

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 24 de marzo de 2011¹

I. Introducción

se cobró este impuesto lo habían repercutido sobre las demandantes por medio del precio de compra.

1. El Estado miembro que haya recaudado impuestos en violación del Derecho de la Unión está obligado en principio a devolverlos al sujeto pasivo. Esto es jurisprudencia reiterada. Sin embargo, no está claro si, en virtud del Derecho de la Unión, puede interponer una reclamación directa contra el Estado quien en última instancia haya tenido que soportar la carga económica del impuesto porque dicho impuesto se le haya repercutido por el sujeto pasivo, por ejemplo, mediante el precio de compra.

II. Marco normativo

A. *Derecho de la Unión*

2. El Vestre Landsret danés solicita al Tribunal de Justicia en el presente asunto que aclare esta cuestión. El Landsret ha de pronunciarse sobre las reclamaciones interpuestas contra el Ministerio de Hacienda danés en virtud de las cuales dos empresas industriales reclaman la devolución del impuesto que Dinamarca ha recaudado hasta noviembre de 2001 sobre los aceites lubricantes y aceites hidráulicos, a pesar de que el Derecho de la Unión preveía una exención del impuesto armonizado sobre el consumo para los hidrocarburos no utilizados como carburante o combustible para calefacción. Las compañías petroleras a las que

1. Directiva sobre impuestos especiales

3. 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 especiales² (en lo sucesivo, «Directiva sobre impuestos especiales»), regula, a tenor de su artículo 1, apartado 1, el régimen de los productos objeto

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 76, p. 1.

de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan directa o indirectamente el consumo de dichos productos, con exclusión del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos establecidos por la Unión. Con arreglo al apartado 2 de ese artículo, las disposiciones específicas sobre los tipos impositivos y las estructuras de los productos objeto de impuestos especiales figurarán en directivas específicas.

4. El artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva sobre impuestos especiales establece:

«1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

- los hidrocarburos;
- el alcohol y las bebidas alcohólicas;
- las labores del tabaco.

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.»

2. Directiva del impuesto sobre los hidrocarburos

5. La Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos³ (en lo sucesivo, «Directiva del impuesto sobre los hidrocarburos»), prevé en su artículo 1, apartado 1, que los Estados miembros aplicarán a los hidrocarburos un impuesto especial armonizado con arreglo a lo dispuesto en la citada Directiva.

6. El artículo 8, apartado 1, letras a) y b), párrafo primero, de la Directiva del impuesto sobre los hidrocarburos establece:

«1. Además de las disposiciones generales sobre las utilidades exentas de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán del impuesto especial armonizado a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

- a) los hidrocarburos no utilizados como carburante o combustible para calefacción;
- b) los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada.»

³ — DO L 316, p. 12.

B. *Derecho danés*

7. En Dinamarca se introdujo el impuesto sobre los aceites lubricantes y aceites hidráulicos mediante la Ley n° 1029, de 19 de diciembre de 1992, relativa a los impuestos sobre la energía que gravan los hidrocarburos y otros productos (Ley del impuesto sobre los hidrocarburos).

8. De conformidad con el artículo 1, apartado 1, número 12, de la Ley del impuesto sobre hidrocarburos, en la versión pertinente en el procedimiento principal, los aceites lubricantes y los aceites hidráulicos (en lo sucesivo, denominados conjuntamente «aceites lubricantes») quedaban sujetos a un impuesto especial por importe de 1,78 DKK/l (en lo sucesivo, «impuesto sobre los aceites lubricantes»).

9. El impuesto sobre los aceites lubricantes debía ser abonado por las compañías petroleras. Con ocasión de la introducción del impuesto en la exposición de motivos de la propuesta de ley se formularon, entre otras, las siguientes consideraciones:

«Es probable que las compañías petroleras puedan repercutir estos impuestos. Muchos de los aceites y carburantes que quedarían sujetos a los impuestos propuestos son utilizados por empresas, de forma que se presentan diferentes posibilidades de que sean repercutidos.»

10. Asimismo, en la exposición de motivos se señalaba que el impuesto supondría un «nuevo incentivo al ahorro de aceites y carburantes del que habrían de derivarse múltiples beneficios medioambientales».

11. En reacción a la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto Braathens,⁴ Dinamarca suprimió el impuesto sobre los aceites lubricantes en virtud de la Ley n° 395, de 6 de junio de 2002, con efectos retroactivos a partir del 1 de diciembre de 2001. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, en relación con un impuesto de protección del medio ambiente que gravaba en Suecia el consumo de carburante en la navegación aérea comercial interior, que el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva del impuesto sobre los hidrocarburos quedaría privado de todo efecto útil si se permitiera a los Estados miembros gravar con otro impuesto indirecto los productos exentos del impuesto especial armonizado. En consecuencia, tal impuesto no puede basarse en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales.

12. A tenor de la petición de decisión prejudicial, el Ministro de Hacienda danés declaró, en el marco de los debates sobre el proyecto de ley ante el Comité de asuntos fiscales del Folketing,⁵ que no tenía ninguna duda de que el impuesto sobre los aceites lubricantes era contrario a las normas comunitarias.

13. Tras la promulgación de la Ley, la administración tributaria y de aduanas emitió una circular en la que se definían las directrices para la devolución de los impuestos indebidamente recaudados (circular n° 80 del Skatteministeriet, de 15 de julio de 2002, relativa a la devolución de impuestos sobre aceites lubricantes, entre otros). En relación con el

4 — Sentencia de 10 de junio de 1999 (C-346/97, Rec. p. I-3419).

5 — Parlamento danés.

grupo de personas con derecho a devolución, el apartado 3.1 de la circular establece:

«Las empresas con derecho a devolución son, en primer lugar, aquellas que, en virtud de la derogación de la Ley, pueden considerarse titulares de un derecho a devolución. Tendrán tal consideración las empresas que hayan satisfecho el impuesto y no lo hayan repercutido en la siguiente fase de la cadena de comercialización.

La cuestión de la existencia de otras partes con derecho a devolución se resolverá con arreglo a los principios generales del Derecho de la responsabilidad civil.»

III. Hechos y cuestiones prejudiciales

14. Danfoss A/S (en lo sucesivo, «Danfoss») fabrica, entre otros productos, sistemas de refrigeración, de calefacción y de automatización industrial. Tanto en la fabricación de estos sistemas como en la tecnología de transmisión —para evitar el recalentamiento y el deterioro de herramientas rotativas y de corte— utiliza aceites lubricantes.

