

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 9 de diciembre de 2003 *

En el asunto C-129/00,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. E. Traversa, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Biavati, avvocato, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Italiana, representada por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al mantener en vigor el artículo 29, apartado 2, de la Ley n° 428, de 29 de diciembre de 1990, titulada «Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)» [Disposiciones para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la pertenencia de Italia a las

* Lengua de procedimiento: italiano.

Comunidades Europeas (Ley comunitaria para el año 1990)] (GURI nº 10, de 12 de enero de 1991, suplemento ordinario, p. 5), precepto que, tal como lo interpretan y aplican la Administración y los órganos jurisdiccionales, admite un régimen de prueba de la repercusión sobre terceros del importe de tributos recaudados contraviniendo las normas comunitarias que hace prácticamente imposible o, en cualquier caso, excesivamente difícil para el contribuyente el ejercicio del derecho a la devolución de dichos tributos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, C. Gulmann, J.N. Cunha Rodrigues y A. Rosas, Presidentes de Sala, y los Sres. D.A.O. Edward, A. La Pergola, J.-P. Puissochet (Ponente) y R. Schintgen, las Sras. F. Macken y N. Colneric y el Sr. S. von Bahr, Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 2 de abril de 2003;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de junio de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 4 de abril de 2000, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, con arreglo al artículo 226 CE, un recurso con objeto de que se declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al mantener en vigor el artículo 29, apartado 2, de la Ley n° 428, de 29 de diciembre de 1990, titulada «Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)» [Disposiciones para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la pertenencia de Italia a las Comunidades Europeas (Ley comunitaria para el año 1990)] (GURI n° 10, de 12 de enero de 1991, suplemento ordinario, p. 5; en lo sucesivo, «Ley n° 428/1990»), precepto que, tal como lo interpretan y aplican la Administración y los órganos jurisdiccionales, admite un régimen de prueba de la repercusión sobre terceros del importe de tributos recaudados contraviniendo las normas comunitarias que hace prácticamente imposible o, en cualquier caso, excesivamente difícil para el contribuyente el ejercicio del derecho a la devolución de dichos tributos.

Derecho nacional

- 2 La Ley n° 428/1990 introdujo en la legislación fiscal normas especiales en materia de «reembolso de los tributos declarados incompatibles con las normas comunitarias». A este respecto, el artículo 29, apartado 2, de dicha Ley dispone:

«Se devolverán los derechos de aduana de importación, los impuestos de fabricación, los impuestos sobre el consumo, el impuesto sobre el azúcar y los derechos del Estado percibidos con arreglo a disposiciones nacionales incompatibles con normas comunitarias, salvo que el gravamen correspondiente se haya repercutido sobre otros sujetos.»

- 3 Con anterioridad, esta cuestión estaba regulada por el artículo 19, párrafo primero, del Decreto-Ley n° 688, de 30 de septiembre de 1982 (GURI n° 270, de 30 de septiembre de 1982, p. 7072), transformado en ley mediante la Ley n° 873, de 27 de noviembre de 1982 (GURI n° 328, de 29 de noviembre de 1982, p. 8599; en lo sucesivo, «Decreto-Ley n° 688/1982»). Éste disponía:

«Toda persona que haya pagado indebidamente derechos de aduana de importación, impuestos de fabricación, impuestos sobre el consumo o derechos del Estado [...] tendrá derecho a que se le devuelvan las cantidades pagadas si aporta la prueba documental de que no se ha repercutido de ningún modo el gravamen correspondiente sobre otras personas, salvo en caso de error material.»

Antecedentes

- 4 El artículo 19 del Decreto-Ley n° 688/1982 ha dado lugar a dos sentencias del Tribunal de Justicia. La primera (sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595) a raíz de una petición de decisión prejudicial y la segunda (sentencia de 24 de marzo de 1988, Comisión/Italia, 104/86, Rec. p. 1799) en el marco de un recurso por incumplimiento incoado por la Comisión contra la República Italiana.

