

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 28 de abril de 1998 *

1. El Pretore de Bolzano (Italia) plantea al Tribunal de Justicia seis cuestiones prejudiciales acerca de la incidencia de las normas y principios de derecho comunitario sobre el régimen jurídico nacional —Ley italiana n° 428, de 29 de diciembre de 1990 (en lo sucesivo, «Ley n° 428») —¹ que regula la devolución de ciertos ingresos tributarios indebidamente exigidos por la Administración italiana.

Los hechos, el procedimiento y el tenor de las cuestiones prejudiciales

2. La sociedad recurrente pagó a la Administración italiana, el 12 de marzo de 1988, la cantidad de 6.945.756 LIT en concepto de impuesto sobre el consumo correspondiente a una partida de plátanos importados a través de la aduana de Brenner.

3. Al considerar que se trataba de un tributo indebidamente pagado, en cuanto incompatible con el derecho comunitario, Dilexport

Srl presentó a la Administración, en 1991, una solicitud de devolución de su importe. No habiendo obtenido respuesta favorable, interpuso ante el Pretore de Bolzano, competente territorialmente, un *recurso per ingiunzione*, al amparo del artículo 633 del codice di procedura civile, para obtener la devolución.

4. El Pretore, antes de resolver el recurso, sometió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el derecho comunitario en el sentido de que se opone al establecimiento por parte de un Estado miembro de normas como la del artículo 29 de la Ley italiana n° 428, de 29 de diciembre de 1990, la cual supedita la devolución de tributos recaudados en violación del derecho comunitario a *plazos de prescripción o de caducidad y a condiciones de prueba* distintas y más restrictivas que las previstas en las normas generales del derecho civil? Concretamente, en relación con el principio según el cual las *modalidades* para el ejercicio del derecho a la devolución establecidas en las leyes nacionales “no pueden ser menos favorables que las que se refieren a *análogas impugnaciones de derecho nacional*”, se pide que se dilucide qué debe entenderse con la expresión “*análogas impugnaciones de derecho nacional*”.

* Lengua original: español.

¹ — Ley sobre el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la pertenencia de Italia a las Comunidades Europeas (GURI, suplemento 1991, n° 10).

- 2) ¿Se oponen los principios fundamentales del ordenamiento jurídico comunitario a que un Estado miembro —con carácter limitativo y sólo en relación con un ámbito específico constituido por una categoría homogénea de exacciones fiscales en el cual prevalecen notablemente las que son relevantes para el ordenamiento jurídico comunitario— establezca una normativa especial y de excepción con objeto de restringir y limitar el derecho a la repetición de lo indebido, estableciendo, de este modo, una excepción a las condiciones generales que para la repetición de lo indebido establece el artículo 2033 del Código Civil? Concretamente, ¿puede interpretarse restrictivamente el principio de no discriminación y, por lo tanto, puede considerarse que se ajusta al mismo una norma de un Estado miembro, como la contenida en el *apartado 2* del artículo 29 de la Ley n° 428, de 29.12.1990, por el mero hecho de que las condiciones que establece para devolver las exacciones fiscales, relevantes según el derecho comunitario, aunque sean restrictivas con respecto a la disciplina general del derecho común, sin embargo resultan menos gravosas que las condiciones especiales de devolución previstas en el *apartado 3* del mismo artículo?
- 3) ¿Se oponen los mencionados principios fundamentales del ordenamiento jurídico comunitario a que —después de las reiteradas sentencias del Tribunal de Justicia en las que se declararon incompatibles con el derecho comunitario diversos tributos en materia de derechos aduaneros de importación, impuestos de fabricación, impuestos sobre el consumo, “sovrapprezzo” [suplemento del precio adeudado por los productores y los importadores italianos a la caja de com-
- pensación del azúcar] del azúcar y derechos de carácter estatal— un Estado miembro adopte una norma de carácter procesal, como la contenida en el artículo 29 de la Ley n° 428, de 29.12.1990, que reduce específicamente la posibilidad de actuar para reclamar la devolución de dichos tributos indebidamente recaudados en infracción del derecho comunitario?
- 4) Si una Ley como la mencionada —supuestamente establecida para adaptar la legislación nacional a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia— aprobada, además, con tres años y medio de retraso con respecto a la sentencia del Tribunal de Justicia, con el consiguiente enriquecimiento injusto del Estado retardado, no fuera incompatible con el derecho comunitario y, concretamente, con lo declarado, en materia de no admisión de la prueba, en la sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, y concretamente, si no fuera incompatible la interpretación y aplicación del citado artículo 29 sobre la base del supuesto de que —“*siendo un hecho notorio la incorporación de los impuestos sobre el consumo*”—, ¿sería la prueba mediante *presunciones* suficiente para admitir la repercusión y, por lo tanto, desestimar la solicitud de devolución?
- 5) ¿Es lícito, por consiguiente, según el derecho comunitario que el Juez nacional o su consultor técnico determine la repercusión del impuesto utilizando tales presunciones simples, que necesariamente serían típicas pruebas libres, excluyendo de este modo sistemáticamente las solicitudes de devolución, como ocurre en la

práctica, de forma que la Administración deudora nunca admita que está obligada a proceder a la devolución?

derados incompatibles con normas comunitarias» contenía las siguientes disposiciones:

- 6) ¿Puede imponerse y, en cualquier caso, interpretarse con efecto retroactivo una norma como la contenida en los apartados 4 y 8 del citado artículo 29, que impone formalidades de procedimiento (por ejemplo, obligación de comunicar a determinados negociados de la propia autoridad deudora) nunca establecidas en anteriores casos de devolución examinados en la regulación general de la materia?»

