicionado al empobrecimiento del *solvens*; y en la misma línea se mueve el Conseil d'Etat en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente recaudado.

extraño a la experiencia jurídica de los países miembros no hay más que un paso. Ahora bien, no se puede ser permisivo con los cuerpos extraños. Es lícito aceptarlos, pero con precaución y definiendo los límites con cuidado. Por lo tanto, me parece razonable la interpretación que he propuesto y que descarta el empleo general de esta institución jurídica. Lo que me induce a ello, repito, no es lo intrínsecamente injusto de dicha institución o su incapacidad para desempeñar una función lógica, sino la imposibilidad de probar de una forma aceptable su funcionamiento, es decir, de reconducirla, salvo algún caso límite, al terreno de la seguridad jurídica.

En Alemania se ha puesto tan poca atención en el problema que no ha dado lugar a ninguna jurisprudencia; pero la legislación (véase concretamente el apartado 2 del artículo 37 del Abgabenordnung) descarta la posibilidad de que el derecho a la devolución pueda quedar condicionado por la repercusión de las cargas indebidamente satisfechas. *Item* en Bélgica: los artículos 1376 y 1377 del Código Civil, que se aplican incluso en el ámbito fiscal, ciertamente no permiten que la repercusión tenga alguna incidencia en el crédito del *solvens*. En los Países Bajos no existe ninguna disposición legal o jurisprudencia que permita pensar de otra forma, mientras que en el Reino Unido sólo se hace referencia a *passing on* en relación con una sentencia australiana (Mason/State of New South Wales, 1959, 102 CLR 105) la cual, por lo demás, le niega cualquier efecto extintivo.

No ignoro que, especialmente en tiempo de crisis económica, hacer frente a las solicitudes de devolución puede poner a la autoridad en una situación difícil. Pero éste no es un problema que pueda resolverse suprimiendo de un plumazo el crédito de los importadores (y, lo que es peor, haciéndolo mientras se halla pendiente un litigio ante los Jueces nacionales, de manera que se fuerce la resolución en sentido favorable al Tesoro Público). Existen otros medios de afrontarlo, menos radicales y más respetuosos, bien sea con el Derecho comunitario o con los legítimos intereses de los operadores: por ejemplo, prever plazos racionalmente breves para el ejercicio del derecho a la devolución. En Alemania se ha actuado de esta forma y el mismo legislador comunitario escogió este camino al adoptar el Reglamento nº 1430/79. De hecho, el plazo que él mismo establece para la presentación de la solicitud de devolución a las autoridades nacionales varía de tres meses a un año. ¿Es aún demasiado largo? Que sea acorta-

De estos datos a decir que, a excepción del asunto danés, la repercusión es un cuerpo

do. De cualquier manera, se reconoce la distancia que lo separa de los diez años previstos en el ordenamiento jurídico italiano para la mayor parte de casos de devolución por cobro de lo indebido.

10. Una última observación —pero, nunca como en este caso, *last not least*— me sugiere la problemática que plantea el Presidente del Tribunale di Trento con el segundo aspecto de la primera cuestión. He dicho que imponer al *solvens* la tarea de probar la falta de repercusión equivale en el 99 % de los casos a hacer que la injustificada ventaja del Estado sea irreversible. Ahora bien, piénsese en el riesgo que una norma de tal índole puede representar para la unión aduanera y las políticas comunitarias, especialmente la comercial y la agrícola. Dicho riesgo tiene un nombre: parálisis. En efecto, ¿cómo se puede descartar la posibilidad de que, al tener el convencimiento de no tener que devolver todo cuanto hayan percibido indebidamente, los Estados continúen recaudando exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana a pesar de las prohibiciones comunitarias? ¿Quién podría impedirsele si se privara a los empresarios de cualquier medio judicial para bloquear semejante práctica y si el reconocimiento de su legitimidad comunitaria atase las manos de la Comisión?

