

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 2 de octubre de 2003 *

En el asunto C-147/01,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), destinada a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Weber's Wine World Handels-GmbH,

Ernestine Rathgeber,

Karl Schlosser,

Beta-Leasing GmbH

y

Abgabenberufungskommission Wien,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE) y del punto 3 del fallo de la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C-437/97, Rec. p. I-1157),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. M. Wathelet (Ponente), Presidente de Sala, C.W.A. Timmermans, A. La Pergola, P. Jann y S. von Bahr, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Sr. Schlosser, por la Sra. T. Jordis, Rechtsanwältin;
- en nombre de Beta-Leasing GmbH, por el Sr. W. Arnold, Rechtsanwalt;
- en nombre de la Abgabenberufungskommission Wien, por el Sr. K. Pauer, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. H. Dossi, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y V. Kreuzschitz, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la Sra. Rathgeber, representada por el Sr. W. Ilgenfritz, Prozeßbevollmächtigter; del Sr. Schlosser, representado por la Sra. T. Jordis y el Sr. G. Stefan, Rechtsanwälte; de Beta-Leasing GmbH, representada por el Sr. W. Arnold; de la Abgabenberufungskommission Wien, representada por el Sr. L. Pramer, Rechtsanwalt; del Gobierno austriaco, representado por el Sr. H. Dossi, y de la Comisión, representada por los Sres. E. Traversa y V. Kreuschitz, expuestas en la vista de 12 de diciembre de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de marzo de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 23 de marzo de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de abril siguiente, el Verwaltungsgerichtshof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE) y del punto 3 del fallo de la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97, Rec. p. I-1157; en lo sucesivo, «sentencia EKW»).

2 Esta cuestión se suscitó en el marco de los litigios entre Weber's Wine World Handels-GmbH, la Sra. Rathgeber, el Sr. Schlosser y Beta-Leasing GmbH (en lo sucesivo, «demandantes del litigio principal») ante la Abgabenberufungskommission Wien [Comisión de apelación en materia tributaria de la ciudad de Viena (Austria); en lo sucesivo, «administración tributaria»] sobre el carácter retroactivo del artículo 185 de la Wiener Abgabenordnung (Código de impuestos de Viena; en lo sucesivo, «WAO»), que supedita la reclamación de reembolso del

impuesto sobre bebidas alcohólicas, declarado incompatible con el Derecho comunitario por la sentencia EKW, al requisito de que dicho impuesto no haya sido repercutido sobre terceros.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 A tenor del artículo 5 del Tratado:

«Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad. Facilitarán a esta última el cumplimiento de su misión.

Los Estados miembros se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del presente Tratado.»

4 El punto 3 del fallo de la sentencia EKW está redactado del siguiente modo:

«Las disposiciones del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12[/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia,

circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1)] no pueden invocarse en apoyo de demandas relativas a un tributo como el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, que se ha pagado o devengado antes de la fecha de la presente sentencia, salvo por los demandantes que hayan iniciado una acción judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha.»

Legislación nacional

5 El artículo 162 de la WAO dispone:

«1) Los saldos a favor del sujeto pasivo deberán compensarse con las deudas exigibles.

2) Los saldos a favor que no deban compensarse con arreglo al apartado 1, deberán ser devueltos conforme a lo dispuesto en el artículo 185.»

6 Las disposiciones en vigor antes del 2 de marzo de 2000 permitían al sujeto pasivo, en virtud del artículo 185, apartado 1, de la WAO, solicitar la devolución de los saldos a su favor no destinados al pago de deudas exigibles. La devolución de dichos saldos no estaba ligada a ningún otro requisito previo.

7 El artículo 1 de la Ley publicada el 2 de marzo de 2000 (LGBl. für Wien n° 9/2000; en lo sucesivo, «Ley modificativa») modificó la WAO e incluyó, en

particular, en el artículo 185 de ésta los apartados 3 y 4. Además, el artículo 2 de la Ley modificativa preveía que su artículo 1 era aplicable asimismo a las deudas tributarias nacidas con anterioridad a la promulgación de la citada Ley.

- 8 Una nueva Ley modificativa, de 20 de febrero de 2001 (LGBI. für Wien n° 7/2001), completó también el artículo 185, apartado 3, párrafo primero, de la WAO.
- 9 El artículo 185 de la WAO, en su versión resultante de las dos leyes modificativas antes citadas, dispone:

«1) El sujeto pasivo podrá solicitar la devolución de los saldos a su favor (artículo 162, apartado 2). La devolución podrá efectuarse también de oficio.

2) Del importe de la devolución podrá deducirse el de las deudas tributarias que hayan sido determinadas y que el sujeto pasivo deba ingresar en los tres meses siguientes a la presentación de la solicitud de devolución.

3) El sujeto pasivo no tendrá derecho a la devolución cuando el tributo haya sido soportado económicamente por un tercero; en ese caso, la reducción de la deuda tributaria mediante autoliquidación o liquidación tributaria no dará lugar a un crédito fiscal. En la medida en que un tributo así repercutido aún no haya sido ingresado, la autoridad tributaria deberá exigirlo mediante liquidación separada.

4) El apartado 3 no se aplicará a los sujetos pasivos que puedan invocar el «Anlaßfallwirkung» de una disposición tributaria declarada ilegal por el Verfassungsgerichtshof.»

- 10 En Derecho austriaco, el «Anlaßfallwirkung» se aplica, en particular, como consecuencia de una sentencia del Verfassungsgerichtshof que declare inconstitucional una ley. En efecto, en estos casos, esta ley no queda anulada con efecto retroactivo, sino que, salvo que el Verfassungsgerichtshof resuelva otra cosa, sigue siendo aplicable a los hechos que se hayan producido antes de la declaración de inconstitucionalidad. Sin embargo, la ley en cuestión no será de aplicación en el asunto que dio origen al examen de la constitucionalidad ni en aquellos que estén pendientes ante el Verfassungsgerichtshof en el momento en que comienza la deliberación sobre dicho asunto.

Hechos

Circunstancias en las que se adoptó la ley modificativa

- 11 En 1997, el Verwaltungsgerichtshof, que conocía de un litigio entre la administración tributaria y varios sujetos pasivos sobre la compatibilidad del impuesto sobre las bebidas con el Derecho comunitario —y más concretamente con las disposiciones relativas al impuesto sobre el valor añadido, a los impuestos especiales y a las ayudas de Estado—, planteó al Tribunal de Justicia diversas cuestiones prejudiciales a las que éste respondió en la sentencia EKW.