5 En esta última sentencia, el Tribunal de Justicia declaró:

- «6. [...] a falta de normativa comunitaria en materia de devolución de impuestos nacionales percibidos en contravención del Derecho comunitario, incumbe a los Estados miembros garantizar la devolución de dichos impuestos, de conformidad con lo dispuesto en su Derecho interno. Por otra parte, el Derecho comunitario no exige que se conceda la devolución de impuestos percibidos indebidamente en caso de que originen un enriquecimiento sin causa de los derechohabientes, no excluyendo que se tenga en cuenta el hecho de que la carga de dichos impuestos se haya repercutido sobre otros operadores económicos o sobre los consumidores.
7. Procede señalar, por último, como ha declarado el Tribunal en su sentencia [San Giorgio], dictada precisamente en relación con el artículo 19 del citado Decreto ley, que son incompatibles con el Derecho comunitario todos los modos de prueba que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil la consecución de la devolución de impuestos percibidos en contravención del Derecho comunitario; éste es el caso, en particular, según este Tribunal, de las presunciones o normas de prueba que hacen recaer sobre el contribuyente la carga de probar que los impuestos pagados indebidamente no se han repercutido en otros sujetos, o de limitaciones específicas en relación con la forma de las pruebas que han de aportarse, como la exclusión de cualquier modo de prueba distinto de la prueba documental.

[...]

11. [...] La disposición impugnada de la legislación italiana impone a los operadores la carga de la prueba de un hecho negativo, en tanto en cuanto deberán probar, frente a las meras alegaciones de la Administración, la inexistencia de repercusión en otros sujetos de la carga fiscal pagada indebidamente, sirviéndose únicamente de pruebas documentales. Tal

disposición infringe las normas de Derecho comunitario derivadas de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.»

6 Posteriormente, el propio artículo 29, apartado 2, de la Ley n° 428/1990 dio lugar a varias cuestiones prejudiciales, a las que el Tribunal de Justicia respondió en la sentencia de 9 de febrero de 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579). El órgano jurisdiccional remitente indicaba que los órganos jurisdiccionales italianos interpretan esta disposición en el sentido de que, para oponerse al reembolso de derechos de aduana o de impuestos indebidamente ingresados, la Administración puede basarse en la presunción de que tales derechos o impuestos normalmente son repercutidos sobre terceros.

7 El Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«52. Si, como estima el Juez nacional, existe una presunción de repercusión sobre terceros de los derechos y tributos ilegalmente reclamados o indebidamente percibidos y si el solicitante está obligado a desvirtuar esta presunción para obtener la devolución del tributo, procederá considerar que las disposiciones controvertidas son contrarias al Derecho comunitario.

53. Si, en cambio, como sostiene el Gobierno italiano, corresponde a la Administración demostrar, por todos los medios probatorios generalmente admitidos en Derecho nacional, que se ha repercutido el impuesto sobre terceros, procederá considerar, por el contrario, que las disposiciones controvertidas no son contrarias al Derecho comunitario.

54. Procede, pues, responder [...] que el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro supedite la devolución de derechos de aduana y de tributos contrarios al Derecho comunitario a un requisito, como la no repercusión de tales derechos o tributos sobre terceros, cuyo cumplimiento debe demostrar el solicitante.»

Procedimiento administrativo previo

- 8 Básicamente, la Comisión considera, como el órgano jurisdiccional remitente en el asunto que dio origen a la sentencia *Dilexport*, antes citada, que las disposiciones del artículo 29, apartado 2, de la Ley n° 428/1990, tal como son interpretadas y aplicadas por la Administración y los órganos jurisdiccionales italianos, llevan al mismo resultado que las del antiguo artículo 19 del Decreto-Ley n° 688/1982.
- 9 Tras dar a la República Italiana la oportunidad de presentar sus observaciones, la Comisión emitió, el 17 de septiembre de 1997, un dictamen motivado por el que instaba a dicho Estado miembro a atenerse en un plazo de dos meses a las obligaciones que le incumbían en virtud del Tratado. Al considerar insatisfactoria la respuesta ofrecida por las autoridades italianas mediante escrito de 25 de noviembre de 1997, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Alegaciones de las partes

