

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 6 de septiembre de 2011 \*

En el asunto C-398/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Østre Landsret (Dinamarca), mediante resolución de 12 de octubre de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de octubre de 2009, en el procedimiento entre

**Lady & Kid A/S,**

**Direct Nyt ApS,**

**A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,**

**KID-Holding A/S**

y

**Skatteministeriet,**

\* Lengua de procedimiento: danés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, K. Schiemann y D. Šváby, Presidentes de Sala, y el Sr. A. Rosas, la Sra. R. Silva de Lapuerta, los Sres. E. Juhász, M. Safjan (Ponente) y las Sras. M. Berger y A. Prechal, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;  
Secretaria: Sra. R. Șereș, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de septiembre de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Lady & Kid A/S y otros, por la Sra. H. Peytz, advokat;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. T. Winkler, en calidad de agente, asistido por el Sr. S. Fugleholm, advokat;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y N. Fenger, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de diciembre de 2010;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de pago de lo indebido.
  
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS (en lo sucesivo, «Direct Nyt»), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (en lo sucesivo, «Harald Nyborg») y KID-Holding A/S, por un lado, y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda), por otro, en relación con la negativa de éste a conceder a aquéllas la devolución de un tributo recaudado contraviniendo el Derecho comunitario (en lo sucesivo, «tributo ilícito»).

### **Marco jurídico**

- 3 En virtud de la Ley n° 840, de 18 de diciembre de 1987, el Reino de Dinamarca estableció, con efectos a partir de 1 de enero de 1988, un gravamen a cargo de las empresas denominado contribución para apoyar el mercado de trabajo (arbejksmarkedsbidrag; en lo sucesivo, «AMBI»). El AMBI, cuyo tipo de gravamen se fijó en el 2,5 %, tenía, en principio, la misma base imponible que el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»). Sin embargo, el AMBI no se pagaba en el momento de la importación de las mercancías en el territorio danés, sino que se percibía sobre el precio total de venta de aquéllas, en el momento de su primera venta en dicho territorio.

- 4 Como contrapartida a la introducción del AMBI, se suprimieron una serie de cotizaciones empresariales a la seguridad social, que las empresas danesas tenían obligación de pagar y cuyo importe se elevaba 10.300 DKK aproximadamente por cada trabajador a tiempo completo.
- 5 El objetivo de esta reforma fiscal era suprimir la vinculación entre las cotizaciones empresariales que debían pagarse y el número de trabajadores, a fin de estimular el crecimiento y aumentar el empleo, al mismo tiempo que era neutral para la Hacienda Pública.
- 6 El AMBI se recaudó a las empresas danesas durante el período comprendido entre el 1 de enero de 1988 y el 31 de diciembre de 1991, ya que la Ley n° 840, de 18 de diciembre de 1987, fue derogada, con efectos a partir de 1 de enero de 1992, por una ley de diciembre de 1991.
- 7 En 1989, las empresas importadoras impugnaron la legalidad del AMBI ante el Østre Landsret, el cual consideró que debía plantear ante el Tribunal de Justicia la cuestión de la compatibilidad de dicho gravamen con el Derecho comunitario. En su respuesta a la mencionada cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia, mediante sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading (C-200/90, Rec. p. I-2217), declaró que el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), se opone a un tributo como el AMBI, en la medida en que tal gravamen:
  - se satisface tanto por las actividades sujetas al IVA como por otras actividades de carácter industrial o comercial que consisten en prestaciones realizadas a título oneroso;
  - se percibe, en lo que respecta a las empresas que son sujetos pasivos del IVA, sobre una base imponible idéntica a la utilizada para el IVA, es decir, en forma de un porcentaje del importe de las ventas realizadas, previa deducción del importe de las compras efectuadas;

- no se paga, a diferencia de lo que sucede con el IVA, en el momento de la importación, sino que se percibe sobre la totalidad del precio de venta de las mercancías importadas al ser vendidas por primera vez en el Estado miembro de que se trate;
  - no ha de mencionarse por separado en la factura, al contrario de lo que ocurre con el IVA, y
  - se recauda paralelamente al IVA.
- 8 A raíz de la citada sentencia, la Ley n° 389, de 20 de mayo de 1992, que entró en vigor el 22 de mayo de 1992, tuvo por objeto regular las modalidades de devolución del AMBI recaudado ilegalmente. Dicha Ley contiene, entre otras, las siguientes disposiciones:

*«Artículo primero*

Con arreglo a las normas generales del Derecho danés se resolverá si existe un derecho a devolución o a indemnización —y, en su caso, la amplitud del mismo— en relación con las cantidades que se hayan pagado a la Hacienda Pública en virtud de la Ley n° 840, de 18 de diciembre de 1987, relativa a la contribución para apoyar el mercado de trabajo, en su versión modificada.