- 12 En sus conclusiones presentadas el 1 de julio de 1999 en el asunto en el que se dictó la sentencia EKW, el Abogado General Sr. Saggio proponía al Tribunal de Justicia que declarase que tanto la Directiva 92/12 como la normativa comunitaria relativa a las ayudas de Estado se oponían al mantenimiento del impuesto sobre las bebidas.
- 13 Además, al examinar la pretensión del Gobierno austriaco de que se limitasen en el tiempo los efectos de la sentencia que había de dictarse, en el supuesto de que el impuesto sobre las bebidas fuese declarado incompatible con el Derecho comunitario, el Abogado General propuso que se desestimara esta pretensión por considerar que no concurrían, en dicho caso, circunstancias que lo justificaran.
- 14 La presentación de estas conclusiones suscitó una gran preocupación a las autoridades locales austriacas, dado que éstas temían verse obligadas a reembolsar cuantías muy elevadas.
- 15 Según la resolución de remisión, todos los Estados federados austriacos modificaron su legislación fiscal tras la presentación en audiencia de las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio, de modo que un impuesto recaudado indebidamente no tuviera que ser reembolsado ni compensado cuando hubiera sido repercutido sobre terceros. Todas estas modificaciones fueron introducidas después de la presentación de las citadas conclusiones, pero, salvo en un caso, antes de la lectura de la sentencia EKW, si bien en un momento en que la fecha de ésta ya había sido anunciada.
- 16 En el Estado federado de Viena, la Ley modificativa se promulgó el 2 de marzo de 2000, es decir, una semana antes de que se dictara la sentencia EKW.

- 17 En el punto 2 del fallo de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 no se opone al mantenimiento de un impuesto sobre las bebidas no alcohólicas y los helados.
- 18 En cambio, en el mismo punto del citado fallo, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se opone al mantenimiento del mencionado impuesto en cuanto se refiere a las bebidas alcohólicas.
- 19 Sin embargo, en respuesta al Gobierno federal austriaco, que había alegado que una sentencia que impusiera el reembolso del impuesto sobre las bebidas tendría graves consecuencias financieras y que, en cualquier caso, los sujetos pasivos habían repercutido el tributo sobre los consumidores al incorporarlo al precio de las bebidas, el Tribunal de Justicia, en el apartado 59 de la sentencia EKW, reconoció la existencia de «razones imperiosas de seguridad jurídica [que] se oponen a que se cuestionen relaciones jurídicas que han agotado sus efectos en el pasado, puesto que ello perturbaría retroactivamente el sistema de financiación de los municipios austriacos».
- 20 Por consiguiente, en el punto 3 del fallo de la sentencia EKW, el Tribunal de Justicia limitó los efectos en el tiempo de éste, excluyendo toda posibilidad de reembolso de los impuestos pagados y no impugnados antes de la fecha de dicha sentencia.

El litigio principal

- 21 Weber's Wine World Handels-GmbH es un comerciante de vinos, mientras que los demás demandantes del litigio principal explotan cada uno de ellos un restaurante.

- 22 Por este motivo, estaban sujetos, en virtud de la WAO, al impuesto sobre las bebidas. Dado que éste es un impuesto «autoliquidable», es el propio sujeto pasivo el que calcula e ingresa, a más tardar el día 15 de cada mes, el impuesto debido correspondiente al mes anterior, sin liquidación previa de la administración tributaria. Posteriormente, cada sujeto pasivo envía, a más tardar el 15 de febrero de cada año, una declaración tributaria sobre la deuda fiscal del año anterior.
- 23 Los demandantes del litigio principal calcularon e ingresaron ellos mismos el impuesto sobre las bebidas alcohólicas y no alcohólicas. Posteriormente, no obstante, revocaron de sus declaraciones fiscales invocando la ilegalidad de dicho tributo en relación con el Derecho comunitario y solicitaron su devolución.
- 24 En 1998, los demandantes del litigio principal presentaron ante la Abgabenbehörde erster Instanz (autoridad tributaria competente en primera instancia para el cobro de los impuestos) solicitudes de devolución del impuesto sobre las bebidas en relación con determinados períodos comprendidos entre 1995 y 1998, y alegaron que dicho impuesto era contrario a la Directiva 92/12 y que había sido recaudado indebidamente.
- 25 La Abgabenbehörde erster Instanz declaró que los demandantes del litigio principal eran sujetos pasivos del impuesto tanto sobre las bebidas alcohólicas como sobre las no alcohólicas y desestimó las reclamaciones de reembolso que se le plantearon, dado que, según ella, las cantidades que habían sido ingresadas por los sujetos pasivos correspondían al importe imponible.
- 26 Los demandantes del litigio principal recurrieron estas decisiones ante la administración tributaria, que, mediante decisiones de 6 de septiembre de 2000, modificó la cuantía del impuesto sobre las bebidas fijado en primera instancia, porque, conforme a la sentencia EKW, sólo debía gravarse la venta de bebidas no alcohólicas.

- 27 Sin embargo, la administración tributaria desestimó las reclamaciones de devolución de los impuestos ya ingresados al apreciar que de la instrucción resultaba que éstos habían sido repercutidos definitivamente por los sujetos pasivos sobre el consumidor final.
- 28 Los demandantes del litigio principal interpusieron un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof contra las decisiones de 6 de septiembre de 2000, en la medida en que éstas desestimaban las reclamaciones de reembolso del impuesto sobre las bebidas alcohólicas del período comprendido entre 1995 y 1998.
- 29 Todos los demandantes del litigio principal consideran que se ha vulnerado su derecho a la devolución del impuesto sobre las bebidas alcohólicas percibido en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario. En particular, alegan que la nueva Ley modificativa, adoptada el 20 de febrero de 2001, es decir, tras dictarse la sentencia EKW, incumple la obligación de lealtad prevista en el artículo 5 del Tratado y que el carácter retroactivo del artículo 185, apartado 3, de la WAO constituye una violación del principio de protección de la confianza legítima. Además, todos afirman no haber repercutido el impuesto al consumidor.
- 30 La administración tributaria mantuvo siempre un punto de vista opuesto al de los demandantes del litigio principal.

Resolución de remisión y cuestión prejudicial

- 31 El Verwaltungsgerichtshof estima que la sentencia EKW impone a la República de Austria la obligación, derivada del principio de lealtad del artículo 5 del Tratado, de devolver el impuesto sobre las bebidas alcohólicas percibido ilegalmente a todos los sujetos pasivos que hayan iniciado una acción judicial o presentado una reclamación equivalente antes de la fecha en que se dictó dicha sentencia.