Son perspectivas gravísimas y, lo que es peor, creíbles en la fase de proteccionismo renaciente que estamos viviendo. El Parlamento Europeo se ha dado cuenta de ello. Léase la Resolución sobre la responsabilidad de los Estados en materia de aplicación y observancia del Derecho comunitario,

aprobada el 9 de febrero de 1983: «[...] en el caso de que el Tribunal de Justicia [...] haya declarado determinados derechos o impuestos incompatibles con el Tratado —señala el apartado 7—, cualquier disposición legal de ámbito nacional que se establezca posteriormente para limitar de alguna forma el derecho a obtener la devolución de los impuestos o derechos ilegalmente percibidos y que, por lo tanto, permita a los Estados miembros la retención injusta del producto de los impuestos o derechos ilícitos, (es) incompatible con el espíritu de la Comunidad y debe ser derogada» (DO 1983, C 68, p. 33).

11. En el otro aspecto de la primera cuestión, el Juez *a quo* pregunta si es compatible con el Derecho comunitario una disposición nacional que: a) condicione el derecho a la devolución a la prueba de la falta de repercusión cuando se trata de derechos recaudados en contra de lo dispuesto en el ordenamiento comunitario; b) no haga extensivo el mismo régimen a la devolución de cualesquiera otros impuestos o tributos recaudados indebidamente, pero sin violación de dicho ordenamiento.

Como ya he expresado, el Tribunal de Justicia se pronunció sobre este punto en el asunto *Just* y en algunas sentencias posteriores. Declaró que las modalidades del ejercicio del derecho a la devolución definidas en las leyes nacionales «no pueden ser menos favorables que las que se refieren a impugnaciones similares de Derecho nacional». Sería fácil recordar al Juez dichas palabras y colegir de ellas que el que aísla un grupo de impuestos caracterizados por una deter-

minada relación con el Derecho comunitario sometiénolos a un régimen más gravoso en lo que a la reclamación por lo indebidamente percibido se refiere, practica una discriminación injustificada entre los sujetos pasivos de tales impuestos y los de los demás tributos, similares pero desprovistos de cualquier vinculación de carácter comunitario. No obstante, el Juez no quedaría satisfecho con ello. De hecho, quiere que se precise la jurisprudencia del Tribunal de Justicia; es decir, quiere saber cómo interpretar la fórmula «impugnaciones similares de Derecho nacional». ¿En presencia de qué elementos puede decirse que existe similitud y, por lo tanto queda prohibida la diferencia de trato?

La cuestión implica un análisis más profundo del artículo 19 y, concretamente, los «derechos de aduana de importación», los «impuestos sobre la fabricación», «los tributos estatales» y los «impuestos sobre el consumo» a que se refiere el régimen que establece. ¿Qué significado concreto debe darse a estas expresiones? Diré en primer lugar que en el lenguaje fiscal italiano son *impuestos sobre el consumo* todos aquéllos destinados en definitiva a gravar al consumidor; pero debo añadir que habitualmente el sujeto pasivo del impuesto no es este último, sino otra persona, a quien se identifica por cierta relación con la mercancía antes de que entre a formar parte del patrimonio del consumidor. Por lo tanto, existen varios tipos de impuestos sobre el consumo en función del momento en que se devenga el impuesto. Así pues, si éste grava la mercancía en el momento de la fabricación, se hablará de *impuesto sobre la fabricación*; si se aplica cuando la mercancía entra en el

territorio del Estado, sale de él o se encuentra en tránsito en su territorio, tendremos un *derecho de aduana*; si se aplica como un gravamen proporcional sobre el volumen de negocios de todos los sujetos pasivos, su nombre será *Impuesto sobre el Valor Añadido*.

Por su parte y contestando a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, el Gobierno italiano ha precisado que en los derechos de aduana están comprendidos los derechos propiamente dichos, las exacciones reguladoras previstas por las normas comunitarias, los derechos de monopolio, las sobretasas de frontera y cualesquiera otras cargas de frontera en favor del Estado. Además ha aclarado que por *tributos estatales* deben entenderse los tributos comúnmente designados como impuestos sobre la fabricación y que los *impuestos sobre el consumo* son asimilables a estos últimos.

Sin embargo, según el Gobierno italiano, el principio de no discriminación que el Tribunal de Justicia reconoció en el asunto Just debe interpretarse de forma restrictiva.