— extiende, en su apartado 1, el plazo quinquenal de caducidad previsto por el artículo 91 del Texto Unico de las disposiciones legislativas en materia aduanera a todas las acciones de reembolso de sumas pagadas en relación con operaciones aduaneras; ello no obstante, reduce a tres años dicho plazo de caducidad —así como el de prescripción previsto por el artículo 84 del mismo Texto Unico— a partir del nonagésimo día posterior a la entrada en vigor de la Ley;³

El marco jurídico nacional y el marco jurídico comunitario

5. El artículo 29 de la Ley n° 428,² bajo la rúbrica de «Reembolso de los tributos consi-

— dispone, en su apartado 2, que «se devolverán los derechos aduaneros sobre la importación, los impuestos de fabricación, los impuestos de consumo, el suplemento de precio del azúcar y los derechos del Estado percibidos con arreglo a disposiciones nacionales incompatibles con normas comunitarias, salvo que el gravamen correspondiente se haya repercutido sobre otros sujetos»;

2 — El tenor literal de su apartado 1 es el siguiente: «El plazo quinquenal de caducidad previsto en el artículo 91 del Texto Unico de las disposiciones legislativas en materia aduanera, aprobado por Decreto del Presidente de la República de 23 de enero de 1973, n° 43, debe entenderse aplicable a todas las demandas y acciones ejercitables para el reembolso de las cantidades pagadas en relación con las operaciones aduaneras. Dicho plazo, así como el plazo de prescripción previsto en el artículo 85 del mismo Texto Unico, quedan reducidos a tres años a partir del nonagésimo día posterior a la entrada en vigor de la presente Ley.» Por su parte, el artículo 91 del Texto Unico disponía en su versión original: «El contribuyente tiene derecho al reembolso de las cantidades pagadas en exceso sobre la deuda como consecuencia de errores de cálculo en la liquidación, o de la aplicación de un derecho no previsto por la tarifa aplicable a la mercancía descrita en el acta de comprobación, siempre que presente la demanda en el plazo preteritorio de cinco años, contados desde el día del pago, y que dicha demanda vaya acompañada de la factura original que acredite el pago.»

— dispone, en su apartado 4, que las demandas de devolución de los derechos y de los impuestos a que se refieren los apartados 2 y 3, cuando tales cantidades hayan concurrido a determinar los rendimientos de la empresa, deben ser comunicadas, bajo sanción de inadmisibilidad, a las oficinas

3 — La Ley n° 428, publicada en la Gazzetta Ufficiale el 12 de enero de 1991, entró en vigor el 27 de enero del mismo año; en consecuencia, el plazo de cinco años se redujo a tres a partir del día 21 de abril de 1991.

tributarias que hayan recibido las declaraciones de los rendimientos del ejercicio correspondiente;

los Estados miembros, incluidos los originarios de terceros países puestos en libre práctica en los Estados miembros.

- establece, en su apartado 7, que la disposición contenida en el citado apartado 2 se aplicará aun cuando la devolución se refiera a cantidades satisfechas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la misma Ley (27 de enero de 1991);

El examen de las diferentes cuestiones prejudiciales

- dispone, en su apartado 8, que el apartado 4 se aplicará a partir del período tributario en curso a la fecha de entrada en vigor de la presente ley.

7. Abordaré el análisis de las cuestiones prejudiciales agrupándolas según su contenido, aun cuando no coincida totalmente con el orden expositivo del auto de reenvío:

6. El impuesto especial sobre el consumo de plátanos originarios de otros Estados miembros, que la empresa demandante pagó y cuyo importe reclama, fue declarado incompatible con el derecho comunitario por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 7 de mayo de 1987, Comisión/Italia,⁴ pues contravenía el párrafo 2 del artículo 95 del Tratado CEE. La sentencia de la misma fecha, Co-Frutta,⁵ reiteró que aquel precepto se oponía a un impuesto sobre el consumo que gravara determinadas frutas importadas, por cuanto puede proteger la producción nacional de frutas, y que el artículo 95 del Tratado CEE es aplicable a todos los productos procedentes de

a) en primer lugar, la dualidad de regímenes jurídicos reguladores del derecho a la devolución de ingresos indebidos (cuestiones primera y segunda);

b) en segundo lugar, los problemas temporales —esto es, los plazos de prescripción y caducidad y la retroactividad— derivados de aplicar la Ley n° 428 a la devolución del tributo (tercera cuestión);

c) en tercer lugar, la utilización de las presunciones como medio de prueba para apreciar la repercusión del tributo hacia

4 — Asunto 184/85, Rec. p. 2013.

5 — Asunto 193/85, Rec. p. 2085.

terceros (cuestiones cuarta y quinta);

efecto por la Ley («el plazo quinquenal [...] debe entenderse aplicable») sea meramente interpretativa o tenga eficacia constitutiva.

d) finalmente, la exigencia de que las demandas de devolución sean comunicadas a la Administración tributaria (sexta cuestión).

Sobre la primera y la segunda cuestiones prejudiciales

8. La primera y la segunda cuestiones suscitadas por el juez de reenvío se refieren al contenido de la norma interna en cuanto tal — esto es, al margen de su eficacia en el tiempo— y a su eventual contraste con el derecho comunitario. Considero que su análisis ha de ser previo, en buena lógica, al problema de la retroactividad o irretroactividad de la citada norma, objeto de la tercera cuestión prejudicial.

9. El apartado 1 del artículo 29 de la Ley nº 428, antes transcrito, refleja una voluntad legislativa clara: la de aplicar el mismo plazo quinquenal de caducidad, previsto por la legislación aduanera, a todo tipo de demandas y acciones ejercitables para el reembolso de cantidades pagadas en relación con operaciones aduaneras. A los efectos que ahora interesan, poco importa que la expresión empleada a tal

10. El juez de reenvío pregunta si es compatible con el derecho comunitario una norma que fija dicho plazo de caducidad para el reembolso de cantidades indebidamente satisfechas, cuando tal reembolso derive de la infracción de una norma comunitaria, mientras que las acciones análogas de repetición de lo indebido según el derecho común (artículo 2033 del codice civile) están sujetas al plazo de prescripción de diez años.