- 32 Considera, sin embargo, que el hecho de supeditar la devolución del citado impuesto a la falta de repercusión de éste sobre terceros no es contrario al Derecho comunitario.
- 33 En cambio, el órgano jurisdiccional remitente duda de la compatibilidad con el Derecho comunitario del carácter retroactivo conferido al artículo 185, apartado 3, de la WAO, en la medida en que, a tenor del punto 3 del fallo de la sentencia EKW, deben estimarse las demandas de todos los sujetos pasivos que hayan presentado una reclamación relativa al impuesto sobre las bebidas alcohólicas antes del 9 de marzo de 2000, mientras que, en virtud de la Ley modificativa, puede objetársele que dicho impuesto fue soportado económicamente por terceros.
- 34 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El artículo 10 CE (antiguo artículo 5 del Tratado CE) y el apartado 3 del fallo de la sentencia [EKW], según el cual las disposiciones del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE no pueden invocarse en apoyo de demandas relativas a un tributo como el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, que se haya pagado o devengado antes de la fecha de dicha sentencia, salvo por los demandantes que hayan iniciado una acción judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha, ¿se oponen a la aplicación del artículo 185, apartado 3, de la Wiener Abgabenordnung (WAO), introducido mediante la Ley de modificación de la WAO de 2 de marzo de 2000 (LGBl. n° 9/2000), y aplicable también a las deudas tributarias nacidas con anterioridad a la publicación de dicha Ley de modificación, según el cual no existe derecho a la devolución de un tributo cuando éste haya sido soportado económicamente por un tercero distinto del sujeto pasivo?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

- 35 Los demandantes del litigio principal recuerdan, con carácter preliminar, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la obligación de los Estados miembros de devolver los impuestos recaudados en contra de las disposiciones del Derecho comunitario.
- 36 Así, cuando el Tribunal de Justicia declara que el Derecho comunitario se opone al mantenimiento de un impuesto nacional, de ello se deriva, según reiterada jurisprudencia, la obligación del Estado miembro de que se trate, de acuerdo con el artículo 5 del Tratado, de devolver al particular el impuesto recaudado indebidamente.
- 37 Sin embargo, a falta de normativa comunitaria en materia de devolución de los tributos nacionales recaudados indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular las modalidades procesales de las acciones judiciales destinadas a garantizar la protección de los derechos que los justiciables deducen del Derecho comunitario.
- 38 Por razones de seguridad jurídica, los Estados miembros están autorizados en principio a limitar, a nivel nacional, la devolución de los impuestos recaudados indebidamente. Sin embargo, dichas limitaciones deben respetar el principio de equivalencia, en virtud del cual las disposiciones nacionales deben aplicarse de forma idéntica a los casos puramente internos y a los casos que regula el Derecho comunitario, y el principio de efectividad, que impone que el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario no se haga prácticamente imposible o excesivamente difícil.

- 39 Por otra parte, los demandantes del litigio principal reconocen que un Estado miembro puede negarse a devolver impuestos recaudados en contra del Derecho comunitario, en la medida en que dichos impuestos hayan sido repercutidos sobre otras personas por el sujeto pasivo y en caso de que produjera un enriquecimiento sin causa de este último, cuestión que corresponde dilucidar a la autoridad nacional.
- 40 Los demandantes del litigio principal alegan, no obstante, que el Tribunal de Justicia ha declarado, en varias sentencias, que el Derecho comunitario se opone a que el legislador nacional adopte, a raíz de una sentencia de éste, normas procesales que reduzcan especialmente las posibilidades del sujeto pasivo de promover una acción de devolución de los impuestos percibidos indebidamente. Consideran que tales normas constituyen una violación de la prohibición, que se deriva del artículo 5 del Tratado, de eludir el Derecho comunitario (sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 14; de 29 de junio de 1988, Deville, 240/87, Rec. p. 3513, apartado 13; de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, apartado 16, y de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 39).
- 41 Según los demandantes del litigio principal, el artículo 185, apartado 3, de la WAO, en relación con el artículo 2 de la Ley modificativa, no cumple los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia relativa a la acción de devolución de lo cobrado indebidamente.
- 42 Alegan que el requisito de no repercusión del tributo, previsto en el artículo 185, apartado 3, de la WAO, viola tanto los principios de equivalencia y de efectividad como la prohibición de eludir el Derecho comunitario que se deriva del artículo 5 del Tratado.
- 43 En primer lugar, indican que dicho requisito es contrario a la obligación de cooperación que se desprende del artículo 5 del Tratado porque, aun cuando esté formulado en términos generales, sólo afecta en la práctica a un reducido número de impuestos indirectos que, debido a la distribución interna de competencias, recaudan los Estados federados y los municipios y, por consiguiente, se refiere esencialmente al impuesto sobre las bebidas alcohólicas declarado contrario al Derecho comunitario.

- 44 A continuación, aducen que el efecto retroactivo atribuido por el artículo 2 de la Ley modificativa al requisito de no repercusión previsto en el artículo 185, apartado 3, de la WAO es contrario al principio de efectividad, porque es difícil probar *a posteriori* que el impuesto sobre las bebidas alcohólicas no ha sido repercutido al consumidor final.
- 45 Por último, como alegó Beta-Leasing GmbH en la vista, el Derecho austriaco también es contrario al principio de equivalencia en la medida en que la WAO prevé, en su artículo 185, apartado 4, que no se aplique el apartado 3 de esa misma disposición en los casos en que pueda invocarse el «Anlaßfallwirkung» y el sujeto pasivo pueda obtener la devolución del importe pagado en concepto de impuesto recaudado sobre la base de disposiciones fiscales declaradas inconstitucionales por el Verfassungsgerichtshof. En cambio, no se prevé ninguna disposición equivalente para la devolución de un impuesto recaudado con arreglo a disposiciones nacionales declaradas contrarias al Derecho comunitario por una resolución del Tribunal de Justicia, siendo así que una devolución de este tipo está supeditada a la falta de repercusión económica del impuesto sobre terceros, de conformidad con el artículo 185, apartado 3, de la WAO. Por consiguiente, en Austria hay dos tipos de sujetos pasivos: por una parte, los que tienen derecho a la devolución de un impuesto recaudado indebidamente, siempre que cumplan ciertos requisitos, entre los que figura la falta de repercusión de éste sobre terceros, y, por otra parte, los que pueden invocar un precedente constituido por una declaración de inconstitucionalidad de una disposición fiscal que emana del Verfassungsgerichtshof.
- 46 Los demandantes del litigio principal añaden que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es posible imponer al sujeto pasivo la carga de probar que el impuesto no ha sido repercutido sobre el consumidor final.
- 47 Ahora bien, según ellos, la obligación de la autoridad competente de proceder de oficio, que está prevista en el Derecho austriaco, no exime al demandante de la obligación de prestar su apoyo a la determinación de los hechos (sentencia del Verwaltungsgerichtshof de 21 de octubre de 1987, 87/01/0137). En efecto,

aunque el procedimiento administrativo austriaco no prevé expresamente una obligación formal de los sujetos pasivos de cooperar en el marco de la instrucción, no es menos cierto que, en el contexto de la libre apreciación de la prueba que se atribuye a la administración tributaria, ésta tiene libertad —si el demandante no coopera o no coopera suficientemente con la investigación— para sacar conclusiones de dicho comportamiento, incluso si pueden ser desfavorables para este último.

- 48 Los demandantes del litigio principal recuerdan que, en sus decisiones de 6 de septiembre de 2000, la administración tributaria consideró probada la repercusión del impuesto sobre las bebidas alcohólicas a los consumidores finales, al estimar que, «según las comprobaciones fácticas no discutidas del órgano de revisión, el precio de las bebidas alcohólicas incluye asimismo el impuesto sobre las bebidas, de forma que el impuesto sobre las bebidas ha sido soportado económicamente por el consumidor final».
- 49 Para los demandantes del litigio principal, el simple hecho de que los precios que fijaron incluyeran el impuesto sobre las bebidas alcohólicas no permite en absoluto concluir que éste haya sido repercutido sobre el consumidor final. Dicha conclusión es en realidad una mera presunción que obliga en la práctica al sujeto pasivo a probar él mismo la falta de repercusión.
- 50 Por lo que respecta al enriquecimiento sin causa, los demandantes del litigio principal recuerdan que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a denegar la devolución de un impuesto recaudado en contra del Derecho comunitario no depende únicamente de la prueba de que toda la carga del impuesto haya sido soportada realmente por una persona distinta del sujeto pasivo, sino que está también supeditada al requisito de que la devolución a este último provoque un enriquecimiento sin causa en su favor.
- 51 En el presente caso, los demandantes del litigio principal sostienen que han soportado ellos mismos el impuesto sobre las bebidas alcohólicas.