15. Los aceites lubricantes utilizados los adquirió entre el 1 de enero de 1995 y el 30 de noviembre de 2001 de diversas

compañías petroleras danesas, que abonaron por ello el impuesto sobre los aceites lubricantes al Estado danés en virtud de la Ley del impuesto sobre los hidrocarburos.

16. No se discute que las compañías petroleras repercutieron sobre Danfoss el impuesto relativo a los aceites lubricantes por ella adquiridos. En total se trata de una cantidad de 6.108.054 DKK.

17. Danfoss revendió una pequeña cantidad de los aceites lubricantes a Sauer-Danfoss ApS (en lo sucesivo, «Sauer-Danfoss»), que también utiliza estos aceites como elemento auxiliar en el proceso de fabricación.

18. Danfoss declaró en el procedimiento principal que el precio de los aceites lubricantes revendidos a Sauer-Danfoss comprendía un impuesto sobre los aceites lubricantes por importe de 1.686.096 DKK. Exceptuando esta reventa a Sauer-Danfoss, según sus propias afirmaciones, ni Danfoss ni Sauer-Danfoss repercutieron el impuesto sobre los aceites lubricantes en las fases sucesivas de la cadena de comercialización. El Gobierno danés discute esta afirmación.

19. Las compañías petroleras no reclamaron la devolución del impuesto sobre los aceites lubricantes en relación con los aceites lubricantes que se vendieron a Danfoss.

20. En cambio, Danfoss y Sauer-Danfoss interpusieron ante las autoridades tributarias una reclamación de devolución por importe de 6.108.054 DKK y 1.686.096 DKK, respectivamente.

21. El impuesto repercutido sobre Sauer-Danfoss está comprendido en el importe reclamado por Danfoss. Ambas empresas pactaron que, de percibir el total de esta cantidad, Danfoss reembolsaría una cantidad de 1.686.096 DKK a Sauer-Danfoss, la cual a continuación y en consecuencia retiraría su reclamación interpuesta contra el Ministerio. Así pues, la reclamación presentada por Sauer-Danfoss contra el Ministerio tiene carácter subsidiario respecto de la reclamación de Danfoss.

22. Las autoridades tributarias denegaron la devolución. Fundaron su decisión en que no existe un derecho a devolución, puesto que las empresas no habían pagado directamente al Estado el impuesto sobre aceites lubricantes, de forma que la solicitud había de ser analizada a la luz de los requisitos generales en materia de responsabilidad civil establecidos en el Derecho danés. A su juicio, tales requisitos no se cumplen.

23. En cuanto atañe al fundamento de la responsabilidad, las autoridades tributarias afirmaron que, antes de la sentencia Braathens, que aclaró la relación entre la Directiva sobre impuestos especiales y la Directiva del impuesto sobre los hidrocarburos, el carácter contrario al Derecho comunitario del impuesto sobre los aceites lubricantes no era tan manifiesto que su recaudación pudiera dar lugar a una responsabilidad del Estado. En cuanto respecta al período posterior a esta sentencia, las autoridades tributarias sostuvieron que el perjuicio que hubiera sufrido un miembro de la cadena de comercialización posterior al sujeto pasivo no se consideraba suficientemente directo. En efecto, el Estado

no podía prever en qué punto de la cadena de comercialización se produciría una pérdida.

24. A continuación, el 15 de marzo y el 4 de mayo de 2005, respectivamente, Danfoss y Sauer-Danfoss interpusieron ante el Vestre Landsret un recurso contra el Skatteministeriet, mediante el cual reclamaban el pago de los importes controvertidos. El Vestre Landsret acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1. ¿Se opone el Derecho comunitario a que un Estado miembro desestime una solicitud de devolución presentada por una empresa a la que se repercutió un impuesto especial contrario a una directiva, cuando esta desestimación –en circunstancias como las del presente asunto– se base en que no fue dicha empresa la que pagó el impuesto al Estado?
2. ¿Se opone el Derecho comunitario a que un Estado miembro desestime una reclamación de indemnización presentada por una empresa a la que se repercutió un impuesto especial contrario a una directiva, cuando esta desestimación –en circunstancias como las del presente asunto– se base en los motivos alegados por el Estado miembro (en concreto, que la empresa no es la parte directamente perjudicada y que no existe un nexo causal directo entre el posible perjuicio y la conducta generadora de responsabilidad)?»

25. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han participado Danfoss, Sauer-Danfoss, los Gobiernos danés, español, italiano, polaco y sueco, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión Europea. Los Gobiernos español y polaco únicamente formularon observaciones escritas y el Gobierno sueco, únicamente observaciones orales.

IV. Apreciación

26. Ha de hacerse constar con carácter preliminar que ambas cuestiones prejudiciales apuntan en última instancia en la misma dirección: ¿tienen empresas en la situación de Danfoss y Sauer-Danfoss, en virtud del Derecho de la Unión, un derecho de pago directo frente al Estado por importe de la cuantía que corresponde al impuesto sobre los aceites lubricantes que el Estado ha cobrado a las compañías petroleras en vulneración del Derecho de la Unión y que ha sido repercutido por éstas sobre aquellas empresas? Ahora bien, ambas cuestiones se distinguen en cuanto atañe a la base jurídica de tal derecho. Mientras que en el marco de la primera cuestión se está en presencia de una reclamación de devolución en el sentido de un reembolso, la segunda cuestión versa sobre una posible reclamación de indemnización de daños y perjuicios. Por consiguiente, ambas cuestiones requieren una respuesta separada.

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

27. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber en esencia si en el caso de que un Estado miembro haya percibido un impuesto en vulneración del Derecho de la Unión y el sujeto pasivo lo haya repercutido sobre sus clientes, el cliente puede reclamar directamente su devolución al Estado en virtud del Derecho de la Unión.