11. La cuestión se configura en términos análogos a los planteados por otros órganos jurisdiccionales italianos en relación con el plazo trienal de caducidad aplicado a las solicitudes de devolución de la tasa anual de concesión gubernativa sobre la inscripción de las sociedades en el registro de empresas, procedimientos prejudiciales sobre los cuales he presentado recientemente mis conclusiones (asunto C-231/96, EDIS; asunto C-260/96, SPAC; asuntos acumulados C-279/96 a 281/96, Ansaldo y otros). Se trata de saber, en definitiva, si es admisible, desde el punto de vista comunitario, que las acciones de repetición de lo indebido contra el Fisco se sometan a plazos de caducidad o de prescripción diferentes de los fijados para acciones análogas entre particulares.

12. Tal como he puesto de relieve en dichas conclusiones, considero que ninguna norma o principio de derecho comunitario impide al

legislador nacional fijar unos plazos de prescripción de derechos, o de caducidad del ejercicio de acciones, diferentes según el sector del ordenamiento jurídico de que se trate, siempre que su aplicación se efectúe de modo indistinto a los derechos derivados de normas nacionales o de normas comunitarias.

13. En efecto, el legislador nacional es libre para imponer plazos de prescripción o de caducidad en materia tributaria que no tienen por qué coincidir con los fijados para otro tipo de relaciones civiles. Ninguna norma o principio de derecho comunitario le obliga a equiparar, a estos efectos, las relaciones tributarias con las relaciones *inter privados*.

14. El ordenamiento jurídico italiano conoce, por lo demás, plazos muy diferentes según el sector del ordenamiento jurídico afectado. Precisamente el plazo general de prescripción ordinaria (diez años) se establece por el artículo 2946 del codice civile «a salvo los casos en que la ley disponga otra cosa», y son numerosas las disposiciones legales que, en efecto, prevén plazos inferiores para la prescripción de determinados derechos o para el ejercicio de determinadas acciones.⁶

6 — En el propio codice civile italiano los artículos 2947 y siguientes, bajo las rúbricas «De la prescripción breve» y «De la prescripción presunta» regulan supuestos en que los plazos son inferiores al ordinario. Así, por ejemplo, en materia de resarcimiento de daños y perjuicios (cinco años), de relaciones societarias (cinco años), de contratos de transporte y de seguro (un año), de relaciones laborales (uno o tres años, según los casos), etc.

15. Al igual que todos los Estados miembros que han presentado observaciones en este proceso, no encuentro motivo alguno para rechazar que un legislador nacional pueda imponer a las acciones de devolución de ingresos tributarios indebidos unas condiciones temporales de ejercicio distintas de aquellas que rigen acciones similares entre particulares.

16. La legitimidad de dicha distinción ya ha sido, además, corroborada por el Tribunal de Justicia en los apartados 22 a 25 de la sentencia de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana.⁷ Tras reconocer que el derecho comunitario no exige necesariamente el establecimiento de una norma uniforme y común a todos los Estados miembros sobre las condiciones de fondo y de forma que regulen la impugnación o la recuperación de las tasas contrarias a aquel derecho, y que la regulación de este problema varía de un Estado a otro, e incluso en el interior de cada Estado, según los diversos tipos de tributos, el Tribunal de Justicia admitía la viabilidad de los dos tipos de regímenes nacionales más caracterizados sobre esta materia:

— En algunos casos, las leyes nacionales someten las impugnaciones o las demandas de devolución de los tributos ilegalmente percibidos a condiciones específicas de tiempo y de forma, tanto si se trata de reclamaciones dirigidas a la Administración tributaria como de recursos jurisdiccionales.

7 — Asunto 61/79, Rcc. p. 1205.

— En otros casos, las acciones de reembolso de los tributos indebidamente pagados deben dirigirse a las jurisdicciones ordinarias, en especial bajo la modalidad de acciones de devolución de lo indebido. Este tipo de acciones pueden ejercitarse durante plazos más o menos largos que, en ocasiones, son los correspondientes a la prescripción de derecho común.

17. Acto seguido, el Tribunal de Justicia, reiterando su jurisprudencia Rewe y Comet,⁸ sostenía que, desde el punto de vista comunitario, las condiciones exigibles a los diferentes sistemas nacionales, respecto a las reclamaciones de ingresos indebidos cuya ilegalidad derivase de una norma comunitaria, eran las ya citadas de ausencia de discriminación y el carácter no ilusorio de las acciones correspondientes. Una y otra son expresión, según la reciente sentencia Palmisani, de 10 de julio de 1997,⁹ del «principio de equivalencia» (con los requisitos exigidos a las reclamaciones similares de naturaleza interna) y del «principio de efectividad» del derecho comunitario, respectivamente.

18. En otro caso análogo al presente, el Tribunal de Justicia tuvo la oportunidad de precisar, aún más, su doctrina precedente al resolver una cuestión prejudicial que tenía «esencialmente por objeto saber en qué medida los principios generales del derecho comunitario se oponen a normas nacionales que establezcan un plazo imperativo de tres años para la presentación de cualquier solicitud de devo-

lución de derechos indebidamente pagados, sin excepción justificada por causa de fuerza mayor».

19. La respuesta, dada en la sentencia de 9 de noviembre de 1989, Bessin et Salson,¹⁰ resulta perfectamente aplicable al caso de autos pues la analogía de situaciones jurídicas es patente. La norma nacional entonces en cuestión era el code des douanes francés, que imponía un plazo de tres años para solicitar la devolución de derechos de importación indebidamente pagados; tal norma especial se apartaba del plazo general de prescripción aplicable en defecto de cualquier otro, según el code civil francés, a las solicitudes de devolución de pagos indebidos.

20. En la sentencia que respondió a aquella cuestión prejudicial el Tribunal de Justicia, tras recordar la exigencia de la aplicación no discriminatoria de la legislación nacional, en relación con los procedimientos dirigidos a resolver litigios puramente nacionales del mismo tipo, y que aquella no puede impedir en la práctica el ejercicio de los derechos atribuidos por las normas comunitarias, resolvió que el período de prescripción trienal objeto de consulta «corresponde a una opción legislativa que no vulnera la citada exigencia».

8 — Sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe (33/76, Rec. p. 1989), y Comet (45/76, Rec. p. 2043).

9 — Asunto C-261/95, Rec. p. I-4025.