- 52 A este respecto, aunque en principio es cierto que el impuesto sobre las bebidas alcohólicas debe ser soportado por el consumidor final porque la ley prevé esta repercusión, en la práctica, sin embargo, a causa de la competencia, es raro que las empresas austriacas puedan repercutir este impuesto sobre el consumidor.
- 53 En la mayoría de los casos, el citado impuesto reduce el margen de beneficios de la empresa sujeta a éste y, por tanto, *de facto*, lo soporta ella. Las encuestas estadísticas demuestran que la República de Austria es el Estado de Europa con los impuestos sobre las bebidas más altos.
- 54 Los demandantes del litigio principal deducen de ello que, para conseguir una rentabilidad normal en el mercado, al precio de las bebidas en Austria debería añadirse al menos el importe correspondiente al impuesto sobre las bebidas alcohólicas. Pues bien, únicamente las empresas que tienen el mayor número de clientes pueden imponer tales precios. En cambio la gran mayoría de las empresas —entre las que se encuentran las de los demandantes del litigio principal— no repercuten el citado impuesto sobre los clientes finales.
- 55 Esta realidad se acredita en los estudios anuales encargados por la Wirtschaftskammer Österreich (Cámara Económica de Austria), titulados «Betriebskennzahlen des Österreichischen Gastgewerbes» («datos relativos al sector de la restauración en Austria»). Desde el año 1994, casi todas las empresas austriacas de restauración sufrieron pérdidas. Su situación no ha dejado de empeorar. Desde entonces, estas empresas se encuentran en una situación de sobreendeudamiento sin salida por la presión de la competencia y la necesidad de responder a las exigencias del mercado.
- 56 Los demandantes del litigio principal señalan también que el Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung (Instituto austriaco de estudios económicos) realizó en noviembre de 2000, a petición del Ministerio de Hacienda austriaco,

un estudio macroeconómico relativo a la cuestión de la repercusión de los costes del impuesto sobre las bebidas en el sector de los hoteles, cafés y restaurantes. Este estudio no permitió aportar respuestas de carácter general a la cuestión de la repercusión del impuesto sobre las bebidas al consumidor final en este sector. El estudio no contiene en efecto ninguna respuesta concreta a la cuestión de la repercusión de éste sobre el consumidor final. Los autores del citado estudio observaron, en especial, que la cuestión de si ha tenido lugar realmente la repercusión del impuesto, y en qué medida, depende de toda una serie de factores, entre ellos la elasticidad entre los precios y los bienes y servicios de que se trata, la evolución del nivel de los precios y de la demanda efectiva, la estructura del mercado y la intensidad de la competencia.

- 57 Por consiguiente, para los demandantes del litigio principal, sólo puede responderse a la cuestión de la existencia de un enriquecimiento sin causa caso por caso, tras un examen específico.
- 58 Beta-Leasing GmbH señala también que, si se hubiera producido efectivamente una repercusión, son los consumidores quienes habrían soportado la carga del impuesto sobre las bebidas alcohólicas. Pues bien, ni el ordenamiento jurídico del Estado federado de Viena ni el de la República de Austria en general ofrecen a los consumidores la posibilidad de invocar, en el marco del procedimiento impositivo, la ilegalidad de un impuesto repercutido de esta forma.
- 59 Por ello, si se denegara la devolución del impuesto sobre las bebidas alcohólicas al sujeto pasivo porque éste lo ha repercutido sobre los consumidores finales, sería en definitiva el municipio de que se trate quien se beneficiaría de un enriquecimiento sin causa. Los municipios, al sostener que el deudor del impuesto no debe beneficiarse de un enriquecimiento sin causa, reivindican en suma un enriquecimiento sin causa en beneficio de los acreedores del impuesto (los propios municipios). Beta-Leasing GmbH se pregunta cuál es la justificación para rechazar el enriquecimiento sin causa en favor del deudor del impuesto y admitirlo en favor del acreedor de ese impuesto, máxime cuando es este último el que adoptó la disposición ilegal.

- 60 La administración tributaria no comparte esta interpretación. Sostiene que el requisito exigido para la devolución de un impuesto recaudado indebidamente por el artículo 185, apartado 3, de la WAO tiene por objeto impedir que las personas que puedan solicitar la devolución en virtud del Derecho interno se enriquezcan a causa de circunstancias particulares ligadas a la técnica tributaria relativa a los impuestos indirectos de la ciudad de Viena. En el presente caso se trata de impuestos en los que el deudor y el sujeto pasivo son dos personas distintas. El sujeto pasivo es el empresario que presta los servicios imposables, mientras que el importe de dichos impuestos se recauda en general de los destinatarios de dichos servicios. El Tribunal de Justicia admitió esta interpretación en los apartados 22 a 24 de la sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165).
- 61 De ello resulta que no es necesario devolver el importe repercutido cuando el sujeto pasivo no está obligado a devolver al comprador las cantidades correspondientes al importe del impuesto que le ha repercutido.
- 62 La administración tributaria alega a este respecto que el ordenamiento jurídico austriaco no prevé que el comprador pueda solicitar directamente a las autoridades nacionales la devolución de estas cantidades. Añade que, en el caso del impuesto sobre las bebidas alcohólicas, no es posible en la práctica devolver a los consumidores los importes que han pagado debido al transcurso del tiempo, el gran número de operaciones de que se trata, las dificultades de prueba u otras circunstancias.
- 63 Por consiguiente, considera que el artículo 185, apartado 3, de la WAO no infringe el punto 3 del fallo de la sentencia EKW y que, al contrario, se atiene a lo que declaró el Tribunal de Justicia, ya que excluye que el empresario pueda enriquecerse sin causa a través de la devolución del impuesto que ha abonado cuando la relación jurídica entre, por una parte, el consumidor que ha soportado económicamente el impuesto sobre las bebidas y, por otra parte, el empresario que lo ha ingresado, relación que constituye el hecho imponible, ha agotado su efecto en el pasado y el consumidor ya no puede ejercitar ninguna acción contra el empresario con el fin de obtener el reembolso del impuesto que ha soportado.