28. Es desde hace largo tiempo jurisprudencia reiterada que los Estados miembros deben devolver en principio los impuestos y otros tributos que se hayan recaudado en vulneración del Derecho de la Unión.⁶

29. Según la clásica formulación del Tribunal de Justicia, el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro vulnerando el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las

6 — En este sentido véanse ya las sentencias de 27 de febrero de 1980, Just (68/79, Rec. p. 501), apartados 25 a 27; de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana (61/79, Rec. p. 1205), apartados 22 a 27, y de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12; ya posteriormente y de forma expresa, entre otras, las sentencias de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165), apartado 20; de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727), apartado 84; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec. p. I-11753), apartado 202, y de 28 de enero de 2010, Direct Parcel Distribution Belgium (C-264/08, Rec. p. I-731), apartado 45. Véanse en la actualidad sobre este asunto, si bien en relación con otros aspectos, las conclusiones presentadas por el Abogado General Cruz Villalón el 7 de diciembre de 2010 en el asunto Lady & Kid y otros (C-398/09, pendiente ante este Tribunal), y las conclusiones presentadas por el Abogado General Mengozzi el 22 de diciembre de 2010 en el asunto Accor (C-310/09, oen-diente ante este Tribunal), puntos 53 y ss.

disposiciones de la Unión que prohíben tales tributos.⁷

30. A estos efectos, un particular es en cualquier caso el sujeto pasivo afectado. Según reiterada jurisprudencia, éste tiene en principio un derecho, en virtud de la normativa de la Unión, a reclamar al Estado la devolución del tributo recaudado en vulneración del Derecho de la Unión.⁸

31. Según la jurisprudencia, la obligación de devolución del Estado frente a un sujeto pasivo sólo tiene una única excepción, que, además, ha de interpretarse de forma restrictiva. Así, el Estado miembro puede denegar la devolución al sujeto pasivo si comprueba que la carga tributaria ha sido repercutida en su totalidad sobre un tercero y –lo cual habrá de acreditarse de forma adicional– el sujeto pasivo se ha enriquecido de forma injusta en virtud de tal devolución.⁹

32. Hasta ahora no se ha aclarado la cuestión de si, en tal situación de repercusión, el derecho a devolución frente al Estado corresponde, en lugar de al sujeto pasivo, a la persona sobre la que se ha repercutido el tributo y que no ha podido seguir repercutiéndolo sobre otra (en lo sucesivo, en aras de una mayor simplicidad: «comprador final»). Sin embargo, cabe inferir de la jurisprudencia algunos indicios que pueden ayudar a responder esta cuestión.

1. El interés en la devolución merecedor de protección del comprador final

7 — Sentencias San Giorgio, apartado 12; Comateb y otros, apartado 20; Metallgesellschaft y otros, apartado 84; Test Claimants in the FII Group Litigation, apartado 202, y Direct Parcel Distribution Belgium, apartado 45, citadas en la nota 6.

8 — Véanse las sentencias citadas en la nota 6, que versan todas sobre el caso de que es el propio sujeto pasivo quien reclama la devolución, así como las sentencias de 29 de junio de 1988, Deville (240/87, Rec. p. 3513), apartado 11, y de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros (C-147/01, Rec. p. I-11365), apartados 93 a 95.

9 — Sentencias Just, citada en la nota 6, apartado 26; de 21 de septiembre de 2000, Michailidis (C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145), apartado 33, y Weber's Wine World y otros, citada en la nota 8, apartados 94 y 102. En sus conclusiones presentadas en el asunto Lady & Kid y otros, citadas en la nota 6, el Abogado General Cruz Villalón señala muy acertadamente en los puntos 34 y 44 que el Tribunal de Justicia ha transformado en regla de Derecho de la Unión una excepción y aboga por permitir más excepciones junto al supuesto de la repercusión (puntos 35 y ss.).

33. Ciertamente, en la sentencia Comateb y otros¹⁰ el Tribunal de Justicia abordó expresamente la posibilidad de que el comprador final puede reclamar directamente de las autoridades nacionales la devolución del importe del tributo que haya soportado indebidamente. El Tribunal de Justicia no se ha pronunciado acerca de si debe darse tal derecho directo del comprador final frente al Estado conforme al Derecho nacional o de la Unión, y, de ser así, en qué circunstancias.

10 — Citada en la nota 6, apartado 24.

34. Ahora bien, el Tribunal de Justicia señaló en esta misma sentencia que devolver al sujeto pasivo el importe del tributo, aunque éste ya lo haya repercutido sobre sus clientes, equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, *sin que por ello se remediaran las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para el cliente del sujeto pasivo*.¹¹ El Tribunal de Justicia reconoció de este modo que el tributo contrario al Derecho de la Unión puede gravar económicamente a una persona distinta del sujeto pasivo y que existe una necesidad de reponer el importe de tal tributo en el patrimonio de tal otra persona.

35. Tal necesidad resulta asimismo del carácter general de los impuestos indirectos. En efecto, estos impuestos se recaudan sobre el gasto o el consumo, y lo típico de ellos es precisamente que la carga financiera que aparejan puede repercutirse sobre el comprador final y que es éste quien la soporta.¹² Así ocurre también con el impuesto sobre los aceites lubricantes aquí controvertido. En la exposición de motivos del proyecto de ley relativo a la introducción de este impuesto se señala expresamente que es probable que las compañías petroleras puedan repercutir este impuesto. El fomento del ahorro de petróleo impulsado por el Estado danés presupone lógicamente que el impuesto sea repercutido y,

de este modo, el petróleo se encarezca para quien lo consume.

36. No pone en cuestión este rasgo esencial de los impuestos indirectos la jurisprudencia del Tribunal según la cual la cuestión de la repercusión o no repercusión de un tributo indirecto es en todo caso una cuestión fáctica, porque la repercusión efectiva, total o parcial, depende de varios factores propios de cada transacción comercial.¹³ Se limita a aclarar que el Estado no puede apoyarse en una presunción de repercusión frente al sujeto pasivo para oponer a la reclamación de devolución de dicho sujeto pasivo que la devolución da lugar a un enriquecimiento sin causa.

37. Por consiguiente, el comprador final sobre el que se ha repercutido un tributo indirecto recaudado en violación del Derecho de la Unión, como el impuesto danés sobre los aceites lubricantes, ha de tener la consideración de persona a quien corresponden los derechos derivados de las normas de la Unión que prohíben la recaudación de tal tributo.

11 — Sentencia Comateb y otros, citada en la nota 6, apartado 22 (el subrayado es mío).

12 — Así lo afirma también el Abogado General Jacobs en sus conclusiones presentadas el 17 de marzo de 2005 en el asunto en el que recayó la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Rec. p. I-9373), punto 35.

13 — Sentencias de 25 de febrero de 1988, Les Fils de Jules Bianco y Girard (331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099), apartados 17 y 20; Comateb y otros, citada en la nota 6, apartados 25 a 27, y Weber's Wine World y otros, citada en la nota 8, apartados 96 y 97.

También tal persona debe obtener la devolución del tributo repercutido sobre ella.

2. Consecuencias que deben extraerse de la necesidad de protección

38. Ahora bien, del interés, que requiere protección, en la devolución del comprador final sobre el que se ha repercutido un tributo recaudado en vulneración del Derecho de la Unión, sería precipitado deducir ya que debe corresponder a dicho comprador, en virtud del Derecho de la Unión, una reclamación de devolución directa frente al Estado. En efecto, ha de tenerse en cuenta que, a diferencia de cuanto ocurre con el sujeto pasivo, que por lógica sólo podrá dirigirse contra el Estado, el comprador final también tendrá como oponente, en lugar de al Estado, al sujeto pasivo.