10 — Asunto 386/87, Rec. p. 3551, apartados 15 a 18.

21. Finalmente, en dos sentencias de 17 de julio de 1997, Texaco y Olieelskabet Danmark¹¹ y Haahr Petroleum,¹² el Tribunal de Justicia ha vuelto a reiterar esta misma doctrina, confirmando que «la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, que constituye la aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica, cumple los dos requisitos mencionados y no puede considerarse que en la práctica imposibilite o haga excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario, aun cuando, por definición, el transcurso de dichos plazos implique la desestimación, total o parcial, de la acción entablada». En consecuencia, declara que el plazo de prescripción de cinco años, aplicado por la legislación danesa a solicitudes de reembolso de tributos nacionales contrarios al derecho comunitario, es compatible con éste, aun cuando impida total o parcialmente la devolución solicitada.

22. Existiría, pues, discriminación si la norma italiana sobre la caducidad de las acciones de reembolso de la tasa indebidamente pagada dispusiera unos plazos diferentes según el origen, nacional o comunitario, de la obligación de reembolso. Así sucedería, en efecto, si el plazo legal para reclamar la devolución de la tasa, por ser contraria a derecho comunitario, fuera menor que el plazo legal para reclamar la devolución de esa misma tasa por cualquier otro motivo de derecho interno. Pero como ello no ocurre, y el plazo fijado por el apartado primero del artículo 29 de la Ley n° 428 se aplica indistintamente a todas las acciones de devolución de la tasa, cualquiera que sea su fundamento, la respuesta a la segunda cuestión prejudicial debe afirmar

la compatibilidad de aquel precepto con el derecho comunitario.

23. En efecto, esta es la interpretación que deriva naturalmente del texto de la norma y ha hecho suya la jurisprudencia italiana: así, la Corte di Cassazione, en sentencia de 6 de noviembre de 1992,¹³ afirma:

«El artículo 29.1 de la Ley n° 428 de 1990 [...] somete a una disciplina única la devolución de los ingresos indebidos correspondientes a una gran parte de los tributos (los impuestos indirectos sobre los bienes) equiparando, a tal efecto, tanto los derechos recaudados en aplicación de disposiciones nacionales incompatibles con normas comunitarias, cuanto los derechos aduaneros de importación, los impuestos de fabricación, de consumo, etc., evitando de este modo para los reembolsos en materia comunitaria, la creación de un *ius singulare* que hiciera menos fácil su ejercicio.»

11 — Asuntos acumulados C-114/95 y C-115/95, Rec. p. I-4263, apartados 45 a 49.

12 — Asunto C-90/94, Rec. p. I-4085, apartados 46 a 53.

13 — La sentencia lleva por número el 12024 (Massimario del Foro Italiano 1992), y corresponde al número RGN 4373/91. A veces es citada por la fecha que consta en su texto (10 de abril de 1992), mientras que otras veces se cita con la fecha en que fue depositada en la Cancillería (6 de noviembre de 1992).

Sobre la tercera cuestión prejudicial

argumentación de dicha sentencia puede resumirse en los siguientes puntos:

24. Una vez afirmada la compatibilidad de la norma, en sí misma considerada, con el derecho comunitario, hay que analizar a continuación los extremos relativos a su eficacia temporal y, en concreto, a su aplicación retroactiva.

25. Tal como destacan la Comisión y, en parte, el Gobierno francés, en sus alegaciones, hay una cierta confusión a este respecto. La Comisión llega a afirmar que «desde la perspectiva de los efectos temporales de la norma controvertida, la situación se caracteriza por una confusión ejemplar: la Ley prescribe una cosa (interpreta retroactivamente una disposición anterior...), pero los órganos jurisdiccionales de la República, incluso los supremos, aplican otra (la regla de la no-retroactividad, al menos para las solicitudes de reembolso presentadas hasta la entrada en vigor de la Ley nº 428)».

26. La Corte di Cassazione en la sentencia de 6 de noviembre de 1992, antes citada, confirma el carácter retroactivo de la norma, motivo que le conduce a su no-aplicación. La

a) según las normas anteriores a la entrada en vigor de la Ley nº 428, la prescripción quinquenal aplicable a la devolución de los ingresos indebidos, regulada por el artículo 91 del Texto Unico de las leyes aduaneras, procedía sólo por errores de cálculo o de aplicación de la tarifa; en los demás casos el plazo de prescripción era el ordinario decenal;¹⁴

b) tras la promulgación del apartado 1 del artículo 29 de la Ley nº 428, el plazo quinquenal de caducidad (no ya de prescripción) es aplicable a todas las solicitudes y acciones ejercitables para el reembolso de cualquier cantidad pagada en relación con operaciones aduaneras;¹⁵

14 — «Sobre la cuestión relativa al plazo de prescripción esta Corte se ha pronunciado en numerosas ocasiones afirmando que — según la lectura de la norma previa a la entrada en vigor del apartado 1 del artículo 29 de la Ley nº 428 de 29 de diciembre de 1990 — la disposición contenida en el artículo 91 del Texto Unico de las leyes aduaneras (sobre la prescripción quinquenal) se refería tan sólo a los casos de reembolso de las cantidades pagadas con exceso sobre lo debido, por errores de cálculo o de aplicación de la tarifa; mientras que cuando se trataba — como en el caso de autos — de un supuesto de ingresos indebidos (porque la Administración había percibido sumas no debidas) el plazo de prescripción era el ordinario decenal (sentencias nºs 2217 de 1989 y 2464 de 1987).»

