

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 14 de enero de 1997 *

En los asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el tribunal d'instance de Paris, destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Société Comateb (asunto C-192/95),

Société Panigua (asunto C-193/95),

Société Edouard et fils (asunto C-194/95),

Société de distribution de vins et liqueurs (asunto C-195/95),

Etablissements André Haan (asunto C-196/95),

Société Diffusion générale de quincaillerie (asunto C-197/95),

Société Diffusion générale (asunto C-198/95),

* Lengua de procedimiento: francés.

Société Cama Renault (asunto C-199/95),

SCP Ovide et Dorville (asunto C-200/95),

Société Ducros Guadeloupe (asunto C-201/95),

Société Comptoir commercial Caraïbes (asunto C-202/95),

Société Giafa (asunto C-203/95),

Société LVS (asunto C-204/95),

Société Catherine et Jean-Claude Tabar Nouval (asunto C-205/95),

Société L'Heure et L'Or (asunto C-206/95),

Société Général bazar bricolage (asunto C-207/95),

Société Grain d'or (asunto C-208/95),

Société Cash Service (asunto C-209/95),

Etablissements Efira (asunto C-210/95),

Société Farandole (asunto C-211/95),

Société Carat (asunto C-212/95),

Société Rio (asunto C-213/95),

Société guadeloupéenne de distribution moderne (SGDM) (asunto C-214/95),

Martinique automobiles SA (asunto C-215/95),

Socovi SARL (asunto C-216/95),

Etablissements Gabriel Vangour et Cie SARL (asunto C-217/95),

Simat Guadeloupe SARL (asunto C-218/95)

y

Directeur général des douanes et droits indirects,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de repetición de lo indebido,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G. C. Rodríguez Iglesias, Presidente; G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida y J. L. Murray, Presidentes de Sala; P. J. G. Kapteyn, D. A. O. Edward (Ponente), J.-P. Puissochet, P. Jann y H. Ragnemalm, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Tesauro;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Comateb y otros, por M^e John Sylvanus Dagnon, Abogado de Guadalupe;
- en nombre del Gobierno francés, por las Sras. Catherine de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y Anne de Bourgoing, chargé de mission de la misma Dirección, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. Alberto Navarro González, Director General de Coordinación Jurídica e Institucional Comunitaria, y la Sra. Rosario Silva de Lapuerta, Abogado del Estado, del Servicio Jurídico del Estado ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en calidad de Agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Michel Nolin, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones de Comateb y otros, representados por M^{es} John Sylvanus Dagnon, Jean-Claude Bouchard y Olivier Cortez, Abogados de Hauts-de-Seine;

del Gobierno francés, representado por la Sra. Anne de Bourgoing, y de la Comisión, representada por el Sr. Jean-Francis Pasquier, funcionario nacional adscrito al Servicio Jurídico, en calidad de Agente, expuestas en la vista de 23 de abril de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de junio de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante veintisiete resoluciones interlocutorias de 20 de diciembre de 1994, recibidas en el Tribunal de Justicia el 19 de junio de 1995, el tribunal d'instance de Paris planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la devolución de un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario.
- 2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de sendos procedimientos iniciados mediante demandas presentadas por veintisiete sociedades (en lo sucesivo, «Comateb y otros») contra el directeur général des douanes et droits indirects, que tienen por objeto la devolución del «octroi de mer» (arbitrio insular) percibido por el service des douanes et droits indirects del departamento de Guadalupe con motivo de la importación, en dicho departamento, de diversas mercancías originarias de otro Estado miembro, de Estados terceros y de otras partes del territorio francés, durante el período comprendido entre el 17 de julio de 1992 —día siguiente al de la sentencia Legros y otros (C-163/90, Rec. p. I-4625)— y el 31 de diciembre de 1992, así como la condena de la Administración de Aduanas a pagarles una indemnización, al amparo del artículo 700 de la Nueva Ley de Enjuiciamiento Civil francesa.