Afirma que dicho principio no es aplicable a la disposición nacional que establece distintas normas para determinados sectores tributarios, sino sólo a las normas que regulan de distinta forma el derecho a la devolución de los impuestos de carácter interno y el de los gravámenes vinculados al sistema comunitario *en el ámbito del mismo sector*. Sin embargo, el artículo 19 abarca un sector entero, es decir, una categoría homogénea de gravámenes fiscales, hacién-

dolo de un modo indiscutiblemente uniforme. Por lo tanto, es imposible imputarle un contenido discriminatorio.

Pero tampoco este razonamiento resulta convincente. Debo señalar, ante todo, que la prohibición de discriminación es un principio general del ordenamiento jurídico comunitario, cuyo debilitamiento mediante la fijación de límites sólo puede hacerse con mucho cuidado. Ahora bien, me parece que el fraccionamiento del sistema impositivo en múltiples sectores, incluso reducidos, para después circunscribir a cada uno de ellos la eficacia de dicho principio implica no tanto debilitarlo como tender a su supresión. Por otra parte no alcanzo a comprender por qué la regulación del derecho a la devolución de un impuesto sobre la fabricación deba constituir una normativa distinta de la que regula cualquier otro tributo, especialmente si se trata de uno indirecto. Por lo tanto, comparo la tesis de la Comisión cuando manifiesta, modificando en parte el razonamiento expresado en el escrito presentado el 6 de octubre de 1982, que si se quiere «excluir con total seguridad cualesquiera discriminaciones entre productos importados y productos nacionales, deberá depararse un mismo trato a todos o [...] a la mayor parte de los impuestos indirectos» (apartado 3 de la página 3 del escrito presentado el 20 de mayo de 1983).

¿Qué decir en este punto del artículo 19 o, mejor aún, de una norma inspirada en él? En primer lugar, que dicho artículo no agrupa un sistema de impuestos amplio y homogéneo hasta el extremo de justificar una excepción a la prohibición de discriminación.

En efecto, quedan excluidos de su ámbito de aplicación, además de los casos de reclamación de lo percibido indebidamente que se basan en un error material de la Administración, numerosos impuestos indirectos y, entre los impuestos sobre el consumo, el IVA y los derechos de aduana de exportación. Dichas exclusiones no se basan en la función económica de los tributos pertinentes, sino en factores externos más dispares. Por ejemplo, es evidente que el IVA y los pagos indebidos imputables a error quedan excluidos únicamente porque son objeto de una normativa comunitaria.

Pero esto no es todo. El representante de la Comisión ha señalado que el artículo 19 se refiere a «un conjunto de tributos en los que predominan los derechos de aduana de importación», de manera que «deben albergarse serias dudas sobre su conformidad con el requisito de la no discriminación». Una vez más comparto el parecer de esta Institución. De hecho, podría incluso ser correcta la interpretación del asunto *Just* que hace el Gobierno italiano, pero si la unificación del sector impositivo para el cual la norma interna establece una regulación distinta radica en el origen comunitario del derecho a la devolución, se invertirán los efectos de dicha interpretación, en contra de quien la haya formulado: es decir, que esa norma resultará manifiestamente contraria a la que el Tribunal de Justicia enunció en el asunto *Just*.

No me parece lícito prolongar estas observaciones sobre la forma en que debe aplicarse el principio de no discriminación. Corresponderá al Juez nacional interpretar

su legislación y determinar si viola el referido principio en el sentido que acabo de exponer, y, en su caso, hasta qué punto.

12. En el curso del procedimiento, tanto la defensa de la sociedad San Giorgio como el representante de la Comisión han manifestado en múltiples ocasiones que el sistema probatorio del artículo 19 es contrario al ordenamiento jurídico comunitario también porque vulnera el derecho de defensa. Exigir al importador una prueba *únicamente documental* sobre situaciones que hayan tenido lugar anteriormente a la entrada en vigor de la norma, se dice, disminuye injustificadamente sus posibilidades de demostrar la falta de repercusión de la carga. En efecto, debe suponerse que hasta la llegada del nuevo régimen, no se haya preocupado (porque no había motivo alguno para ello) de reunir los documentos necesarios para la prueba que ahora se le exige.