15 — «El recurso [de casación], sin embargo, debe analizarse a la luz de la normativa sobrevinida que contiene el apartado 1 del artículo 29 de la Ley nº 428 de 29 de diciembre de 1990; éste, al referirse al artículo 91 del Texto Unico de las leyes aduaneras, ha hablado de plazo quinquenal de caducidad (no ya de prescripción) y lo ha declarado aplicable a todas las solicitudes y acciones ejercitables para el reembolso de cualquier cantidad pagada en relación con operaciones aduaneras.»

c) dicho artículo no es meramente interpretativo, sino innovador, y el designio del legislador ha sido conferirle carácter retroactivo;

d) precisamente por razón de dicha retroactividad, la norma no es compatible con el derecho comunitario y los órganos jurisdiccionales internos han de acordar su no-aplicación.¹⁶

27. Si la aplicación *pro futuro* del artículo 29 de la Ley n° 428 no me parece contraria al derecho comunitario, según he expuesto anteriormente, ofrece dudas su aplicación a los titulares del derecho a la devolución de los tributos indebidamente pagados con anterioridad, en cuanto puede suponer imponerles unas condiciones de ejercicio más desfavorables de las que venían hasta entonces gozando.

16 — «No obstante, al interpretar dicha norma esta Corte ha declarado (sentencia n° 7248 de 1991) que es total y plenamente innovadora, en cuanto ha transformado un plazo de prescripción en otro de caducidad y ha extendido la aplicación del artículo 91 a supuestos (como los ingresos indebidos comunitarios) ciertamente no comprendidos en la lectura precedente de dicho artículo. De aquí que, aun admitiendo que el legislador ha pretendido atribuir eficacia retroactiva a dicha norma, ésta, como ya se ha afirmado con argumentos sustancialmente corroborados por la Corte Costituzionale (Auto n° 444 de 1991), debe no ser aplicada en lo que se refiere a las solicitudes de devolución de los ingresos indebidos comunitarios, puesto que ha hecho más difícil el ejercicio del derecho al reembolso (dada la imposibilidad de interrumpir los plazos de caducidad) y puede incluso hacerlo desaparecer (dada la apreciación de oficio de la caducidad).»

28. La incompatibilidad con el derecho comunitario sería clara en lo que respecta a las solicitudes de devolución presentadas antes de la entrada en vigor de los nuevos plazos: el principio de seguridad jurídica no admite que tales reclamaciones se vean afectadas por una norma posterior, inexistente al tiempo de su presentación, que empeora la situación jurídica de los reclamantes. Así lo han entendido los propios órganos jurisdiccionales italianos, descartando la aplicación retroactiva del artículo en cuestión.

29. Pero el problema se plantea no sólo con las reclamaciones ya presentadas antes del 27 de abril de 1991, sino también con las posteriores a esta fecha, cuando se refieran a tributos pagados antes de la vigencia de la nueva Ley. Este es precisamente, el caso de Dilexport: los derechos aduaneros habían sido (indebidamente) pagados en 1988, antes de la promulgación de la Ley n° 428, por lo que su eventual reclamación era, entonces, legalmente admisible durante los diez años siguientes (plazo común de prescripción decenal). La reclamación efectiva, sin embargo, no se produjo hasta 1991.

30. El Tribunal de Justicia ha declarado en la sentencia de 29 de junio de 1988, Deville,¹⁷ que «con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia, de la que resulte que una legislación determinada es incompatible con el Tratado, el legislador nacional no puede adoptar ninguna norma de procedimiento que reduzca especialmente las posibilidades de reclamar la devolución de los tributos indebidamente percibidos en virtud de dicha legislación. Corresponde al órgano jurisdiccional

17 — Asunto 240/87, Rec. p. 3513.

nacional examinar si la disposición discutida reduce las posibilidades de reclamar la devolución que existirían en defecto de dicha disposición». ¹⁸

31. El caso Deville presenta unos perfiles diferentes del actual: el legislador francés había aprobado una norma específica (el artículo 18 de la Ley de 11 de julio de 1985) para suprimir de modo expreso un impuesto declarado incompatible con el derecho comunitario, sobre el que se había pronunciado en vía prejudicial el Tribunal de Justicia en la sentencia de 9 de mayo de 1985, Humblot. ¹⁹ En el mismo artículo dispuso que los contribuyentes que reclamaran la devolución de dicho impuesto con posterioridad al 9 de mayo de 1985 podrían obtenerla siempre que formularan dicha reclamación en un plazo determinado (sobre cuya interpretación discrepaban las partes) a contar desde la fecha de pago del impuesto. El Tribunal de Justicia no se consideró competente para decidir, en el marco de la respuesta a la cuestión prejudicial, si la legislación interna reducía, o no, de hecho, las posibilidades de reclamación previamente existentes a favor del contribuyente.

32. En el presente asunto, por el contrario,

18 — El mismo principio había sido ya declarado en la sentencia de 2 de febrero de 1988, Barra (asunto 309/85, Rec. p. 355), para considerar incompatible con el derecho comunitario una legislación nacional que limitaba la devolución de cantidades debidas en razón de una sentencia precedente del Tribunal de Justicia (la sentencia de 13 de febrero de 1985, Gravier, 293/83, Rec. p. 593) únicamente a quienes hubieran presentado su reclamación antes del pronunciamiento de esta última.

19 — Asunto 112/84, Rec. p. 1367.

a) si bien la reducción de las posibilidades de reclamar la devolución de los tributos indebidamente pagados, que introduce la nueva ley respecto de la norma precedente, es manifiesta y así lo han puesto de relieve los órganos jurisdiccionales internos, también es cierto que dicha ley permite —según la interpretación de estos últimos— ejercer la reclamación en el curso de los tres años sucesivos a su entrada en vigor, ²⁰ plazo que debe entenderse suficiente para garantizar la efectividad del derecho a la devolución.

b) A diferencia del asunto Deville, la legislación interna cuestionada no tiene un carácter especial, aplicable en exclusiva a un determinado tributo previamente declarado incompatible con el derecho comunitario, sino que afecta a toda una amplia gama de tributos internos, cuyo régimen de prescripción y caducidad se unifica con el que ya regía en la legislación aduanera.