- 3 En la sentencia Legros y otros, antes citada, referente al «arbitrio insular», el Tribunal de Justicia declaró que un tributo, proporcional al valor en aduana de los productos, percibido por un Estado miembro sobre las mercancías importadas de otro Estado miembro, por su introducción en una región del territorio del primer Estado miembro, constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación, aunque dicho tributo grave igualmente las mercancías importadas en dicha región procedentes de otra parte de ese mismo Estado.
- 4 El directeur général des douanes et droits indirects alega que, puesto que los tributos controvertidos fueron repercutidos sobre el comprador, no pueden ser devueltos, con arreglo al artículo 352 *bis* del Código de Aduanas, a tenor del cual: «Cuando una persona haya pagado indebidamente derechos y tributos nacionales percibidos según los procedimientos del presente código, podrá obtener su devolución, a menos de que dichos derechos y tributos hayan sido repercutidos sobre el comprador.»
- 5 El órgano jurisdiccional remitente señala que «consta en autos que el “arbitrio insular” objeto del litigio ha sido repercutido sobre los compradores» por las sociedades demandantes.
- 6 Añade que «la legislación interna francesa obliga al sujeto pasivo a incorporar el tributo controvertido en el precio de adquisición de los productos necesarios para su actividad y luego, por lo tanto, en el precio de coste de la mercancía vendida, a efectos del cálculo de los beneficios sujetos a impuesto; es decir, que dicha legislación prevé que se soporte el tributo sin que sea posible repercutirlo, al no existir facturación diferenciada tal como existe en materia de IVA, e impone la repercusión en la que la Administración de Hacienda se basa para denegar la devolución».

- 7 A este respecto, las partes se han referido, en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, en particular a la prohibición de la venta con pérdida prevista por el artículo 1 de la Ley francesa de 2 de julio de 1963, modificado por el artículo 32 de la Ordonnance (Decreto-Legislativo) de 1 de diciembre de 1986, a tenor del cual:

«Será castigado con multa de 5.000 a 100.000 FF el comerciante que revendiere un producto a un precio inferior al de su precio de compra efectivo. Se presumirá que el precio de compra efectivo es el mencionado en la factura de compra, incrementado con los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos específicos correspondientes a dicha reventa y, en su caso, el precio del transporte.»

- 8 Considerando que la legislación francesa ha «establecido los requisitos de la repercusión —y, por ende, de la no devolución—», el tribunal d'instance de Paris suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El hecho de que un Estado miembro se oponga a la devolución de un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, basándose en la repercusión del tributo sobre el comprador, ¿hace prácticamente imposible o excesivamente difícil la obtención de la devolución cuando la legislación del Estado miembro obliga a la empresa a incorporar el tributo en el precio de coste de la mercancía vendida?»

- 9 Con carácter previo, es preciso señalar, en primer lugar, que la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente no se refiere a la devolución del «arbitrio insular» percibido sobre productos procedentes de países terceros, supuesto sobre el que el Tribunal de Justicia ha dado una interpretación del Derecho comunitario en la sentencia de 7 de noviembre de 1996, Cadi Surgelés y otros (C-126/94, Rec. p. I-5647).

- 10 En segundo lugar, procede señalar que Comateb y otros invocan el Reglamento (CEE) n° 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, relativo la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación (DO L 175, p. 1; EE 02/06, p. 36).
- 11 Como ya señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595), apartado 20, este Reglamento sólo se aplica, a tenor del apartado 2 de su artículo 1, a los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes previstos en la normativa comunitaria y percibidos por los Estados miembros por cuenta de la Comunidad.
- 12 Este Reglamento no es, pues, aplicable a los derechos, impuestos y gravámenes nacionales, aunque sean percibidos con infracción del Derecho comunitario.
- 13 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si un Estado miembro puede oponerse a la repetición de un tributo indebidamente percibido alegando que ha sido repercutido sobre el comprador, siendo así que esta repercusión viene impuesta por la propia legislación de ese Estado.
- 14 Todas las partes se refieren a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la repetición de lo indebido contenida en particular, en las sentencias de 27 de febrero de 1980, Just (68/79, Rec. p. 501); de 27 de marzo de 1980, Denkavit (61/79, Rec. p. 1205); San Giorgio, antes citada, y de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard (asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099).
- 15 Según los Gobiernos francés y español, de esta jurisprudencia se deduce que las disposiciones que excluyen la devolución de impuestos, derechos y gravámenes percibidos con infracción del Derecho comunitario no pueden considerarse contrarias al Derecho comunitario, cuando se ha demostrado que la persona obligada al pago de los referidos tributos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos.

