

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 9 de noviembre de 1983 *

En el asunto 199/82,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Presidente Istruttore del Tribunale di Trento, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Amministrazione delle Finanze dello Stato

y

SpA San Giorgio, central lechera situada en Locate Triulzi, con domicilio social en Milán,

una decisión prejudicial sobre la determinación de los principios del Tratado relativos a la devolución de los impuestos nacionales recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario y sobre el alcance del Reglamento (CEE) n° 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación (DO L 175, p. 1; EE; 02/06, p. 36), en relación con las disposiciones legislativas nacionales que establecen determinadas condiciones en materia de tasas por inspección sanitaria indebidamente recaudadas,

* Lengua de procedimiento: italiano.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: J. Mertens de Wilmars, Presidente; T. Koopmans, K. Bahlmann e Y. Galmot, Presidentes de Sala; P. Pescatore, A.J. Mackenzie Stuart, A. O'Keefe, O. Due y U. Everling, Jueces;

Abogado General: Sr. G.F. Mancini;
Secretario: Sr. A. Rühl, administrador principal;

dicta la siguiente

Sentencia

(No se transcriben los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

- 1 Mediante resolución de 23 de julio de 1982, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de agosto de 1982, el Presidente Istruttore del Tribunale di Trento planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, cuestiones prejudiciales sobre la determinación de los principios del Tratado relativos a la devolución de los impuestos recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario y sobre la interpretación del Reglamento (CEE) n° 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación (DO L 175, p. 1; EE 02/06, p. 36).
- 2 Según los autos, la sociedad San Giorgio, parte demandante en el procedimiento principal, debió pagar entre 1974 y 1977, contra lo dispuesto por el Derecho comunitario, tasas por inspección sanitaria con ocasión de la

importación de productos lácteos procedentes de otros Estados miembros de la CEE.

- 3 La sociedad San Giorgio reclamó ante el Tribunale di Trento la restitución de las cantidades correspondientes y el Presidente de dicho Tribunal, mediante orden judicial de pago despachada en procedimiento monitorio, resolvió que la Amministrazione delle Finanze dello Stato reembolsara a San Giorgio la cantidad de 65.160.585 LIT, autorizando la ejecución provisional de la resolución.
- 4 L'Amministrazione delle Finanze, tras formular oposición contra la resolución del Presidente del Tribunale, solicitó que se suspendiera su ejecución. En apoyo de su petición, la demandada invocó el artículo 10 del Decreto-ley nº 430 de 10 de julio de 1982, que contiene disposiciones en materia de impuestos de fabricación y de movimiento de productos petrolíferos, de impuestos directos, del Impuesto sobre el Valor Añadido y de las sanciones correspondientes (GURI nº 190, de 13 de julio de 1982), que reza textualmente:

«Quien haya pagado indebidamente derechos de aduana de importación, impuestos sobre la fabricación, impuestos sobre el consumo o derechos de carácter estatal, incluso con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, no tendrá derecho a la devolución de las cantidades pagadas, salvo en caso de error material, cuando la carga correspondiente haya sido repercutida de alguna manera sobre otros sujetos.

Se presumirá que la carga ha sido repercutida siempre que las mercancías por las que se haya efectuado el pago se hayan cedido, incluso después de elaboración, transformación, montaje, ensamblaje o adaptación de las mismas, salvo prueba documental en contrario [...].»