*Artículo segundo*

[...]

2. Deberá especificarse y justificarse la cantidad reclamada, adjuntándose la documentación que permita determinar si el contribuyente ha sufrido una pérdida.

[...]»

- 9 La Ley n° 389, de 20 de mayo de 1992, fue complementada mediante la circular n° 122 de 10 de julio de 1996, la cual, a los efectos de la tramitación administrativa de las reclamaciones de devolución, precisó los requisitos que debe cumplir la empresa importadora, a saber:
- la empresa ha de haber estado en situación de competencia real respecto de productores daneses de mercancías equivalentes;
  - la empresa deberá haberse ahorrado, en concepto de cotizaciones empresariales a la seguridad social y otras exacciones, una cantidad menor a la cantidad satisfecha en concepto de AMBI;
  - la posición competitiva de la empresa deberá haberse debilitado como consecuencia de la reestructuración, en atención a la existencia de mercancías danesas que requieran un elevado volumen de mano de obra, de forma que la empresa danesa se haya ahorrado en concepto de cotizaciones empresariales a la seguridad social una cantidad mayor que la ahorrada por la empresa de importación en relación con los productos que compiten con los de la empresa danesa;
  - los competidores daneses deberán haberse ahorrado en concepto de cotizaciones empresariales a la seguridad social una cantidad sustancialmente mayor que la pagada en concepto de AMBI;
  - el deterioro de la competencia deberá ser significativo, y
  - el AMBI no deberá haber sido repercutido mediante un incremento de los precios.

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 10 En el período que abarca los años 1997 y 1998, las sociedades recurrentes en el litigio principal, que operaban todas ellas en el comercio minorista, interpusieron ante el Københavns Byret recurso contencioso-administrativo contra el Skatteministeriet, a fin de obtener la anulación de las resoluciones que habían denegado sus reclamaciones de devolución del AMBI ilegalmente recaudado. El motivo de tal denegación era la circunstancia de que el ahorro de las citadas empresas en virtud de la supresión de las cotizaciones empresariales a la seguridad social había sido, durante el período en que fueron sujetos pasivos del AMBI, superior a las cantidades que habían pagado en concepto de este último gravamen y que, en consecuencia, el AMBI pagado por aquellas empresas había resultado compensado en su integridad.
  
- 11 En los cuatro asuntos, los recursos fueron desestimados mediante sentencia del Københavns Byret de 16 de diciembre de 2002. En vista de ello, las recurrentes en el litigio principal interpusieron recurso de apelación ante el Østre Landsret el 13 de enero de 2003.
  
- 12 De la resolución de remisión se desprende lo siguiente:
  - KID-Holding A/S explotaba, bajo el rótulo Daells Varehus, unos grandes almacenes en los que se vendía una gran variedad de productos, incluyendo muchos artículos textiles importados. Dicha sociedad pagó un total de 20.053.556 DKK en concepto de AMBI y se ahorró un total de 23.151.291 DKK en concepto de cotizaciones empresariales a la seguridad social.
  
  - Lady & Kid A/S tenía numerosas tiendas de descuento con las denominaciones de Daells Discount A/S y Madeleine, con una selección limitada de la gama de productos Daells Varehus, en gran parte artículos textiles. Lady & Kid A/S pagó un total de 779.986 DKK en concepto de AMBI y se ahorró, durante el mismo período, un total de 1.872.901 DKK en concepto de cotizaciones empresariales a la seguridad social.

- Harald Nyborg tenía diferentes grandes almacenes en los que vendía, entre otros productos, artículos de ferretería, equipos deportivos, accesorios de automóviles y herramientas agrícolas. Dicha sociedad pagó 5.333.609 DKK en concepto de AMBI y se ahorró 3.322.105 DKK en concepto de cotizaciones empresariales a la seguridad social.
  