- 10 La Comisión alega que, en la sentencia de 14 de enero de 1997, *Comateb* y otros (asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165), apartado 25, el Tribunal de Justicia recordó que, en materia de tributos indirectos, no cabe admitir una presunción según la cual el sujeto pasivo ha repercutido el tributo

sobre una fase posterior de la cadena de ventas, de modo que se le imponga aportar la prueba en contrario si quiere obtener la devolución de un tributo de esta naturaleza.

- 11 Pues bien, la Comisión expone que la jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione (Italia) lleva a establecer tal presunción en detrimento del sujeto pasivo que reclama la devolución de tributos incompatibles con el Derecho comunitario que prevé el artículo 29, apartado 2, de la Ley n° 428/1990. Según la Comisión, la motivación de las decisiones adoptadas en esta materia por dicho órgano jurisdiccional es diversa, pero se basa fundamentalmente en la idea de que las empresas comerciales repercuten los tributos indirectos sobre su clientela, salvo circunstancias excepcionales. La Comisión indica que el razonamiento más elaborado que la Corte suprema di cassazione ha utilizado para llegar a esta conclusión, en particular en su sentencia de 28 de marzo de 1996, n° 2844, se apoya en las siguientes consideraciones:

- el importador no es una persona física, sino una empresa comercial o industrial;
- la empresa presenta una gestión normal y no se encuentra en una situación de déficit o insolvencia que permita suponer la existencia de ventas por debajo del precio de coste;
- el tributo indebido ha sido recaudado por todas las aduanas italianas, lo que puede haber contribuido a crear un clima de confianza en cuanto a su legalidad.
- el tributo indebido se ha aplicado durante mucho tiempo sin ser objeto de controversia.

- 12 Según la Comisión, la Corte suprema di cassazione se basa también en la presunción de que las empresas comerciales repercuten normalmente sobre terceros los impuestos indirectos, para considerar que las demandas judiciales formuladas por la Administración con objeto de obtener documentos contables de las empresas de que se trate o inspeccionarlas no tienen un carácter meramente exploratorio, lo que las haría ilegítimas, sino que constituyen un medio válido para permitirle aportar la prueba de que dicha repercusión ha tenido lugar.

- 13 La Comisión sostiene, además, que la Corte suprema di cassazione considera, sobre la base del artículo 116 de la Ley de Enjuiciamiento Civil italiana, que el hecho de no presentar documentos contables tras una demanda de esta índole, junto con la presunción de que los impuestos normalmente se repercuten, constituye la prueba de que efectivamente se ha producido dicha repercusión. La Comisión indica que se aplica una solución idéntica incluso cuando la empresa que no presenta los documentos explica que éstos no se han conservado debido a la expiración del plazo de conservación obligatoria de diez años previsto por el Código Civil italiano. Pues bien, a juicio de la Comisión, habida cuenta de los plazos de varios años que pueden transcurrir entre una demanda para la presentación de documentos contables y la decisión judicial al respecto, una obligación de conservar estos documentos más allá del plazo legal de conservación resulta excesiva para las empresas, debido en particular a los elevados gastos y a los problemas de almacenamiento que acarrea. En su opinión, por tanto, constituye un obstáculo adicional a la devolución efectiva de los tributos contrarios al Derecho comunitario.

- 14 La Comisión indica que numerosos órganos jurisdiccionales de instancia siguen estos principios, al igual que ciertos peritos designados en los procedimientos judiciales para examinar los documentos contables de los sujetos pasivos y determinar si éstos han repercutido o no los tributos de que se trate. A este respecto, ofrece algunos ejemplos.