- 5 Dado que la sociedad San Giorgio puso en duda la compatibilidad de dichas normas con los principios del ordenamiento jurídico comunitario, el Presidente del Tribunale, atendida la «seriedad» de las observaciones formuladas y su trascendencia para decidir la suspensión de la ejecución provisional, solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara acerca de las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) Que el Tribunal de Justicia precise, a título de aclaración y, si procede, de integración de su propia jurisprudencia, contenida principalmente en las sentencias de 27 de marzo de 1980, *Denkavit Italiana* (61/79, Rec. p. 1205); de 10 de julio de 1980, *Ariete* (811/79, Rec. p. 2545), y de 10 de julio de 1980, *Mireco* (826/79, Rec. p. 2559):
- a) Si una ley nacional que, como excepción a las normas generales relativas a la reclamación de lo indebidamente pagado, supedita la devolución de determinadas exacciones (entre ellas, en especial, la tasa por visita sanitaria) recaudadas indebidamente en infracción de normas de Derecho comunitario, como exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, a la prueba de que no ha habido repercusión sobre otros sujetos, y no somete, por el contrario, al mismo requisito la devolución de cualesquiera otros derechos, impuestos y tributos recaudados indebidamente, debe considerarse discriminatoria y contraria a los principios de Derecho comunitario, o bien si es decisiva la circunstancia de que los impuestos contemplados en dicha norma han sido recaudados indebidamente en la práctica sólo porque son contrarios a una norma de Derecho comunitario.
 - b) Si la prueba documental negativa, que, según la citada ley nacional, constituye la única condición para la devolución de los tributos indebidamente recaudados, hace “prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que los Jueces nacionales están obligados a tutelar”.
- 2) Si, a partir del 1 de julio de 1980, fecha de entrada en vigor del Reglamento (CEE) nº 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación que hace expresa referencia (apartado 2 del artículo 1) a los derechos de aduana y *exacciones de efecto equivalente*, se ha establecido por primera vez un régimen comunitario sobre la devolución de los derechos percibidos indebidamente, sin prever ninguna excepción para el supuesto de repercusión de la carga sobre otros sujetos; si dicho régimen debe prevalecer sobre cualquier ley nacional anterior o posterior.»

- 6 Hay que destacar que el Decreto-ley nº 430, vigente en el momento en que el Presidente del Tribunale remitió las cuestiones al Tribunal de Justicia no ha sido convalidado, pero que disposiciones materialmente idénticas a las del artículo 10 han sido recogidas con posterioridad por el artículo 19 del Decreto-ley nº 688 de 30 de septiembre de 1982, que establece medidas urgentes en materia de ingresos fiscales, convalidado mediante la Ley nº 873 de 27 de noviembre de 1982 (GURI nº 270, de 30 de septiembre de 1982, y nº 328, de 29 de noviembre de 1982). La norma dice así:

«Quien haya pagado indebidamente derechos de aduana de importación, impuestos sobre la fabricación, impuestos sobre el consumo o derechos de carácter estatal, incluso con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, tendrá derecho a la devolución de las cantidades pagadas cuando pruebe documentalmente que la carga correspondiente no ha sido repercutida de alguna manera sobre otros sujetos, salvo el caso de error material.

Debe aportarse la prueba documental mencionada en el párrafo anterior incluso cuando las mercancías por las que se ha efectuado el pago se hayan cedido previa elaboración, transformación, montaje, ensamblaje o adaptación [...]»

Sobre la admisibilidad

- 7 El Gobierno italiano propone una excepción de inadmisibilidad de las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia por el Presidente del Tribunale en la fase preliminar del juicio. Afirma que la petición de decisión prejudicial no puede ser formulada en el contexto de un procedimiento monitorio, por cuanto la decisión que ha de adoptarse con arreglo al segundo párrafo del artículo 177 no es competencia del Presidente «istruttore», sino del Tribunale como órgano colegiado.
- 8 Sobre el particular, este Tribunal de Justicia recuerda su reiterada jurisprudencia según la cual el derecho a someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 177 corresponde a cualquier órgano jurisdiccional de los Estados miembros, independientemente, por lo demás, de la fase del juicio del que conoce y de la naturaleza de la decisión que deba pronunciar (véanse, especialmente, las sentencias de 14 de diciembre de 1971,

Politi, 43/71, Rec. p. 1039; de 21 de febrero de 1974, Birra Dreher, 162/73, Rec. p. 201, y de 28 de junio de 1978, Simmenthal, 70/77, Rec. p. 1453).