- 16 Comateb y otros consideran que esta jurisprudencia no puede aplicarse cuando la normativa de un Estado miembro contiene disposiciones que obligan al operador a incorporar el tributo en el precio de coste de la mercancía. En efecto, aunque tales disposiciones no impongan al contribuyente la carga de probar que el tributo no fue repercutido sobre el comprador, harían prácticamente imposible la devolución de tributos percibidos infringiendo el Derecho comunitario.
- 17 El Gobierno francés y la Comisión responden a esto que una obligación legal de incorporar el tributo en el precio de coste no constituye para el operador una obligación de repercutir el tributo sobre el comprador. En efecto, el operador siempre puede adoptar la decisión comercial de asumir en todo o en parte dicho tributo y, por lo tanto, de anular su efecto sobre el precio de venta.
- 18 Una obligación legal de incorporar el tributo en el precio de coste no tendría pues, según el Gobierno francés y la Comisión, ninguna incidencia en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la repetición de lo indebido. Por consiguiente, convendría determinar en cada caso si ha habido o no repercusión efectiva del tributo controvertido.
- 19 Dado que de esta forma se ha rechazado el supuesto sobre el que se basa la cuestión prejudicial, para proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente conviene precisar el alcance de la jurisprudencia relativa a la devolución de tributos percibidos con infracción del Derecho comunitario.
- 20 En primer lugar, procede recordar que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro vulnerando el Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones comunitarias que prohíben tales tributos (sentencia San Giorgio, antes citada, apartado 12). En principio, pues, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario.

- 21 Sin embargo existe una excepción a este principio. Como ha señalado el Tribunal de Justicia en las sentencias *Just, Denkavit y San Giorgio*, antes citadas, la protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico comunitario no impone la devolución de los impuestos, derechos y gravámenes recaudados con infracción del Derecho comunitario cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos (véase, en particular, la citada sentencia *San Giorgio*, apartado 13).
- 22 En efecto, en tales circunstancias no es el operador quien ha soportado el tributo indebidamente percibido, sino el comprador sobre el cual fue repercutido. Por lo tanto, devolver al operador el importe del tributo que ya ha percibido del comprador 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 comprador.
- 23 Corresponde, pues, a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar, a la luz de las circunstancias de cada caso, si el operador ha repercutido el tributo, en todo o en parte, sobre otros sujetos y si, en su caso, la devolución al operador constituiría un enriquecimiento sin causa.
- 24 A este respecto, procede señalar en primer lugar que, si el comprador final puede obtener del operador la devolución del importe del tributo que sobre él se ha repercutido, el operador a su vez debe tener la posibilidad de obtener de las autoridades nacionales la devolución del mismo. Por el contrario, si el comprador final puede obtener directamente de las autoridades nacionales la devolución del importe del tributo que indebidamente ha soportado, no se plantea la cuestión del reembolso al operador.
- 25 En segundo lugar, es preciso recordar que, en la sentencia *Bianco y Girard*, antes citada, apartado 17, el Tribunal de Justicia consideró que aun en el caso de que la legislación nacional conciba los tributos indirectos para ser repercutidos sobre el consumidor final, y aunque habitualmente, en el comercio, estos tributos indirectos se repercutan parcial o totalmente, no puede afirmarse de modo general que el

impuesto se repercuta efectivamente en todos los casos. En efecto, esta repercusión efectiva, parcial o total, depende de varios factores propios de cada transacción comercial y que la diferencian de otros casos situados en otros contextos. En consecuencia, la cuestión de la repercusión o de la no repercusión, en cada caso, de un tributo indirecto constituye una cuestión de hecho que compete al Juez nacional, quien puede apreciar libremente las pruebas. Sin embargo, no puede admitirse que en el caso de tributos indirectos exista una presunción en virtud de la cual la repercusión se haya producido y corresponda al sujeto pasivo aportar la prueba en contrario.

- 26 Lo mismo sucede cuando la legislación aplicable obliga al sujeto pasivo a incorporar el tributo en el precio de coste del producto de que se trate. La existencia de tal obligación legal no permite presumir que se haya repercutido el tributo en su totalidad, ni siquiera en el caso en que el incumplimiento de tal obligación acarrear una sanción.
- 27 Por lo tanto, un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver al operador un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, cuando se haya demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del operador y que su devolución a este último le produciría un enriquecimiento sin causa.
- 28 De lo antedicho resulta que, si sólo se ha repercutido una parte del tributo, incumbe a las autoridades nacionales devolver al operador el importe no repercutido.
- 29 Sin embargo, es preciso señalar que, incluso en el supuesto en que se demuestre que el tributo ha sido repercutido total o parcialmente sobre el comprador, la devolución al operador del importe así repercutido no implica necesariamente el enriquecimiento sin causa de este último.