  - Direct Nyt explotaba únicamente un negocio de venta por correo con una variedad de mercancías importadas. Dicha sociedad pagó un importe de 709.933 DKK en concepto de AMBI y, al no disponer de trabajadores propios, no realizó ningún ahorro en concepto de cotizaciones empresariales a la seguridad social.
- 13 Durante el procedimiento ante el Østre Landsret, el Skatteministeriet reconoció que Harald Nyborg y Direct Nyt habían vendido cierta cantidad de productos importados que competían con mercancías danesas equivalentes que requerían un elevado volumen de mano de obra; que la supresión de las cotizaciones empresariales a la seguridad social no había supuesto una modificación de los precios de las mercancías danesas que requerían un elevado volumen de mano de obra, y que, por consiguiente, esas dos empresas, por razones de competencia, no habían podido realizar un incremento de sus precios equivalente al aumento de costes derivado del AMBI. En consecuencia, considerando que el AMBI no había sido repercutido sobre otros obligados, el Skatteministeriet decidió devolver dicho gravamen a las citadas empresas, por importe, respectivamente, de 760.349 DKK, junto con los correspondientes intereses, y de 319.469 DKK, asimismo junto con los correspondientes intereses.
- 14 A lo largo del mismo procedimiento, las partes en el litigio principal estuvieron de acuerdo en considerar que el 35 % de las compras de Harald Nyborg consistieron en mercancías importadas, correspondiendo a estas mercancías el 84 % del AMBI que esta empresa pagó a la Hacienda danesa, y en que el 40 % de las compras de Daells Varehus consistieron en mercancías importadas, correspondiendo a estas mercancías el 94 % del AMBI que esta última empresa pagó a dicha Hacienda. Asimismo, las partes están también de acuerdo en que, en términos relativos, las anteriores cotizaciones empresariales a la seguridad social tuvieron una incidencia igual en la actividad comercial de las empresas por lo que a las mercancías importadas y a las mercancías compradas en Dinamarca se refiere.



15 Al haber puesto en duda las recurrentes en el litigio principal la compatibilidad con el Derecho comunitario del Derecho nacional y de las resoluciones denegatorias del Skatteministeriet, el Østre Landsret consideró necesario interrogar al Tribunal de Justicia sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de devolución de cantidades indebidamente pagadas. En vista de lo cual, decidió suspender el procedimiento y plantear las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Debe interpretarse la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165), en el sentido de que la repercusión de un gravamen ilegítimo sobre un producto presupone que el gravamen se repercute al comprador del producto en esa operación concreta, o puede la repercusión en los precios también tener lugar mediante la repercusión en los precios de otros productos en operaciones completamente diferentes, ya sea antes o después de la correspondiente venta de productos, por ejemplo, con el resultado de que se realice una valoración global de la repercusión a lo largo de un período de cuatro años y en relación con un elevado número de grupos de productos, incluyendo tanto productos importados como no importados?
  
- 2) ¿Debe entenderse el concepto de “repercusión” del Derecho comunitario en el sentido de que ha de considerarse que un gravamen ilegítimo sobre una venta de productos ha sido repercutido únicamente en el caso de que el precio del producto sea mayor que el precio que tenía en el momento inmediatamente anterior al establecimiento del gravamen, o puede también considerarse que el gravamen ha sido repercutido en el caso de que la empresa sujeta al mismo haya obtenido, simultáneamente al establecimiento del gravamen ilegítimo, un ahorro respecto de otros gravámenes que recaían sobre la misma por otros conceptos y, de este modo, haya mantenido inalterados sus precios?
  
- 3) ¿Debe entenderse el concepto de “enriquecimiento sin causa” del Derecho comunitario en el sentido de que la devolución del gravamen ilícito sobre la venta de un producto puede dar lugar a un enriquecimiento sin causa en el supuesto de que la empresa, antes o después de la venta del producto sujeto a gravamen, haya registrado un ahorro como consecuencia de la supresión de otros gravámenes que recaían sobre la misma por otros conceptos, si se parte de la base de que la

supresión de otros gravámenes también beneficia a otras empresas, incluyendo aquellas que no satisfacían el gravamen ilícito o que únicamente lo satisfacían por una cuantía menor?