El Juez remitente no se ocupa directamente de este problema; pero dado que las partes han tratado tan ampliamente sobre él, creo que no puedo dejar de abordarlo. Por lo tanto, diré que la censura no carece de fundamento. Nada impide que un legislador limite los medios de prueba ordinarios y disponga que determinadas pretensiones deben probarse sólo mediante documentos; pero no es lícito que lo haga mediante normas con efecto retroactivo. Precisamente San Giorgio y la Comisión hacen resaltar las enormes dificultades que semejante método impone a los interesados. Y a sus observaciones puede añadirse otra. Según una regla cargada de historia y aceptada por todos los ordenamientos jurídicos, corresponde al

demandante probar los hechos que constituyen el fundamento de la pretensión, y al demandado que alega su ineficacia o la extinción del derecho, incumbe probar aquéllos sobre los que se funda su excepción. En el caso que estamos examinando, por el contrario, el *solvens* debe aportar una prueba negativa. En sí mismo, ello no hace que ésta sea ilícita; pero la convierte en doblemente anómala y este hecho, conjuntamente con la retroactividad de la norma que la prevé, reduce a cero las posibilidades de defensa del que está obligado a la práctica de tal prueba.

La defensa del Gobierno italiano objeta que el Código Civil obliga a los empresarios a conservar los documentos contables; de ello se desprende que los interesados deberían disponer de la documentación necesaria sólo por el hecho de haberse atendido a las normas vigentes desde 1942. Sin embargo, dicha argumentación es insostenible, al menos por dos motivos:

- a) porque el problema se ha planteado —y no podría no haberlo sido— en términos generales y por lo tanto no es posible resolverlo con referencias a disposiciones concretas de un determinado ordenamiento jurídico interno;
- b) porque, en cualquier caso, los documentos previstos en la Ley italiana se refieren a la actividad de la empresa y no a la situación del mercado; mientras que, como he dicho, éste es el verdadero terreno sobre el cual la normativa *de qua* exige que el *solvens* aporte la prueba.

13. Por todas las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que conteste del siguiente modo a las cuestiones formuladas por el Presidente del Tribunale di Trento, en su calidad de magistrado instructor, mediante resolución de 23 de julio de 1982, dictada en el procedimiento promovido por SpA San Giorgio, Latteria Locate Triulzi, contra Amministrazione delle finanze de la Repubblica Italiana:

- a) El Reglamento (CEE) n° 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, relativo a la devolución o condonación de los derechos de importación o de exportación, debe interpretarse en el sentido de que no prohíbe que los Estados miembros dispongan en sus respectivos ordenamientos jurídicos—bien sea con respecto a los supuestos de devolución a que se refiere, como con respecto a supuestos distintos— que la repercusión de las cargas tributarias sobre otras personas del circuito económico constituya causa extintiva del derecho a devolución.
- b) Cualquier ley nacional que someta a la prueba, aunque no sea exclusivamente documental, de la falta de repercusión sobre otras personas, la devolución de determinados derechos recaudados indebidamente por la Administración en contra de lo dispuesto por las normas comunitarias (como, por ejemplo, si se trata de exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana), es incompatible con el ordenamiento jurídico comunitario, cuando el precio del producto al que se refieren dichos derechos se determina en régimen de libertad de mercado, ya que ello hace que sea prácticamente imposible el ejercicio del derecho a la devolución que posee un fundamento comunitario.
- c) Cualquier ley nacional que prevea el régimen especial de prueba indicado en la letra b) exclusivamente para los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en las normas comunitarias, sin que extienda dicho régimen a todo otro impuesto, derecho o tributo indebidamente recaudado, es incompatible con el Derecho comunitario puesto que supone una violación del principio de no discriminación. Dicha incompatibilidad existe siempre que la totalidad de los tributos cuya devolución se regula de un modo distinto, y que comprende total o parcialmente derechos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario, no posea un ámbito suficientemente amplio: por ejemplo, cuando no englobe todos los impuestos indirectos o la mayor parte de ellos.