30 En efecto, en la sentencia Just, antes citada, apartado 26, el Tribunal de Justicia señaló que sería conforme con los principios del Derecho comunitario que los órganos jurisdiccionales a los que se sometan demandas de reembolso tengan en cuenta el perjuicio que un importador pueda haber sufrido debido a que las medidas fiscales discriminatorias o protectoras hayan producido una reducción del volumen de las importaciones procedentes de otros Estados miembros.

31 Como ha indicado el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, el operador puede haber sufrido un perjuicio por el propio hecho de haber repercutido sobre sus clientes el tributo recaudado por la Administración con infracción del Derecho comunitario, porque el incremento del precio del producto, provocado por la repercusión del tributo, haya originado una disminución del volumen de ventas. Así, a causa de la percepción del «arbitrio insular», el precio de los productos procedentes de otros lugares de la Comunidad puede ser considerablemente más alto que el de los productos locales, que están exentos de dicho gravamen, de manera que los importadores sufren un perjuicio, aunque hayan repercutido el tributo.

32 En tales circunstancias, el operador podría sostener legítimamente que, a pesar de haber repercutido el tributo sobre el comprador, la inclusión del mismo en el precio de coste, provocando el aumento del precio de los productos y un descenso del volumen de ventas, ha causado un perjuicio que excluye, total o parcialmente, el enriquecimiento sin causa que, de lo contrario, se produciría por el reembolso.

33 De lo anterior resulta que, si las normas de Derecho interno permiten al operador, en el marco del litigio principal, alegar tal perjuicio, corresponde al Juez nacional deducir las consecuencias.

34 Por otra parte, no puede impedirse que los operadores soliciten a los órganos jurisdiccionales competentes, según los procedimientos apropiados del Derecho nacional y en las condiciones previstas en la sentencia de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029), la reparación de los perjuicios sufridos a causa de la indebida percepción del tributo, y ello con independencia de la cuestión de la repercusión de dicho tributo.

35 Procede pues, responder al órgano jurisdiccional remitente que:

- un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver al operador un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, cuando se haya demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por otra persona y que su devolución a dicho operador le produciría un enriquecimiento sin causa. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar, a la luz de las circunstancias de cada caso, si se cumplen estos requisitos. Si sólo se ha repercutido una parte del tributo, incumbe a las autoridades nacionales devolver al operador el importe no repercutido;
- la existencia de una eventual obligación legal de incorporar el tributo en el precio de coste no permite presumir que se haya repercutido el tributo en su totalidad, ni siquiera en el caso en que el incumplimiento de tal obligación acarree una sanción;
- si, a pesar de haber sido repercutido el tributo sobre el comprador, las normas de Derecho interno permiten al operador alegar un perjuicio causado por la imposición del tributo ilegal, que excluye, total o parcialmente, el enriquecimiento sin causa, corresponde al Juez nacional deducir las consecuencias.

Costas

- 36 Los gastos efectuados por los Gobiernos francés y español, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, 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 nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el tribunal d'instance de Paris mediante resoluciones de 20 de diciembre de 1994, declara:

- 1) Un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver al operador un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, cuando se haya demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por otra persona y que su devolución a dicho operador le produciría un enriquecimiento sin causa. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar, a la luz de las circunstancias de cada caso, si se cumplen estos requisitos. Si sólo se ha repercutido una parte del tributo, incumbe a las autoridades nacionales devolver al operador el importe no repercutido.

- 2) La existencia de una eventual obligación legal de incorporar el tributo en el precio de coste no permite presumir que se haya repercutido el tributo en su totalidad, ni siquiera en el caso en que el incumplimiento de tal obligación acarree una sanción.
- 3) Si, a pesar de haber sido repercutido el tributo sobre el comprador, las normas de Derecho interno permiten al operador alegar un perjuicio causado por la imposición del tributo ilegal, que excluye, total o parcialmente, el enriquecimiento sin causa, corresponde al Juez nacional deducir las consecuencias.

Rodríguez Iglesias

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Kapteyn

Edward

Puissochet

Jann

Ragnemalm

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de enero de 1997.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias