

DELLO STATO<sup>1204</sup>.

El TJCE parece haber elevado aquí a regla de Derecho Comunitario, el principio que sólo se limitó a reconocer en el precitado Asunto HANS JUST.

En efecto, se trataba de unas fianzas constituidas y definitivamente cobradas en virtud de un Reglamento comunitario declarado posteriormente nulo.

El mismo TJCE indagó en qué medida el Reglamento comunitario en litigio contenía, durante su vigencia, disposiciones que tuvieran incidencia sobre la demanda de restitución debatida. El TJCE, al comprobar que el Reglamento preveía la repercusión automática de la carga sobre los compradores, concluyó que "... la existencia, durante todo el tiempo de vigencia del correspondiente reglamento, de un sistema especialmente concebido para poner de manifiesto los efectos de una medida político-económica, priva de fundamento una demanda de restitución de fianzas constituidas y declaradas cobradas, lo mismo que ocurriría si se ejerciera en virtud del mero derecho nacional.

Es indiferente para el Tribunal que el agente económico afectado haya repercutido efectivamente la carga o que se haya abstenido de ello por razones de estrategia económica de su empresa. Para él, la constatación de que el sistema previsto por el reglamento permite a los agentes económicos repercutir a otros estadios ulteriores del proceso económico la carga que se les impuso ilegalmente conduce por sí misma a privar de toda base jurí-

---

<sup>1204</sup> STJCE de 13 de mayo de 1981. Asunto 66/80.

S.p.A. International Chemical Corporation c. Amministrazione delle finanze dello Stato. Rec. 1980, págs. 1887 y ss.

dica una demanda de restitución".

Se puede comprobar pues, que el TJCE no considera toda la repercusión de la tasa sobre los consumidores, sino que solamente considera el efecto de un sistema especialmente concebido para la constatación de los efectos de la carga impuesta<sup>1205</sup>.

### 2.6.3. CRITICAS DE LA DOCTRINA CIENTIFICA A LA EXCEPCION DE LA REPERCUSION A LAS DEMANDAS DE DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO.

Las críticas formuladas por la doctrina al fundamento y viabilidad de la teoría de la repercusión como forma de obstaculizar el reconocimiento del derecho a la devolución de los justiciables no se dejaron esperar.

Desde un punto de vista estrictamente jurídico, HUBEAU<sup>1206</sup> formuló tres tipos de críticas:

1° No hay enriquecimiento injusto por parte del demandante, ya que este ha realizado una contraprestación como contrapartida del precio pagado por el consumidor, tal y como fue acordado en el contrato. El enriquecimiento injusto es, pues, una figura que se encuentra al margen de esta cuestión.

"No es por supuesto imposible de mantener que en ciertos casos, el reembolso de tasas percibidas sin razón podría de algún modo dar la impresión de desequilibrar a posteriori las

---

<sup>1205</sup> BARAV, A.

"La repetition de l'indu ... ". Ob. cit., págs. 528 y 529.

<sup>1206</sup> HUBEAU, F.

"La repetition de l'indu ... ". Ob. cit., pág. 451.

prestaciones de las partes. Sin embargo, la eventual sanción de este estado de cosas debería entonces ser buscada en el marco de la institución de la lesión ... ".

Además, según este autor<sup>1207</sup>, " ... no habría nexo de causalidad entre el enriquecimiento pretendido del *solvens* de lo indebido ( deudor de la imposición contraria al derecho comunitario ) y el empobrecimiento de su cliente, cuando hay una correlación directa y evidente entre el enriquecimiento de la autoridad pública y el empobrecimiento del contribuyente".

Así pues, "Si existe enriquecimiento sin causa es sobre todo en beneficio de la autoridad pública ( *accipiens* )" <sup>1208</sup>, ya que la Administración Pública se lucraría de su acción ilegal conservando las cantidades cobradas en violación del Derecho Comunitario.

2° La exigencia de la prueba de la no repercusión del tributo indebido al reclamante constituye, por su dificultad, una prueba casi imposible de aportar. Se trata, pues, de una *probatio diabolica*:

"En suma, esta excepción de repercusión del tributo ilegal sobre un tercero nos parece infundada en derecho e impracticable de hecho. Eso es tanto más verdadero cuanto que según los principios generalmente admitidos en materia de administración de la prueba, las autoridades públicas ( *accipiens* ) deberían probar, puesto que ellas són demandantes en cuanto a la excepción, que el particular ha transferido efectivamente la car-

---

<sup>1207</sup> HUBEAU, F.  
Ob. cit., pág., 451.

<sup>1208</sup> HUBEAU, F.  
Ob. cit., pág. 451.

ga del tributo indebido sobre un tercero. ; Existe *Probatio diabolica* !

¿ Qué se puede pensar entonces de un sistema legislativo que, descartando los principios de la teoría general de las obligaciones, impone imperiosamente el sistema criticado e invierte la carga de la prueba ?<sup>1209</sup>.

3° Para el Derecho Comunitario constituiría una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa -expresamente prohibida por el artículo 30 del TCE- exigir la prueba de la no repercusión al reclamante de la restitución del indebido.

"En efecto, teniendo en cuenta la rigurosa jurisprudencia del Tribunal en materia de medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas a la importación, en el espíritu de los artículos 30 y siguientes del Tratado de la CEE, creemos poder defender la tesis de que una legislación nacional que impone al importador del producto gravado con un tributo incompatible con el derecho comunitario al probar que no ha podido repercutirla tiene verdaderamente poca probabilidad de escapar a la prohibición de ' ... entorpecer directa o indirectamente en el presente o en el futuro el comercio intracomunitario '<sup>1210</sup>.

Pero también desde un punto de vista económico sería reprochable la teoría de la repercusión, según HUBEAU.

Para este autor, el precio se fija en función del juego de la oferta y la demanda en un mercado determinado y para un concreto producto. El precio de un producto no es el resultado de

---

<sup>1209</sup> HUBEAU, F.  
Ob. cit., págs. 451 y 452.

<sup>1210</sup> HUBEAU, F.  
Ob. cit., pág. 455.

la adición aritmética de una serie de factores entre los que se encuentra el tributo. Es la situación del mercado y la ley de la oferta y la demanda las que intervienen y condicionan la fijación del precio. El hecho de que el producto experimente un aumento en los costes -entre ellos, por ejemplo, el tributo extraordinario soportado- no significa necesariamente que dicho aumento se repercuta sobre el precio fijado. Dependerá de la elasticidad de la demanda del producto de que se trate. De esta forma, el gravamen puede tanto hacer imposible la comercialización, en caso de repercutirse, como no tener efecto alguno en el precio y reflejarse sensiblemente en el margen de beneficios del vendedor.

HUBEAU<sup>1211</sup> lo expresa con estas palabras:

" ... nos parece difícil de sostener que el precio de una mercancía no es más que la suma de diversos elementos, tales como el coste de materias primas, la mano de obra, el beneficio del productor, los impuestos, tasas, etc. Es por el contrario el resultado de otros factores que manifiesta la intersección de las curvas de la demanda y de la oferta en un gráfico que tenga en las ordenadas los precios y en las abcisas las cantidades vendidas. Los elementos precitados no juegan más que un papel mediato en la determinación de la curva de la oferta. En efecto, el precio es función de la situación del mercado, de la ley de la oferta y la demanda. Sostener que un producto determinado habría sido vendido a un precio menor si no hubiera sido pagada una tasa es desprestigiar la realidad económica. Además, incluso suponer que el precio habría podido ser menos elevado, es probable que, según

---

<sup>1211</sup> HUBEAU, F.  
Ob. cit., pág. 452.

la elasticidad de la demanda, las cantidades vendidas habrían sido más importantes. ¿ Cómo es posible, en estas condiciones, establecer con precisión a qué nivel de precio el agente económico ha podido alcanzar o ha podido maximizar su beneficio ? ¿ Precisaría restar la tasa litigiosa de su beneficio considerado como legítimo ? ¿ Qué determinará lo que hay que entender por 'beneficio legítimo' ? " .

Por consiguiente, el tributo soportado por el comerciante no necesariamente tuvo que incluirse en el precio pagado por el consumidor. No habría enriquecimiento injusto para aquel, si la Administración hubiera accedido a la devolución del tributo cobrado y después declarado indebido.

El Profesor WAELBROECK<sup>1212</sup> se unió a las críticas formuladas contra la excepción de la repercusión a las demandas de devolución del indebido comunitario formulando tres objeciones:

1° La exigencia de que el reclamante de la devolución no haya repercutido la carga fiscal soportada sobre los consumidores va en contra de la esencia misma de la prohibición del artículo 12 del Tratado de Roma, pues el derecho derivado de tal prohibición de no sufrir exacciones de efecto equivalente se convierte en un mero derecho a obtener la devolución de la porción del importe pagado que no ha sido repercutido al comprador.

2° La tesis de la repercusión disminuye la efectividad de la sanción por la trasgresión del Derecho Comunitario: si el Estado miembro incumple y ni siquiera tiene que devolver el im-

---

<sup>1212</sup> WAELBROECK, M.

"La nature du droit au remboursement des montants payés contrairement au droit communautaire", en Liber amicorum J. Mertens de Wilmars. Kluwer Rechtswetenschappen Antwerpen. W. E. J. Tjeenk Willink, Zwolle. 1982, pág. 436.

porte indebidamente obtenido, la observancia del Derecho Comunitario resulta inexistente en tal situación.

3° La exigencia de la prueba de la no repercusión, además de las dificultades que conlleva su práctica, es contraria a la libre circulación de mercancías consagrada en el artículo 9 del TCE.

En efecto, con ella se consagra una discriminación entre productores nacionales e importadores, ya que estos últimos deben renunciar a una parte del beneficio para compensar una carga protectora o bien elevar el precio, siendo así menos competitivos.

Para Silvio SCARDULLA<sup>1213</sup> la tesis de que un empresario afectado por un impuesto se presume que revierte tal carga soportada sobre los agentes que le han comprado bienes y servicios, " ... además de ser totalmente simplista, demuestra una injustificada indiferencia hacia los indiscutibles principios de la economía de mercado".

Constituye un principio generalmente reconocido que, en régimen de concurrencia perfecta, el aumento del precio del bien está estrechamente relacionado con la elasticidad de la demanda; en el sentido de que un aumento del precio, que comprenda el impuesto en su totalidad, es admisible sólo en el caso de demanda absolutamente inflexible, mientras que, en el caso de demanda elástica, puede ser únicamente parcial.

En efecto, en esta última hipótesis a cada aumento del precio corresponde una disminución de la demanda, con la consecuen-

---

<sup>1213</sup> SCARDULLA, S.

"Traslazione d'imposta e diritto al rimborso". Revista Diritto e pratica tributaria. Parte Seconda. 1983, págs. 208 y ss.

cia de que el aumento del precio no puede corresponder exactamente al mayor impuesto soportado, sino que ha de ser inferior.

Además, en el régimen económico de la CE, que tiene también un régimen de libre concurrencia, pero prevé un control sobre el precio final del bien al consumo, el aumento del precio podrá llegar sólo a una cantidad parcial mientras sí que habrá una correspondiente disminución del margen de beneficio del importador.

De estas consideraciones sobre los aspectos económicos del fenómeno de la repercusión y de la incidencia del impuesto sobre el precio del bien, se evidencia cómo el criterio seguido por la teoría de la repercusión resulta " ... contraria a todo principio de política económica y fiscal"<sup>1214</sup>.

#### 2.6.4. LA TEORIA DE LA REPERCUSION EN LOS ORDENAMIENTOS FRANCES E ITALIANO. LA RETICENCIA DE FRANCIA E ITALIA EN LA OPORTUNIDAD DE LA EXCEPCION DE LA REPERCUSION FRENTE A LA RECLAMACION DE LA RESTITUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO COMUNITARIO. JURISPRUDENCIA DEL TJCE.

##### A ) IDEA GENERAL.

Es cierto que en la jurisprudencia<sup>1215</sup> examinada con anterioridad el TJCE declaró que, en virtud del principio de autono-

---

<sup>1214</sup> SCARDULLA, S.

"Traslazione d'imposta ... ". Ob. cit., págs. 212 y 213.

<sup>1215</sup> -STJCE 5-III-1980. Asunto 265/78.

-STJCE 27-III-1980. Asunto 61/79.

-STJCE 27-III-1980. Asuntos acumulados 66, 127, 128/79.

-STJCE 10-VII-1980. Asunto 811/79.

-STJCE 10-VII-1980. Asunto 826/79.

mía procesal de los Estados miembros, nada impide que corresponda al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro determinar en qué condiciones los contribuyentes pueden reclamar los impuestos ingresados de manera indebida, sin que la tutela de los derechos garantizados en la materia exija que se conceda la devolución de exacciones indebidamente cobradas en circunstancias tales que ocasionen un enriquecimiento injusto de los titulares del derecho.

Pero también advirtió claramente -en limitación a aquel principio- que las referidas condiciones, en todo caso, no deben ser menos favorables que las relativas a análogos recursos de naturaleza interna que conviertan en prácticamente imposible el ejercicio de los derechos atribuidos por el ordenamiento comunitario, como se demostró más tarde que sucedía con la excepción de la repercusión a la acción del indebido comunitario tributario.

El TJCE concluía que nada podía impedir, desde el punto de vista del Derecho Comunitario, que los jueces nacionales consideraran, conforme al propio ordenamiento interno, la posibilidad de que exacciones indebidamente cobradas hubieran podido ser incorporadas a los precios de la empresa obligada al pago del tributo y repercutidas después sobre sus clientes<sup>1216</sup>.

Inmediatamente después de que el TJCE sentara la doctrina jurisprudencial examinada, Francia e Italia incluyeron en sus ordenamientos normas que expresamente exigían para restituir el impuesto pagado indebidamente la prueba documental de no haber

---

<sup>1216</sup> Por todas, vid. STJCE 27-III-1980. Asunto 61/79. DENKAVIT. Rec. 1980, págs. 1205 y ss.

trasladado este en el precio del producto vendido al consumidor.

El conocimiento del contenido de tales normas resulta de extraordinario interés para comprender las denuncias que posteriormente se formularon ante el TJCE por los abusos cometidos por estas prácticas legitimadas normativamente y el contundente y vigoroso rechazo a las mismas por parte de la doctrina jurisprudencial comunitaria.

#### B ) DERECHO FRANCES.

En **Francia**, el artículo 13, apdo. V, de la Ley de Presupuestos para 1981, de 30 de diciembre de 1980<sup>1217</sup> disponía:

"Cuando una persona ha satisfecho indebidamente impuestos indirectos regulados por el Código General de los Impuestos o derechos y exacciones nacionales por los procedimientos del Código de Aduanas, no puede obtener su devolución más que si justifica que tales exacciones no han sido repercutidas sobre el comprador, salvo en el caso de error material.

Esta disposición es aplicable a las reclamaciones presentadas en las condiciones previstas en los artículos 1931 del Código General de los Impuestos y 352 del Código de Aduanas, incluso antes de la fecha de entrada en vigor de la presente ley"<sup>1218</sup>.

---

<sup>1217</sup> J.O.R.F. n° 304, de 31 de diciembre de 1980, pág. 3099.

<sup>1218</sup> HUBEAU criticó duramente esta norma del Derecho francés en los ss. términos:

"En primer lugar, denota por el planteamiento del hecho un retroceso claro y cierto del 'Estado de derecho' puesto que hace desaparecer en cuanto al pasado la sanción principal de la ilegalidad, tan grave como sea.

En segundo lugar, el 'golpe de fuerza' del legislador, probablemente inspirado por una administración celosa de sus privilegios, no nos parece, en derecho, al abrigo de toda crítica ...

Esta norma era invocada constantemente por la Administración tributaria francesa como argumento para rechazar las peticiones de devolución fundadas en un indebido tributario comunitario.

Pero pronto, los mismos órganos jurisdiccionales franceses comenzarían a cuestionar -aunque fuera tímida e implícitamente- la compatibilidad de esta norma, derivada de la autonomía institucional y procesal de los Estados miembros en la aplicación del Derecho Comunitario, con el derecho de los justiciables a reclamar la devolución de los indebidos tributarios comunitarios.