- 4) Si se parte de la base de que un gravamen ilícito, a causa de su estructura, ha provocado el efecto de que las empresas que importaron productos pagaron en concepto de gravámenes una cantidad proporcionalmente mayor que la pagada por empresas que, en mayor medida, compraron productos nacionales, y que, en el mismo momento en que se estableció el gravamen ilícito se suprimió un gravamen lícito percibido por otros conceptos y que afectaba proporcionalmente de forma igual a ambos tipos de empresas, con independencia de la composición de sus compras, se solicita al Tribunal de Justicia orientación sobre los siguientes extremos:
- a) si es acorde con el Derecho comunitario la denegación total o parcial de devolver el gravamen ilícito a una empresa que importa productos, alegando la repercusión y el enriquecimiento sin causa, en la medida en que la denegación lleva a una situación en la que la empresa, como consecuencia de haber pagado en concepto del gravamen ilícito una cantidad proporcionalmente mayor a la pagada por una empresa análoga que comprara productos equivalentes en el mercado nacional, quede situada, siendo iguales las demás condiciones, en una situación más desfavorable, derivada de la reestructuración fiscal y de la denegación de devolución, que la situación de empresas análogas que, en mayor medida, compraron productos nacionales;
  - b) si cabe entender que la devolución del gravamen ilícito en la referida situación puede dar lugar a un “enriquecimiento sin causa” y, en consecuencia, puede denegarse, cuando la devolución —aun en el caso de que se considere que el gravamen ha sido repercutido— sea necesaria para alcanzar una situación en la cual el efecto de la reestructuración fiscal, tras las devoluciones y siendo iguales las demás condiciones, tenga la misma incidencia sobre las empresas que importaron productos y las empresas que compraron productos nacionales;

- c) si la denegación de la devolución en tal situación, la cual tiene el efecto de favorecer a las empresas que en mayor medida compraron productos nacionales respecto de las empresas que en mayor medida importaron productos, es, por cualquier otro motivo, contraria al Derecho comunitario, en particular al principio de igualdad de trato;
- d) si de la respuesta a la tercera cuestión prejudicial resulta que no puede rechazarse la devolución del gravamen indebidamente recaudado invocando un enriquecimiento injusto cuando tal devolución se limite a neutralizar la ventaja de que disfrutaron las empresas que compraron productos nacionales frente a aquellas que recurrieron en mayor medida a la importación.»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera*

- <sup>16</sup> Las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar en primer lugar y conjuntamente, deben entenderse en el sentido de que tienen por objeto que se dilucide si únicamente la repercusión de un gravamen ilícito que se lleve a cabo mediante el aumento del precio de la venta de los productos en relación con la cual se haya percibido dicho gravamen puede generar, en caso de devolución de las cantidades indebidamente pagadas, un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, o si tal enriquecimiento puede también derivarse del ahorro realizado como consecuencia de la supresión simultánea de otros gravámenes recaudados sobre una base imponible diferente, incluso cuando el sujeto pasivo no haya modificado sus precios de venta.

- 17 A este respecto, procede recordar que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (véanse las sentencias de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio*, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12; de 21 de septiembre de 2000, *Michaïlidis*, C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145, apartado 30; de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartado 35, y de 28 de enero de 2010, *Direct Parcel Distribution Belgium*, C-264/08, Rec. p. I-731, apartado 45).
- 18 Sin embargo, como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, la restitución de un tributo recaudado indebidamente podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. La protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico de la Unión no exige la devolución de los impuestos, derechos y gravámenes recaudados con infracción del Derecho de la Unión cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos (véase la sentencia *Comateb* y otros, antes citada, apartado 21).
- 19 En efecto, en tales circunstancias no es el agente económico quien ha soportado el tributo recaudado indebidamente, sino el comprador sobre el cual fue repercutido. Por lo tanto, devolver al agente económico 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 (sentencia *Comateb* y otros, antes citada, apartado 22).
- 20 No obstante, habida cuenta de que tal negativa a la devolución de un tributo que grava la venta de productos supone la limitación de un derecho subjetivo que confiere el ordenamiento jurídico de la Unión, debe ser interpretada de un modo restrictivo. Por consiguiente, la repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye la única excepción al derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión.

- 21 Ahora bien, el Tribunal de Justicia ha precisado que, incluso en el supuesto de que se demuestre que el tributo recaudado indebidamente ha sido repercutido sobre terceros, la devolución del mismo al agente económico no implica necesariamente un enriquecimiento sin causa de este último, ya que el hecho de incluir el importe de dicho tributo en los precios que practica puede ocasionarle un perjuicio relacionado con la disminución del volumen de sus ventas (véanse las sentencias, antes citadas, Comateb y otros, apartados 29 a 32; Michaïlidis, apartados 34 y 35; así como la sentencia de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C-147/01, Rec. p. I-11365, apartados 98 y 99).
- 22 Del mismo modo, un Estado miembro no puede oponerse a la reclamación de la devolución de un tributo ilícito basándose en que el importe de éste se haya compensado económicamente mediante la supresión de un gravamen lícito de una cuantía equivalente.
- 23 En efecto, si bien la devolución de un tributo ilegal a un agente económico que lo ha repercutido sobre sus clientes puede dar lugar, en las circunstancias recordadas más arriba, a un enriquecimiento sin causa, no sucede así en el caso de una supuesta supresión de otros tributos relacionada con el establecimiento de un tributo contrario al Derecho de la Unión.
- 24 Una supresión de este tipo forma parte de las opciones que corresponden al Estado en materia de fiscalidad, opciones que constituyen la expresión de su política general en materia económica y social. Tales opciones pueden dar lugar a las consecuencias más diversas, las cuales —con independencia de las dificultades que puede suponer determinar si un tributo ha sustituido pura y simplemente a otro y, de ser así, en qué medida lo ha hecho— se oponen a que la devolución de un tributo ilegal en tal contexto pueda ser considerada un enriquecimiento sin causa.
- 25 Las sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de junio de 1979, McCarren (177/78, Rec. p. 2161), y de 13 de diciembre de 1983, Apple and Pear Development Council (222/82, Rec. p. 4083), no desvirtúan la anterior conclusión. En efecto, aunque en el

apartado 25 de la sentencia McCarren y en el apartado 41 de la sentencia Apple and Pear Development Council el Tribunal de Justicia no excluyó que el juez nacional, aplicando su Derecho interno, pueda oponerse a la devolución de un tributo ilícito por un motivo que no sea la repercusión del mismo, la repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye, tal como resulta del apartado 20 de la presente sentencia, la única excepción al derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión.

- 26 Procede, pues, responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que la devolución de lo pagado indebidamente tan sólo puede dar lugar a un enriquecimiento sin causa en el supuesto de que las cantidades indebidamente pagadas por un sujeto pasivo en concepto de un tributo recaudado en un Estado miembro contraviniendo el Derecho de la Unión hayan sido repercutidas directamente sobre el comprador. Por consiguiente, el Derecho de la Unión se opone a que un Estado miembro deniegue la devolución de un tributo ilícito basándose en que las cantidades indebidamente pagadas por el sujeto pasivo se hayan visto compensadas por el ahorro resultante de la supresión simultánea de otros gravámenes, puesto que, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, tal compensación no puede considerarse un enriquecimiento sin causa en relación con el referido tributo.
- 27 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, no procede pronunciarse sobre las cuestiones primera y cuarta.

## **Costas**

- 28 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

**Las normas del Derecho de la Unión en materia de cobro de lo indebido deben interpretarse en el sentido de que la devolución de lo pagado indebidamente tan sólo puede dar lugar a un enriquecimiento sin causa en el supuesto de que las cantidades indebidamente pagadas por un sujeto pasivo en concepto de un tributo recaudado en un Estado miembro contraviniendo el Derecho de la Unión hayan sido repercutidas directamente sobre el comprador. Por consiguiente, el Derecho de la Unión se opone a que un Estado miembro deniegue la devolución de un tributo ilícito basándose en que las cantidades indebidamente pagadas por el sujeto pasivo se hayan visto compensadas por el ahorro resultante de la supresión simultánea de otros gravámenes, puesto que, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, tal compensación no puede considerarse un enriquecimiento sin causa en relación con el referido tributo.**

Firmas