- 64 La administración tributaria añade que un examen comparativo entre la confianza, que tal vez deba protegerse jurídicamente, de los sujetos pasivos en un reembolso del impuesto sobre las bebidas alcohólicas no sujeto a requisito alguno y la confianza jurídicamente protegida de los municipios en la conformidad de este impuesto con el Derecho comunitario no permite tampoco concluir que el artículo 185, apartado 3, de la WAO incumpla la obligación de lealtad consagrada en el artículo 5 del Tratado.
- 65 Por último, la administración tributaria estima que ni el Derecho comunitario ni los principios del Estado de Derecho y de la protección de la confianza legítima exigen el enriquecimiento de un sujeto pasivo a través del reembolso de un impuesto. Pues bien, en caso de repercusión de éste sobre terceros, un reembolso generaría necesariamente un enriquecimiento sin causa del operador económico.
- 66 Los Gobiernos austriaco e italiano defienden una tesis similar a la de la administración tributaria y consideran que el artículo 185 de la WAO cumple los requisitos enunciados por el Tribunal de Justicia en materia de devolución de lo cobrado indebidamente.
- 67 En primer lugar, esta disposición no sólo se refiere a los derechos de devolución basados en el Derecho comunitario, sino que regula tanto éstos como los basados en el Derecho interno, teniendo así en cuenta el principio de equivalencia.
- 68 A continuación, estos Gobiernos alegan que el artículo 185, apartado 3, de la WAO no hace imposible ni excesivamente difícil en la práctica para los demandantes el ejercicio del derecho a la devolución basado en el Derecho comunitario. Así, el artículo 185 de la WAO no establece ninguna disposición específica relativa a la carga de la prueba ni a los medios de prueba admisibles. Son aplicables, por tanto, las normas procesales generales. Estas normas se basan en el principio de la instrucción de oficio.

- 69 El Gobierno austriaco sostiene que, conforme a este principio, la carga de la prueba de la repercusión del impuesto y del enriquecimiento sin causa incumbe a las autoridades tributarias competentes. Los sujetos pasivos sólo tienen una obligación de cooperación para establecer los hechos. Deben de este modo, a petición de las autoridades tributarias, explicitar y completar el contenido de sus declaraciones y probar su exactitud. La WAO acepta, no obstante, una verosimilitud de los elementos probatorios cuando, a la vista de las circunstancias, no pueda exigirse razonablemente aportar tal prueba. Por tanto, se excluye una inversión de la carga de la prueba en perjuicio del sujeto pasivo.
- 70 Además, la WAO autoriza todos los medios de prueba. Por consiguiente, los demandantes pueden, en principio, alegar todas las cuestiones de hecho y de Derecho que permitan concluir que no ha habido repercusión del impuesto o que la falta de repercusión es verosímil. A este respecto, no se aplica ninguna inversión de la carga de la prueba ni ninguna presunción general.
- 71 El Gobierno austriaco añade que el artículo 185, apartado 4, de la WAO, que excluye la aplicación del apartado 3 de dicho artículo a las reclamaciones de devolución de impuestos declarados inconstitucionales por el Verfassungsgerichtshof, no contraviene en modo alguno el principio de equivalencia. En efecto, por una parte, las sentencias del Tribunal de Justicia no tienen en absoluto los mismos efectos que las sentencias de inconstitucionalidad dictadas por el Verfassungsgerichtshof, dado que las primeras tienen un efecto general válido también para el pasado, mientras que las segundas únicamente tienen efecto para el futuro.
- 72 Por último, los casos en los que un demandante puede invocar el «Anlaßfallwirkung» y, por tanto, obtener el reembolso de un impuesto inconstitucional incluso en el caso de que se hubiera repercutido sobre terceros, son muy raros y puramente marginales. Esta situación no es, por consiguiente, comparable en absoluto con las consecuencias derivadas de una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia que declare que el Derecho comunitario se opone al mantenimiento de un impuesto nacional.

- 73 Según la Comisión, si bien es cierto que el reembolso de un impuesto recaudado en contra del Derecho comunitario sólo puede solicitarse en el marco de los requisitos de fondo y de forma fijados por las diversas legislaciones nacionales en la materia, no lo es menos que estos requisitos no pueden ser menos favorables que los relativos a reclamaciones similares de naturaleza interna y no pueden configurarse de forma que se haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883; de 15 de septiembre de 1998, Edis, C-231/96, Rec. p. I-4951, apartados 19 y 34, y Dilexport, antes citada, apartado 25).
- 74 La Comisión alega además que el apartado 11 de la sentencia Deville, antes citada, parece vincular la existencia de un derecho al reembolso de un impuesto contrario al Derecho comunitario al requisito de que el sujeto pasivo no tenga la posibilidad de repercutir este impuesto sobre otras personas.
- 75 Según ella, por lo tanto, en el Derecho comunitario, nada impide al juez tener en cuenta, de acuerdo con su Derecho nacional, el hecho de que los impuestos recaudados indebidamente hayan podido incorporarse a los precios de la empresa que es sujeto pasivo de éstos y repercutirse sobre los adquirentes (sentencias de 27 de mayo de 1981, Essevi y Salengo, asuntos acumulados 142/80 y 143/80, Rec. p. 1413, apartado 35; de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard, asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099; Dilexport, antes citada, apartado 47, y de 28 de noviembre de 2000, Roquette Frères, C-88/99, Rec. p. I-10465, apartado 20).
- 76 La Comisión recuerda sin embargo que el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro supedite la devolución de derechos de aduana y de tributos contrarios al Derecho comunitario a un requisito, como la no repercusión de tales derechos o tributos sobre terceros, cuyo cumplimiento debe demostrar el solicitante (sentencia Dilexport, antes citada, apartado 54).

- 77 Señala sin embargo que el Verwaltungsgerichtshof no examina expresamente este punto en la exposición de los requisitos de fondo de la resolución de remisión prejudicial. Se limita a constatar que, teniendo en cuenta las garantías procesales existentes, no puede mantenerse que el artículo 185 de la WAO haga el ejercicio del derecho de reembolso *a priori* excesivamente difícil o imposible. A este respecto, la Comisión observa no obstante que esta disposición nacional no contiene ninguna norma especial relativa a la carga de la prueba y que las normas procesales generales aplicables se basan en el principio de la instrucción de oficio.
- 78 A falta de una constatación expresa según la cual el Derecho procesal nacional haga recaer la carga de la prueba de la repercusión del impuesto sobre la administración tributaria, la Comisión concluye que pueden existir ciertas lagunas a este respecto. Por consiguiente, sugiere al Tribunal de Justicia que facilite aclaraciones en la sentencia que dicte, remitiéndose a su jurisprudencia pertinente en la materia y, en particular, al apartado 54 de la sentencia Dilexport, antes citada.
- 79 Por otra parte, la Comisión comparte la opinión del Abogado General Saggio en el asunto que dio lugar a la sentencia EKW, según la cual la administración tributaria sólo puede denegar las reclamaciones de reembolso de impuestos recaudados indebidamente si prueba que los revendedores se han enriquecido efectivamente.
- 80 La Comisión estima sobre este particular que no se puede afirmar con certeza que el precio del producto sin el impuesto sobre las bebidas alcohólicas hubiera sido inferior al precio de éste con el impuesto ni, con más razón, que la diferencia entre los dos precios corresponda siempre al importe de dicho impuesto. Además, el enriquecimiento del revendedor puede no coincidir siempre exactamente con el importe del citado impuesto, porque el aumento del precio debido a la necesidad de compensar la carga más elevada resultante de dicho impuesto puede provocar una disminución del volumen de ventas y de beneficios. Además, en ciertas regiones fronterizas, el precio incrementado con el impuesto puede acarrear una disminución del volumen de ventas de los revendedores austriacos que puede afectar negativamente a los beneficios. En este caso, tampoco se puede afirmar

que el enriquecimiento que resultara de un reembolso correspondería exactamente al importe del impuesto pagado. Al contrario, la apreciación de un eventual enriquecimiento debe tener en cuenta una disminución de los beneficios debida a la existencia de dicho impuesto.

- 81 Para la Comisión, estos aspectos hubieran debido tenerse en cuenta en las decisiones de 6 de septiembre de 2000 y no puede admitirse una desestimación automática de las reclamaciones de reembolso sobre la totalidad del impuesto abonado. Pues bien, alega que, en la resolución de remisión, no se indica en modo alguno que se dispense un trato diferenciado de las reclamaciones de reembolso ni que existan normas pertinentes en materia de procedimiento y de método de cálculo.
- 82 En la vista la Comisión mantuvo que la WAO no respeta el principio de equivalencia, en la medida en que trata de forma diferente las reclamaciones de reembolso basadas en el Derecho comunitario y las basadas en una sentencia de inconstitucionalidad del Verfassungsgerichtshof, y ello en detrimento de las primeras.
- 83 De este modo, los sujetos pasivos que pueden invocar el «Anlaßfallwirkung» para obtener el reembolso de un impuesto recaudado en contra de lo dispuesto en la Constitución austriaca no están sujetos al requisito de que el impuesto haya sido soportado económicamente por ellos mismos. El artículo 185, apartado 4, de la WAO excluye la aplicación del apartado 3 de dicho artículo en tal caso.
- 84 En cambio, no se reconoce ningún efecto análogo al «Anlaßfallwirkung» a las sentencias del Tribunal de Justicia que declaran que el Derecho comunitario se opone al mantenimiento de un impuesto nacional. De ello resulta un trato discriminatorio desfavorable para los particulares cuando ejercitan, en virtud del Derecho comunitario, su derecho al reembolso de un impuesto recaudado indebidamente.

- 85 A este respecto, la Comisión rebate la alegación del Gobierno austriaco según la cual los casos en los que se aplica el «Anlaßfallwirkung» son marginales. Considera por el contrario, que éste produce efectos en numerosos casos prácticos y que, además, el número limitado de casos de aplicación del «Anlaßfallwirkung» no basta para impedir la violación del principio de equivalencia.

Respuesta del Tribunal de Justicia

Sobre el artículo 10 CE

- 86 El Tribunal de Justicia ya ha declarado 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 promover una acción de devolución de los impuestos percibidos indebidamente en virtud de dicha legislación (véanse las sentencias Deville, antes citada, apartado 13, Dilexport, antes citada, apartados 38 y 39, y de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C- 62/00, Rec. p. I-6325, apartado 36).
- 87 De estas sentencias se desprende que un Estado miembro no puede adoptar disposiciones que supediten la devolución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al Derecho comunitario o cuya incompatibilidad con el Derecho comunitario se deduzca de dicha sentencia, a requisitos específicamente referidos a dicho tributo y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado, de no existir éstos, a la devolución del mencionado tributo (sentencia Edis, antes citada, apartado 24).
- 88 Por lo que respecta al impuesto sobre las bebidas alcohólicas, es necesario recordar que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 50 de la sentencia EKW, que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se opone al mantenimiento de dicho impuesto.

- 89 Asimismo ha de recordarse que el artículo 185 de la WAO, en su versión anterior a la Ley modificativa, no supeditaba las reclamaciones de devolución de los impuestos recaudados ilegalmente a ningún requisito específico. También consta que la introducción en el artículo 185 de la WAO de una disposición que pasó a ser el apartado 3 de este artículo estuvo precedida de numerosos debates en el Parlamento del Estado federado de Viena, durante los cuales se hizo referencia a las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto que dio lugar a la sentencia EKW, así como a las desastrosas consecuencias que tendría para las finanzas de los municipios austriacos una sentencia del Tribunal de Justicia que declarase el impuesto sobre las bebidas incompatible con el Derecho comunitario. Además, la modificación de la WAO se produjo una semana antes de que se dictara la citada sentencia.
- 90 Del conjunto de estas circunstancias resulta que la inserción del apartado 3 en el artículo 185 de la WAO pretendía prevenir los efectos de la sentencia EKW, en caso de que el impuesto sobre las bebidas alcohólicas fuese declarado contrario al Derecho comunitario y dicha sentencia no limitara sus efectos en el tiempo.
- 91 Sin embargo, estas circunstancias no bastan por sí solas para acreditar que el artículo 185, apartado 3, de la WAO tenga por objeto reducir específicamente las posibilidades de ejercitar una acción de devolución del impuesto sobre las bebidas alcohólicas recaudado indebidamente. El Verwaltungsgerichtshof señala en su resolución de remisión que la WAO en modo alguno se refiere únicamente a la devolución de impuestos cuya percepción era ilegal con arreglo al Derecho comunitario. Además, las partes del litigio principal, los Gobiernos austriaco e italiano y la Comisión defienden, sobre este particular, tesis opuestas. No obstante, no corresponde al Tribunal de Justicia resolver un aspecto litigioso referido exclusivamente a la interpretación del Derecho nacional, ya que esta misión corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales.
- 92 Por tanto, procede concluir sobre este punto que la adopción por un Estado miembro de una normativa que restringe, con efecto retroactivo, el derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, para prevenir los efectos que pudiera tener una sentencia del Tribunal de Justicia que declara que el Derecho comunitario se opone al mantenimiento de un tributo nacional, sólo es contraria

a éste, y, más concretamente, al artículo 10 del Tratado, en la medida en que se refiera específicamente a dicho tributo, cuestión que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales. Por lo tanto, el hecho de que dicha medida tenga efecto retroactivo no constituye en sí una violación del Derecho comunitario cuando la medida no se refiera específicamente al impuesto que era objeto de una sentencia del Tribunal de Justicia.

Sobre la vinculación entre la repercusión del impuesto sobre las bebidas alcohólicas y el enriquecimiento sin causa

93 El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los particulares tienen derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro en contra de las normas del Derecho comunitario. Este derecho es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los particulares por las disposiciones comunitarias, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. El Estado miembro de que se trate está, por tanto, obligado, en principio, a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias Comateb y otros, antes citada, apartado 20; de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 84, y Marks & Spencer, antes citada, apartado 30).

94 Esta obligación de reembolso tiene, según esta jurisprudencia, una única excepción. Un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver un impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario cuando las autoridades nacionales hayan demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del sujeto pasivo y que su devolución a éste le produciría un enriquecimiento sin causa. De lo anterior resulta que, si sólo se ha repercutido una parte del tributo, las autoridades nacionales deben devolver el importe no repercutido (véase en este sentido, en particular, la sentencia Comateb y otros, antes citada, apartados 27 y 28).

95 Dado que esta excepción constituye una restricción aplicada a un derecho subjetivo basado en el ordenamiento jurídico comunitario, debe interpretarse de forma restrictiva, teniendo en cuenta, en especial, el hecho de que la repercusión

de un impuesto sobre el consumidor no neutraliza necesariamente los efectos económicos del tributo sobre el sujeto pasivo.

- 96 Así, en el apartado 17 de la sentencia Bianco y Girard, antes citada, el Tribunal de Justicia destacó en particular que, aunque la legislación nacional concibe los impuestos indirectos para ser repercutidos sobre el consumidor final y, habitualmente, en el comercio, estos impuestos indirectos se repercuten parcial o totalmente, no puede afirmarse con carácter general que, en todos los casos, el impuesto sea efectivamente repercutido. En efecto, esta repercusión efectiva, total o parcial, depende de varios factores que son propios de cada transacción comercial y la diferencian de otros casos situados en otros contextos. En consecuencia, la repercusión o no repercusión en cada caso de un impuesto indirecto constituye una cuestión de hecho que debe examinar el juez nacional, quien puede apreciar libremente las pruebas que se le sometan.
- 97 El Tribunal de Justicia precisó, en el apartado 20 de la sentencia Bianco y Girard, antes citada, que es más o menos probable, según la estructura del mercado, que la repercusión tenga lugar. Sin embargo, los numerosos factores que determinan la estrategia comercial varían mucho según los casos, de modo que es prácticamente imposible determinar la parte respectiva de su influencia efectiva en la repercusión.
- 98 El Tribunal de Justicia ha declarado también que, incluso cuando se demuestra que la carga del tributo recaudado indebidamente ha sido repercutida total o parcialmente sobre terceros, la devolución de éste al operador económico no implica necesariamente un enriquecimiento sin causa (véanse las sentencias Comateb y otros, antes citada, apartado 29, y de 21 de septiembre de 2000, Michailidis, asuntos acumulados C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145, apartado 34).
- 99 En efecto, aun en el caso de que el impuesto se incluyera por completo en el precio exigido, el sujeto pasivo podría sufrir un perjuicio económico debido a una disminución del volumen de sus ventas (véanse las sentencias Comateb, apartado 29, y Michailidis, apartado 35, antes citadas).

- 100 Por ello, la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que obtendría el sujeto pasivo a través de la devolución de un tributo recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario sólo podrán determinarse tras un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes.
- 101 Por consiguiente, el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro se niegue a devolver a un operador económico un impuesto recaudado en contra del Derecho comunitario basándose en que este impuesto haya sido integrado en el precio de venta minorista fijado por este operador y, por tanto, haya sido repercutido sobre terceros, de modo que la devolución del impuesto generaría necesariamente un enriquecimiento sin causa del citado operador.
- 102 Por lo tanto, procede concluir sobre este punto que las normas del Derecho comunitario relativas a la acción de devolución de lo pagado indebidamente deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que niegue, cuestión que corresponde verificar al juez nacional, la devolución de un impuesto incompatible con el Derecho comunitario por la sola razón de que éste haya sido repercutido sobre terceros, sin exigir que se determine la medida del enriquecimiento sin causa que originaría para el operador económico la devolución de este impuesto.

Sobre los principios de equivalencia y de efectividad

- 103 Según reiterada jurisprudencia, mientras no existan normas comunitarias en materia de devolución de tributos recaudados indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado regular las modalidades procesales aplicables a dichas reclamaciones de devolución siempre que, sin embargo, no sean menos favorables que las que regulen situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y que no hagan imposible en la práctica o

excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad) (véanse, en particular, las sentencias *Metallgesellschaft* y otros, antes citada, apartado 85, y de 24 de septiembre de 2002, *Grundig Italiana*, C-255/00, Rec. p. I-8003, apartado 33).

— El principio de equivalencia

- 104 En primer lugar, el principio de equivalencia prohíbe a un Estado miembro prever modalidades procesales menos favorables para las reclamaciones de devolución de un impuesto contrario al Derecho comunitario basadas en éste que para las aplicables a las acciones de reembolso similares de carácter interno.
- 105 En lo que se refiere más concretamente a la WAO, procede señalar que de la propia redacción de su artículo 185 resulta que éste prevé una excepción respecto a determinadas reclamaciones de devolución de lo indebido basadas en el Derecho nacional.
- 106 En efecto, el artículo 185, apartado 4, de la WAO dispone que el apartado 3 de este artículo no se aplica a las personas que puedan invocar los efectos del «Anlaßfallwirkung», sin indicar, sin embargo, las modalidades o requisitos aplicables a las acciones de devolución de un impuesto recaudado indebidamente ejercitadas por los demandantes que puedan invocar el precedente constituido por una sentencia del *Verfassungsgerichtshof* que declare que un tributo nacional es contrario a la Constitución.
- 107 Pues bien, el principio de equivalencia sólo se opone a la aplicación de disposiciones nacionales que permitan a los sujetos pasivos obtener la devolución de un impuesto recaudado indebidamente si éstas prevén, cuando la acción de

devolución se base en una declaración de inconstitucionalidad dictada por un órgano jurisdiccional nacional, condiciones más ventajosas que las aplicables a los operadores económicos que, a raíz de una sentencia del Tribunal de Justicia, soliciten la devolución de un impuesto percibido en contra del Derecho comunitario.

- 108 Por consiguiente, procede concluir sobre este punto que, en la medida en que el principio de equivalencia se opone a una normativa nacional que establece modalidades procesales menos favorables para las reclamaciones, basadas en el Derecho comunitario, de devolución de un impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario que las aplicables a acciones de reembolso similares basadas en determinadas disposiciones del Derecho interno, corresponde al juez nacional verificar, sobre la base de una apreciación completa del Derecho nacional, si es cierto que, por una parte, sólo los demandantes que ejerciten una acción de reembolso basada en el Derecho constitucional interno pueden invocar el «Anlaßfallwirkung» y si, por otra parte, las normas que regulan la devolución de impuestos declarados incompatibles con el Derecho constitucional interno son más favorables que las aplicables a las acciones de reembolso relativas a tributos declarados contrarios al Derecho comunitario.

— El principio de efectividad

- 109 En segundo lugar, con respecto al cumplimiento del principio de efectividad, es necesario recordar que, en principio, un operador económico que ha pagado un impuesto recaudado indebidamente tiene derecho a la devolución del importe ingresado (véase, en particular, la sentencia Comateb y otros, antes citada, apartado 20), y que la administración tributaria sólo puede denegar la devolución de tal tributo si la devolución implica para dicho operador un enriquecimiento sin causa.

- 110 Resulta claramente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en especial, las sentencias antes citadas San Giorgio, apartado 14; Dilexport, apartados 48, 52 y 54, y Michailidis, apartados 36 y 37) que la administración

no puede conformarse, a este respecto, con probar la repercusión del impuesto sobre terceros y presumir por ese mero hecho, o porque la legislación nacional obligue a integrar dicho impuesto en el precio de venta al público, que la carga económica que éste ha impuesto sobre el sujeto pasivo se neutraliza y que, en consecuencia, una devolución produciría automáticamente un enriquecimiento sin causa de este último.