Así, en Francia, el Tribunal de instancia de Villejuif<sup>1219</sup> -ante una demanda de restitución presentada por una sociedad gala por un tributo contrario al Derecho Comunitario y, por tanto, indebidamente exigido- tuvo presente el artículo 13 V de la ley francesa, si bien no lo consideró encajable en el litigio debatido. No obstante, el Tribunal francés se limitó a argumentar -con desafortunada brevedad- su decisión de reconocer el derecho a la devolución reclamada por el justiciable, en el hecho de que,

---

... En efecto, en la medida en la que las autoridades públicas mantengan sin título la tasa ilegal, se atribuyen de todos modos sin previa y justa indemnización, igual que si admite por necesidad de la disputa la ficción de la repercusión, la propiedad de un bien ( la cantidad pagada sin razón ), sea a expensas del 'deudor' inicial, sea en detrimento de un adquirente tercero. Por otro lado, la apropiación de un bien mueble en discusión, evidentemente no puede existir por causa de utilidad pública, en el significado en el que es generalmente entendida.

Finalmente, el hecho de prohibir con efecto retroactivo las demandas sobre reclamación de lo indebido en materia de tasas nacionales percibidas durante un ejercicio presupuestario anterior no es conforme con el principio de la anualidad del impuesto, ya que una disposición fiscal declarada nula o inaplicable es sin embargo aplicada de hecho, con menosprecio del derecho, sobre actos que dependen de un ejercicio anterior". HUBEAU, F. "La répétition de l'indu ... ". Ob. cit., págs. 454 y 455.

<sup>1219</sup> Vid. el comentario a esta sentencia de Maurizio MARESCA, "La ripetizione delle tasse d'effetto equivalente ...". Ob. cit., págs. 19-23.

en el caso de autos, la existencia de la exacción no tuvo ninguna incidencia sobre la fijación del precio de venta de los productos gravados, y, por tanto, no fue nunca objeto de repercusión sobre los adquirentes del producto importado.

Este asunto traía causa de la desestimación por la Administración aduanera de Francia -basándose en el transcrito artículo 13 V- de una pretensión de restitución de unas cantidades cobradas a una sociedad francesa en concepto de exacción por protección sanitaria y organización del mercado de carne.

Tales cantidades se exigieron por la Administración aduanera gala en virtud de la Ley n° 77-746 de 24 de junio de 1977<sup>1220</sup>, que establecía unas exacciones sobre las importaciones de carne procedentes de países de la CE y cuyos objetivos eran, de una parte, financiar el control sanitario y de otra, mejorar la organización y el funcionamiento del mercado de la carne en Francia.

Así las cosas, el 22 de abril de 1982, la sociedad francesa S.a.r.l. Rungis Porcs -importadora de carnes de cerdo de países de la CE- presentó una demanda ante el Tribunal de instancia de Villejuif contra la Administración de Aduanas, emplazando al Director de Aduanas de París.

Las pretensiones de la sociedad demandante consistían en condenar al Estado francés a devolverle la cantidad de 240.629 francos, que totalizaban las exacciones cobradas por el servicio de Aduanas sobre las importaciones de carne de cerdo realizadas

---

<sup>1220</sup> A su vez, esta Ley suprimió el sistema aplicado con anterioridad, por el que se exigían dos exacciones sobre la importación de carnes, a saber: la exacción de visita y sellado, cobrada en los mataderos públicos y la exacción sanitaria Estado percibida en los mataderos privados.

por ella, durante el período comprendido entre el mes de abril de 1979 al 25 de marzo de 1982, así como las exacciones precibidas después de esta fecha y a pagarle los intereses legales correspondientes a partir del día de cada cobro indebido.

El Estado francés-Administración aduanera francesa consideraba inadmisibile la demanda presentada por la sociedad importadora, alegando que esta no había aportado la prueba que justificara la no repercusión a sus clientes -compradores de la mercancía importada- de las exacciones abonadas sobre el precio, tal y como exigía el artículo 13 V de la Ley de 30 de diciembre de 1980, antes transcrito.

S.a.r.l. Rungis Porcs precisó que no había repercutido sobre los precios de venta el montante de la referida exacción, pues la Administración francesa rechazaba que en las facturas figuraran exacciones distintas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por ello la exacción litigiosa no fue facturada a los compradores, quedando así demostrado que la existencia de esta exacción no tuvo incidencia alguna sobre el mecanismo de fijación del precio de venta de los productos comercializados a sus clientes.

El Tribunal de instancia francés admitió finalmente las pretensiones de la sociedad demandante, considerando que ni siquiera había lugar a plantear la cuestión prejudicial del artículo 177 del TCE ante el TJCE. Para el Tribunal de Villejuif, la exacción objeto del litigio no constituía la contrapartida de un control sanitario ya ejercido en el Estado exportador, sino que gravaba los productos únicamente por el hecho de ser importados. Por ello, era una exacción de efecto equivalente prohibida expresamente por el TCE, debiendo ser restituida a la parte recurrente

en su totalidad, más los intereses legales. En definitiva, el órgano jurisdiccional francés eludió la aplicación de la norma francesa que negaba el derecho a la devolución del indevido comunitario tributario si se no se probaba documentalmente la no traslación de la exacción exigida en el precio del producto pagado por los clientes.

C ) DERECHO ITALIANO.

El 13 de julio de 1982 fue publicado en la *Gazzetta Ufficiale* de la **República italiana** el Decreto-Ley de 10 de julio de 1982, n° 430, en cuyo artículo 18 se preveía:

"Quien indebidamente ha pagado derechos aduaneros a la importación, impuestos de fabricación, impuestos de consumo o derechos de erario, aun con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente decreto, *no tiene derecho a la devolución de la cantidad pagada, salvo en el caso de error material, cuando el correspondiente gravamen ha sido transferido en cualquier modo a otro sujeto.* [ la cursiva es nuestra ]

El gravamen se presume transferido siempre y cuando las mercancías en relación a las que el pago ha sido efectuado hayan sido cedidas igualmente tras la confección, transformación, montaje, ensamblaje o adaptación de las mismas, salvo prueba documental en contrario.

Las mercancías se presumen cedidas en los casos previstos en el artículo 53 1° y 2° párrafo del decreto del Presidente de la República n° 633 del 26 de octubre de 1972.

La devolución de las cantidades pagadas como impuesto sobre

el valor añadido queda regulada únicamente en las disposiciones concernientes a este impuesto".

El Decreto-ley n° 430/82, no fue convertido en Ley, pues la Cámara de Diputados, en sesión de 4 de agosto de 1982, declaró la falta de concurso de los requisitos de necesidad y urgencia necesarios para la adopción de los decretos-leyes, según dispone el segundo párrafo del artículo 77<sup>1221</sup> de la Constitución italiana de 1947<sup>1222</sup>.

No habiendo tenido buen resultado el Decreto-ley n° 430 de 1982 señalado, el Gobierno italiano propuso de nuevo la misma disposición, pero esta vez formulada no en sentido negativo, sino en sentido positivo, reconociendo de entrada el derecho a la devolución del indebido tributario, aunque exigiendo después la prueba documental de la no repercusión de la suma reclamada.

Además, el artículo 19 del Decreto-Ley n° 688, de 22 de septiembre de 1982<sup>1223</sup> tenía un contenido muy similar al antes aludido artículo 13 V de la ley francesa de 30 de diciembre de 1980. En efecto, exigía, con carácter retroactivo, que para obtener la

---

<sup>1221</sup> Artículo 77, párrafo segundo de la Constitución italiana:

"De no convertirse en ley dentro de los sesenta días de su publicación, los decretos perderán toda eficacia. No obstante, las Cámaras estarán autorizadas para regular por ley las relaciones jurídicas, surgidas sobre la base de los decretos no convertidos en ley".

<sup>1222</sup> La Constitución italiana fue aprobada el 27 de diciembre de 1947. Versión revisada de la traducción castellana publicada en El Estado italiano y su ordenamiento. Presidencia del Consejo de Ministros. Sección de información y de la propiedad literaria. Roma. 1976.

Vid. DE ESTEBAN, J. "Constitución de la República italiana de 27 de diciembre de 1947", en Constituciones españolas y extranjeras. Vol. II. Ed. Taurus. 2° ed. Madrid. 1979, págs. 121 a 149.

<sup>1223</sup> GURI n° 270 U, de 30 de septiembre de 1982, pág. 7072.

devolución de impuestos indebidos se aportara la prueba, en este caso documental, de que la carga tributaria no había sido transferida a otros sujetos:

"Quien ha pagado indebidamente derechos de aduana de importación, impuestos de fabricación, impuestos de consumo o derechos del Estado, incluso *antes de la fecha de entrada en vigor del presente Decreto* [ carácter retroactivo ], tendrá derecho a la devolución de las cantidades pagadas si aporta la *prueba documental de que no se ha repercutido* de ningún modo el gravamen correspondiente sobre otros sujetos, salvo en caso de error material. [ La cursiva es nuestra ]

La prueba documental a que se refiere el párrafo anterior deberá aportarse asimismo cuando las mercancías para las que se ha efectuado el pago hayan sido cedidas una vez elaboradas, transformadas, montadas, ensambladas o adaptadas.

Las mercancías se presumen cedidas en los casos previstos en el artículo 53, primer y segundo párrafo, del D.P.R. núm. 633, de 26 de octubre de 1972.

La devolución de las cantidades pagadas por el impuesto sobre el valor añadido seguirá rigiéndose únicamente por las disposiciones referentes a dicho impuesto.

Quedan derogadas todas las disposiciones incompatibles con las contenidas desde el artículo 10 hasta el presente artículo".

Posteriormente, dicho Decreto-Ley fue convertido en la Ley de la República italiana núm. 873, de 27 de noviembre de 1982<sup>1224</sup>, pese al criterio claramente contrario de la Segunda

---

<sup>1224</sup> GURI n° 328 de 29 de noviembre de 1982, pág. 8599.

Comisión Permanente del Senado ( Justicia )<sup>1225</sup>.

El Ministerio de Hacienda italiano dictó la Circular n° 5346/IX, de 17 de noviembre de 1982<sup>1226</sup> en la que indicaba expresamente que el artículo 19 no se aplicaba a las devoluciones de exacciones que constituyeran recursos propios de la CE, sino sólo a los impuestos nacionales ( I.V.A. exclusive ).

El artículo 19 transcrito causó perplejidad en el seno de la propia doctrina científica italiana, siendo objeto de duras críticas.

En efecto. En primer lugar, la ley italiana en cuestión fue aprobada no sin ásperas discrepancias y publicada en un momento inoportuno, pues ya podía por fin considerarse resuelta la problemática de la importancia de la repercusión en el contencioso del indebido tributario comunitario<sup>1227</sup>.

---

<sup>1225</sup> "[ En el artículo 19 ] se introduce mediante un sistema de presunciones [ y con la consiguiente dificultad conexas a la repercusión de la carga de la prueba a quien reclame lo indebido ], una forma de adquisición por parte de la Administración de cantidades que no tenía derecho a percibir ...

Ello se sitúa en contraposición tanto con la actual dirección jurisprudencial en la materia, como con los principios constitucionales relativos a la imposición tributaria [ la cual debe tener siempre como justificación una ley que individualice el motivo de la imposición ] y también con carácter más general con los reglamentos comunitarios, conforme a lo que ya ha tenido costumbre de declarar el Alto Tribunal de Justicia, en materia análoga; reglamentos que se dirigen también contra la implantación de forma subrepticia de impuestos [ como en el caso que se estudia sucede con la fallida devolución de los tributos indebidamente cobrados ] que bien pueden tener la misma fuerza distorsionadora, en la circulación de los bienes, que los impuestos públicos".

<sup>1226</sup> GURI n° 151, de 2 de junio de 1984, pág. 4594.

<sup>1227</sup> FIORENZA, S.

"Spunti sulla rilevanza della << traslazione >> per la norma tributaria". Revista Diritto e Pratica Tributaria. Parte Seconda. 1983, págs. 692 y ss., en particular págs. 694 a 696.

La doctrina italiana consideró que la introducción en el ordenamiento italiano del artículo 19 de la Ley n° 873, de 27 de noviembre imponía aceptar la teoría de la repercusión como un acto legitimador de una supuesta presunción de enriquecimiento sin justa causa del contribuyente que solicita la devolución del indebido<sup>1228</sup>.

Se advirtió también que no resultaba legítima la derogación -introducida por el artículo 19 referido- del régimen ordinario de la reclamación del *indebido objetivo* regulado por el artículo 2033 del Codice Civile<sup>1229</sup>. En concreto, se denunció la irracional discriminación introducida entre la acción general de reclamación del indebido contenida en la norma civil y la acción de devolución de los tributos indebidamente pagados a los que alude el artículo 19. En efecto, en la norma civil no queda subordinada la restitución a la condición de que el actor no haya podido aprovecharse sobre otros de lo que pagó de manera indebida y cuyo reembolso ahora reclama<sup>1230</sup>.

Pronto se suscitaron dudas sobre la constitucionalidad del artículo 19 de la ley italiana, evidenciando que admitir la legitimidad constitucional del mismo equivaldría a revolucionar los

---

<sup>1228</sup> Vid. FIORENZA, S.

"Spunti sulla rilevanza della << traslazione >> ... ".  
Ob. cit., pág. 706.

<sup>1229</sup> Vid. el apdo. Breve referencia al Derecho Comparado ( Italia ), del Cap. I de esta Tesis Doctoral, en donde se transcribe el artículo 2033 del Codice Civile.

La doctrina italiana, ante la ausencia de normas específicamente tributarias en materia del derecho a la restitución del indebido, sostiene que no hay ninguna diferencia estructural entre el indebido tributario y el *indebido objetivo* previsto por el 2033 del Codice Civile. Vid. TESAURO, F. Il rimborso ... Ob. cit.

<sup>1230</sup> Vid. SCARDULLA, S.

"Traslazione d'imposta ... ". Ob. cit., pág. 213.

principios básicos del Derecho Tributario<sup>1231</sup>.

En efecto, la teoría de la repercusión fue criticada por la doctrina italiana desde una perspectiva constitucional, al considerarla contraria a los artículos de la Constitución de Italia de 1947.

En primer lugar, se consideró que el artículo 19 de la referida ley italiana era contrario al principio de igualdad consagrado en el artículo 3<sup>1232</sup> de la Constitución pues resultaba claramente discriminatoria: otorgaba un tratamiento distinto para los que hayan pagado otros impuestos, por cualquier título, no debidos y a los que han pagado indebidamente los tributos en él contemplados<sup>1233</sup>.

En segundo término, el precepto citado contravenía el artículo 11<sup>1234</sup> del texto constitucional, el cual prohíbe legislar

<sup>1231</sup> Vid. SCARDULLA, S.

"Traslazione d'imposta ... ". Ob. cit., pág. 211.

<sup>1232</sup> El artículo 3 de la Constitución italiana prescribe:

"Todos los ciudadanos tienen igualdad de derechos sociales y son iguales ante la ley, sin distinción de sexo, de raza, de lengua, de religión, de opiniones políticas y de condiciones personales y sociales.

Es misión de la República remover los obstáculos de orden económico y social que, limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno desenvolvimiento de la personalidad humana y la efectiva participación de todos los trabajadores en la organización política y social del país".

<sup>1233</sup> Vid. BERRI, M. "Profili di incostituzionalità dell'art. 19 della legge 27 novembre 1982, N. 879". Revista Diritto e Pratica Tributaria. Parte Prima. 1983, págs. 438 y 439 y SCARDULLA, S. "Traslazione d'imposta e ... ". Ob. cit., pág. 217.

<sup>1234</sup> Artículo 11 de la Constitución italiana:

"Italia ... acepta, en condiciones de paridad con los demás Estados, las limitaciones de soberanía necesarias para crear una organización que asegure la paz y la justicia entre las Naciones; promueve y favorece las organizaciones internacionales que tiendan a tal fin".

de manera incompatible con el ejercicio de derechos reconocidos y atribuidos por el ordenamiento comunitario<sup>1235</sup>.

La norma en estudio contradecía además los artículos 23<sup>1236</sup> y 53<sup>1237</sup> de la Constitución porque negaba con efecto retroactivo el derecho a la devolución, olvidando que el tributo pagado lo fue de manera indebida al ser recaudado por una ley que no legitimaba dicha recaudación ( artículo 23 )<sup>1238</sup>, y sin relación alguna con la capacidad contributiva del sujeto pasivo ( artículo 53 )<sup>1239</sup>.

Respecto a la prueba documental exigida por la norma citada al contribuyente de no haber repercutido la cantidad cuya devolución solicita en el precio del producto vendido al consumidor fue calificada, por la imposibilidad de su aportación- de *diabólica*<sup>1240</sup>.

---

<sup>1235</sup> Vid. SCARDULLA, S.

"Traslazione d'imposta ... ". Ob. cit., pág. 216.

<sup>1236</sup> Artículo 23 de la Constitución italiana:

"No pueden imponerse prestaciones personales o patrimoniales sino con arreglo a la ley".

<sup>1237</sup> Artículo 53 de la Constitución italiana:

"Todos están obligados a concurrir a los gastos públicos con arreglo a su capacidad económica".