33. No creo que sea necesario, en este punto, analizar si una norma que reduce los plazos de caducidad para el ejercicio de las acciones aún no entabladas, pero susceptibles de serlo según la legislación anterior, puede considerarse retroactiva *stricto sensu*. Como es sabido, las opiniones doctrinales sobre esta cuestión son divergentes, al igual que las soluciones adoptadas por las leyes y los más altos tribu-

20 — En este mismo sentido se pronunció, en el acto de la vista, el representante del Gobierno italiano.

nales nacionales. ²¹ Pero, en cualquier caso, se trata ahora de examinar si, en la medida que afecta a situaciones amparadas por el derecho comunitario, tal norma sería compatible con la doctrina de la sentencia Deville.

34. En otras palabras, el principio que subyace en la sentencia Deville—¿ha de reputarse tan absoluto que no permita, en ninguna circunstancia, una modificación legislativa ulterior que reduzca el nivel de protección jurídica precedente? El contribuyente que ha pagado un tributo incompatible con el derecho comunitario ¿conserva, de modo absoluto, el derecho a reclamarlo según las normas internas (no discriminatorias ni de efecto ilusorio) que estuvieran en vigor cuando hizo el pago o se declaró aquella incompatibilidad?

35. El designio protector que subyace en la jurisprudencia Deville es el de respetar el *statu quo ante* de los contribuyentes que habían confiado en el mantenimiento de sus posibilidades de reaccionar en derecho contra la tributación indebida. Tales posibilidades no deben empeorar precisamente cuando se ha declarado de modo explícito —por vía jurisprudencial o legislativa— el carácter indebido del tributo, en cuanto incompatible con el derecho comunitario.

21 — Según el artículo 252 de las disposiciones de aplicación y transitorias del codice civile italiano (RD de 30 de marzo de 1942, n° 318), cuando el ejercicio de un derecho está supe-
ditado al cumplimiento de un plazo más breve que el establecido por la Ley anterior, el nuevo plazo se aplica también al ejercicio de los derechos nacidos anteriormente, pero comienza a correr a partir de la entrada en vigor de la nueva disposición. Preceptos análogos se encuentran en numerosos códigos civiles o disposiciones similares.

36. Ello no debe implicar, a mi juicio, la obligación de mantener «congelado» absolutamente el régimen jurídico precedente, hasta convertirlo en inalterable para el legislador. Considero, por el contrario, que la modificación de dicho régimen jurídico sería admisible en cuanto medida legislativa de carácter general siempre que, además, no privase a los afectados del ejercicio de su derecho a reclamar, otorgándoles a tal efecto un plazo suficientemente amplio y respetuoso con el principio de efectividad de la tutela judicial.

37. Estas son, justamente, las circunstancias del litigio principal, tanto desde el punto de vista normativo como desde el punto de vista fáctico.

38. De un lado, la norma nacional no afecta en exclusiva a un tributo determinado, sino que se configura como una medida de generalización de un régimen jurídico preexistente (el previsto por el Texto Unico de las disposiciones aduaneras). Es cierto que, tanto por su rúbrica como por su contenido, el artículo 29 de la Ley n° 428 se refiere de modo expreso al reembolso de tributos incompatibles con el derecho comunitario. Pero también lo es que se trata de una medida generalizadora con la cual se pretende, precisamente, parificar las acciones de repetición derivadas de la vulneración del derecho comunitario con las acciones análogas basadas en derecho nacional, así como «someter a una disciplina única la devolución de los ingresos indebidos correspondientes a una gran parte de los tributos [...]». ²²

22 — Al respecto, véanse las consideraciones de la Corte di Casazione transcritas en el punto 23 de estas conclusiones.

39. Desde el punto de vista fáctico, tratándose de tasas pagadas en 1988, antes de la aprobación de la nueva Ley nº 428, el plazo de tres años que ésta le concedía para reclamar la devolución le permitió, sobradamente, haber interpuesto la acción de reembolso en tiempo suficiente. Pudo, pues, ejercitar sin trabas, durante un largo período de tiempo posterior a la entrada en vigor de la nueva Ley, su derecho a la devolución de la tasa.

40. En resumen, ni las circunstancias de este caso son análogas a las de los asuntos Deville y Barra, ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sentada en estos últimos debe interpretarse de un modo tan riguroso que impida cualquier cambio legislativo sobre el régimen de las acciones de devolución de ingresos indebidos establecido con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia. Siempre que dicha modificación legal mantenga un nivel suficiente de posibilidades de solicitar la devolución de aquellos tributos (durante un plazo de tres años, por ejemplo, como aquí ocurre) no creo que deba considerarse incompatible con el derecho comunitario.

Sobre las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta

41. En sus cuestiones cuarta y quinta el juez de reenvío pregunta sobre la posibilidad de utilizar la prueba de presunciones para determinar si una empresa, tras haber satisfecho el

tributo indebido, ha efectuado más tarde su repercusión hacia terceros. Como es bien sabido, el Tribunal de Justicia admite, con ciertos matices, que la Administración tributaria no tiene obligación de devolver el importe del tributo al sujeto pasivo que, en su día, lo pagó y, después, lo repercutió hacia terceros.

42. Las premisas de las que parte el juez, relativas a la situación jurídica interna, son rechazadas por el Gobierno italiano: a juicio de éste, ni siempre se ha calificado de «hecho notorio» la repercusión de los impuestos sobre el consumo en derecho italiano, ni la utilización de la prueba de presunciones tiene como resultado «excluir sistemáticamente las solicitudes de devolución».