- 111 Además, en virtud de una jurisprudencia igualmente reiterada del Tribunal de Justicia, una norma nacional que haga recaer sobre el sujeto pasivo la carga de la prueba de la no repercusión del impuesto sobre terceros, lo que supondría exigir una prueba negativa, o que estableciera una presunción según la cual el impuesto ha sido repercutido sobre terceros, no se ajusta al Derecho comunitario (véanse, en especial, las sentencias antes citadas San Giorgio, apartado 14; Dilexport, apartado 54, y Michailidis, apartados 36 a 38).
- 112 A este respecto, según el órgano jurisdiccional remitente, la WAO no contiene ninguna disposición específica que regule el reparto de la carga de la prueba de que el sujeto pasivo ha repercutido el impuesto sobre terceros y que la devolución del impuesto recaudado indebidamente implicaría para él un enriquecimiento sin causa.
- 113 Aunque la administración tributaria y el Gobierno austriaco sostienen que la carga de la prueba recae enteramente sobre la autoridad nacional, de la resolución de remisión se desprende asimismo que la administración tributaria llegó a la conclusión de que el impuesto sobre las bebidas alcohólicas no había sido soportado económicamente por los demandantes del litigio principal al considerar meramente que el precio facturado a los consumidores de estas bebidas incluía este impuesto. Esta forma de actuar podría constituir una presunción de repercusión del citado impuesto sobre terceros, así como un enriquecimiento sin causa de los sujetos pasivos, que puede hacer imposible o al menos excesivamente difícil la devolución del impuesto recaudado indebidamente, lo que es contrario al Derecho comunitario.

- 114 Corresponde al juez nacional determinar si, a falta de una presunción establecida por la ley, la práctica de la administración tributaria no tiene por efecto crear tal presunción de enriquecimiento sin causa.
- 115 Es cierto que, en el caso de un impuesto «autoliquidable», la prueba de la repercusión efectiva sobre terceros no puede aportarse sin la cooperación del sujeto pasivo de que se trate. A ese respecto, la administración tributaria puede exigir tener acceso a los justificantes que este último estaba obligado a conservar en virtud de las normas del Derecho nacional.
- 116 También incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar en qué medida la cooperación que se exige a los sujetos pasivos para acreditar la falta de repercusión de la carga económica del impuesto sobre las bebidas alcohólicas no equivale, en la práctica, a establecer una presunción de repercusión de dicho impuesto que estos últimos deben desvirtuar aportando prueba en contrario.
- 117 De lo anterior se deduce que, el principio de efectividad, al que se hace referencia en el apartado 103 de la presente sentencia, se opone a una legislación o a una práctica administrativa nacionales que haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario al establecer una presunción de enriquecimiento sin causa a partir del mero hecho de la repercusión del impuesto sobre terceros.
- 118 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada por el juez remitente que:

— la adopción por un Estado miembro de una normativa, como la WAO, que establece normas procesales más restrictivas en materia de devolución de lo

pagado indebidamente, para prevenir los efectos que pudiera tener una sentencia del Tribunal de Justicia que declarase que el Derecho comunitario se opone al mantenimiento de un tributo nacional, sólo es contraria a este Derecho, y, más concretamente, al artículo 5 del Tratado, en la medida en que la normativa se refiera específicamente a dicho tributo, cuestión que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales;

- las normas del Derecho comunitario relativas a la acción de devolución de lo pagado indebidamente deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que niegue, cuestión que corresponde verificar al juez nacional, la devolución de un impuesto incompatible con el Derecho comunitario por la sola razón de que éste haya sido repercutido sobre terceros, sin exigir que se determine la medida del enriquecimiento sin causa que originaría para el sujeto pasivo la devolución de este impuesto;

- el principio de equivalencia se opone a una normativa nacional que prevea modalidades procesales menos favorables para las reclamaciones de devolución de un impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario que las aplicables a acciones de reembolso similares basadas en determinadas disposiciones de Derecho interno. Corresponde al juez nacional verificar, sobre la base de una apreciación completa del Derecho nacional, si es cierto que, por una parte, sólo los demandantes que ejerciten una acción de reembolso basada en el Derecho constitucional interno pueden invocar el «Anlaßfallwirkung», y si, por otra parte, las normas que regulan la devolución de impuestos declarados incompatibles con el Derecho constitucional interno son más favorables que las aplicables a las acciones de reembolso relativas a tributos declarados contrarios al Derecho comunitario;

- el principio de efectividad se opone a una legislación o a una práctica administrativa nacionales, que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario al establecer una presunción de enriquecimiento sin causa a partir del mero hecho de la repercusión del impuesto sobre terceros.

Costas

- 119 Los gastos efectuados por los Gobiernos austriaco e italiano y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Verwaltungsgerichtshof mediante resolución de 23 de marzo de 2001, declara:

- 1) La adopción por un Estado miembro de una normativa, como la Wiener Abgabenordnung, que establece normas procesales más restrictivas en materia de devolución de lo pagado indebidamente, para prevenir los efectos que pudiera tener una sentencia del Tribunal de Justicia que declara que el Derecho comunitario se opone al mantenimiento de un impuesto nacional, sólo es contraria a este Derecho, y, más concretamente, al artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE), en la medida en que la normativa se refiera específicamente a dicho impuesto, cuestión que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales.
- 2) Las normas del Derecho comunitario relativas a la acción de devolución de lo pagado indebidamente deben interpretarse en el sentido de que se oponen a

una normativa nacional que niegue, cuestión que corresponde verificar al juez nacional, la devolución de un impuesto incompatible con el Derecho comunitario, por la sola razón de que éste haya sido repercutido sobre terceros, sin exigir que se determine la medida del enriquecimiento sin causa que originaría para el sujeto pasivo la devolución de este impuesto.

- 3) El principio de equivalencia se opone a una normativa nacional que establece modalidades procesales menos favorables para las reclamaciones de devolución de un impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario que las aplicables a acciones de reembolso similares basadas en determinadas disposiciones de Derecho interno. Corresponde al juez nacional verificar, sobre la base de una apreciación completa del Derecho nacional, si es cierto que, por una parte, sólo los demandantes que ejerciten una acción de reembolso basada en el Derecho constitucional interno pueden invocar el «Anlaßfallwirkung», y si, por otra parte, las normas que regulan la devolución de impuestos declarados incompatibles con el Derecho constitucional interno son más favorables que las aplicables a las acciones de reembolso relativas a tributos declarados contrarios al Derecho comunitario.

- 4) El principio de efectividad se opone a una legislación o a una práctica administrativa nacionales que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario al establecer una presunción de enriquecimiento sin causa a partir del mero hecho de la repercusión del impuesto sobre terceros.

Wathelet

Timmermans

La Pergola

Jann

von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 2 de octubre de 2003.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

M. Wathelet