<sup>1238</sup> Vid. BERRI, M. "Profili di incostituzionalità ... ".

Ob. cit., pág. 438 y SCARDULLA, S. "Traslazione d'imposta ... ". Ob. cit., pág. 218.

<sup>1239</sup> Vid. BERRI, M. "Profili di incostituzionalità ... ".

Ob. cit., pág. 438.

<sup>1240</sup> "Frente a un derecho ya nacido y ejercitable, viene im- puesta la carga de probar la inexistencia de un acto extintivo ( repercusión ).

La prueba mencionada deberá consistir en demostrar la mínima incidencia del impuesto sobre la formación del precio.

Así como la ciencia económica está de acuerdo en considerar que el precio está formado por una cantidad de variables, que es imposible separar y analizar de manera racional, no se ve cómo

En efecto, demostrar no haber repercutido sobre el tercero adquirente de la mercancía importada la carga financiera del tributo pagado, se podría lograr sólo a condición de que hubiera alguna manera para diferenciar, en la misma cantidad pagada por el tercero, lo que corresponde a gastos y costes de lo que afecta al beneficio útil y al lucro del empresario. Pero tal distinción resulta imposible por lo que exigir la prueba de la no repercusión equivale a negar absolutamente el derecho a la devolución<sup>1241</sup>.

Además, la demostrada imposibilidad de probar la ausencia de repercusión del tributo pagado indebidamente convirtió a la teoría de la repercusión en un hecho que justificaba de un lado, la denegación del reembolso, y, de otro, en el presupuesto de una forma atípica de imposiciones que determinaba la definitiva adquisición por el Erario público del impuesto indebidamente recaudado<sup>1242</sup>.

DE MITA, en un comentario cuyo título es significativo ya por sí solo -"La tozudez del Fisco italiano viola también los principios comunitarios"<sup>1243</sup>-, destacó acerca del requisito de la prueba documental de la no repercusión que "la distinción, dentro del precio, de los impuestos repercutidos es imposible;

---

pueda probarse, tanto más documentalmente, la existencia del factor fiscal entre estas variables. La prueba es, por tanto, << diabólica >>". Vid. BERRI, M. "Profili di incostituzionalità dell'art. 19 ... ". Ob. cit., págs. 438.

<sup>1241</sup> SCARDULLA, S.

"Traslazione d'imposta ... ". Ob. cit., pág. 216.

<sup>1242</sup> Vid. FIORENZA, S.

"Spunti sulla rilevanza della << traslazione >> ... ". Ob. cit., pág. 706.

<sup>1243</sup> Vid. *Il Sole-24 ore*, 25 de febrero de 1983, pág. 19.

no puede ser aportada ni siquiera con una prueba documental, ni con otros medios probatorios".

Por todo ello, la prueba documental de la no repercusión impedía al justiciable, en tercer lugar, el ejercicio de su derecho constitucional a la tutela judicial efectiva que proclama el artículo 113 del texto constitucional italiano<sup>1244</sup>, violando además el principio consagrado por el artículo 24 de la Constitución, que asegura a todos la posibilidad de acudir a juicio para

---

<sup>1244</sup> El artículo 113 de la Constitución italiana de 1947 proclama:

"Contra los actos de la administración pública se admitirá siempre la tutela jurisdiccional de los derechos y de los intereses legítimos ante los organismos de la jurisdicción ordinaria o administrativa.

Dicha tutela jurisdiccional no podrá ser excluida ni limitada a medios particulares de impugnación o a determinadas categorías de actos.

La ley determinará los organismos jurisdiccionales que pueden anular los actos de la Administración Pública en los casos y con los efectos previstos por la misma ley".

BERRI afirmó que "Sobre todo, el artículo 19 es contradictorio con el artículo 113 de la Constitución que garantiza la tutela judicial de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a los actos de la administración pública. El artículo exonera a la Administración financiera de las reclamaciones de todo lo recaudado, después de que -como parte interesada- fuera repetidamente condenada por el Tribunal Constitucional, por el Tribunal de Justicia de la Comunidad europea, por el Tribunal Supremo de Casación y por numerosos tribunales por la ilegítima recaudación a costa de las cargas fiscales a las que se refiere ( en esto señalamos, como ejemplo, la sentencia de 9 de junio de 1982, I, 2253 ss. ).

En virtud del artículo 113 de la Constitución no es legítimo para la administración, parte en la causa, reformar las normas en base a las que ella misma ha sido condenada, subvertiendo principios fundamentales, recibidos de nuestro código civil, que consagran pluriseculares principios de equidad.

En realidad el artículo 113 impone el respeto por cualquier otro órgano del Estado, del principio de la *sumisión*, esto es a la sumisión del mismo ( a la par que cualquiera ) a las mismas reglas generales y abstractas, y de la aceptación de las sentencias judiciales emanadas de conformidad con él". Vid. BERRI, M. "Profili di incostituzionalità ... ". Ob. cit., págs. 437 y 438.

la tutela de los derechos propios<sup>1245</sup>.

El artículo 19 de la ley italiana en cuestión alteraba también -invirtiéndolo- el principio de la carga de la prueba del artículo 2697 del Codice Civile de 1942. Este precepto establece que "Quien quiera hacer valer un derecho en juicio debe probar los hechos que de él constituyen el fundamento. Quien excepcione la ineficacia de tales hechos o bien excepcione el derecho que el derecho se ha modificado o extinguido, debe probar los hechos sobre los que la excepción se fundamenta"<sup>1246</sup>.

En consecuencia, la norma en estudio invertía la carga de la prueba de la no repercusión, en cuanto exigía al actor no sólo la prueba del derecho ( pago indebido ), sino también la prueba, por medio documental, de la existencia del hecho extintivo ( repercusión ), cuando, en realidad, esta última debería recaer sobre la Administración tributaria italiana que es quien de tal modo excepciona el derecho a la restitución reclamado.

Todas estas declaraciones resultaron suficientes para que se elevara un clamor doctrinal pidiendo una "intervención del legislador para abrogar la disposición del artículo 19 que, en el marco comunitario, por otro lado, contraviene los intereses de

---

<sup>1245</sup> El artículo 24 de la Constitución italiana determina:  
"Todos pueden actuar en juicio para tutelar sus propios derechos y sus legítimos intereses".

Vid. BERRI, M. "Profili di incostituzionalità ... ". Ob. cit., pág. 438.

<sup>1246</sup> En el caso de la repercusión ello no es posible, como ha sido oportunamente observado por una meditada sentencia dictada por la Corte Suprema italiana ( 6 de mayo de 1982, n° 2833 en *Giust. civ.* 1982, I. 3089 y ss. y nota de A. MARTINO. *Traslazione*, *ivi* 3102 ). Vid. BERRI, M. "Profili di incostituzionalità ... ". Ob. cit., pág. 438.

Italia, país exportador"<sup>1247</sup>.

Por otra parte, la *Corte di Cassazione* italiana había rechazado -incluso antes de que se fundamentara en el artículo 19 de la ley citada<sup>1248</sup>-, la teoría de la repercusión como medio para que la Administración tributaria italiana denegara la pretensiones de restitución de los ingresos tributarios indebidamente ingresados por los particulares.

La sentencia de la *Corte di Cassazione* de 2 de marzo de 1982<sup>1249</sup> ( n° 1290. Finanze c. Leavelli ) declaró, respecto del artículo 19 de la ley citada, que la devolución de los impuestos indebidamente pagados por un empresario a la Administración Aduanera ( unas exacciones por controles sanitarios al tráfico de carne fresca de ave de corral ) no estaba subordinada a la condición de que el reclamante no hubiera podido reponerse a costa de otros de lo que abonó de manera indebida, incluyéndolo en el precio de la mercancía vendida, esto es, repercutiéndolo al comprador.

Cuando la cuestión de la constitucionalidad del artículo 19 de la ley n° 873, de 27 de noviembre de 1982 fue planteada por la *Corte di Cassazione* a la *Corte Costituzionale* en dos ocasiones.

---

<sup>1247</sup> Vid. BERRI, M.  
"Profili di incostituzionalità ... ". Ob. cit.,  
pág. 439.

<sup>1248</sup> Sentencia Suprema Corte n° 4628/81.  
El Tribunal de apelación de Milán, en sentencia de 21 de enero de 1981 ( Finanze c. Bax s.p.a. ), declaró también que "reclamar la prueba de la no repercusión equivale a negar en absoluto el derecho de reclamación". Vid. SCARDULLA, S. "Traslazione d'imposta ... ". Ob. cit., pág. 217.

<sup>1249</sup> Vid. FIORENZA, S.  
"Spunti sulla rilevanza ... ". Ob. cit., págs. 692 y ss.

En primer lugar, en la sentencia n° 170, de 8 de junio de 1984, el Tribunal Constitucional italiano reconoció la primacía de la norma comunitaria y señaló que, cuando la norma nacional difiere de la norma comunitaria, la competencia para declarar su inaplicabilidad no está reservada únicamente al Tribunal Constitucional, sino que también corresponde a los órganos jurisdiccionales inferiores.

En la segunda ocasión en que fue planteada la constitucionalidad del artículo 19, Asunto SpA. BECA c. AMMINISTRAZIONE FINANZE<sup>1250</sup>, el Tribunal Constitucional italiano sostuvo que el derecho a la devolución, conforme a la jurisprudencia del TJCE<sup>1251</sup>, derivaba del efecto directo del artículo 12 del TCE que prohíbe la exigencia de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros.

La *Corte Costituzionale* apreció la existencia de un conflicto entre la norma italiana contenida en el artículo 19 y las disposiciones del TCE, pero dejó al órgano jurisdiccional interno la no aplicación de la disposición nacional en cuestión. Sostuvo que el juez nacional debía utilizar los mismos parámetros y criterios establecidos por el TJCE en la determinación de si el derecho del demandante a la devolución de los aranceles correspondientes había de ser reconocido.

Estos principios fueron aplicados en el Asunto AMMINISTRA-

---

<sup>1250</sup> Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 23 de abril de 1985, n° 113. Giust. civ. 1985, I, 1864, 1866.

<sup>1251</sup> Especialmente, en el Asunto SAN GIORGIO que se expondrá más adelante. STJCE de 9 de noviembre de 1983. Asunto 199/82. *Amministrazione des finances de l'Etat italien c. SpA San Giorgio*. Rec. 1983, págs. 3595 y ss.

ZIONE FINANZE c. SO. PRO. ZOO<sup>1252</sup>. La sociedad demandante interpuso una acción contra el Ministerio de Finanzas italiano, solicitando la restitución de las cantidades que, en concepto de exacciones por inspección sanitaria y controles estadísticos -17 millones de liras más el interés correspondiente- había pagado por las mercancías importadas de países terceros.

Alegó que estas exacciones sobre la importación eran contrarias al artículo 13 del TCE al ser exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana. La *Corte di Cassazione* aceptó la pretensión, declarando:

" ... debe ser reconocida una absoluta incompatibilidad entre el artículo 19 examinado y el régimen de la Comunidad ... que garantiza absolutamente la devolución de cualesquiera exacciones indebidamente recaudadas por la Administración ( tales como las indicadas exacciones a la inspección sanitaria y controles estadísticos impugnados en este proceso ) ... ".

Se reconoció que el derecho a la devolución solicitada se fundaba en el hecho de que los tributos exigidos constituían exacciones de efecto equivalente a derechos aduaneros ( contrarios al artículo 13 del TCE ), lo cual originaba distorsiones en el orden nacional que terminaron con la eliminación de aquellos aranceles.

Por otra parte, la *Corte di Cassazione* sostuvo que toda disposición nacional que obligara al contribuyente a probar la no repercusión a terceros de las exacciones indebidamente exigidas, o de otra manera fijara los límites a la prueba requerida era in-

---

<sup>1252</sup> Sentencia de la *Corte di Cassazione* de 18 de octubre de 1985, n° 5129. Giust. civ. 1985, I, 2979.

compatible con el Derecho Comunitario.

Se reconoció entonces que el importador tenía un derecho a la restitución de las tasas sanitarias y las exacciones estadísticas conforme al artículo 2033 del Codice civile, declarándose, por tanto, la inaplicabilidad total del referido artículo 19 de la *legge 27 novembre 1982*.

La necesidad de inaplicar el artículo 19, pues era contrario al Derecho Comunitario, fue confirmada en el Asunto AMMINISTRAZIONE FINANZE c. ESSEVI SpA<sup>1253</sup>.

En este Asunto, la Administración aduanera apeló ante la *Corte di Cassazione* una sentencia de un Tribunal inferior en la que se reconocía el derecho a la devolución de unos aranceles exigidos por aquella en violación del artículo 95 del TCE. La Administración apelante sostuvo que la sentencia del órgano jurisdiccional inferior debería ser anulada por la aplicación del artículo 19, el cual preveía la retroactividad de la *legge 27 novembre 1982* y en la que la restitución de los derechos aduaneros ilegalmente exigidos se subordinaba a la prueba de que la carga económica no había sido repercutida. Dado que la prueba documental no había sido aportada por la sociedad importadora, no quedaba legitimada la restitución.

Sin embargo, la *Corte di Cassazione* rechazó la apelación, al declarar:

"Resultando que habiéndose inaplicado ( en su integridad ) la norma del artículo 19 con respecto a la resolución de la apelación, el litigio debe ser resuelto exclusivamente so-

---

<sup>1253</sup> Sentencia de la *Corte di Cassazione* de 16 de abril de 1986, n° 2711. *Gius. civ.* 1987, I, 630.

bre la base del régimen comunitario que se remite al derecho nacional [ interno ] y así sobre la base de la norma general que rige la *condictio indebiti* ( artículo 2033 Codice civile ). Por esta razón, la conclusión que el Tribunal de apelación falló en este punto, la cual aceptaba la pretensión de devolución de la sociedad importadora, no puede ser censurada".

En consecuencia, la decisión de los órganos jurisdiccionales inferiores de conceder la devolución fue confirmada por la *Corte di Cassazione italiana*.

Con posterioridad, el Tribunal de Casación confirmó los principios anteriores en una declaración semejante contenida en la sentencia n° 2145, de 26 de marzo de 1986.

En consecuencia, la jurisprudencia italiana estableció que dado que el artículo 19 hace prácticamente imposible el ejercicio del derecho a la *ripetizione dell'indebito* de los tributos exigidos por las autoridades nacionales en infracción del Derecho Comunitario, tal resultado es incompatible con este ordenamiento. El juez italiano está obligado, por tanto, a dejar de aplicar el artículo 19 y en lugar de ello basar su decisión exclusivamente en el ordenamiento comunitario: este remite al Derecho nacional y, en consecuencia, a las bases de la norma general que regula la *condictio indebiti*, a saber el artículo 2033 del Codice civile.

No obstante, el artículo 19 de la ley citada, continuaba formando parte de la legislación nacional italiana. Ello provocó que en 1988 -como se examinará a continuación- la Comisión de la

CE<sup>1254</sup> planteara ante el TJCE un recurso por incumplimiento de la República de Italia de los artículos 5, 9 y siguientes y 95 del TCE. El TJCE declaró expresamente contraria al Derecho Comunitario la práctica contenida en la norma analizada, condenando a Italia por incumplimiento de los preceptos citados del TCE.

D ) JURISPRUDENCIA DEL TJCE.

Pese a la oposición de la doctrina científica y de los órganos jurisdiccionales nacionales y la aceptación condicionada de la teoría de la repercusión en el contencioso del indebido comunitario por la jurisprudencia del TJCE, las Administraciones italiana y francesa -legitimadas en las disposiciones de sus ordenamientos, analizadas más arriba- continuaron invocando con *interesada obstinación* la prueba de la no repercusión a las demandas de devolución de los ingresos tributarios indebidos que ante ellas se presentaban.

Pero a partir de la resolución por el TJCE de los litigios suscitados en los Asuntos SAN GIORGIO<sup>1255</sup>, BIANCO<sup>1256</sup>, COMISION

---

<sup>1254</sup> STJCE de 24 de marzo de 1988. Asunto 104/86.  
Comission des Communautés européennes c. Rep. Italienne.  
Rec. 1988, págs. 1799 y ss.

<sup>1255</sup> STJCE de 9 de noviembre de 1983. Asunto 199/82.  
Amministrazione des finances de l'Etat italien c. SpA  
San Giorgio. Rec. 1983, págs. 3595 y ss.

<sup>1256</sup> STJCE de 25 de febrero de 1988. Asuntos acumulados 331,  
376 y 378/85. Les Fils de Jules Bianco c. Directeur gé-  
néral des douanes et droits indirects. Rec. 1988,  
págs. 1099 y ss.

DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS c. REPUBLICA ITALIANA<sup>1257</sup> y DEVILLE<sup>1258</sup>, la doctrina jurisprudencial comunitaria se mostró firmemente decidida a rechazar la teoría de la repercusión como excepción a la efectividad del derecho a la restitución del indebito comunitario, instando a los Gobiernos italiano y francés ha desterrar definitivamente de sus ordenamientos tal mecanismo procesal por infringir de manera palmaria el Derecho Comunitario.

Así, en el célebre Asunto SAN GIORGIO, la Sociedad "San Giorgio, Latteria Locate Triulzi, Spa", con sede en Milán, pagó desde 1974 a 1977 un tributo por las inspecciones sanitarias efectuadas como consecuencia de la importación de productos lácteos procedentes de los Estados miembros de la Comunidad Europea, regulado por la Ley de 30 de diciembre de 1970, n° 1239.

La Sociedad San Giorgio presentó ante el Tribunal de Trento una demanda de devolución de la suma pagada, por entender que tales tributos fueron cobrados por la Administración de Hacienda de Italia en violación del Derecho Comunitario, en cuanto se trataba de tributos de efecto equivalente a los aranceles de aduanas, prohibidos por los artículos 9 y 12 del TCE.

Por sentencia de 4 de junio de 1982, el Presidente del Tribunal de Trento obligó a la Administración de Hacienda del Estado italiano a devolver a la Sociedad San Giorgio la suma de 65.160.585 liras y autorizó la ejecución provisional del mandato.

La Administración de Hacienda italiana presentó un recurso

---

<sup>1257</sup> STJCE de 24 de marzo de 1988. Asunto 104/86.  
Comission des Communautés européennes c. Rep. Italienne.  
Rec. 1988, págs. 1799 y ss.

<sup>1258</sup> STJCE de 29 de junio de 1988. Asunto 240/87.  
Deville c. Administrations des impots. Rec. 1988,  
págs. 3527.

de suspensión de la ejecución de la sentencia, invocando el anteriormente transcrito artículo 18 del Decreto-Ley n° 430 de 10 de julio de 1982, el cual contenía disposiciones en materia de impuestos de fabricación y de comercialización de los productos del petróleo, de impuestos directos, de impuestos sobre el valor añadido y sus correspondientes sanciones.

Cuando la sociedad San Giorgio planteó dudas sobre la compatibilidad de esta norma con los principios del ordenamiento jurídico comunitario, el Presidente del Tribunal de Trento, por auto del 23 de julio de 1982, suspendió el procedimiento y solicitó por vía prejudicial al TJCE que se pronunciara sobre el tema.

Así pues, la sociedad demandante solicitó la devolución de las cantidades indebidamente pagadas a la Administración tributaria italiana, por entender contrarias al Derecho Comunitario las exacciones cobradas a los importadores en concepto de inspecciones sanitarias en frontera a las carnes de vacuno y otros productos animales importados y exportados. Se trataría pues, según se argumenta por la empresa demandante, de exacciones equivalentes a aranceles aduaneros, prohibidos por los artículos 9 y 12 del TCE.

La sociedad San Giorgio vio condicionada su demanda de devolución a la exigencia del Derecho italiano de probar documentalmente que no se había repercutido a los compradores el tributo soportado incluyéndolo en el precio del producto. Esta exigencia se contenía en el artículo 19 del Decreto ley n° 430 de 10 de junio de 1982.

Al respecto la sociedad reclamante argumentó:

" ... el precio es una variable del mercado sobre

la que influyen innumerables factores y sólo cognoscibles de manera extremadamente aproximada. No es lícito, por consiguiente, asumir uno sólo de esos factores, aislarlo del contexto general y hacer de eso la fuente única de una determinada cuota del precio; es decir, no es lícito -o no lo es casi nunca- afirmar que la cuota vaya puesta en exclusiva relación de causalidad con el pago de un impuesto que tiene el mismo importe".

Y en cuanto al régimen de prueba exclusivamente documental, impuesto por la norma italiana, la defensa de la sociedad San Giorgio y el representante de la Comisión europea afirmaron:

" ... el régimen probatorio del artículo 19 de la norma italiana es contrario al ordenamiento comunitario porque vulnera el derecho de defensa. Exigir al importador sólo una prueba documental sobre su situación compromete injustificadamente la posibilidad de demostrar la ausencia de repercusión del gravamen".

Por el contrario, la Administración tributaria italiana sostuvo que " ... entre la normal documentación comercial ( facturas, correspondencia, etc. ), se puede establecer qué porción del precio es imputable a lo indebido y convierte en innecesaria la devolución" y " ... si se consintiese al importador recuperar cuanto había pagado indebidamente se le garantizaría una doble ventaja: la derivada de la incorporación del tributo al precio y la consistente en la devolución del mismo impuesto por parte de la Administración. Los consumidores, por su parte, estarán obligados a un doble desembolso: primero por pagar el mayor precio de la mercancía y segundo, como contribuyentes, por dotar a la Administración de los fondos necesarios para devolver a los

importadores. Elevando la repercusión a causa extintiva del derecho a la devolución, el artículo 19 tiene el mérito de impedir estos efectos perversos".

El Tribunal de Trento elevó cuestión prejudicial<sup>1259</sup> al TJCE para que se pronunciara sobre la validez conforme al Derecho Comunitario de la exigencia impuesta por el Derecho italiano de la prueba documental de la no repercusión del precio.

El TJCE, en principio, mantuvo sobre el particular la misma línea seguida hasta entonces:

" ... el derecho comunitario no prohíbe en un sistema jurídico nacional rechazar la restitución de tributos indebidamente cobrados cuando ello comporte un enriquecimiento sin justa causa de los titulares del derecho. Por cuanto salvaguarda el derecho comunitario, nada impide por tanto a los jueces considerar, en virtud de su derecho nacional, el hecho de que los impuestos indebidamente cobrados han podido ser incorporados al precio de las mercancías y repercutido de este modo sobre los compradores. No se puede por tanto considerar contrarias al derecho comunitario, en su principio inspirador, disposiciones nacio-

---

<sup>1259</sup> El Tribunal de Trento preguntó:

a ) Si una ley nacional que condicione la devolución de algunos tributos indebidamente recaudados ( entre ellos los derechos por visitas sanitarias ), como contrarios al Derecho Comunitario, a la prueba de que estos no hayan sido repercutidos sobre otra persona y que no someta a la misma condición la devolución de los demás tributos indebidamente cobrados, debe considerarse como discriminatoria y contraria a los principios del ordenamiento jurídico comunitario; o si tiene importancia la circunstancia de que los tributos contemplados en la norma citada hayan sido en la práctica indebidamente cobrados sólo por cuanto son contrarios a un precepto comunitario.

b ) Si la prueba documental negativa que, en los términos de la ley nacional citada, constituye la única condición para obtener la devolución de los impuestos indebidamente cobrados, hace prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que los jueces nacionales están llamados a tutelar.

nales que excluyendo el reembolso de aranceles, impuestos y tasas cobradas en contravención del derecho comunitario cuando se vea verificado que la persona obligada al pago del tributo efectivamente lo ha repercutido sobre otros sujetos" ( apdo. 13 ).

En consecuencia, el TJCE sigue admitiendo que no resulta contraria al Derecho Comunitario la oposición por los órganos jurisdiccionales nacionales al reclamante de la devolución del indebido de la prueba de no haber repercutido a los compradores el tributo por él soportado.

La reiteración de la doctrina jurisprudencial del TJCE demostrada en este apdo. podría hacer pensar que la aportación de la sentencia San Giorgio al tema que se analiza resulta inane, sino fuera porque en su apdo. 14 se aprecia un notorio cambio de orientación:

"Por el contrario, serán incompatibles con el derecho comunitario las condiciones de prueba que tengan como resultado hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil de obtener la devolución de los tributos cobrados en contra del derecho comunitario. Es lo que sucede en particular con las presunciones o los criterios de prueba que tiendan a relevar al contribuyente del gravamen de demostrar que los tributos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otros sujetos, o de especiales limitaciones respecto a la forma de la prueba a aportar, como la exclusión de cualquier prueba no documental. Una vez establecida la incompatibilidad del cobro con el derecho comunitario, el juez debe ser liberado de valorar si la carga del impuesto se ha transferido sobre otros sujetos y si lo ha sido en todo o en parte" ( apdo. 14 ).

La postura del TJCE es pues, clara y diáfana en este punto al considerar incompatible con el Derecho Comunitario las condiciones impuestas por los Derechos nacionales a los justiciables de practicar pruebas *diabolicas*: pretender que en el documento en el que se constata la operación -factura, albarán, ...- se pueda diferenciar lo que corresponde a costos y gastos y lo que corresponde al beneficio del operador económico es ciertamente imposible.

Máxime cuando se entiende que la exigencia de esa práctica a los que reclaman un derecho basándose en el ordenamiento jurídico comunitario supone una discriminación, al dispensársele un tratamiento menos favorable que a los justiciables que hayan reclamado en base a las disposiciones nacionales.

Es decir, se considera que la normativa nacional aplicada es contraria al derecho comunitario, ya que sitúa a los que reclaman un derecho en virtud de las disposiciones comunitarias en posición menos favorable que la de los que han reclamado un derecho similar en base a las disposiciones nacionales:

" ... los contribuyentes que hagan valer sus derechos en virtud del derecho comunitario no pueden tener un tratamiento menos favorable que los que reclaman lo mismo en base al derecho nacional" ( apdo. 16 ).

Se deduce pues, que el fin perseguido por el TJCE era, sobre todo, el de evitar que a las situaciones surgidas del Derecho Comunitario fueran aplicadas reglas diferentes y menos ventajosas que las previstas para situaciones análogas del derecho interno.

Pero el TJCE, previendo que se repita la argucia utilizada por los Tribunales nacionales, advierte:

" ... el hecho de que un régimen de prueba considerado incompatible con el derecho comunitario sea aplicado, por ley, a buena parte de los impuestos, aranceles y tasas nacionales y así mismo a su conjunto, no justifica que se rechace la devolución de los impuestos contrarios al derecho comunitario" ( apdo. 17 ).

De este modo, el TJCE hace hincapié en que la ausencia de discriminación entre los recursos de naturaleza nacional y los recursos de naturaleza comunitaria no justifica de por sí la aplicación a estos últimos de las estrictas y rígidas reglas procedimentales nacionales.

En definitiva, como señala Simonetta ZARRILLI<sup>1260</sup>, en la sentencia sobre el Asunto San Giorgio, el TJCE no se limita a garantizar la igualdad en las condiciones del recurso, sino que ha negado la legitimidad de aplicar las reglas procesales nacionales a los casos de naturaleza comunitaria, cuando tales reglas sean de tal naturaleza que hagan prácticamente imposible cualquier devolución de los tributos recaudados en contra del Derecho Comunitario; es decir, lo que la referida autora llama "discriminación positiva".

En sus Conclusiones sobre este Asunto, el Abogado general, Profesor Federico MANCINI criticó la excepción a la demanda de devolución, consistente en la no repercusión del indebido sufrido en el precio del producto adquirido por terceros compradores, pues " ... la naturaleza del mercado prohíbe de ordinario aislar

---

<sup>1260</sup> ZARRILLI, S.

"La ripetizione dell'indebito nel Diritto Comunitario".  
Diritto Comunitario e degli Scambio internazionali. Milano. Anno 22, n° 3-4. 1983.

una porción del precio y unirla etiológicamente a un determinado costo ... el mecanismo de la repercusión no es la regla aplicable por las numerosas variables que inciden sobre la formación de los precios en régimen de mercado libre y por la consiguiente imposibilidad de imputar de manera exclusiva y determinante una cuota del precio a un determinado coste".

Si acaso, MANCINI admite, aunque con serias reservas, la excepción de la repercusión restringiéndola a dos casos:

1° Cuando el precio es fijado por las reglas de mercado -esto es, en una economía basada en la libre competencia- y está económicamente en función de que la oferta sea elástica y la demanda rígida, ( si bien pone en duda la virtualidad real de este supuesto, pues " ... el caso es de 'escuela' y por consiguiente falta de relieve económico" ), y, sobre todo,

2° Cuando el precio es fijado por la autoridad pública. Es decir, en una economía de precios controlados, pues los operadores económicos no tienen prácticamente ninguna libertad para repercutir el impuesto a los compradores, y no les costaría demasiado aportar la prueba exigida por la citada disposición italiana en litigio ( y en esa hipótesis " ... busca una incorporación imperativa del tributo en el precio impuesto" ).

Y respecto a que la prueba haya de ser documental opina que "La documentación recoge los costes, permite aclarar los beneficios del empresario; pero creer que permita indentificar el precio es ingenuo, por lo menos porque su naturaleza los hace en gran parte desconocidos. Baste pensar ... que en régimen de competencia, sobre el precio de un determinado bien inciden los costes de producción de todas las demás empresas que operan en

el mismo sector y en particular de las empresas marginales, cuyos costes son más elevados. ¿ Se puede probar todo esto y traducirlo en números y cuantificarlo ? ... ¿ Puede negarse en tal caso que se impone una prueba 'diabolica' ?".

Pero MANCINI advierte que " ... un régimen en el que la devolución esté siempre o casi siempre subordinada a la prueba de la ausencia de repercusión, despoja al 'solvens' del correspondiente derecho: violando con ello el ordenamiento comunitario, pues el derecho a la devolución tiene origen comunitario y no puede ser cancelado ni siquiera de modo indirecto por una disposición nacional". Por ello constata que " ... imponer al 'solvens' la prueba de la ausencia de repercusión equivale en el 90% de los casos a considerar inviolable la injustificable ganancia del Estado".

Por consiguiente, el Abogado general Sr. MANCINI, después de comprobar que la excepción de la repercusión a las demandas de devolución, " ... es un cuerpo extraño en la experiencia jurídica de los países miembros", advierte que " ... con los cuerpos extraños no se puede ser permisivos. Aceptarlos es lícito; pero con cautela y señalando sus límites con especial esmero".

Y con estas palabras se resume la posición del TJCE en el trascendental Asunto SAN GIORGIO sobre el tema en cuestión.

Por último, la cautela y prudencia en el tratamiento de la excepción de la prueba de la no repercusión queda de relieve en esta reflexión de MANCINI:

" ... hay que pensar en el riesgo que una norma así puede originar a la unión aduanera y a las políticas comunitarias, especialmente la comercial y la agrícola. Este riesgo

tiene un nombre: parálisis ¿ Cómo excluir pues, que -seguros de no deber devolver cuanto han percibido indebidamente- los Estados continúen recaudando exacciones de efecto equivalente a los aranceles aduaneros a pesar de las prohibiciones comunitarias ? ¿ Quién podrá impedir sólo, si a los empresarios le fuese sustraído todo medio jurídico para bloquear semejante práctica, y si el reconocimiento de su legalidad comunitaria atase las manos a la Comisión ?".

Examinada ya la doctrina jurisprudencial sentada por el TJCE en la sentencia dictada con ocasión del Asunto SAN GIORGIO, las soluciones aportadas por el Tribunal europeo en la misma fueron seguidas en los restantes Asuntos en los que se suscitó la cuestión de la excepción de la repercusión a las demandas de restitución del indevido comunitario.

Así sucedió en el Asunto BIANCO<sup>1261</sup>, en el que estaba implicado el Derecho nacional francés. Aquí, la cuestión de la procedencia o improcedencia de exigir la prueba de la no traslación constituyó también el eje central del litigio planteado.

En este Asunto fueron partes litigantes, de un lado, las sociedades "Les Fils de Jules Bianco" y "J. Girard Fils" ( con domicilio social respectivamente en Ugine y Lyon, Francia, y cuya actividad consistía en la compra, importación y distribución de productos derivados del petróleo ) y, de otra parte, el "Directeur général de Douanes et Droits indirects" la devolución de exacciones parafiscales establecidas por dos decretos de 1978 de

---

<sup>1261</sup> STJCE de 25 de febrero de 1988. Asunto 331, 376 y 378/85. Les Fils de Jules Bianco c. Directeur général des douanes et droits indirects. Rec. 1988, págs. 1099 y ss.

la República francesa que gravaban el despacho al consumo en el mercado interior de la gasolina súper, de la gasolina normal y del gasóleo doméstico<sup>1262</sup>.

Estas exacciones debían pagarse tanto por los productos importados del extranjero como por los obtenidos en las refinerías francesas, a partir de petróleo bruto de origen nacional o foráneo. El producto de su cobro se entregaba a la agencia para el ahorro de energía, que a su vez debía utilizarlos para financiar acciones cuyo objetivo fuese el ahorro energético o el uso racional de recursos energéticos poco explotados.

Las dos exacciones referidas fueron aplicadas, respectivamente, desde el 2 de septiembre y el 3 de noviembre de 1978 hasta el 31 de diciembre de 1978.

Por considerar estas exacciones ilegales, tanto desde el punto de vista del Derecho nacional como del comunitario, solicitaron su devolución ante el Tribunal d'instance de Villeurbanne y de Annecy, por lo que respecta a la Sociedad Bianco y ante el Tribunal de Annecy, por lo que se refiere a la Sociedad Girard.

Estos Tribunales nacionales rechazaron la demanda de devolución al entender que las sociedades reclamantes no aportaban la prueba de que los importes objeto del litigio no habían sido repercutidos sobre los compradores, tal y como exigía el artículo 13, apartado V, de la Ley francesa de Presupuestos para 1981, de 30 de diciembre de 1980 ( cuyo contenido se ha transcrito anteriormente ).

Denegada su pretensión, las sociedades Bianco y Girard ape-

---

<sup>1262</sup>-Decreto n° 78-903, de 30 de agosto de 1978.

J.O.R.F. del 1 de septiembre de 1978, pág. 3167.

-Decreto n° 78-1043, de 2 de agosto de 1978, pág. 3735.

laron ante las Cours d'appel de Lyon y de Chambéry, fundamentando su recurso en que la disposición del Derecho francés era discriminatoria y que resultaría extremadamente difícil a sociedades como ellas, demostrar que el tributo no ha sido repercutido sobre el consumidor. No obstante, los jueces franceses de apelación confirmaron las tres sentencias recaídas en la primera instancia.

Ya en casación, la *Cour de cassation* de París suspendió el procedimiento y elevó una cuestión prejudicial al TJCE, en la que planteaba la siguiente cuestión:

" ¿ Debe interpretarse el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea en el sentido de que la República francesa no podía supeditar la devolución de los tributos nacionales percibidos en contra del Derecho comunitario a la prueba de que tales tributos no se repercutieron sobre los compradores de los productos que gravaban, imponiendo la carga de esta prueba negativa a las personas físicas o jurídicas que solicitan la devolución; ... ? " .

A esta pregunta el TJCE respondió:

" ... un Estado miembro no está facultado para adoptar disposiciones que supediten la devolución de tributos nacionales percibidos en contra del Derecho comunitario a la prueba de que estos tributos no se repercutieron sobre los compradores de los productos que gravaban, imponiendo la carga de esta prueba negativa a las personas físicas o jurídicas que solicitan la devolución" ( apdo. 13 ).

NAVAS VAZQUEZ<sup>1263</sup>, comentando esta misma STJCE señaló:

---

<sup>1263</sup> NAVAS VAZQUEZ, R.

"La devolución de ingresos indebidos ...". Ob. cit., pág. 142.

" ... la devolución es desde el punto de vista jurídico, la solución más satisfactoria; el problema, en realidad, debiera situarse también en el sujeto que puede ser beneficiario de la devolución. Desde esta perspectiva no parece razonable atender al efecto esgrimido de que pueden generarse rentas fiscales o injustos enriquecimientos por quien precisamente, está en posesión de sumas indebidamente ingresadas".

No obstante, respecto a la incompatibilidad o no de la norma francesa donde se contiene la excepción de la repercusión, el Abogado General en este Asunto, Sr. GORDON SLYNN, siguiendo también el criterio jurisprudencial en el Asunto San Giorgio, señaló:

" ... Aunque sea necesario ser muy prudente cuando una disposición, que deniega el reembolso de tributos ilegales que han sido repercutidos, parece haber sido adoptada para eludir los efectos del Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional mantiene su libertad para declarar la existencia de un enriquecimiento injusto si el tributo fue repercutido, y si no se produjo lucro cesante ( ya que el volumen de negocios ha disminuido por la mera razón de que el tributo ha sido añadido o incluido en los precios ) "<sup>1264</sup>.

Pero el Tribunal francés también preguntó si la exigencia de la prueba de la no repercusión para conceder la devolución solicitada dependía del " ... carácter competitivo, controlado o monopolístico, total o parcial, del mercado".

A este interrogante el TJCE respondió:

" ... es más o menos probable, según el carácter

---

<sup>1264</sup> Vid. STJCE BIANCO cit., pág. 1112.

del mercado, que la repercusión se haya producido. Sin embargo, los numerosos factores que determinan la estrategia comercial varían mucho entre uno y otro caso, de modo que se convierte en una tarea prácticamente imposible determinar la parte respectiva de su influencia efectiva en la repercusión" ( apdo. 20 ).

"Hay que concluir pues que la respuesta no es distinta ... según el carácter competitivo, controlado o monopolístico, en todo o en parte, del mercado" ( apdo. 21 ).

En este punto, el Sr. GORDON SLYNN<sup>1265</sup> reafirmó lo indiferente del carácter del mercado en el que operen los agentes económicos:

" ... la cuestión de si el mercado de que se trate es competitivo, controlado o monopolístico, en todo o en parte, no afecta tampoco a mi juicio a la respuesta de la pregunta planteada en el presente asunto. En un mercado controlado ( como sucede en este caso, en el cual los precios son fijados por el Estado ), el operador no puede elegir el precio de venta de sus productos. En tales circunstancias, en rigor resultará más fácil apreciar si un tributo ha sido repercutido sobre los compradores que en un mercado competitivo. Se trata aquí de problemas probatorios que pertenecen a la competencia del Juez de instancia. En nada afectan a la respuesta que debe darse a la pregunta planteada al Tribunal de Justicia en el presente asunto".

En igual sentido y respecto a éste mismo punto se manifestó CALATRAVA ESCOBAR<sup>1266</sup>:

---

<sup>1265</sup> STJCE BIANCO cit., pág. 1113.

<sup>1266</sup> CALATRAVA ESCOBAR, M<sup>a</sup>. J.

"Devolución de tributos percibidos indebidamente en el Derecho Comunitario ( a propósito de la Sentencia del

" ... la posibilidad de delimitar en el precio de una mercancía la parte correspondiente a tributos repercutidos es prácticamente imposible si el precio se fija en régimen de mercado".

Respecto de la excepción de la prueba y siguiendo de nuevo la doctrina del TJCE en el Asunto San Giorgio, el Abogado general, expresó:

" ... incumbe al demandante la carga de demostrar que el tributo era ilegal y que procedió a su pago, y en un primer momento no debe aportar ninguna otra prueba. Pedirle más -y en particular la prueba de que no ha repercutido la carga fiscal- como requisito de admisibilidad de su acción puede convertir en 'prácticamente imposible' o 'excesivamente difícil' el reembolso"<sup>1267</sup>.

GORDON SLYNN<sup>1268</sup> se mostró, empero, reticente a considerar que sea a la Administración tributaria a quien corresponda la carga de probar la repercusión del tributo para poder denegar así la devolución pedida:

" ... Si el demandante no está obligado a demostrar que el tributo no ha sido repercutido, ¿ está la administración obligada a demostrar que ha sido repercutido y que ha existido enriquecimiento injusto ? Opino que si la carga inicial no se atribuye al demandante, es la Administración quien debe plantear este tema y aportar la prueba si puede hacerlo. Sin embargo,

---

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 24 de marzo de 1988 )". Noticias C.E.E., n° 62. 1990, pág. 141.

<sup>1267</sup> Vid. STJCE BIANCO cit., pág. 1111.

<sup>1268</sup> Vid. STJCE BIANCO cit., pág. 1112.

la Administración puede basar la hipótesis de que ha existido repercusión o enriquecimiento injusto sobre elementos probatorios lo bastante concluyentes como para que el solicitante se vea obligado a refutarlos. La carga de la prueba puede pues, como suele suceder, corresponder sucesivamente a cada una de las partes del procedimiento. A fin de cuentas, la cuestión es determinar si el conjunto de elementos probatorios disponibles permite llegar a la conclusión de que el tributo ha sido repercutido de tal modo que, teniendo en cuenta el eventual lucro cesante, el reembolso total o parcial daría lugar a un enriquecimiento sin causa".

Una vez más, en el Asunto COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS c. REPUBLICA ITALIANA<sup>1269</sup> se plantearía la teoría de la repercusión.

Nuevamente el contencioso es provocado por Italia, el Estado miembro de la CE que con más frecuencia intentó valerse de esta argucia y artificio técnico-jurídico para tratar de evadir el cumplimiento de su obligación de restitución del indebido comunitario, pese a ser conminado por el TJCE en repetidas ocasiones a desterrar definitivamente de su ordenamiento -y no con meros maquillajes o retoques- la exigencia de la prueba documental de la no repercusión. La terquedad y tozudez mostrada por el Gobierno italiano en este tema -desoyendo a propios y extraños- no puede calificarse sino de manifiestamente contraria al principio de colaboración y lealtad con la CE en el cumplimiento de los fines del TCE.

---

<sup>1269</sup> STJCE de 24 de marzo de 1988. Asunto 104/86.

Commission des Communautés européennes c. Rep. Italienne.  
Rec. 1988, págs. 1799 y ss.

En este Asunto, la Comisión de la CE sostuvo que lo dispuesto por el artículo 19 ( cuyo contenido se ha transcrito anteriormente ) del Decreto Ley n° 688 de 30 de septiembre de 1982<sup>1270</sup>, convertido en Ley n° 873, el 27 de noviembre de 1982<sup>1271</sup> de la República italiana, impone al contribuyente la carga de probar que no se han repercutido sobre otros sujetos pasivos los tributos indebidamente pagados, y circunscribe los medios de prueba únicamente a la prueba documental.

Por ello, la Comisión interpuso, amparándose en el artículo 169 del TCE<sup>1272</sup>, un recurso de nulidad ante el TJCE para que declarara que la República italiana -al legislar en materia de devolución de los derechos establecidos por el arancel aduanero común y de los derechos de importación y de exportación fijados en el marco de la P.A.C.<sup>1273</sup>, imponiendo exigencias probatorias cuyo cumplimiento es prácticamente imposible- había incumplido el Derecho Comunitario, en particular los artículos 9 y 95 del

---

<sup>1270</sup> GURI n° 270 U, de 30 de septiembre de 1982, pág. 7072.  
Decreto ley sobre "medidas urgentes en materia de ingresos fiscales".

<sup>1271</sup> GURI n° 328 de 29 de noviembre de 1982, pág. 8599.

<sup>1272</sup> El artículo 169 del TCE dispone:

"Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.

Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, esta podrá recurrir al Tribunal de Justicia".

<sup>1273</sup> En efecto, el artículo 19 era de aplicación a un campo entonces regulado por el Reglamento del Consejo n° 1430/79, cuyo objeto era garantizar -mediante un procedimiento *ad hoc*- la devolución de gravámenes comunitarios cobrados indebidamente.

Este Reglamento ha sido derogado por el Reglamento 2913/92, que establece el CA. ( D.O.C.E. L-302 ).

TCE.

El Gobierno italiano sostuvo que lo dispuesto por el artículo 19 del Decreto-Ley italiano n° 688 no impide que los principios contenidos en dichos preceptos del TCE surtan efecto en el ordenamiento jurídico nacional. Por ello, solicitó al TJCE que "declare inexistentes los incumplimientos del Tratado imputados a la República Italiana".

El ejecutivo de la República de Italia adujo que la disposición de su ordenamiento objeto del recurso no era contraria al Derecho Comunitario, pues se habían dictado dos sentencias por el TC italiano -ya citadas<sup>1274</sup>- que declararon el debatido artículo 19 inaplicable por los órganos jurisdiccionales nacionales por ser incompatible con la legislación comunitaria.

No obstante, la Comisión acusó al Gobierno italiano de no haber adoptado las medidas necesarias para adecuar su legislación a los principios declarados por el TJCE, siendo esta carencia, una fuente directa de incertidumbre, confusión y situaciones litigiosas.

En sus Conclusiones al Asunto que se analiza, el Abogado General Sir GORDON SLYNN expresó, en efecto, que la Circular del Ministerio de Hacienda italiano, n° 5346/IX, de 17 de noviembre de 1982 -más arriba aludida y en la que se indicaba que el artículo 19 no se aplica a las devoluciones de exacciones que constituyeran recursos propios de la CE, sino sólo a los impuestos nacionales, I.V.A. exclusive-, no era suficiente para subsanar la infracción del Derecho Comunitario.

---

<sup>1274</sup> Sentencias de la *Corte Costituzionale* n° 170 de 8 de junio de 1984 y n° 113 de 23 de abril de 1985.

El hecho de que tal Circular se publicara en el Diario Oficial de la República italiana<sup>1275</sup> en nada modifica dicha conclusión. En efecto, según una constante jurisprudencia comunitaria<sup>1276</sup>, sólo puede erradicarse definitivamente la incompatibilidad de la legislación nacional con el Derecho Comunitario mediante disposiciones internas de carácter obligatorio que tengan el mismo valor jurídico que las que hayan de ser modificadas y que las meras prácticas administrativas, modificables al arbitrio de la Administración por su propia naturaleza, no pueden considerarse constitutivas de un cumplimiento adecuado de las obligaciones del TCE.

En la sentencia que resolvió este caso, el TJCE condensó la doctrina por él elaborada hasta entonces, reafirmando su vigencia<sup>1277</sup>.

En particular, el TJCE -pese a subrayar que la evolución de la jurisprudencia constitucional italiana facilitaba la aplica-

---

<sup>1275</sup> GURI n° 151, de 2 de junio de 1984, pág. 4594.

<sup>1276</sup> Vid. STJCE 15 de octubre de 1986. Asunto 168/85. Comisión c. Italia. Rec. 1986, pág. 2945 ( apdo. 13 ).

<sup>1277</sup> Vid. el comentario a esta STJCE de CALATRAVA ESCOBAR, M<sup>a</sup>. J., "Devolución de tributos percibidos indebidamente en el Derecho Comunitario ... ". Ob. cit., pág. 141.

En concreto, resultan elocuentes las palabras de esta autora sobre la exclusividad de la prueba documental de la no repercusión:

"Si, por definición, la prueba de un hecho negativo es de por sí, difícil, cuánto más no lo será si solamente se permite a estos efectos la prueba documental, con exclusión de otros medios de prueba como podría ser la de testigos o testifical más viable, probablemente, que cualquier otra, si no de forma aislada, sí al menos conjuntamente con otros medios de prueba.

De esta manera se consigue, sin embargo, que en la mayoría de los casos la prueba no pueda llevarse a efecto dado que no es frecuente que las empresas documenten de cualquier manera la no repercusión del tributo, cosa que sí ocurre, sin embargo, cuando se ha repercutido un tributo sobre un tercero".

ción del efecto directo y de la primacía del Derecho Comunitario en el ordenamiento jurídico interno, al declarar inaplicable la norma en cuestión-, advirtió que *el artículo 19 continuaba formando parte del ordenamiento jurídico interno de Italia.*

Por ello, el propio TJCE recordó que los principios de primacía y efecto directo de las normas del ordenamiento jurídico comunitario no dispensan a los Estados miembros de la *obligación de eliminar de sus Derechos internos las normas incompatibles con el Derecho Comunitario*, como era el caso del artículo 19 del Decreto-ley italiano precitado.

De lo contrario, " ... su mantenimiento origina una situación de hecho ambigua, que coloca a los sujetos de derecho afectados en una situación de incertidumbre respecto a sus posibilidades de recurrir al Derecho comunitario" ( apdo. 12 ).

Por último, el TJCE proscribió el precepto italiano señalado " ... al imponer al contribuyente ... la carga de probar, únicamente a través de la prueba documental, que los derechos e impuestos nacionales cuya devolución solicita, por haber sido pagados indebidamente al ser contrarios a lo dispuesto en los artículos 9 y siguientes y 95 del Tratado CEE, no se han repercutido sobre otros sujetos y al atribuir a dicha disposición efecto retroactivo ... " ( apdo. 13 ).

Por todo ello, el TJCE declaró finalmente que " ... la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 5, 9 y siguientes y 95 del Tratado" ( apdo. 13 ).

Por último, en el Asunto DEVILLE<sup>1278</sup>, el TJCE confirmó, aunque indirectamente, su cauteloso reconocimiento de la posibilidad de que el ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro condicione la devolución del indebido a que no se haya efectuado la repercusión:

"Es procedente recordar que cuando un tributo nacional que grava a un contribuyente 'que no pueda repercutirlo sobre otras personas' [ el entrecomillado es nuestro ] se haya percibido en contravención del Tratado, la obligación que incumbe al Estado miembro de que se trate deriva del efecto directo de la disposición comunitaria que él mismo ha infringido" ( apdo. 11 ).

De la expresión " ... que no pueda repercutirlo sobre otras personas", se desprende que el TJCE da ya por supuesto que no habría obligación del Estado miembro de devolver lo indebido cuando sobre el contribuyente recayó un tributo que luego pudo repercutirlo sobre otros sujetos.

En definitiva, como conclusión al examen realizado de la jurisprudencia comunitaria sobre este tema, se puede afirmar que el TJCE no se opone a que un Derecho nacional trate de evitar el enriquecimiento injusto que supondría la devolución de un tributo indebido a un reclamante que lo repercutió a los compradores integrándolo en el precio del producto. Pero el TJCE sí que se opone a que:

1° La devolución de los ingresos tributarios indebidos se supedite a la carga de la prueba negativa de la no repercu-

---

<sup>1278</sup> STJCE de 29 de junio de 1988. Asunto 240/87.  
Deville c. Administrations des impots. Rec. 1988,  
pág. 3527.

sión, y

2° Se establezca por los Derechos nacionales cualquier procedimiento que haga prácticamente imposible la devolución, como es el caso de prohibir la aportación de otra prueba que no sea la documental.

Se trata, pues, de límites a la autonomía procesal de los Estados miembros en la resolución de los litigios sobre la restitución del indebido tributario comunitario.

Pero será en el último apdo. de este Cap., donde se analizarán tales límites.

### 3. LIMITES A LA AUTONOMIA PROCESAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS.

Como se ha podido comprobar del examen de la jurisprudencia del TJCE, el reconocimiento de la aplicabilidad de las reglas del Derecho interno a las demandas de devolución de ingresos obtenidos por la Administración tributaria nacional en violación del TCE implica una serie de divergencias en la aplicación judicial del Derecho Comunitario en los diferentes Estados miembros (prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido, pago de intereses de demora, exigencia de la prueba de la no repercusión de la carga tributaria indebidamente soportada para proceder a la devolución, limitación temporal de los efectos de las sentencias dictadas por el TJCE ).

La vigencia de un ordenamiento jurídico comunitario, cada vez más extenso, yuxtapuesto a una pluralidad de ordenamientos jurídicos nacionales, provoca inevitablemente conflictos de normas en los que el peso de la inercia actúa en perjuicio del Dere-

cho Comunitario.

En efecto, la diversidad de normas y de soluciones entraña indefectiblemente una disparidad de regímenes jurídicos aplicables a las demandas de devolución fundamentadas en el ordenamiento jurídico europeo.

Además, las distorsiones existentes en la aplicación por los Tribunales internos del Derecho Comunitario implican que el principio de la autonomía de las jurisdicciones nacionales puede resultar perjudicial en ciertos aspectos esenciales del funcionamiento de la CE.

Así lo advirtió KOVAR<sup>1279</sup>:

" ... aunque pertinentemente motivado por la estructura de las Comunidades europeas, este principio no se pretenderá imponer exclusivamente. Los riesgos son evidentes. La falta de homogeneidad de las vías jurídicas nacionales es natural que comprometa la uniformidad de la aplicación del derecho comunitario, la igualdad de los derechos que reconoce a los ciudadanos y, más aún, su primacía, elemento esencial para la construcción europea ... la autonomía institucional, y especialmente cuando se aplica al derecho judicial debe por consiguiente ajustarse a límites".

En el mismo sentido, MERTENS DE WILMARS<sup>1280</sup>, en su Informe General al IX Congreso de la Federación Internacional para el Derecho Europeo, manifestó:

---

<sup>1279</sup> KOVAR, R.  
Les recours des indivius devant ... Ob. cit., pág. 251.

<sup>1280</sup> MERTENS DE WILMARS, J.  
"L'efficacité des différentes techniques ...". Ob. cit., pág. 404.

"Una de las dificultades serias del sistema de articulación está en el hecho de que el paso de las reglas comunitarias, en vía de aplicación, especialmente jurisdiccional, a través del ordenamiento nacional es natural que cree diferencias de tratamiento notables entre los interesados según se hagan valer los derechos que les reconoce la norma comunitaria en el marco de uno u otro orden jurídico nacional. Estas diferencias en algunos casos, pueden jugar tanto en favor como en detrimento de los particulares. Pueden igualmente crear situaciones dispares entre los Estados miembros en lo que concierne a las consecuencias de una violación del derecho comunitario cuando esta violación es la causa de un litigio entre el Estado miembro y los particulares".

HUBEAU<sup>1281</sup>, no obstante admitir que el reenvío a las legislaciones nacionales en cuanto al régimen aplicable a la acción de devolución de lo indebido era la solución más adecuada, reconoce también que "Ciertamente, es innegable que la remisión a las legislaciones nacionales en la práctica tiene por consecuencia hacer variar el alcance de una disposición de derecho comunitario que tenga efecto directo, según el Estado miembro en el que los derechos reconocidos por esta son invocados". Y, más adelante, confiesa que "... la solución comunitaria minimalista arbitrada por el Tribunal tiene ya, en sí misma, tendencia a suscitar numerosas controversias que los tribunales nacionales deberán dirimir por sí mismos. En efecto, la remisión al derecho nacional no

---

<sup>1281</sup> HUBEAU, F.  
Ob. cit., pág. 447.

es incondicional"<sup>1282</sup>.

Asimismo, el Parlamento Europeo, en su Resolución de 9 de febrero de 1983, sobre la responsabilidad de los Estados en materia de aplicación y observancia del Derecho Comunitario afirmó:

" ... en el caso de que el Tribunal de Justicia haya declarado incompatibles con el Tratado determinados tributos, toda disposición legislativa nacional aprobada posteriormente y que limite el derecho a la devolución del montante de los tributos indebidamente percibidos -permitiendo así a los Estados miembros retener indebidamente el producto de dichos tributos indebidos- es incompatible con el espíritu de la Comunidad y debería ser derogada"<sup>1283</sup>.

Por último, la *Declaración relativa a la aplicación del Derecho Comunitario*, introducida por el TUE, determina:

" ... se reconoce que corresponde a cada Estado miembro determinar la mejor forma de aplicar las disposiciones del Derecho Comunitario, pero, en todo caso, respetando las disposiciones del artículo 189 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y teniendo en cuenta las instituciones, el ordenamiento jurídico y otras condiciones específicas de cada Estado, ... es necesario para el buen funcionamiento de la Comunidad que las medidas adoptadas en los distintos Estados miembros conduzcan a una aplicación del Derecho comunitario con la misma eficacia y rigor que en la aplicación de sus respectivos Derechos nacionales" ( la cursiva es nuestra ).

---

<sup>1282</sup> HUBEAU, F.  
Ob. cit., pág. 448.

<sup>1283</sup> Vid. J.O.C.E. 68, de 14 de marzo de 1983.

Por tanto, ante la inexistencia de normas procesales de Derecho Comunitario, se aplica el ordenamiento nacional y, dada la ausencia de coordinación de las normativas internas de procedimiento, una situación de esta naturaleza conlleva indefectiblemente la existencia -entre otros puntos- de plazos distintos y, por ello, cierta disparidad en la aplicación efectiva del Derecho Comunitario.

En consecuencia, resulta manifiesto que la heterogeneidad de los órganos y procedimientos judiciales internos ( órganos competentes, regulación de plazos de prescripción, procedencia del pago de intereses de demora, clases de acciones -impugnación del acto administrativo o reclamación directa de lo indebido- condiciones exigidas para el ejercicio y reconocimiento de los derechos de los justiciables, como la prueba de la no repercusión examinada anteriormente, o la limitación temporal de la reclamación del indebido tributario comunitario ) suponía un serio riesgo para el logro de una uniformidad en la aplicación del Derecho europeo, colocando al justiciable comunitario en una flagrante desigualdad de trato.

El TJCE, consciente de ello, admite que el Derecho Comunitario debe y puede poner *límites* a una pretendida aplicabilidad indefinida de los derechos nacionales. La formulación de tales limitaciones gira en torno al necesario equilibrio entre la voluntad de respetar la tradición jurídica de los distintos Estados miembros y el respeto al principio de aplicación uniforme del Derecho Comunitario.

Así, en el Asunto SCHLÜTER<sup>1284</sup>, el TJCE reconoció que el necesario respeto a las formas y procedimientos nacionales "debe conciliarse con las necesidades de una aplicación uniforme del derecho comunitario", con lo que se advertía ya con claridad, que el principio de la autonomía procesal de los Estados miembros no puede ser entendido de una manera absoluta o incondicional.

Como indica MERTENS DE WILMARS<sup>1285</sup>, el TJCE ha procurado precisar los límites y las modalidades del "recurso al ámbito nacional", el cual sólo es posible en la medida en que el Derecho Comunitario no haya dispuesto nada.

Así pues, el principio de autonomía institucional y procesal de los Estados miembros en la aplicación del Derecho Comunitario, no supone una remisión absoluta e incondicionada a los ordenamientos nacionales, sino que el propio ordenamiento jurídico comunitario -a través de la jurisprudencia emanada del TJCE<sup>1286</sup>-

---

<sup>1284</sup> STJCE 25-V-1972. Asunto 94/71. SCHLÜTER y MAACK c. HAUPTZOLLAMT HAMBURG JONAS. Rec. XVII, págs. 307 y ss.

<sup>1285</sup> MERTENS DE WILMARS, J.  
"L'efficacité des différentes techniques ...".  
Ob. cit., págs. 398 y ss.

<sup>1286</sup> El TJCE ha pronunciado varias sentencias de enorme trascendencia acerca de las obligaciones de los Estados miembros en la aplicación del Derecho Comunitario y el alcance del principio de autonomía institucional y procesal de aquellos en la aplicación de sus ordenamientos internos.

En el Asunto VON COLSON y KAMANN ( STJCE de 10 de abril de 1984. Asunto 14/83. Rec. 1984, pág. 1906, apdos. 15 y 22 ), el TJCE declaró que pese a la libertad de elección de la forma y los medios de garantizar la aplicación de una Directiva de que gozan los Estados miembros según el artículo 189 párrafo 3° del TCE, los Estados destinatarios están obligados a adoptar todas las medidas que sean necesarias para asegurar la plena eficacia de la Directiva, conforme al objetivo por ella perseguido. Así, la sanción del incumplimiento de la Directiva "deberá estar concebida de modo que garantice una protección jurisdiccional efectiva y eficaz".

En el mismo sentido, en el Asunto Paul VANDEVENNE ( STJCE de 2 de octubre de 1991. Asunto C-7/90. Rec. 1991, p. 4371 ), el

ha ido imponiendo una serie de limitaciones a aquel principio y en particular, en la resolución de las demandas sobre devolución de ingresos tributarios indebidamente cobrados por infracción del sistema normativo europeo.

Tales límites encuentran su fundamento en la exigencia de garantizar la plena efectividad de las normas comunitarias y, especialmente, la tutela judicial efectiva de los derechos reconocidos por el ordenamiento comunitario. Concretamente tres principios comunitarios concurren en la limitación del principio de la autonomía o subsidiariedad procesal de los Estados miembros, a

---

TJCE recordó que dado que " ... el artículo 5 del Tratado CEE impone a los Estados miembros la obligación de adoptar todas las medidas apropiadas para asegurar el alcance de la eficacia del Derecho Comunitario, ... los Estados miembros, aunque conservan la libertad de decidir las sanciones, deberán, no obstante, procurar que las violaciones del Derecho comunitario se sancionen de acuerdo con unas condiciones de fondo y de procedimiento que sean análogas a las aplicables a las violaciones del Derecho nacional de naturaleza e importancias similares y, en cualquier caso, confieran a la sanción un carácter efectivo, proporcionado y disuasorio".

En los Asuntos FACTORAME I ( STJCE 19-VI-1990. Asunto C-213/89. Factorame I. Rec. págs. 2433 y ss. ) y ZUCKERFABRIK ( STJCE 21-II-1991. Asuntos acumulados C-143/88 y C-92/89. Zuckerfabrik Süderdithmarschen y Zuckerfabrik Soest. Rec. págs. I-415 y ss. ), el TJCE fijó los límites que pesan sobre el principio de la autonomía institucional y procesal de los Estados miembros respecto a la posibilidad de que un órgano jurisdiccional nacional pueda acordar la suspensión de la ejecución de un acto de carácter nacional adoptado en ejecución de un Reglamento comunitario.

Por último, en el Asunto Theresa EMMOTT ( STJCE de 25 de julio de 1991. Asunto C-208/90. Rec. 1991, pág. I-4269 ) el TJCE consideró que un Estado miembro que no haya adaptado una Directiva dentro del plazo previsto en esta no puede proponer la excepción de extemporaneidad de una acción judicial ejercitada en su contra por un particular con el objetivo de proteger los derechos que le reconocen los preceptos de tal Directiva, de modo que únicamente a partir de ese momento podrá empezar a correr un plazo para recurrir, previsto en el Derecho nacional.

Se rechaza así la vigencia del principio de la autonomía del procedimiento de los Estados miembros respecto de la aplicación de los plazos de impugnación fijados por sus ordenamientos jurídicos nacionales al incumplirse por el Estado miembro destinatario una Directiva.

saber: la uniformidad, la inmediatez y la primacía del Derecho comunitario.

Pero si se reconoce que el principio de autonomía procesal -o, simplemente, de subsidiariedad procesal-, a favor de los Estados miembros, no es absoluto o ilimitado, ¿ cómo poder definir correlativamente el contenido y límites de este principio ?

Para KOVAR<sup>1287</sup> la limitación del principio de autonomía procesal de los Estados miembros significa que "Es a través de las instituciones de su derecho nacional como el juez debe encontrar los procedimientos que permitan asegurar el efecto directo de la norma comunitaria. El juez nacional está vinculado a una obligación de resultado y no a una obligación de medio. La autonomía procesal significa elección de los procedimientos y estos deben necesariamente asegurar una eficacia completa al derecho comunitario, conforme a lo establecido en el artículo 5 del Tratado de la CEE".

Conviene recordar -antes de exponer los límites impuestos a la autonomía procesal de los Estados miembros en la resolución del contencioso en cuestión- los caracteres del derecho a la devolución del indebido tributario comunitario fijados por el TJCE en sus resoluciones:

1° Es un derecho prescriptible, o, de alguna manera susceptible de caducidad ( STJCE REWE ).

2° No conlleva la restitución íntegra del tributo pagado, sino sólo de aquella parte del mismo que resulte incompatible con el Derecho Comunitario ( STJCE VOLPI ).

---

<sup>1287</sup> KOVAR, R.

"Cour de Justice, arrêts du ... ". Ob. cit., pág. 234.

3° Es un derecho compensable con las cantidades de otro modo cobradas al contribuyente por la Administración Pública que ha recaudado el tributo ( STJCE PIGS AND BACON ).

4° No procederá la restitución, si la carga que representa el tributo indebido ha sido repercutida en las sucesivas fases del ciclo económico ( STJCE SAN GIORGIO ).

Las limitaciones establecidas al principio de la autonomía institucional y procesal de los Estados miembros en la aplicación del Derecho Comunitario, se han fundado en que tal principio cede siempre a favor de los principios del orden jurídico europeo de aplicabilidad directa, preferente y uniforme frente al derecho interno, tanto sustantivo como procedimental<sup>1288</sup>.

Condensando las soluciones dadas por el TJCE a los asuntos en que se han planteado conflictos en la aplicación del Derecho Comunitario en los Estados miembros, se pueden indicar -como hizo MERTENS DE WILMARS<sup>1289</sup>- las ss. limitaciones al principio de autonomía procesal nacional, aplicables al contencioso sobre devolución de ingresos indebidos en el ámbito comunitario:

1° Sólo se acudirá a la aplicación del Derecho interno de un Estado miembro en defecto de regulación por el Derecho Comunitario y a falta de medidas de armonización ( "Una primera limitación consiste ... en que la materia no se confía al entorno nacional sino en la medida en que el Derecho comunitario no la

---

<sup>1288</sup> SANTAOLALLA GADEA, F.  
"Aplicación del ... ", en Tratado ... Ob. cit.,  
pág. 443.

<sup>1289</sup> MERTENS DE WILMARS, J.  
"L'efficacité des différentes techniques ... ".  
Ob. cit., pág. 380.

ha regulado ... " )<sup>1290</sup>.

2° Los ordenamientos internos no pueden establecer mecanismos procedimentales a las demandas de devolución por infracción del Derecho Comunitario que resulten menos favorables que los aplicables cuando el carácter indebido del ingreso derive sólo del ordenamiento nacional, porque de lo contrario se vulneraría el principio comunitario de la cooperación de los Estados miembros con los fines de la CE, a que se refiere el artículo 5 del TCE<sup>1291</sup> ( " ... una segunda limitación se presenta como una regla de no discriminación. Las modalidades nacionales que permiten el ejercicio en justicia de un derecho o que condicionan la ejecución de una obligación comunitaria, no pueden ser menos favorables que aquellas que se refieren a los recursos similares de naturaleza interna ... " ).

Respecto de esta segunda limitación, la obligación de los Estados miembros de asegurar, en cuanto a las reglas de procedimiento, la igualdad de tratamiento entre los recursos fundamentados en el ordenamiento jurídico comunitario y los recursos basados en el Derecho nacional constituye el límite de la competencia residual ejercida por los Estados miembros en virtud de la subsidiariedad procesal.

El principio de igualdad determina así el alcance de la

---

<sup>1290</sup> En este punto, hay que recordar una vez más, que sí que hay ya una norma comunitaria armonizadora cuando se trata de devoluciones de derechos de importación y exportación.

Tal norma es el CA, de octubre de 1992, en sus artículos 235 a 242.

<sup>1291</sup> Así lo expresa HUBEAU, al decir que " ... el fundamento de esta limitación al poder de los Estados miembros sería el artículo 5 del Tratado de la CEE". HUBEAU, F. "La répétition de l'indu ... ". Ob. cit., pág. 469.

obligación general de lealtad comunitaria que incumbe a los Estados miembros. La dificultad práctica en la aplicación de este principio residirá en saber lo que se debe entender por *recursos similares de naturaleza interna*, concepto que debe servir de marco de referencia para alcanzar la igualdad de tratamiento respecto de los recursos fundamentados en el Derecho Comunitario<sup>1292</sup>.

3° Los Derechos nacionales tampoco podrán establecer procedimientos o fijar plazos que hagan imposible en la práctica el ejercicio del derecho a la devolución derivado del orden jurídico comunitario<sup>1293</sup> ( "En fin, un tercer límite se expresa ... mediante una fórmula apodíctica según la cual el medio nacional 'no debe hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario'" ).

Respecto de esta tercera limitación, afirmó DANIELE<sup>1294</sup> que "Considerada desde el punto de vista de los ordenamientos nacionales esta afirmación parece querer indicar una especie de << mínimo estándar >>, por debajo del cual no pueden ser aplicadas las normas nacionales sobre la recuperación de tributos ilícitos a

---

<sup>1292</sup> LENAERTS, K.  
Ob. cit., pág. 24.

<sup>1293</sup> Así, el TJCE, en su sentencia de 3 de mayo de 1994, Asunto C-47/93, COMISION contra REINO DE BELGICA, subrayó que sólo podrá ser él y no unilateralmente un Estado miembro el que -en la misma resolución en que surgió el derecho al reembolso al reconocerse la incompatibilidad de la norma nacional con el ordenamiento comunitario- condicione temporalmente la devolución por exigencias de seguridad jurídica. Pero tal limitación temporal se puede exceptuar por el propio Tribunal europeo respecto de aquellos sujetos que hubiesen interpuesto una reclamación judicial de restitución de las cantidades indebidamente pagadas antes de la fecha de pronunciamiento, pues de no ser así, se privaría a estas personas del derecho a una tutela judicial efectiva.

<sup>1294</sup> DANIELE, L.  
Ob. cit., pág. 438.

los casos de tributos contrarios al derecho comunitario. Desde el punto de vista comunitario, por contra, se confirma la existencia de un derecho del particular a la restitución, cuyo contenido mínimo no puede ser variado por las normas nacionales eventualmente aplicables".

Las limitaciones expuestas se aplican igualmente a la organización de los recursos, a los plazos de prescripción, al régimen de las sanciones aplicables en cada caso de infracción y a cuestiones accesorias, como la aplicación de las normas de equidad, el pago de intereses, la compensación o la repercusión sobre otros agentes económicos de la carga resultante de una imposición ilegal.

ORDOÑEZ SOLIS<sup>1295</sup> reúne los límites al principio de autonomía institucional y procesal de los Estados miembros en dos grandes bloques, a saber:

1° La aplicación de las disposiciones nacionales debe hacerse de forma no discriminatoria respecto de las que proceden en los litigios puramente nacionales. Por tanto, el régimen procesal y material de protección de los derechos contenidos en normas comunitarias no pueden ser más gravoso o resultar más limitado que cuando se trata de proteger derechos derivados del ordenamiento interno.

2° La aplicación de las normas nacionales no puede imposibilitar la tutela judicial ni la eficacia de los derechos que el ordenamiento comunitario reconoce al particular.

---

<sup>1295</sup> ORDOÑEZ SOLIS, D.

La ejecución del Derecho Comunitario Europeo en España.  
Ed. Cuadernos de Estudios Europeos. Cívitas. Primera  
ed. 1994, págs. 66-71.

La jurisprudencia del TJCE ha consagrado estos límites a la autonomía procesal de los Estados miembros en numerosas sentencias a las que se ha hecho ya mención aquí. Si acaso habría que referirse -para demostrar la vigencia de las mismas- a las que resolvieron el Asunto REWE<sup>1296</sup>, el Asunto SAN GIORGIO<sup>1297</sup> y el Asunto BESSIN ET SALSON<sup>1298</sup>.

En el Asunto REWE, la primera limitación aludida se contiene en la siguiente afirmación inicial del TJCE:

" [ El Tratado de la CE ] ... no ha pretendido crear, para el mantenimiento del Derecho comunitario, ante los órganos jurisdiccionales nacionales, otros cauces legales distintos de los establecidos por el Derecho nacional" ( apdo. 44 ).

Pero, a continuación se advierte:

"En cambio, el sistema de protección jurídica establecido por el Tratado ... implica que todo tipo de acción previsto por el Derecho nacional debe poder ser empleado para asegurar el respeto de las normas comunitarias de efecto directo en *las mismas condiciones de admisibilidad y procedimiento que si se tratara de garantizar el respeto al Derecho nacional*" ( segunda y tercera limitaciones ).

Y en el referido Asunto BESSIN ET SALSON, la primera limitación a la autonomía procesal de los Estados miembros en el con-

---

<sup>1296</sup> STJCE 7-VII-1981. Asunto 158/80. Rewe. Rec. págs 1805 y ss.

<sup>1297</sup> STJCE 9-XI-1983. Asunto 199/82. *Amministrazione des finances de l'Etat italien c. SpA San Giorgio*. Rec. 1983, págs. 3595 y ss.

<sup>1298</sup> STJCE de 9 de noviembre de 1989. Asunto 386/87. *Société Bessin et Salsson c. Administration des Douanes et Droits indirecte*. Rec. 1989, págs. 3551 y ss.

tencioso sobre la restitución del indebido tributario comunitario se expresa por el Abogado general Sr. F. G. JACOBS, al afirmar que:

" ... de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta claramente que, a falta de normas comunitarias, ... la materia se rige por el Derecho nacional del Estado miembro interesado".

Y la segunda y tercera limitaciones se reflejan en el apdo. 16 de esta misma sentencia, a cuyo tenor:

" ... la aplicación de la legislación nacional debe hacerse de forma no discriminatoria en relación con los procedimientos dirigidos a resolver litigios puramente nacionales del mismo tipo y que las modalidades de procedimiento no pueden impedir en la práctica el ejercicio de los derechos atribuidos por el Derecho comunitario".

En el Asunto SAN GIORGIO, por último, el TJCE indicó que un Estado miembro no puede subordinar la devolución de los impuestos pagados infringiendo el Derecho Comunitario a normas que la hagan prácticamente imposible, "incluso en el supuesto de que la devolución de otros derechos, impuestos o tributos recaudados en infracción del Derecho nacional se halle sujeta a las mismas condiciones restrictivas" ( apdo. 17 ).

En definitiva, cabe afirmar que todas estas limitaciones a la exclusiva aplicabilidad del Derecho nacional en la resolución de las acciones fundadas en el ordenamiento jurídico comunitario revelan el carácter provisional, condicional y relativo de la autonomía procesal de los Estados miembros en la aplicación judi-

cial del Derecho Comunitario<sup>1299</sup>.

---

<sup>1299</sup> BARAV, A.

"El contencioso sobre restitución ... ". Ob. cit.,  
pág. 680.

CAPITULO VI. LA ARMONIZACION DE LOS PROCEDIMIENTOS  
NACIONALES PARA HACER EFECTIVO EL DERECHO  
A LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO CO-  
MUNITARIO.

CAPITULO VI. LA ARMONIZACION DE LOS PROCEDIMIENTOS  
NACIONALES PARA HACER EFECTIVO EL DERECHO  
A LA DEVOLUCION DEL INDEBIDO TRIBUTARIO CO-  
MUNITARIO.

1. INTRODUCCION.

Es cierto que en el estadio actual de la integración europea, el proceso de armonización fiscal<sup>1300</sup> resulta de un compromiso evolutivo<sup>1301</sup> entre las necesidades de integración de los

---

<sup>1300</sup> Ni legislativa ni doctrinalmente se ha logrado determinar el alcance último y el contenido exacto de la *armonización fiscal*, producto de la gran ambigüedad del término.

No obstante, se puede afirmar que el fenómeno de la armonización fiscal consiste en aproximar y coordinar la legislación de los Estados miembros, en aras del desarrollo y fortalecimiento, de la garantía y respeto de las libertades fundamentales en el marco de la Unión Europea, sin distorsionar el proceso integrador global y al servicio de las restantes políticas comunitarias.

La armonización se concibe así, no como un fin en sí misma, sino como un instrumento para lograr el objetivo comunitario de la constitución de un espacio socioeconómico sin fronteras institucionales y un gran mercado, que requerirán en su desarrollo la consecución de una moneda única y unos sistemas tributarios homogéneos que no perturben la libre competencia.

La armonización fiscal encuentra también su fundamento en la necesidad de coordinación y unión de las políticas económicas y monetarias de los Estados miembros. Al respecto, vid. CAYON GALLIARDO, A., FALCON TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F. La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia. Ministerio de Economía y Hacienda. I.E.F. Madrid. 1990, págs. 7 y ss.

<sup>1301</sup> Hay que tener en cuenta, como advierte CARBAJO, que "El proceso de armonización fiscal, como la propia voz << proceso >> indica, está siempre en movimiento, al hilo de los avances de la integración comunitaria. En consecuencia, se trata de una situación inacabada en la cual es difícil establecer fechas de ruptura". CARBAJO VASCO, D. "La armonización fiscal comunitaria en la imposición indirecta y sus consecuencias para España". Noticias

mercados y la aplicación de políticas comunes de una parte<sup>1302</sup>, y de otra, la inquietud de preservar, en materia fiscal, la mayor autonomía posible a los Gobiernos nacionales<sup>1303</sup>.

Pero de nada serviría la armonización del Derecho Tributario sustantivo o material llevada a cabo hasta la fecha en la UE<sup>1304</sup>, si continuaran descoordinados los procedimientos tribu-

---

U.E., n° 125. Junio de 1995, pág. 27.

<sup>1302</sup> No hay que olvidar que la armonización es la fórmula para hacer compatibles en una vía funcional, intereses diversos que determinan las formas de coordinación adecuadas en cada momento para dar cohesión a la acción de conjunto. Vid. GIRON LARRUECA, J. A. "Condicionamientos y características de la armonización de legislaciones en la Comunidad Europea". Noticias C.E.E., n° 103-104. 1993, pág. 32.

No obstante, la aceptación por todos los Estados miembros de una limitación de su soberanía fiscal en aras de una política fiscal común y, por consiguiente, de "Hacienda Federal" no resulta fácil.

En este sentido, LE CACHEUX ha advertido que "En la medida en la que la consumación del Mercado Unico tiene por objetivo suprimir todos los obstáculos institucionales a la movilidad de los agentes y de las actividades y a la concurrencia entre agentes residentes en la Unión Europea, parece que el sostenimiento de fiscalidades nacionales distintas y autónomas genera ineludiblemente distorsiones. Su supresión total no sería posible más que a costa de una unificación completa de las fiscalidades, con la adopción de una fiscalidad europea única".

Así, " ... la institución de una moneda única y la aplicación de una política monetaria común harán probablemente más necesaria la coordinación de las políticas presupuestarias nacionales, restringiendo un poco más la autonomía fiscal de los gobiernos nacionales, sin, por el contrario, anularlas, ... [ pudiendo ] suponer un salto cualitativo hacia una Unión más federal, en la que la cuestión del presupuesto europeo, y de la creación de un impuesto europeo no dejaría de plantearse". LE CACHEUX, J. "L'intégration européenne et la fiscalité". Impôts et réforme fiscale. Cahiers Français, n° 274, janvier-février. 1996, págs. 68, 69 y 75.

<sup>1303</sup> De ahí que la acción armonizadora de la CE se haya desarrollado mediante el uso fundamentalmente de Directivas y de otras normas de naturaleza aún menos imperativa, las Recomendaciones y la necesidad de que las decisiones en este ámbito se adopten por unanimidad.

<sup>1304</sup> En la práctica, los resultados de tal proceso armonizador son, hasta hoy, modestos. Por ello, LE CACHEUX ha afirmado que "El reforzamiento progresivo de la integración económica de-

tarios<sup>1305</sup> -y, dentro de estos, en particular, el procedimiento de revisión de los actos tributarios- en cada Estado miembro, esto es, el reconocimiento normativo de las garantías del contribuyente y del cumplimiento de la obligación tributaria.

Así, en la práctica, al contribuyente de un Estado miembro se le estarían reconociendo unas garantías procesales, sobre el plano de la legitimidad para verificar la pretensión fiscal, diversas de aquellas que se atribuyen al contribuyente de otro Estado miembro. Se estaría consagrando pues, una diferencia en los niveles del fenómeno de la evasión y de la certeza del Derecho, de la operatividad concreta de las normas institutivas de los tributos y de los tiempos de duración de la controversia. En suma, el procedimiento de revisión tributaria sería diferente de un Estado miembro de la UE a otro.

En consecuencia, si no se acomete la armonización del contencioso tributario se estará condicionando de manera indirecta<sup>1306</sup> la perfecta consecución de los objetivos perseguidos<sup>1307</sup>

---

bería entrañar una armonización cada vez más acrecentada".

Además, las características globales de las fiscalidades nacionales dentro de la Unión Europea continúan siendo muy diversas, con las repercusiones económicas que ello conlleva.

Consúltese el estudio que sobre las consecuencias económicas de la integración fiscal en la Unión Europea realiza LE CACHEUX, J., en "L'intégration européenne ... ". Ob. cit., págs. 65 y ss.

<sup>1305</sup> Se parte aquí de la clara delimitación establecida por el artículo 90 de la L.G.T. española, según el cual hay que distinguir entre el **procedimiento de gestión tributaria** -con sus funciones básicas de liquidación y recaudación- y el **procedimiento de revisión tributaria** -con la función de resolución de las reclamaciones que contra aquella gestión se susciten-, asignando estos dos órdenes procedimentales a órganos diferenciados.

<sup>1306</sup> Así, las diversidades estructurales de los sistemas fiscales -entre ellas, las relativas al procedimiento tributario revisor- pueden implicar derivaciones y desplazamientos de las personas físicas y jurídicas en la CE tan reales y notables como los que provocaban las barreras aduaneras.

por la aproximación de las legislaciones tributarias sustantivas de los Estados miembros. La **armonización del Derecho procedimental tributario**<sup>1308</sup> en general, en la UE y, particularmente, del **procedimiento de revisión tributaria**<sup>1309</sup> resulta, pues, una fase indispensable sin la cual la **armonización del Derecho material tributario** no puede tener éxito<sup>1310</sup>.

Por consiguiente, únicamente un proceso real de armonización progresiva de los procedimientos de *revisión tributaria*<sup>1311</sup> nacionales podrá instaurar las premisas necesarias para el recono-

---

<sup>1307</sup> Con el proceso armonizador se pretende la modificación de las estructuras de los sistemas fiscales de los Estados miembros susceptibles de obstaculizar las cuatro libertades fundamentales instauradas en el TCE: libre circulación de mercados y capitales, y libre establecimiento para sociedades y personas físicas, sin que ello implique necesariamente cambios globales en aquellos sistemas.

<sup>1308</sup> SCHICK, W.

"Aspectos de una unificación del Derecho procedimental tributario en Europa", en Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen BOLLO AROCENA. Universidad del País Vasco. Bilbao. 1993, págs. 163 y ss.

<sup>1309</sup> AMATUCCI, A.

"Problemas de armonización del contencioso tributario en Europa", en Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena. Universidad del País Vasco. Bilbao. 1993.