- 15 Así pues, en su opinión, este enfoque establece de hecho una presunción de repercusión sobre terceros, por parte de los sujetos pasivos, de los tributos contrarios al Derecho comunitario cuya devolución solicitan, presunción que han

de desvirtuar aportando prueba en contrario, y contraviene lo que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 52 de la sentencia Dilexport, antes citada.

- 16 La Comisión añade que el razonamiento expuesto es ilógico, puesto que parte de la premisa según la cual las empresas repercuten normalmente los impuestos indirectos para establecer una presunción que tiene exactamente el mismo contenido que esta premisa. Los elementos que a veces se utilizan en este razonamiento, relativos a la condición de empresa y a la ausencia de insolvencia del solicitante, así como a la aplicación generalizada y prolongada de los tributos controvertidos, no son en modo alguno pertinentes. Así, un empresario que no repercutiera los impuestos sobre terceros podría simplemente obtener un beneficio menor, pero no quebraría forzosamente. En su opinión, resulta arbitrario deducir de la ausencia de insolvencia la existencia de una repercusión de los tributos.
- 17 La Comisión expone que la Administración italiana tampoco respeta los principios aplicables a la devolución de los tributos contrarios al Derecho comunitario. Sostiene que las circulares del Ministro de Hacienda nº 21/2/VII, de 11 de marzo de 1994, y nº 480/VIII, de 12 de abril de 1995, indican básicamente que la repercusión de los tributos sobre terceros queda acreditada si tales tributos no han sido contabilizados, desde el año en que se abonan, en concepto de anticipos al erario público por un impuesto indebido, como créditos en el activo del balance de la empresa que reclama su devolución. Supuestamente, la falta de esta contabilización muestra que la empresa ha considerado los tributos como costes normales y forzosamente los ha repercutido. La Comisión considera que esta postura lleva a imponer una obligación excesiva a las empresas, sobre todo por lo que respecta a los años anteriores a la comprobación de que estos tributos no se ajustan al Derecho comunitario.
- 18 La Comisión alega que, aunque algunos contribuyentes terminen por conseguir que el juez de instancia les dé la razón a costa, según ella, de procedimientos largos y onerosos, esta circunstancia no basta para concluir que se respeta el principio de efectividad, según el cual las disposiciones procesales nacionales aplicadas a las demandas basadas en los derechos de que gozan los justiciables en virtud del Derecho comunitario no deben hacer imposible o excesivamente difícil

en la práctica el ejercicio de tales derechos. Además, según la Comisión, los recursos exitosos de determinados contribuyentes, que, según el Gobierno italiano, les han permitido obtener la devolución de 120.000 millones de ITL entre 1992 y 2000, sin contar intereses ni gastos, son insignificantes en relación con los importes que son objeto de litigio en esta materia. La Comisión considera que sólo se respetaría el principio de efectividad si los casos de desestimación de las solicitudes de devolución fueran excepcionales y sostiene que el ejercicio de derechos que confiere el Tratado no puede verse obstaculizado por medidas generales motivadas por una presunción de abuso de derecho.

- 19 El Gobierno italiano reprocha a la Comisión dejarse llevar por especulaciones y obviar los datos reales. A su juicio, únicamente la comprobación efectiva de que los contribuyentes que han abonado tributos contrarios al Derecho comunitario no consiguen, o consiguen con mucha dificultad, la devolución de éstos podría poner de manifiesto la vulneración del principio de efectividad. A este respecto, además del importe de las cantidades devueltas en concepto de principal que se ha mencionado en el apartado precedente, el Gobierno italiano invoca 17 sentencias o resoluciones de diferentes órganos jurisdiccionales de instancia, que han estimado las pretensiones de los contribuyentes y han adquirido firmeza.

- 20 Por lo que respecta a la posibilidad de que el Tribunal de Justicia acuerde la práctica de una diligencia de prueba con objeto de cuantificar el porcentaje de las solicitudes de devolución satisfechas en relación con todas las presentadas, el Gobierno italiano sostiene que la realización de tal diligencia equivaldría a trasladar al Tribunal de Justicia la carga de la prueba del incumplimiento que la Comisión alega y que ésta debería poder demostrar tras la conclusión del procedimiento administrativo previo.

- 21 Con carácter subsidiario, el Gobierno italiano analiza el principio inspirador de las condiciones de ejercicio del derecho a la devolución de las cantidades pagadas indebidamente que critica la Comisión y subraya, en primer lugar, que la Comisión admite que el texto del artículo 29, apartado 2, de la Ley n° 428/1990 es

en sí mismo compatible con el Derecho comunitario. En su opinión, este texto impone a la Administración el deber de demostrar que el contribuyente ha repercutido el tributo sobre terceros para eximirse de la obligación de devolver su importe.

22 En segundo lugar, el Gobierno italiano recuerda que, en el apartado 25 de la sentencia Comateb y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la «repercusión efectiva, parcial o total, [de un tributo indirecto] depende de varios factores propios de cada transacción comercial y que la diferencian de otros casos situados en otros contextos» y que, «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». El Gobierno italiano alega que, en sus conclusiones en el asunto que dio lugar a la sentencia Dilexport, antes citada, el Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer añadió que el juez nacional podía recurrir a todos los medios de prueba permitidos en el Derecho interno para acreditar los hechos. Este Gobierno expone que la Corte suprema di cassazione no conoce del fondo del asunto, sino que se limita a establecer determinados principios generales de presentación de la prueba, en función de circunstancias procesales que pueden variar considerablemente según los litigios. Sostiene que el juez de instancia puede perfectamente aceptar mecanismos deductivos como medio de prueba y que las decisiones judiciales favorables a los contribuyentes mencionadas en el presente proceso simplemente estiman que la Administración no ha demostrado la repercusión de los tributos.

23 A juicio del Gobierno italiano, es legítimo que la Administración, sobre la que recae la carga de dicha prueba, requiera el acceso a las cuentas del solicitante, pues ésta es la única diligencia que le permite aportar esta prueba y, por consiguiente, no tiene en absoluto carácter exploratorio. Sostiene que, cuando el solicitante no presenta sus cuentas de forma espontánea, es normal que, si éste insiste en sus pretensiones judicialmente, la Administración solicite esta presentación por la misma vía. Según él, éste es el sentido de las dos circulares ministeriales mencionadas en el apartado 17 de la presente sentencia y criticadas por la Comisión. El Gobierno italiano precisa que el juez sólo considera la falta de presentación de las cuentas como un argumento favorable a la Administración si

la solicitud de presentación de estos documentos se ha formulado antes de la expiración del plazo legal de conservación. En tal caso, afirma, aunque el juez se pronuncie sobre dicha demanda con posterioridad a esta expiración, el deber de lealtad procesal impone al contribuyente la obligación de conservar sus cuentas y presentarlas tras la decisión judicial si ésta es estimatoria (sentencia de la Corte suprema di cassazione de 18 de noviembre de 1994, n° 9797).

- 24 El Gobierno italiano añade que, aunque a veces sean necesarios procedimientos prolongados para obtener una devolución, los inconvenientes asociados a esta duración se compensan mediante la concesión de intereses sobre los importes adeudados.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 25 Según reiterada jurisprudencia, mientras no existan normas comunitarias en materia de devolución de tributos nacionales percibidos indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar los requisitos procesales de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, siempre que, por una parte, dichos requisitos no sean menos favorables que los que deben reunir los recursos similares de carácter interno (principio de equivalencia) ni, por otra parte, resulte imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad) (véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1976, *Rewe*, 33/76, Rec. p. 1989, apartado 5, y de 24 de septiembre de 2002, *Grundig Italiana*, C-255/00, Rec. p. I-8003, apartado 33).
- 26 Por lo que respecta al artículo 29, apartado 2, de la Ley n° 428/1990, como se ha recordado en el apartado 7 de la presente sentencia y habida cuenta de las diferentes interpretaciones de esta disposición, la sentencia *Dilexport*, antes citada, dictada en el contexto de un asunto prejudicial en el que correspondía al juez nacional dirimir el litigio, indicó que si existía una presunción de repercusión

sobre terceros de los derechos y tributos ilegalmente reclamados o indebidamente percibidos y si el solicitante estaba obligado a desvirtuar esta presunción para obtener la devolución del tributo, procedería considerar que la disposición controvertida era contraria al Derecho comunitario.