43. Planteado el debate en estos términos, y dado que el tenor del artículo 29 de la Ley nº 428, al que se refiere el juez en la tercera cuestión, no habla para nada de presunción legal de repercusión,²³ me temo que la respuesta del Tribunal de Justicia no puede ir en este caso más allá de la reafirmación de su jurisprudencia anterior sobre la materia, cumpli-

23 — El apartado 2 del artículo 29 de la ley nº 428 dispone que los derechos aduaneros serán devueltos «salvo que el gravamen correspondiente se haya repercutido sobre otros sujetos». Es patente la ausencia de presunción alguna, en abierto contraste con la norma italiana precedente, examinada en la sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595). Esta última norma (artículo 10 del Decreto-Ley nº 430 de 10 de julio de 1982) establecía de modo expreso una presunción legal de repercusión, por el mero hecho de que las mercancías objeto del gravamen aduanero o de los impuestos sobre la fabricación o sobre el consumo hubiesen sido objeto de cesión, transformación, entrega, etc. El legislador italiano de 1990, a la vista de la sentencia San Giorgio, suprimió en la nueva ley esta presunción legal.

damente recordada en la sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb.²⁴

44. En efecto, ante la pregunta de un órgano jurisdiccional que pretendía saber «[...] si un Estado miembro puede oponerse a la repetición de un tributo indebidamente percibido alegando que ha sido repercutido sobre el comprador, siendo así que esta repercusión viene impuesta por la propia legislación de ese Estado», la respuesta del Tribunal de Justicia, con apoyo en las sentencias de 27 de febrero de 1980, Just²⁵; Denkavit italiana, antes citada; San Giorgio, antes citada, y de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard,²⁶ fue:

— En primer lugar, que «el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro vulnerando el derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones comunitarias que prohíben tales tributos [...]. En principio, pues, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados con infracción del derecho comunitario».

— En segundo término, y como excepción a este principio, que «la protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico comunitario no impone la devolución de los impuestos,

derechos y gravámenes recaudados con infracción del derecho comunitario cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos (véase, en particular, la citada sentencia San Giorgio, apartado 13)».

— Finalmente, que «corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar, a la luz de las circunstancias de cada caso, si el operador ha repercutido el tributo, en todo o en parte, sobre otros sujetos [...]».

45. Por lo que respecta a los aspectos procesales de la cuestión, siguen siendo válidas las afirmaciones que hacía en la citada sentencia Bianco y Girard el Tribunal de Justicia: «En este sentido debe ponerse de manifiesto que, incluso si la legislación nacional concibe los impuestos indirectos para ser repercutidos en el consumidor final, y a pesar de que habitualmente, en el comercio, estos impuestos indirectos se repercuten parcial o totalmente, no puede afirmarse de modo general que en todos los casos sea efectivamente repercutido el impuesto. En efecto, esta repercusión efectiva, total o parcial, depende de varios factores propios de cada transacción comercial, y la diferencian de otros casos situados en otros contextos. En consecuencia, la cuestión de la repercusión o de la no repercusión en cada caso de un impuesto indirecto constituye una cuestión de hecho que compete al juez nacional, quien puede apreciar libremente las pruebas. Sin embargo, no puede admitirse que en el caso de impuestos indirectos exista una presunción en cuya virtud la repercusión se haya producido y por lo tanto

24 — Asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165.

25 — Asunto 68/79, Rec. p. 501.

26 — Asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099.

corresponda al sujeto pasivo la prueba en contrario.»

46. Si es inadmisibles, pues, la presunción general de que el tributo ha sido repercutido, semejante conclusión no significa que el juez nacional, en un supuesto dado, a la vista de los elementos de hecho y de derecho que le hayan sido presentados, no pueda formar su convicción sobre la existencia de la repercusión o traslación real y efectiva del impuesto, en términos jurídicos, a partir de los medios de prueba admisibles según sus leyes procesales.

47. La valoración de dichos elementos de juicio es una facultad soberana del juez, que puede utilizar al efecto todos los medios de apreciación de las pruebas que su ordenamiento procesal le permita. Entre ellos se encuentra, sin duda, la prudente utilización de las presunciones, en determinados casos: a partir de un hecho acreditado, y siempre que entre él y el que se trata de demostrar haya un enlace preciso y directo, según las reglas de la razón, el juez puede «presumir», a efectos procesales, la existencia de este último hecho.

48. La admisión de este género de presunciones, distintas de las establecidas por la ley con carácter general bien como presunciones *iuris et de iure*, bien como presunciones *iuris tantum*, es común a la mayoría de los sistemas jurídicos y, en cierta manera, inherente a la función jurisdiccional: la tarea del juez al

resolver un caso concreto se basa a menudo en presunciones, explícitas o implícitas, como medio de formar su convicción sobre la existencia o inexistencia de un hecho alegado.

49. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia no impide, pues, que el juez utilice las presunciones como medio de prueba, en el sentido antes referido: pero sí le impide partir, como premisa, de la presunción general de repercusión del impuesto indirecto contrario al derecho comunitario, incluso si la obligación de repercutir era exigida por la ley nacional.

50. El Tribunal de Justicia se ha pronunciado, hasta ahora, sobre presunciones legales de repercusión y las ha declarado no compatibles con el derecho comunitario. Esta misma consecuencia debería aplicarse a una presunción general y abstracta de repercusión que, incluso sin tener rango legal, fuera establecida por vía jurisprudencial ante el silencio de la ley. Lo cual no impide, como vengo sosteniendo, que en cada caso concreto, los órganos jurisdiccionales competentes utilicen la prueba de presunciones como un medio probatorio más para formar su convicción sobre el hecho de la repercusión del tributo.

51. Quizás un ejemplo sea ilustrativo: el juez nacional no podría presuponer, sin más, que una determinada empresa ha repercutido sobre sus clientes todos los impuestos indirectos que previamente haya satisfecho al Fisco; pero, si se demostrara ante él (mediante informes

contables, económicos o de otro tipo, o mediante otros medios de prueba) que dicha empresa, durante determinados años y en relación con determinados productos, ha practicado de manera general la repercusión del tributo, el juez podría, al pronunciarse sobre un caso concreto ocurrido en dichos años, partir de la «presunción» de que se había producido también entonces la repercusión del tributo.

52. En definitiva, considero que la respuesta del Tribunal de Justicia debería reiterar sus pronunciamientos precedentes: corresponde al juez nacional apreciar, en cada caso, la repercusión o la no repercusión de un impuesto como una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación de las pruebas, para cuya determinación son admisibles todos los medios probatorios utilizables en su derecho interno. Sin embargo, el juez nacional no puede admitir que, en el caso de impuestos indirectos, exista una presunción general en cuya virtud la repercusión se haya producido y, por lo tanto, corresponda al sujeto pasivo la prueba en contrario.