- 9 Ha de observarse al respecto que tanto la orden judicial de pago dictada por el Presidente del Tribunale en el procedimiento monitorio como la decisión de una suspensión, en su caso, de dicha orden como consecuencia de la oposición de la Amministrazione delle finanze están comprendidos en el ámbito de los actos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 177 del Tratado.
- 10 Por consiguiente, la excepción preliminar propuesta por el Gobierno italiano carece de fundamento.

Sobre la primera cuestión

- 11 Mediante la primera cuestión, se pregunta esencialmente si un Estado miembro puede supeditar la devolución de los impuestos nacionales recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario a la prueba de que no se han repercutido sobre otros sujetos:
 - cuando se subordine la devolución a reglas de prueba que hagan prácticamente imposible el ejercicio de derechos que los Jueces nacionales tienen la obligación de tutelar;
 - cuando no se subordine a las mismas condiciones restrictivas la devolución de cualesquiera otros impuestos, derechos o tributos de carácter nacional indebidamente recaudados.
- 12 Hay que observar al respecto, en primer lugar, que el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados por un Estado miembro en contra de las disposiciones de Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones comunitarias que prohíben las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana o, en su caso, de la aplicación discriminatoria de impuestos interiores. Si bien es verdad que la devolución solamente puede reclamarse en las condiciones de fondo y de forma previstas en las distintas legislaciones nacionales sobre el tema, no obstante, según jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia, dichos requisitos no pueden ser menos favorables que los que se refieren a

reclamaciones análogas reguladas por el Derecho nacional y que, en todo caso, no deben hacer prácticamente imposible el ejercicio de derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico comunitario (véanse, al respecto, las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, ↔ Rec. p. 1989, y Comet, 45/76, Rec. p. 2043; de 27 de febrero de 1980, Just, 68/79, ↔ Rec. p. 501 y las ya citadas sentencias Denkavit Italiana, Ariete y Mireco, estas tres últimas resoluciones las menciona el órgano jurisdiccional de remisión).

- 13 No obstante, como igualmente ha admitido el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia anterior y, concretamente, en la ya mencionada sentencia Just, el Derecho comunitario no impide que un sistema jurídico nacional deniegue la devolución de impuestos recaudados indebidamente si ello supone un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios. Por lo tanto, según el Derecho comunitario, nada impide al Juez tener en cuenta, según su Derecho nacional, el hecho de que los impuestos indebidamente recaudados hayan podido incorporarse al precio de las mercancías y repercutirse de este modo sobre los adquirentes. Por consiguiente, no pueden considerarse contrarias al Derecho comunitario, en su principio, las disposiciones legislativas nacionales que excluyen la devolución de derechos, impuestos y tributos recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario, cuando se haya probado que la persona obligada al pago del impuesto lo ha repercutido de hecho sobre otros sujetos.
- 14 Por el contrario, serían incompatibles con el Derecho comunitario las modalidades de prueba cuyo efecto sea hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución de los impuestos recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario. Tal es el caso, concretamente, de las presunciones o de las reglas de prueba que imponen al contribuyente la carga de probar que los tributos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otros sujetos, o de las limitaciones especiales sobre la forma de la prueba que se ha de aportar, como el hecho de excluir toda prueba no documental. Una vez precisado que la recaudación es incompatible con el Derecho comunitario, el Juez debe poder determinar libremente si la carga del impuesto se ha repercutido sobre otros sujetos, total o parcialmente.
- 15 En una economía de mercado basada en la libre competencia, la cuestión de si la carga fiscal que recae sobre el importador, ha podido ser repercutida efectivamente, y en qué medida, sobre las fases económicas subsiguientes