39. Así, el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con el sujeto pasivo, que éste debe poder obtener del Estado la devolución del tributo si tiene que devolver al comprador final el importe repercutido sobre éste.¹⁴ En efecto, de ser tal el caso, la repercusión no dará lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo como consecuencia de la devolución.

¹⁴ — Sentencia Comateb y otros, citada en la nota 6, apartado 24.

40. Así pues, en cuanto atañe al oponente del comprador final, «la consecuencia y el complemento» de los derechos que corresponden al comprador final en virtud del Derecho de la Unión pueden ser, indudablemente, distintos de los relativos al sujeto pasivo.

41. Por tanto, ha de examinarse si de la jurisprudencia sobre el derecho a devolución del sujeto pasivo cabe inferir indicios de que también el comprador final puede ejercer tal derecho directamente contra el Estado. A tal fin, habrá de averiguarse en primer lugar el contenido exacto que ha dado la jurisprudencia al derecho a devolución del sujeto pasivo.

a) El contenido concreto del derecho a devolución del sujeto pasivo

42. Según la jurisprudencia, el Estado debe devolver, por un lado, al sujeto pasivo el impuesto indebidamente recaudado, pero también, por otro, las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por éste en relación directa con dicho impuesto.¹⁵

¹⁵ — En ello incluye el Tribunal de Justicia, en particular, el perjuicio patrimonial sufrido por el sujeto pasivo por el hecho de que se haya recaudado demasiado pronto un tributo objetable en sí desde la perspectiva del Derecho de la Unión, es decir, que la vulneración del Derecho de la Unión radica únicamente en esta exigencia del impuesto por anticipado. En este caso, la asignación de intereses representa la devolución de lo indebidamente pagado. Véanse las sentencias Metallgesellschaft y otros, citada en la nota 6, apartados 87 a 89; Test Claimants in the FII Group Litigation, citada en la nota 6, apartado 205, y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rec. p. I-2107), apartado 112, así como el auto de 23 de abril de 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Rec. p. I-2875), apartado 114.

i) El criterio de la consecuencia inevitable

ii) Derecho a devolución pese a la repercusión

43. Ahora bien, el derecho a devolución no comprende las pérdidas que se deben a decisiones propias del sujeto pasivo y que no se derivan inevitablemente de la actuación del Estado de la Unión contraria al Derecho de la Unión.¹⁶ Este criterio de la consecuencia inevitable se ha mantenido en la jurisprudencia más bien poco perfilado y, por cuanto consta, hasta la fecha sólo se aplica en un contexto fiscal muy específico.¹⁷ Resulta evidente que está dirigido a limitar lo que puede reclamarse en el marco de la acción de devolución reconocida en el Derecho de la Unión respecto a lo que «sólo» puede reclamarse en el marco de una reclamación de indemnización basada en el Derecho de la Unión que esté sujeta a requisitos más estrictos.¹⁸

16 — Sentencias *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citada en la nota 6, apartado 207, y *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, citada en la nota 15, apartado 113, así como el auto *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, citado en la nota 15, apartado 115.

17 — En virtud de dicho criterio, ni las desgravaciones ni otras ventajas fiscales a las que una sociedad haya renunciado para poder imputar íntegramente el impuesto indebidamente recaudado a la cuota debida en concepto de otro impuesto, ni los gastos en que incurrieron las sociedades de dicho grupo para adecuarse a la legislación nacional controvertida pueden compensarse mediante una reclamación de devolución basada en el Derecho de la Unión (véase la jurisprudencia citada en la nota 16).

18 — Véase a tal respecto la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citada en la nota 6, apartados 207 a 209.

44. Sin embargo, según la jurisprudencia, el perjuicio que sufre el sujeto pasivo por el hecho de que éste haya repercutido el tributo sobre sus clientes por medio del precio y que el aumento del precio haya dado lugar a una caída de las ventas, queda comprendido cuando menos directamente en el derecho a devolución. Así se desprende de las declaraciones del Tribunal de Justicia en relación con la ya mencionada excepción a la obligación de devolución del Estado.

45. En virtud de tal excepción, un Estado miembro puede denegar al sujeto pasivo la devolución si comprueba que la carga tributaria ha sido soportada en su integridad por otra persona y el sujeto pasivo se ha enriquecido sin causa en virtud de tal devolución.¹⁹ Ahora bien, según la jurisprudencia, no se produce un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo si éste ha sufrido una pérdida económica como consecuencia de la caída de las ventas.²⁰ El Tribunal de Justicia ha subrayado a este respecto que la repercusión de un tributo sobre un tercero no elimina forzosamente los efectos económicos de la tributación en el sujeto pasivo. La mera repercusión no significa, pues, que la devolución dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto

19 — Sentencias *Just*, citada en la nota 6, apartado 26; *Michailidis*, citada en la nota 9, apartado 23, y *Weber's Wine World* y otros, citada en la nota 8, apartado 94.

20 — Sentencias *Comateb* y otros, citada en la nota 6, apartados 29 y ss.; *Michailidis*, citada en la nota 9, apartados 34 y 35, y *Weber's Wine World* y otros, citada en la nota 8, apartados 95, 98 y 99.

pasivo y que, por tanto, procediera desestimar la reclamación de devolución.²¹

en cualquier caso una cuestión fáctica, pues la repercusión efectiva, parcial o total, depende de varios factores propios de cada transacción comercial.²³

iii) Consecuencias de un eventual derecho a devolución del comprador final

46. Al objeto de poder extraer conclusiones de los elementos característicos antes expuestos del derecho a devolución del sujeto pasivo establecido en la normativa de la Unión para dar respuesta a la cuestión de si tal derecho también puede corresponder en principio al comprador final, tales elementos han de verse, antes de nada, desde una perspectiva crítica.

47. A tal respecto ha de hacerse constar que la afirmación de la existencia del derecho a devolución a pesar de la repercusión sólo es compatible con el «criterio de la consecuencia inevitable»²² si el perjuicio causado por la caída de las ventas se viera, a pesar de la decisión empresarial subyacente, como una consecuencia inevitable de la recaudación del tributo por el Estado. Ello parece de todo punto dudoso.

48. Esta tesis choca también con la jurisprudencia según la cual la repercusión o no repercusión de un tributo indirecto constituye

49. Así pues, se abre paso a la cuestión de si el derecho a devolución constituye efectivamente el fundamento de la reclamación adecuado para regular tal perjuicio. Más acertado parece regular la indemnización de tales daños mediante la normativa en materia de responsabilidad civil, es decir, conforme a las normas que ha elaborado el Tribunal de Justicia en materia de responsabilidad de los Estados miembros por los perjuicios sufridos por los particulares como consecuencia de infracciones del Derecho de la Unión.

50. Por último, la regulación de los daños por medio de la reclamación de devolución incide también en la cuestión del modo en que pueden eliminarse las consecuencias económicas para el comprador final de la recaudación del tributo contraria al Derecho de la Unión.

51. En efecto, si a pesar de la repercusión del impuesto recaudado en vulneración del Derecho de la Unión, el sujeto pasivo tiene derecho a devolución por haber sufrido un perjuicio económico como consecuencia de la caída de

21 — Véase la sentencia *Weber's Wine World y otros*, citada en la nota 8, apartados 101 y 102.

22 — Véase *supra*, punto 43.

23 — Sentencias *Les Fils de Jules Bianco y Girard*, citada en la nota 13, apartados 17 y 20; *Comateb y otros*, citada en la nota 6, apartados 25 a 27, y *Weber's Wine World y otros*, citada en la nota 8, apartados 96 y 97.

las ventas —a efectos del presente ejemplo, de igual cuantía—, este derecho habría resultado satisfecho con la devolución por parte del Estado y, de este modo, quedaría en esencia agotado. En tal situación, el comprador final ya no podría interponer con éxito su propia reclamación de devolución contra el sujeto pasivo. En efecto, lo que éste haya percibido del Estado debería compensar efectivamente su propio perjuicio y quedar en su poder. El sujeto pasivo no podría ceder un derecho al comprador final si no se quiere reconocerle un nuevo derecho de devolución adicional que esté efectivamente dirigido a indemnizar por el tributo pagado. El destinatario natural para el comprador final sería más bien, en tal situación, el propio Estado.

52. En términos globales se pone de manifiesto que la anterior jurisprudencia sobre el contenido del derecho a devolución del sujeto pasivo ofrece indicios tanto a favor como en contra de que tal derecho a devolución puede corresponder también al comprador final.

53. En efecto, si se sostiene que el sujeto pasivo ha de recibir una indemnización por los perjuicios derivados de una caída de las ventas a través del derecho a devolución, podrán darse situaciones como la antes expuesta, en la que el comprador final tendrá como único oponente de su reclamación al Estado. Además, en coherencia con lo anterior, debería

afirmarse la concurrencia respecto al comprador final del criterio de la consecuencia inevitable en relación con la reducción patrimonial. Si el perjuicio mencionado sufrido por el sujeto pasivo ha de verse como la consecuencia inevitable de la recaudación del tributo por el Estado, a pesar de la propia decisión del sujeto pasivo de repercutir dicho tributo, no será menos evitable la reducción patrimonial sufrida por el comprador final vinculada a la repercusión.

54. En cambio, si se aplica el criterio de la consecuencia inevitable conforme a su significado, ha de hacerse constar que ese criterio no se cumpliría respecto al comprador final. En efecto, la repercusión no es un automatismo, sino que se basa en última instancia en una decisión empresarial del sujeto pasivo. En esta interpretación estricta, la naturaleza del derecho a devolución que puede corresponder al sujeto pasivo resultaría contraria a la posibilidad de que tal derecho correspondiera en igual medida al comprador final.

55. Estas tesis contrapuestas conducen a la conclusión de que de la anterior jurisprudencia sobre el contenido del derecho a devolución del sujeto pasivo no pueden inferirse criterios decisivos para determinar a quién

debe poder reclamar el comprador final, en principio, la devolución. Ahora bien, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los principios de equivalencia y de efectividad proporciona otras indicaciones.

b) Acción directa contra el Estado por motivos de equivalencia y de eficacia

56. Según reiterada jurisprudencia, a falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos recaudados en vulneración del Derecho de la Unión, corresponde a los Estados miembros regular en su Derecho interno las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad.²⁴ En consecuencia, estas condiciones no pueden ser menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estar estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.²⁵

24 — Sentencias de 6 de octubre de 2005, *MyTravel* (C-291/03, Rec. p. I-8477), apartado 17, y de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, Rec. p. I-2425), apartado 37.

25 — Sentencias *Weber's Wine World* y otros, citada en la nota 8, apartado 103; *MyTravel*, citada en la nota 24, apartado 17; *Reemtsma Cigarettenfabriken*, citada en la nota 24, apartado 37, y *Direct Parcel Distribution Belgium*, citada en la nota 6, apartado 46.

57. Entre estas condiciones se cuentan primordialmente la designación de los órganos jurisdiccionales competentes y la configuración del procedimiento judicial, es decir, las modalidades procesales.²⁶ Ahora bien, el Tribunal de Justicia ha atribuido en este marco a los Estados miembros, cuando menos de forma parcial, la fijación de las condiciones jurídico-materiales.²⁷

58. La cuestión de la identidad de la persona contra la que ha de dirigirse la reclamación es una cuestión de Derecho material. Respecto al sujeto pasivo, esta cuestión la responde el Derecho de la Unión: el demandado es el Estado. En el marco de esta relación bilateral no cabe ninguna otra persona. Ahora, en cuanto atañe al comprador final, los principios de equivalencia y de efectividad, los cuales, como se ha señalado, también son aplicables a cuestiones jurídico-materiales, proporcionan una respuesta parcial.

59. En efecto, si el Derecho danés, tal como parecen aducir Danfoss y Sauer-Danfoss, confiere un derecho a devolución directamente frente al Estado al comprador final

26 — Sentencias *Just*, citada en la nota 6, apartado 25; *Metallgesellschaft* y otros, citada en la nota 6, apartado 85; *Weber's Wine World* y otros, citada en la nota 8, apartado 103; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citada en la nota 6, apartado 203, y *Direct Parcel Distribution Belgium*, citada en la nota 6, apartado 46.