Sobre la sexta cuestión prejudicial

53. El apartado 4 del artículo 29 de la Ley n° 428 impone una nueva exigencia procesal a las demandas de devolución de los derechos y de los impuestos a que se refieren los apartados 2 y 3 del mismo precepto: cuando tales cantidades hayan concurrido a determinar los

rendimientos de la empresa, deben ser comunicadas, so pena de inadmisibilidad, a las oficinas tributarias que hayan recibido las declaraciones de los rendimientos del ejercicio correspondiente.

54. El motivo y la finalidad fiscal de esta exigencia son obvios: si la empresa computó como «gasto» el importe del tributo indebidamente pagado, para detraerlo de sus ingresos en un ejercicio fiscal y determinar así sus rendimientos imposables, es lógico que, al ejercitarse la acción de reembolso de aquel tributo, el Fisco tenga conocimiento de ello y pueda actuar en consecuencia.

55. Es cierto que el legislador italiano podía haber logrado la misma finalidad con otro tipo de medidas menos rigurosas desde el punto de vista procesal: a fin de cuentas, las demandas de devolución de tributos indebidos se dirigen contra la Administración, que necesariamente va a tener conocimiento de ellas a través de l'avvocatura dello Stato o de cualquier otro de sus representantes en juicio, por lo que parece algo redundante exigir a las partes demandantes que, además, comuniquen expresamente sus demandas a otra dependencia administrativa. Pero no es competencia del Tribunal de Justicia opinar sobre la conveniencia u oportunidad de semejantes medidas.

56. Desde el punto de vista comunitario nada se opone a dicha medida si, como el artículo antes transcrito afirma, se aplica indistintamente a la devolución de cualquiera de los

tributos y derechos a que se refieren los apartados 2 y 3, tanto si la obligación de devolver el tributo procede de su incompatibilidad con el derecho comunitario, como de cualquier otro motivo.

57. Por el contrario, sería incompatible con el derecho comunitario la extensión retroactiva de dicha medida tanto a las solicitudes de devolución de ingresos presentadas a la Administración²⁷ como a las demandas judiciales por este motivo planteadas contra ella, cuando unas y otras hayan tenido lugar antes de la entrada en vigor de la Ley. Semejante extensión retroactiva haría inviable el ejercicio de la acción de repetición, en los términos ya proscritos por la jurisprudencia comunitaria, pues pretendería exigir, *a posteriori*, un requisito que, en el momento de la presentación de la demanda judicial o de la solicitud administrativa, no era de obligado cumplimiento y resulta, después, imposible de realizar.

58. El apartado 8 del artículo 29 dispone que la exigencia de comunicación a la oficina tributaria «[...] se aplicará a partir del período tributario en curso a la fecha de entrada en vigor de la presente ley». Si bien la interpre-

tación de esta norma no había sido pacífica durante la fase escrita del procedimiento prejudicial —como se observa al contrastar las tesis defendidas por el Gobierno italiano en sus alegaciones con las que le imputaba la empresa demandante en las suyas—, ambas partes reconocieron en la vista oral que la Corte di Cassazione había zanjado sus discrepancias, pronunciándose por la no retroactividad de la disposición.

59. En efecto, la sentencia de la Corte di Cassazione de 29 de octubre de 1997, nº 10697, reconoce que el deber de comunicar a la Administración tributaria las demandas de restitución de ingresos indebidos, por motivos derivados del derecho comunitario, sólo se refiere a los ejercicios fiscales posteriores a la entrada en vigor de la Ley nº 428, y no a los anteriores. Se basa, para llegar a esta conclusión, en que la interpretación contraria no sólo vulneraría la propia jurisprudencia constitucional italiana, sino también la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en orden al principio de efectividad de la tutela judicial.

60. Excluido, pues, el riesgo de aplicación retroactiva y no existiendo dudas sobre el respeto del principio de equivalencia, la obligación objeto de este precepto no suscita inconvenientes desde el punto de vista del derecho comunitario.

27 — Ha existido un cierto debate, reflejado en las alegaciones de la parte demandante, sobre si la interpretación de los términos «domanda di rimborso» debe extenderse sólo a las demandas judiciales propiamente dichas o también a las solicitudes de reembolso presentadas en vía administrativa.

Conclusión

En consecuencia, sugiero que el Tribunal de Justicia responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Pretura Circondariale di Bolzano del siguiente modo:

- «1) El derecho comunitario no impide que los ordenamientos nacionales impongan un plazo de caducidad de tres años para el ejercicio de las acciones contra el Fisco en solicitud de devolución de tributos indebidamente pagados, aun cuando dicho plazo sea diferente del establecido para las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, siempre que aquel plazo se aplique indistintamente a las acciones de devolución que tengan su fundamento en motivos de derecho interno y a las que deriven de la aplicación de normas comunitarias.
- 2) No se opone al derecho comunitario una norma nacional que, para unificar el régimen jurídico aplicable a determinadas categorías de tributos, reduce los plazos de prescripción de derechos o de caducidad de acciones hasta entonces aplicables a la devolución de tributos percibidos en contra de lo dispuesto por una directiva, siempre que dicha norma conceda aún un plazo suficiente (como, por ejemplo, tres años) a partir de su entrada en vigor para interponer las reclamaciones correspondientes.
- 3) Corresponde al juez nacional apreciar, en cada caso, la repercusión o la no repercusión de un impuesto como una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación de las pruebas, para cuya determinación son admisibles todos los medios de prueba utilizables en su derecho interno. Sin embargo, el juez nacional no puede admitir que, en el caso de impuestos indirectos, exista una presunción general en cuya virtud la repercusión se haya producido y, por lo tanto, corresponda al sujeto pasivo la prueba en contrario.
- 4) Nada obsta a que la ley nacional exija que las demandas de devolución de los ingresos indebidos, en cuanto incompatibles con el derecho comunitario, sean comunicadas, so pena de su inadmisibilidad, a las oficinas tributarias correspondientes. Dicha inadmisibilidad no puede tener carácter retroactivo, esto es, no puede aplicarse a las demandas formuladas antes de la entrada en vigor de la ley.»