- incluye un margen de incertidumbre que no puede imputarse sistemáticamente a la persona obligada al pago de un tributo contrario al Derecho comunitario.
- 16 Por otra parte, el órgano jurisdiccional nacional pregunta al Tribunal de Justicia si la normativa restrictiva de la devolución de los tributos recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario es compatible con los principios del Tratado cuando no se aplique del mismo modo a todos los demás derechos, impuestos o tributos de carácter nacional. Sobre el particular, recuerda las sentencias en que el Tribunal de Justicia, después de reconocer que los litigios sobre exacciones ilegalmente reclamadas o de la devolución de exacciones indebidamente pagadas se resuelven de distintas formas en los diversos Estados miembros e incluso dentro de un mismo Estado, según los diferentes tipos de impuestos y de exacciones de que se trate (véase, concretamente, la sentencia *Denkavit Italiana*), señaló que los justiciables que fundamentan sus derechos en el Derecho comunitario no pueden ser tratados de modo menos favorable que los que formulan reclamaciones análogas fundadas en el Derecho nacional.
- 17 Hay que precisar al respecto que el requisito de no discriminación formulado por este Tribunal de Justicia no puede entenderse en el sentido de que justifica medidas legislativas destinadas a hacer prácticamente imposible cualquier devolución de los impuestos recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario, siempre y cuando se dispense el mismo trato a los contribuyentes que formulan reclamaciones similares fundadas en el incumplimiento del Derecho fiscal nacional. El hecho de que la ley haga extensivo un régimen de prueba, reconocido como incompatible con el Derecho comunitario, a una parte considerable de los derechos, impuestos y tributos nacionales o incluso a todos ellos no es, por lo tanto, motivo para denegar la devolución de los impuestos recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario.
- 18 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que un Estado miembro no puede supeditar la devolución de los impuestos nacionales recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario a la prueba de que no ha habido repercusión de dichos impuestos sobre otros sujetos cuando la devolución se supedite a reglas de prueba que hagan prácticamente imposible el ejercicio de tal derecho y ello incluso en el supuesto de que la devolución de otros derechos, impuestos o tributos recaudados en contra de las

disposiciones del Derecho nacional se halle sujeta a las mismas condiciones restrictivas.

Sobre la segunda cuestión

- 19 Mediante la segunda cuestión se pregunta si la solución a la primera cuestión puede encontrarse en el Reglamento nº 1430/79 del Consejo.
- 20 Procede señalar al órgano jurisdiccional nacional que dicho Reglamento, relativo a la devolución y a la condonación de los derechos de importación o de exportación indebidamente recaudados, se aplica, según el apartado 2 de su artículo 1, sólo 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. Como tal, este Reglamento no se aplica a los derechos, impuestos y tributos nacionales recaudados, en su caso, en contra de las disposiciones de Derecho comunitario.
- 21 Si bien es cierto que dicho Reglamento tiene por objeto garantizar la devolución de los impuestos comunitarios recaudados indebidamente y que, para ello, establece un procedimiento específico, no es menos cierto que no es de aplicación al reembolso de los tributos de carácter nacional.

Costas

- 22 Los gastos efectuados por el Gobierno de la República Italiana y 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 las cuestiones planteadas por el Presidente Istruttore del Tribunale di Trento mediante resolución de 23 de julio de 1982, declara:

Un Estado miembro no puede supeditar la devolución de los impuestos nacionales recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario a la prueba de que no ha habido repercusión de dichos impuestos sobre otros sujetos cuando la devolución se supedite a reglas de prueba que hagan prácticamente imposible el ejercicio de tal derecho, y ello incluso en el supuesto de que la devolución de otros derechos, impuestos o tributos recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario se halle sujeta a las mismas condiciones restrictivas.

Mertens de Wilmars

Koopmans

Bahlmann

Galmot

Pescatore

Mackenzie Stuart

O'Keeffe

Everling

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 9 de noviembre de 1983.

Por el Secretario

H.A. Rühl

Administrador principal

El Presidente

J. Mertens de Wilmars