27 — Sentencias *Denkavit italiana*, citada en la nota 6, apartado 22; *San Giorgio*, citada en la nota 6, apartado 12, y *Metallgesellschaft* y otros, citada en la nota 6, apartado 86; sobre la responsabilidad extracontractual de los Estados miembros por violación del Derecho de la Unión, véanse también las sentencias de 19 de noviembre de 1991, *Francovich* y otros (C-6/90 y C-9/90, Rec. p. I-5357), apartados 42 y 43; de 10 de julio de 1997, *Palmisani* (C-261/95, Rec. p. I-4025), apartado 27; de 17 de abril de 2007, *AGM-COS.MET* (C-470/03, Rec. p. I-2749), apartado 86, y de 24 de marzo de 2009, *Danske Slagterier* (C-445/06, Rec. p. I-2119), apartado 31.

sobre el que se ha repercutido un tributo percibido en vulneración del Derecho danés, el principio de equivalencia exigirá que tal derecho se confiera también en relación con los tributos percibidos en vulneración del Derecho de la Unión.

le resultaría excesivamente difícil ejercer sus derechos si, por ejemplo, tuviera que cumplir los requisitos más estrictos que, según la jurisprudencia, se aplican a las reclamaciones de indemnización basadas en el Derecho de la Unión.²⁹ Tampoco se entiende por qué el Estado, en tal caso, ha de ocultarse tras estos requisitos más estrictos del ejercicio del derecho. A fin de cuentas, es él quien sigue enriqueciéndose en el importe del tributo percibido en vulneración del Derecho de la Unión, y se trata únicamente de devolver este importe a quien en última instancia lo ha soportado desde un punto de vista económico.

60. Además, si la devolución resultase imposible o excesivamente difícil en el caso de que el comprador final se dirigiera contra el sujeto pasivo, cabe que el principio de eficacia exija que el comprador final pueda dirigirse directamente contra el Estado. Así lo afirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia *Reemtsma* para el caso de que un proveedor de servicios facture por error el impuesto sobre el valor añadido a su cliente, transfiera dicho impuesto al Estado y, en última instancia, devenga insolvente.²⁸ Si el error no se debe al proveedor de servicios o al vendedor, sino al Estado, lo anterior deberá valer *a fortiori*. Así pues, en caso de insolvencia del sujeto pasivo, el principio de efectividad podrá exigir que el comprador final pueda reclamar la devolución directamente al Estado.

61. Asimismo, el principio de efectividad exige a este respecto que este derecho sea realmente, conforme a su naturaleza, un derecho a devolución. En efecto, al comprador

62. Si el Derecho nacional no confiere al comprador final que sufre la carga económica del tributo un derecho de devolución ni frente al Estado ni frente al sujeto pasivo, del principio de efectividad se desprenderá que cuando menos deberá establecerse uno de estos dos derechos a devolución. En efecto, el principio de efectividad obliga a los Estados miembros a establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al comprador final recuperar el tributo percibido en vulneración del Derecho de la Unión.³⁰ Aquí también habrá de observarse que no se respetaría el nivel de protección exigido por

28 — Sentencia *Reemtsma Cigarettenfabriken*, citada en la nota 24, apartado 41.

29 — A este respecto, véase la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citada en la nota 6, apartados 207 a 209.

30 — En este sentido véase la sentencia *Reemtsma Cigarettenfabriken*, citada en la nota 24, apartado 41; véase también el artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo.

el Derecho de la Unión si se remitiera al comprador final a eventuales reclamaciones de indemnización contra el Estado.

63. Así pues, como conclusión parcial cabe afirmar que los principios de equivalencia y de efectividad pueden fundar una reclamación directa de devolución del comprador final frente al Estado.

c) Inexistencia de requisitos adicionales en el Derecho de la Unión

64. En la medida en que de los principios de equivalencia y de efectividad no se derive una reclamación directa del comprador final frente al Estado, habrá de estarse a la norma general según la cual a falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos percibidos en vulneración del Derecho de la Unión, corresponde a los Estados miembros regular en su ordenamiento jurídico interno las condiciones en que pueda reclamarse tal devolución.³¹

65. El Tribunal de Justicia señaló expresamente en la sentencia *Denkavit italiana*³² que la protección de los derechos que otorga el

efecto directo de la prohibición de percibir determinados tributos no exige necesariamente una norma uniforme y común a todos los Estados miembros relativa a los requisitos formales y materiales de cuya observancia dependa la devolución de dichos tributos. Ello será igualmente cierto *a fortiori* cuando se esté en presencia de un posible titular del derecho «de segunda fila», sobre el que el sujeto pasivo haya repercutido el tributo percibido en vulneración del Derecho de la Unión.

66. En efecto, ha de tenerse en cuenta –como el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones– que el problema de la devolución de tributos indebidamente pagados se resuelve de manera diferente en los distintos Estados miembros, incluso dentro de un mismo Estado, según los diversos tipos de impuestos y tributos de que se trate. Mientras que, en algunos casos, las reclamaciones de devolución revisten un carácter contencioso-administrativo, en otros son de naturaleza civil y siguen en particular las normas sobre devolución de un enriquecimiento sin causa.³³ Si, abstracción hecha de los supuestos en los que así lo exige el principio de efectividad,³⁴ no se tuvieran en cuenta estas normas en parte complejas y el Derecho de

31 — Véase la jurisprudencia citada en la nota 24.

32 — Citada en la nota 6, apartado 22.

33 — Véase las sentencias *Just*, citada en la nota 6, apartados 23 y 24; de 17 de noviembre de 1998, *Aprile* (C-228/96, Rec. p. I-7141), apartado 17, y de 17 de junio de 2004, *Recheio - Cash & Carry* (C-30/02, Rec. p. I-6051), apartado 16.

34 — El principio de equivalencia, en cambio, no conduciría a una quiebra de la normativa nacional, sino precisamente a su aplicación a los supuestos de tributos percibidos en vulneración del Derecho de la Unión.

la Unión confiriera al comprador final un derecho general a la devolución directamente frente al Estado, sin que el legislador de la Unión pudiera configurar con más detalle el marco jurídico de tal derecho, es probable que se crearan más problemas que los que se resuelven. Resulta igualmente plausible que —precisamente en el caso de los tributos de pequeña cuantía que afectan a la vida diaria— resulte sustancialmente más atractivo para el comprador final poder dirigirse contra su contraparte contractual, en lugar de contra el Estado.

facturado por error el impuesto sobre el valor añadido a su cliente y lo haya transferido a continuación al Estado. Aun cuando, a efectos de la cuestión de la responsabilidad del Estado, resulte decisivo saber si una empresa factura por error a su cliente un impuesto no adeudado o si el propio Estado ha percibido, en vulneración del Derecho de la Unión, un tributo que luego ha sido repercutido, no existe ninguna necesidad de regular de forma distinta el derecho a devolución de la persona económicamente perjudicada. En ambos casos, debe garantizarse únicamente que el afectado recupere los impuestos indebidamente cobrados por el Estado, ya sea por vía directa o indirecta.

67. En consecuencia, ha de corresponder al Derecho interno y, en su caso, a los tribunales nacionales, determinar si la persona sobre la que el sujeto pasivo ha repercutido el tributo nacional percibido por un Estado miembro en vulneración del Derecho de la Unión puede reclamar la devolución del importe del tributo directamente al Estado o, en principio, únicamente al sujeto pasivo, o bien si puede elegir a este respecto, siempre que se observen los principios de equivalencia y de efectividad.

68. Esta conclusión se ajusta por lo demás a la solución del Tribunal de Justicia en la sentencia *Reemtsma Cigarettenfabriken*³⁵ para el caso de que un proveedor de servicios haya

69. Ahora bien, en el procedimiento principal el principio de efectividad podría exigir —algo que en última instancia deberá examinar el órgano jurisdiccional remitente— que se tenga en cuenta un derecho directo de devolución frente al Estado. En efecto, sobre la situación jurídica en Dinamarca el Gobierno danés ha indicado que el comprador final no tiene un derecho directo de devolución frente al Estado. En cambio, Danfoss y Sauer-Danfoss adujeron que, conforme a Derecho danés, el comprador final no puede a su vez reclamar tal devolución al sujeto pasivo. A este respecto, el Gobierno danés, interpelado sobre el particular en la vista, confirmó que, conforme al Derecho danés, no es indubitada la existencia de tal derecho. Si, conforme al Derecho danés, el comprador final no pudiera efectivamente reclamar ni directa ni indirectamente la devolución del importe del tributo, a las demandantes en el procedimiento principal les resultaría excesivamente difícil ejercer sus derechos si se les remitiera a una posibilidad, jurídicamente aún por abrirse y

35 — Citada en la nota 24, apartados 37 y ss.

hoy cuestionable, de obtener la devolución de las compañías petroleras, y si sus demandas contra el Skatteministeriet fuesen desestimadas por este motivo.

haya percibido un impuesto especial en vulneración del Derecho de la Unión y el sujeto pasivo haya repercutido dicho impuesto sobre su cliente, puede desestimarse una reclamación de indemnización de este cliente contra el Estado debido a que esté excluida de antemano la existencia de una relación causal directa entre la percepción del tributo y el perjuicio causado al cliente.

3. Conclusión

70. En consecuencia, procede responder a la primera cuestión prejudicial que corresponde al Derecho interno y, en su caso, a los tribunales nacionales determinar si la persona sobre la que el sujeto pasivo ha repercutido el tributo nacional percibido por un Estado miembro en vulneración del Derecho de la Unión puede reclamar la devolución del importe del tributo directamente al Estado o, en principio, únicamente al sujeto pasivo, o bien si puede elegir a este respecto, siempre que se observen los principios de equivalencia y de efectividad.

72. Según reiterada jurisprudencia, los Estados miembros responden en principio por los daños causados a los particulares por violaciones del Derecho de la Unión imputables al Estado.³⁶

73. La reclamación de indemnización está supeditada a tres requisitos: que la norma de Derecho de la Unión violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares perjudicados, que la violación de esta norma esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre tal violación y el perjuicio sufrido por los

B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

71. Mediante su segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente desea saber en esencia si, en el caso de que un Estado miembro

36 — Sentencias Francovich y otros, citada en la nota 27, apartado 35; de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029), apartado 31; Danske Slagterier, citada en la nota 27, apartado 27; de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Rec. p. I-635), apartado 29; de 25 de noviembre de 2010, Fuß (C-429/09, Rec. p. I-12167), apartado 45, y de 9 de diciembre de 2010, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Constructie y otros (C-568/08, Rec. p. I-12655), apartado 87.

particulares.³⁷ La cuestión prejudicial versa sobre este tercer requisito.

está fuera de toda duda. Si no se hubiera percibido el impuesto especial, las demandantes del procedimiento principal no habrían sufrido el perjuicio alegado por ellas, que consiste en el importe del tributo repercutido sobre ellas por las compañías petroleras.

74. Ciertamente, en principio corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si, efectivamente, existe una relación de causalidad directa entre la violación del Derecho de la Unión por el Estado y el perjuicio sufrido por el particular.³⁸ Ahora bien, por un lado, el Tribunal de Justicia, para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil, ha de facilitarle todas las indicaciones que considere necesarias,³⁹ pero, por otro lado, se trata menos de una cuestión fáctica que de una cuestión jurídica. En efecto, ha de elucidarse si el requisito de la relación de causalidad directa ha de entenderse de una forma tan estricta que, como alega en particular el Gobierno danés, éste sólo pueda cumplirse en relación con el sujeto pasivo, y no en relación con la persona sobre la que el sujeto pasivo haya repercutido el impuesto especial percibido en vulneración del Derecho de la Unión.

75. Antes de nada, ha de hacerse constar que, en el caso de autos, la *causalidad en cuanto tal*

76. En cuanto atañe al *carácter directo de la causalidad*, tal carácter no debe entenderse en un sentido absoluto, sino que, antes bien, bastará conforme a la jurisprudencia una «causalidad suficientemente directa».⁴⁰ El Tribunal de Justicia ha formulado esta precisión invocando su jurisprudencia sobre la responsabilidad extracontractual de la Unión,⁴¹ a la que se aplican en esencia los mismos requisitos que a la responsabilidad de los Estados miembros por violaciones del Derecho de la Unión.⁴² De esta jurisprudencia cabe inferir también que el criterio de la «causalidad suficientemente directa» pretende garantizar en particular que no tenga que abonarse una indemnización por cualquier consecuencia perjudicial remota.⁴³ En consecuencia, si no se quiere extender en exceso el concepto del carácter directo anteponiendo la expresión «suficiente», también cabría hablar

37 — Sentencias Brasserie du pêcheur y Factortame, citada en la nota 36, apartado 51; Danske Slagterier, citada en la nota 27, apartado 20, y Transportes Urbanos y Servicios Generales, citada en la nota 36, apartado 30.

38 — Sentencias Brasserie du pêcheur y Factortame, citada en la nota 36, apartado 65; de 15 de junio de 1999, Rechberger y otros (C-140/97, Rec. p. I-3499), apartado 72; AGM-COS. MET, citada en la nota 27, apartado 83, y Fuß, citada en la nota 36, apartados 48 y 59.

39 — Sentencias de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493), apartado 38, y de 18 de junio de 2009, Stedeco (C-566/07, Rec. p. I-5295), apartado 43.

40 — Sentencias Test Claimants in the FII Group Litigation, citada en la nota 6, apartado 218, y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citada en la nota 15, apartado 122.

41 — Sentencia de 4 de octubre de 1979, Dumortier y otros/Consejo (64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 y 45/79, Rec. p. 3091), apartado 21.

42 — Sentencia Brasserie du pêcheur y Factortame, citada en la nota 36, apartado 53.

43 — Sentencia Dumortier y otros/Consejo, citada en la nota 41, apartado 21.

sin más de una relación de causalidad estricta. Sin embargo, el concepto de «relación de causalidad directa» está establecido de forma tan consolidada en la jurisprudencia que me atenderé al mismo –en su sentido amplio– en el marco de las demás observaciones.

citados en el punto 73 *supra*, que incluyen la «relación de causalidad suficientemente directa», bastan para generar un derecho a obtener reparación con arreglo al Derecho de la Unión.⁴⁴ Recientemente el Tribunal de Justicia ha declarado de forma expresa que los Estados miembros no pueden establecer requisitos adicionales.⁴⁵

77. El Gobierno danés alega, invocando los principios en materia de responsabilidad del Derecho danés, que sólo el «directamente perjudicado» puede tener un derecho a indemnización, y entre tales perjudicados no se encuentra la persona sobre la que se ha repercutido un tributo indebidamente percibido. Su perjuicio depende más bien de toda una serie de circunstancias distintas, tales como la política de precios del sujeto pasivo y su propia política de precios, el destino concreto de los productos gravados y la situación de la competencia. Además, el grupo de personas económicamente afectadas, en última instancia, resulta apenas previsible e indeterminado.

79. El criterio mencionado por el Gobierno danés constituye, en última instancia, un requisito adicional, a lo cual subyace al mismo tiempo un concepto de causalidad más estricto. En efecto, ello da lugar a que las personas que han tenido que soportar la carga económica del tributo percibido en violación del Derecho de la Unión y que, por tanto, han sufrido inequívocamente un perjuicio, resultan privadas sistemáticamente del derecho a indemnización consagrado en el Derecho de la Unión sin que se dé un examen del caso concreto. La plena eficacia del Derecho de la Unión y la tutela efectiva de los derechos conferidos por la normativa de la Unión, que esta reclamación de indemnización pretende garantizar,⁴⁶ resultarían considerablemente menoscabadas mediante tal restricción global del grupo de beneficiarios.

78. Ahora bien, este criterio del «directamente perjudicado» no encuentra apoyo en el Derecho de la Unión. Al contrario, según reiterada jurisprudencia, los tres requisitos

44 — Sentencias Francovich y otros, citada en la nota 27, apartado 41; AGM-COS.MET, citada en la nota 27, apartado 85, y Fuß, citada en la nota 36, apartado 65.

45 — Sentencia Fuß, citada en la nota 36, apartado 66.

46 — En este sentido véanse las sentencias Francovich y otros, citada en la nota 27, apartado 33; Brasserie du pêcheur y Factortame, citada en la nota 36, apartado 52, y de 30 de septiembre de 2003, Köbler (C-224/01, Rec. p. I-10239), apartado 33.

80. Asimismo, ha de hacerse constar que el perjuicio sufrido por el comprador final no puede verse en modo alguno como una consecuencia lejana de la recaudación del tributo. Como ya se ha señalado en el marco de la primera cuestión prejudicial, lo típico de los tributos indirectos es precisamente que la carga económica no es soportada por el sujeto pasivo, sino por el comprador final, por lo que, en última instancia, es éste quien sufre un perjuicio. En esencia, se repercute un mismo perjuicio a lo largo de la cadena comercial. Su cuantía se mantiene inalterada y, por tanto, resulta previsible y calculable para el Estado. Por el mero hecho de que el sujeto pasivo haya podido prescindir de repercutir el tributo en el precio y que la persona efectivamente perjudicada haya prescindido a su vez de seguir repercutiendo el tributo, la causalidad de la recaudación del tributo respecto al perjuicio no se ve interrumpida y tampoco resulta privada automáticamente de su carácter suficientemente directo en el sentido de la jurisprudencia.

81. La circunstancia de que el grupo de personas que pueden reclamar una indemnización sea eventualmente —al menos en un primer momento— indeterminado no pone en cuestión la posibilidad de la causalidad directa. En efecto, el hecho de que un número indeterminado de personas esté facultado para reclamar la indemnización no puede excluir la reclamación de indemnización basada

en el Derecho de la Unión.⁴⁷ Por lo demás, el grupo de personas efectivamente perjudicadas puede resultar de antemano aún menos conocido que el de sujetos pasivos, si bien también puede definirse con precisión desde un primer momento. Se trata de las personas sobre las que se repercute el tributo y que a su vez no pueden repercutirlo.

82. El examen de otro ámbito de la normativa en materia de responsabilidad del Derecho de la Unión confirma que a esta normativa le es extraña la limitación a «la persona directamente perjudicada» en el sentido del Derecho danés. Así, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Manfredi,⁴⁸ en relación con la prohibición de prácticas colusorias, que cualquier persona está legitimada para solicitar la reparación del daño sufrido cuando exista una relación de causalidad entre dicho daño y la práctica colusoria prohibida.

83. Por consiguiente, en el caso de que un Estado miembro haya percibido un tributo en vulneración del Derecho de la Unión y el sujeto pasivo lo haya repercutido sobre sus clientes, no podrá desestimarse la reclamación de indemnización de este cliente contra el Estado debido a que quede excluida de antemano la relación causal directa entre la recaudación del impuesto y el perjuicio del cliente.

47 — En este sentido véase la sentencia *Brasserie du pêcheur y Factortame*, citada en la nota 36, apartado 71.

48 — Sentencia de 13 de julio de 2006, Manfredi y otros (C-295/04 a C-298/04, Rec. p. I-6619), apartado 61.

V. Conclusión

84. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del Vestre Landsret del modo siguiente:

- «1) Corresponde al Derecho interno y, en su caso, a los tribunales nacionales, determinar si la persona sobre la que el sujeto pasivo ha repercutido el tributo nacional percibido por un Estado miembro en vulneración del Derecho de la Unión puede reclamar la devolución del importe del tributo directamente al Estado o, en principio, únicamente al sujeto pasivo, o bien si puede elegir a este respecto, observando siempre los principios de equivalencia y de efectividad.
- 2) En el caso de que un Estado miembro haya percibido un tributo en vulneración del Derecho de la Unión y el sujeto pasivo lo haya repercutido sobre su cliente, no podrá desestimarse la reclamación de indemnización de este cliente contra el Estado debido a que haya quedado excluida de antemano la relación causal directa entre la recaudación del impuesto y el perjuicio del cliente.»