- 27 En el marco del presente recurso por incumplimiento, en cambio, corresponde al Tribunal de Justicia determinar por sí mismo si, habida cuenta de los elementos invocados por la Comisión, la aplicación del artículo 29, apartado 2, de la Ley n° 428/1990 efectuada por las autoridades italianas conduce en efecto al establecimiento de tal presunción o lleva de algún otro modo a que el ejercicio del derecho a la devolución de estos tributos sea imposible o excesivamente difícil en la práctica, en cuyo caso procedería declarar la existencia del incumplimiento de la República Italiana.
- 28 Las alegaciones de la Comisión en apoyo de su recurso presentan tres aspectos. En primer lugar, aduce que numerosos órganos jurisdiccionales italianos, particularmente de forma reiterada la Corte suprema di cassazione, consideran acreditada la repercusión de los tributos sobre terceros por el mero hecho de que el solicitante sea una empresa comercial, añadiendo a veces como motivación que la empresa no es insolvente y que el tributo se ha recaudado durante años en el conjunto del territorio nacional sin ser objeto de controversia. En segundo lugar, la Comisión señala que la Administración exige sistemáticamente la presentación de los documentos contables del solicitante. En caso de recurso por parte de éste, los órganos jurisdiccionales que conocen del asunto acceden a esta exigencia sobre la base del mismo tipo de motivos que los que se acaban de mencionar e interpretan de manera desfavorable para el solicitante el hecho de que no se presenten dichos documentos aun cuando el plazo legal de conservación de éstos haya expirado. En tercer lugar, la Comisión señala que la Administración considera que el hecho de que no se contabilice el importe de los tributos de que se trate, desde el año en que se abonan, en concepto de anticipos al erario público por un impuesto indebido, como créditos en el activo del balance de la empresa que reclama su devolución, demuestra que dichos tributos han sido repercutidos sobre terceros.

- 29 En principio, cabe declarar la existencia de un incumplimiento de un Estado miembro con arreglo al artículo 226 CE cualquiera que sea el órgano de dicho Estado cuya acción u omisión ha originado el incumplimiento, incluso cuando se trata de una institución constitucionalmente independiente (sentencia de 5 de mayo de 1970, Comisión/Bélgica, 77/69, Rec. p. 237, apartado 15).
- 30 El alcance de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas nacionales debe apreciarse teniendo en cuenta la interpretación que de ellas hacen los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, en particular, la sentencia de 8 de junio de 1994, Comisión/Reino Unido, C-382/92, Rec. p. I-2435, apartado 36).
- 31 En el presente caso, se examina el artículo 29, apartado 2, de la Ley n° 428/1990, que establece que se devolverán los derechos e impuestos percibidos con arreglo a disposiciones nacionales incompatibles con normas comunitarias, salvo que el gravamen correspondiente se haya repercutido sobre otros sujetos. Tal disposición es en sí misma neutra por lo que respecta al Derecho comunitario, tanto en relación con la carga de la prueba de que el tributo se ha repercutido sobre otras personas como con los medios de prueba admisibles al efecto. Su alcance debe determinarse teniendo en cuenta la interpretación que de ella hacen los órganos jurisdiccionales nacionales.
- 32 A este respecto, no cabe tomar en consideración decisiones judiciales aisladas o muy minoritarias en un contexto jurisprudencial marcado por una orientación diferente, o una interpretación desautorizada por el órgano jurisdiccional nacional supremo. La situación es distinta cuando se trata de una interpretación jurisprudencial significativa no desautorizada por dicho órgano jurisdiccional supremo o incluso confirmada por éste.

- 33 Cuando una legislación nacional es objeto de interpretaciones jurisprudenciales divergentes que pueden tomarse en consideración, algunas de las cuales conducen a una aplicación de dicha legislación compatible con el Derecho comunitario, mientras que otras dan lugar a una aplicación incompatible con éste, procede estimar que, como mínimo, esta legislación no es suficientemente clara para garantizar una aplicación compatible con el Derecho comunitario.
- 34 En el presente caso, el Gobierno italiano no niega que un determinado número de sentencias de la Corte suprema di cassazione llegan a la conclusión, sobre la base de un razonamiento deductivo, de que, salvo prueba en contrario, las empresas comerciales que se encuentran en una situación normal repercuten sobre una fase posterior de la cadena de ventas un tributo indirecto, en particular si éste se ha recaudado en todo el territorio nacional durante un período apreciable y sin ser objeto de controversia. El Gobierno italiano se limita, en efecto, a exponer que a numerosos jueces de instancia no les basta tal razonamiento para considerar acreditada la repercusión y a ofrecer ejemplos de contribuyentes que han obtenido la devolución de tributos contrarios al Derecho comunitario, en casos en los que la Administración no logró demostrar ante el órgano jurisdiccional que conocía del asunto que los contribuyentes habían repercutido dichos tributos.
- 35 Pues bien, el razonamiento seguido en las sentencias de la Corte suprema di cassazione invocadas se basa a su vez en una premisa que no es más que una presunción, a saber, que, en principio, los operadores económicos repercuten los tributos indirectos sobre una fase posterior de la cadena de ventas cuando tienen la posibilidad de hacerlo. En efecto, los otros elementos que, llegado el caso, se tienen en cuenta, a saber, el carácter comercial de la actividad del contribuyente y el hecho de que su situación financiera no sea delicada, así como la recaudación del tributo de que se trate en todo el territorio nacional durante un período apreciable y sin ser objeto de controversia, únicamente permiten concluir que una empresa que ha ejercido su actividad en tal contexto ha repercutido efectivamente los tributos de que se trate si se acepta la premisa según la cual todo operador económico procede de este modo, salvo en circunstancias particulares como la ausencia de uno u otro de los referidos elementos. No obstante, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia (véanse las sentencias San Giorgio, antes citada, apartados 14 y 15; de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard, asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. I-1099, apartado 17; Comisión/

Italia, antes citada, apartado 7, y Comateb y otros, antes citada, apartado 25), y por las razones económicas mencionadas por el Abogado General en los puntos 73 a 80 de sus conclusiones, tal premisa no se cumple en un determinado número de circunstancias y constituye una mera presunción que no cabe admitir en el contexto del examen de solicitudes de devolución de tributos indirectos contrarios al Derecho comunitario.

- 36 Por lo que respecta a la exigencia de que se presenten los documentos contables de la empresa que solicita la devolución de tributos contrarios al Derecho comunitario, que se impone como requisito previo a todo reembolso, han de tenerse en cuenta las consideraciones siguientes.
- 37 Tal exigencia, cuando atañe a los años para los que se solicita el reembolso y se formula durante el período en el cual los documentos contables de que se trate deben ser obligatoriamente conservados, no puede ser considerada en sí misma una inversión, en detrimento de los sujetos pasivos, de la carga de la prueba de la no repercusión de los tributos sobre terceros. En efecto, estos documentos aportan datos de hecho neutros a partir de los cuales la Administración puede, en particular, tratar de demostrar que los tributos han sido repercutidos sobre otros sujetos (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World y otros*, C-147/01, Rec. p. I-0000, apartado 115). De este modo, salvo circunstancias excepcionales que pudiera invocar el solicitante, la falta de presentación de los documentos contables cuando la Administración los exige puede ser considerada por ésta o por el juez como un elemento que ha de tenerse en cuenta a efectos de la demostración de que los tributos han sido repercutidos sobre terceros. No obstante, este elemento no basta por sí solo para presumir que dichos tributos han sido repercutidos sobre terceros, ni, con más razón aún, para hacer que recaiga sobre el solicitante la carga de desvirtuar tal presunción aportando prueba en contrario (véase, en este sentido, la sentencia *Weber's Wine World y otros*, antes citada, apartado 116).
- 38 En cualquier caso, en las situaciones en las que la Administración solicite la presentación de estos documentos tras la expiración del plazo legal de conservación de los mismos y el sujeto pasivo no los entregue, el hecho de concluir por ello que éste ha repercutido los tributos de que se trate sobre terceros

o llegar a la misma conclusión salvo que el sujeto pasivo aporte prueba en contrario equivaldría a establecer una presunción en detrimento de este último que haría excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución de los tributos contrarios al Derecho comunitario.

39 Por lo que respecta a la circunstancia de que la Administración estime acreditada la repercusión de un tributo sobre terceros cuando su importe no se haya contabilizado, desde el año en que se abona, en concepto de anticipo al erario público por un impuesto indebido, como crédito en el activo del balance de la empresa que reclama su devolución, procede señalar lo siguiente.

40 Este razonamiento conduce a establecer una presunción injustificada en detrimento del solicitante. En efecto, habida cuenta de las circunstancias en que se produce una solicitud de devolución del tributo, reflejar el importe de este tributo en el activo del balance desde el año en que se abona supone que el sujeto pasivo considera inmediatamente la posibilidad de cuestionar su pago con grandes probabilidades de éxito, cuando, a tenor del propio artículo 29, apartado 1, de la Ley n° 428/1990, dispone de un plazo de varios años para presentar esta solicitud. Además, el sujeto pasivo puede perfectamente, aunque cuestione el pago del tributo, estimar que sus probabilidades de éxito no están suficientemente claras como para correr el riesgo de contabilizar el importe correspondiente en el activo. A este respecto, habida cuenta de las dificultades para obtener una respuesta favorable ante una solicitud de devolución en las condiciones expuestas en el presente asunto, tal inscripción podría incluso resultar contraria a los principios de una contabilidad ordenada. Asimismo, considerar acreditada la repercusión del tributo sobre terceros debido a que su importe no se ha anotado como crédito en el activo se basa a su vez en la presunción de que los tributos indirectos se repercuten normalmente sobre una fase posterior de la cadena de ventas, presunción que se ha declarado contraria al Derecho comunitario en el marco del examen del primer aspecto criticado por la Comisión.

41 A la luz de las anteriores consideraciones, procede declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al no modificar el artículo 29, apartado 2, de la Ley n° 428/1990, que es

interpretado y aplicado por la Administración y una parte significativa de los órganos jurisdiccionales, incluida la Corte suprema di cassazione, de un modo que hace excesivamente difícil para el contribuyente el ejercicio del derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo las normas comunitarias.

Costas

- 42 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. En el presente caso, la República Italiana ha perdido el proceso y la Comisión ha solicitado que se la condene en costas. Por consiguiente, procede condenar en costas a este Estado miembro.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

- 1) La República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE, al no modificar el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428, de 29 de diciembre de 1990, titulada «Disposizioni per l'adempimento»

mento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)» [Disposiciones para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la pertenencia de Italia a las Comunidades Europeas (Ley comunitaria para el año 1990)], que es interpretado y aplicado por la Administración y una parte significativa de los órganos jurisdiccionales, incluida la Corte suprema di cassazione (Italia), de un modo que hace excesivamente difícil para el contribuyente el ejercicio del derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo las normas comunitarias

2) Condenar en costas a la República Italiana.

Skouris	Jann	Timmermans
Gulmann	Cunha Rodrigues	Rosas
Edward	La Pergola	Puissochet
Schintgen	Macken	Colneric
	von Bahr	

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 9 de diciembre de 2003.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

V. Skouris