<sup>1310</sup> Advierte SCHICK que "La diferenciación entre Derecho material y Derecho procedimental tributario es problemática y discutida. Pero, según la conocida regla empírica, que uno regula el camino y otro la meta, aquella es por principio posible. Por otra parte, ambos ámbitos jurídicos se relacionan de múltiples formas, se superponen y entremezclan en una especie de proceso osmótico. El Derecho procedimental, según una usual formulación, tiene una función de servicio frente al Derecho material; pero, por otra parte, sólo puede realizarse mediante un procedimiento. Sin procedimiento el Derecho material es *lex imperfecta*". SCHICK, W. "Aspectos de una unificación ...". Ob. cit., págs. 163 y 164.

<sup>1311</sup> Por *revisión tributaria* hay que entender la actividad destinada a juzgar acerca de la conformidad a Derecho de los actos administrativos tributarios, ya se produzca esta de oficio por la propia Administración o mediante la interposición de un recurso por impugnación del particular.

cimiento de idénticas garantías a los justiciables, se alcance o no la armonización definitiva de las normas tributarias materiales<sup>1312</sup>.

No obstante, los problemas planteados por la aproximación del Derecho material tributario han oscurecido casi totalmente hasta el momento, la armonización del Derecho procedimental tributario en la CE. Pese a ello resulta inexacta la afirmación de que el negligente tratamiento del Derecho procedimental tributa-

---

<sup>1312</sup> A la necesidad de aproximación de las normativas procedimentales tributarias de los Estados miembros se une además, una preocupación creciente en los últimos años por la aplicación uniforme de las normas comunitarias por parte de las diferentes Administraciones nacionales.

FALCON ha advertido al respecto que "si las diferencias de las normativas pueden ser suplidas, en cierta medida, por otros criterios, y fundamentalmente por el bien conocido principio de reconocimiento mutuo, las diferencias entre las máquinas aplicativas ( las Administraciones ) pueden resultar más difíciles de suplir". FALCON, G. "Alcune osservazioni sullo sviluppo del Diritto amministrativo comunitario". RTDE. 1993, n° 1, pág 83.

Resultan muy ilustrativas también, las reflexiones que sobre el particular realiza la Comisión en su Comunicación "Aprovechar al máximo el mercado interior. Programa estratégico". COM (93) 632 final, de 22 de diciembre de 1993, pág. 13:

"La supresión de los obstáculos entre Estados miembros da lugar a una nueva situación en la que el derecho comunitario, y la forma en que este se aplica en otros Estados miembros, adquiere gran importancia para los particulares y las empresas de la Unión, quienes necesitan poder confiar en que la aplicación del mismo será tan fiable y eficaz como la de las propias disposiciones legislativas nacionales. Para que se cumplan las expectativas a este respecto, es esencial que las autoridades encargadas de la aplicación de las medidas relativas al mercado interior mantengan un alto grado de cooperación y se informen mutuamente". Véase también la Comunicación de la Comisión referente al desarrollo de la cooperación administrativa para la aplicación y el cumplimiento de la legislación comunitaria en el mercado interior ( COM 94 ) 29 final, de 16 de febrero de 1994.

Consúltese la Resolución del Consejo, de 16 de junio de 1994, sobre el desarrollo de la cooperación administrativa para la aplicación y el cumplimiento de la legislación comunitaria en el Mercado interior ( D.O.C.E. n° C 179, de 1 de julio, pág. 12 ). Y ORDOÑEZ SOLIS, D., "La legislación y las Administraciones nacionales en la realización del Mercado único europeo". Gaceta Jurídica de la C.E.E. B-87. Septiembre de 1993, págs. 5-14.

rio<sup>1313</sup> indica una escasa necesidad de armonización de este.

Muy al contrario, es ya unánime la opinión de que la cultura jurídica de un Estado se manifiesta también y sobre todo en la forma como aquel trata a sus ciudadanos, es decir, en el procedimiento<sup>1314</sup>. Siendo esto así respecto de un Estado, más aún resulta predicable respecto de un ente supraestatal como es la UE, máxime si se pretende construir una *Europa de los Ciudadanos*<sup>1315</sup>.

En este Cap. se abordará primero una justificación normativa de la armonización del procedimiento revisor tributario en el TCE. Después se estudiarán los elementos comunes del procedimiento de revisión tributaria en algunos Estados miembros de la CE. A continuación, se analizará, en particular, la conveniencia y necesidad de una aproximación de los procedimientos nacionales para hacer efectivo el derecho de los particulares a la devolución del indevido tributario comunitario, examinando por último, la protección del derecho de los justiciables a la devolución del

---

<sup>1313</sup> SCHICK indica al respecto que "Las experiencias hasta el momento muestran, que la regulación desordenada y más bien ocasional de las cuestiones sobre la unificación del derecho procedimental tributario no ha conducido a un resultado satisfactorio". SCHICK, W. "Aspectos de una unificación ... ". Ob. cit., pág. 170.

<sup>1314</sup> SCHICK, W.  
"Aspectos de una unificación ... ". Ob. cit., pág. 164.

<sup>1315</sup> A partir de la presentación el 29 y 30 de marzo de 1985 al Consejo Europeo de Bruselas del Informe "La Europa de los ciudadanos" -elaborado por un Comité *ad hoc*, presidido por ADONNINO, D.O.C.E. n° 3. 1985-, se dedica en los Informes de la Comisión posteriores un Capítulo a los progresos en la "Europa de los ciudadanos".

Sobre este tema, consúltese la Comunicación de la Comisión Europea COM ( 88 ) 331 final, de 8 de julio de 1988, titulada "La Europa de los ciudadanos", en la que se expone el origen y sentido de la expresión, así como las acciones emprendidas en esta materia.

indebido tributario comunitario en el Derecho inglés, francés e italiano.

2. FUNDAMENTO DE LA ARMONIZACION DEL PROCEDIMIENTO DE REVISION TRIBUTARIA EN EL TRATADO DE LA CE.

Afirmada ya la conveniencia de proceder a una aproximación de las normas reguladoras del procedimiento de revisión tributaria y, dentro de esta, del derecho para hacer efectiva la devolución del indebido tributario comunitario, se trata de responder en este apartado a la cuestión de si estamos ante una de las materias que, según el TCE, resulta susceptible de armonización mediante los actos comunitarios y en virtud de qué norma del TCE quedaría legitimada tal actuación armonizadora<sup>1316</sup>.

Ya en el Asunto REWE<sup>1317</sup>, el TJCE fundamentó la armonización de las disposiciones de los ordenamientos nacionales relativas a la devolución de ingresos tributarios en el ámbito comunitario, en " ... los artículos 100 a 102 y 235 del Tratado [ los cuales ] permiten, llegado el caso, tomar las medidas necesarias para remediar la disparidad de las disposiciones legislativas, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros en la materia si resultaran de naturaleza tal que provocaran distor-

---

<sup>1316</sup> Vid. al respecto, AMATUCCI, A. "Problemas de armonización del contencioso tributario ... ". Ob. cit., págs. 174 a 177 y SCHICK, W. "Aspectos de una unificación ... ". Ob. cit., págs. 167 y 168.

<sup>1317</sup> STJCE de 16-XII-1975. Asunto 33/76. REWE. Rec. 1976, pág. 1989.

siones o perjudicaran el funcionamiento del mercado común"<sup>1318</sup>.

Resulta evidente que la armonización del procedimiento de revisión tributaria no aparece en las previsiones del artículo 99 del TCE, dado que este precepto corresponde expresamente a un sector del Derecho Tributario sustantivo: los impuestos indirectos.

Tampoco se incluye la armonización del procedimiento de revisión tributaria en el artículo 100 A, párrafo II, relativo con carácter general a las *disposiciones fiscales*. Así, conforme a una interpretación ya consolidada, se considera que las normas fiscales en general son únicamente las de Derecho sustantivo.

Por último, cabría plantear la posibilidad de reconducir la armonización de los procedimientos estatales de revisión tributaria al artículo 100 A párrafo I del TCE, que -por remisión al artículo 189 B- prevé la aprobación por mayoría cualificada de las medidas de aproximación de las normativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. Sin embargo, en un plano interpretativo, ello no resultaría muy riguroso. Así, SMITH<sup>1319</sup> admite que resulta

---

<sup>1318</sup> En relación con esta declaración del TJCE, NAFILYAN ha afirmado que la intervención normativa de la CE en el contencioso del indebido comunitario tributario " ... no podría estar, en nuestra opinión, fundamentada más que en los artículos 100 a 102, ya que no estamos en un ámbito en el que la competencia comunitaria puede ejercitarse por vía reglamentaria sino en el ámbito de la armonización de las legislaciones nacionales correspondientes al procedimiento, que pueden tener una incidencia sobre el funcionamiento del Mercado Común.

Tal intervención tendría el mérito de eliminar la protección jurídica individual de los súbditos de los Estados miembros en diferentes condiciones y eventualidades de los ordenamientos jurídicos nacionales". Vid. NAFILYAN, G. Ob. cit., pág. 99.

<sup>1319</sup> SMITH, L. J.  
Ob. cit., nota 34, pág. 276.

" ... más que dudoso si este tema constituye un supuesto de aproximación según el artículo 100 del Tratado de Roma"<sup>1320</sup>.

Descartado el fundamento de la armonización de los diversos procedimientos nacionales de revisión tributaria en el artículo 100 A del TCE párrafo II, en relación con el artículo 99 y también del artículo 100 A, párrafo I, parece que la armonización en esta materia constituye una laguna en el TCE.

Es decir, siguiendo el principio de que un sector sólo puede ser objeto de una disposición jurídica europea cuando es mencionado expresamente en el TCE, parecería que sólo el Derecho tributario material puede ser objeto de armonización y en absoluto el Derecho tributario procedimental.

Sin embargo, como bien advierte SHICK<sup>1321</sup> " ... sería precipitado sacar de ello la conclusión de que existe una total inadmisibilidad de regulaciones unificadoras [ en materia tributaria procedimental ]. [ Así ] Para unos, la autorización para la regulación de determinados sectores jurídicos abarca, por su naturaleza, tanto los aspectos materiales como también los formales [ por ejemplo el Derecho aduanero, armonizado ya en sus aspectos materiales y procedimentales mediante el Código Aduanero Comunitario ]. Otros, se basan en la doctrina del << poder implicado >> y de la << utilidad efectiva >> para que las medidas ju-

---

<sup>1320</sup> No obstante, SCHICK admite -en un ámbito más amplio que alcanza no ya el procedimiento de revisión, sino también el procedimiento de gestión tributaria- una posición contraria al considerar que serían " ... admisible [ s ] medidas unificadoras procedimentales con mayoría cualificada ( y no sólo por unanimidad, según prevé el artículo 100 del TCE )". Vid. SCHICK, W. "Aspectos de una unificación ... ". Ob. cit., pág. 168.

<sup>1321</sup> Vid. SCHICK, W., "Aspectos de una unificación ... ". Ob. cit., pág. 167.

rídico-procedimentales, que son necesarias para la realización de un derecho material unificado, puedan adoptarse también efectivamente".

A la hora de determinar si la revisión tributaria se encuentra dentro de las materias que se armonizan con actos de la CEE, hay que tener presente, junto al razonamiento anterior, en **primer lugar**, la norma contenida en el **artículo 235 del TCE**<sup>1322</sup>.

El requisito principal para la operatividad de tal precepto, radica en la ausencia de los poderes de acción reconocidos por el TCE para conseguir el funcionamiento del Mercado Común, uno de los objetivos de la CE. En tal caso, la norma faculta al Consejo, deliberando por unanimidad sobre la propuesta de la Comisión y después de haber consultado al Parlamento, la adopción de las disposiciones pertinentes para el supuesto concreto.

En este punto de la exposición cabe formular el siguiente interrogante: ¿ la aproximación de las normativas estatales sobre revisión tributaria es realmente necesaria para lograr en el funcionamiento del Mercado Común uno de los objetivos de la Comunidad ?

Tal pregunta puede ser respondida afirmativamente. En efecto, los límites de aplicación del procedimiento previsto por el artículo 235 del TCE coinciden con la necesidad de vinculación entre la armonización de los procedimientos de revisión tributaria y el funcionamiento del Mercado Común entre los Estados inte-

---

<sup>1322</sup> Artículo 235 TCE:

"Cuando una acción de la Comunidad resulte necesaria para lograr, en el funcionamiento del mercado común, uno de los objetivos de la Comunidad, sin que el presente Tratado haya previsto los poderes de acción necesarios al respecto, el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones pertinentes".

grantes de la CE.

En consecuencia, la actividad objeto de examen entra a formar parte directamente de los instrumentos necesarios para el funcionamiento del Mercado Común, consistente en la supresión de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, de personas, de servicios y de capitales en el interior del territorio comunitario, en la fijación de una tarifa aduanera y de una política comercial común frente a los terceros Estados, de una política semejante en los sectores de la agricultura y de los transportes y en la creación de un régimen que tutele la libre competencia.

Así, en los diferentes Estados miembros, no sólo las normas vigentes que prevean diversos elementos constitutivos de las obligaciones tributarias, sino también el reconocimiento de diversas garantías procesales, pueden constituir realmente un serio obstáculo a la libre circulación y provocar graves distorsiones en las condiciones de competencia en el territorio comunitario, perjudicando el funcionamiento del Mercado Común.

De hecho, la existencia en los Estados miembros de la UE de garantías procesales tributarias muy diversas provoca distintos márgenes de evasión, de certeza del derecho, de operatividad de las normas institutivas del tributo y de celeridad procesal.

La armonización del procedimiento de revisión tributaria es reconducible al artículo 235 del TCE. En efecto. La aplicación del artículo 235 se produce cuando, no confiriendo el TCE a la CE los poderes de acción necesarios para ello, resulta preciso hacer posible el funcionamiento del Mercado Común, asegurando la realización de las políticas comunes asignadas a la CE por el artículo 3 para la consecución de uno de los fines enunciados en

el artículo 2.

Pero sería un error considerar que el Consejo deliberaría por unanimidad para conseguir fines comunitarios que no atribuyeran competencias a los órganos de la CE e implicaran, sin embargo, una acción coordinada de los Estados miembros.

En consecuencia, en la armonización del procedimiento revisor tributario, el *poder de acción* ( impulsando la aproximación de las normativas estatales ) se atribuye a la CE, mientras que la *actividad de ejecución* ( adaptando sus ordenamientos ) corresponde a los Estados miembros.

No hay que confundir, pues, el *poder de acción* comunitario con la *actividad de ejecución* estatal.

Así, el artículo 235 del TCE, teniendo en cuenta la necesidad de una acción de la CE y también la falta de previsión del *poder de acción* correspondiente, considera preciso referirse a las competencias de los órganos comunitarios recogidas en los artículos 2 y 3 del TCE. Pero tales competencias aluden a la creación del Derecho Comunitario, y no a su ejecución, pues, en los casos en que conlleva la aproximación de los ordenamientos nacionales -como sucede con las Directivas de armonización del artículo 235- se remite necesariamente a la *actividad de ejecución* de los Estados miembros.

El artículo 235 del TCE aplica la expresión en el *funcionamiento del mercado común*, no sólo a la actividad de los órganos de la CE, sino también a la de los Estados miembros para realizar los objetivos del TCE. Así interpretada la referida expresión del artículo 235, el procedimiento de revisión tributaria es fácilmente identificable con una de las materias que pueden compren-

derse dentro del concepto de funcionamiento del Mercado Común y sobre las que el Consejo por unanimidad puede adoptar las *disposiciones pertinentes* ( Directivas, Recomendaciones ... ) que impulsen la aproximación de los sistemas internos.

En definitiva: del examen realizado hay que admitir que la armonización del procedimiento de revisión tributaria constituye una laguna que puede ser subsanada mediante el mecanismo previsto en el artículo 235 del TCE.

En **segundo lugar**, la aplicación del artículo 235 para llevar a efecto la armonización de los procedimientos de revisión tributaria no excluye la posibilidad de concluir Convenios de derecho uniforme entre los Estados miembros de la UE. conforme al artículo 220 TCE<sup>1323</sup>.

Así, hasta tanto las instituciones comunitarias no hayan demostrado su voluntad de emplear la posibilidad que les ofrece el artículo 235 predisponiendo la confección de un acto comunitario armonizador, resulta legítimo recurrir al artículo 220 del TCE, aunque sea con *carácter auxiliar*.

En efecto. Si las instituciones no acuden al mecanismo arbitrado por el artículo 235 del TCE para impulsar la armonización del procedimiento de revisión tributaria, constituye un instrumento auxiliar claramente justificable el Convenio internacional de derecho uniforme. Mediante tal Convenio, según el artículo 220, los Estados miembros asegurarán en favor de sus nacionales

---

<sup>1323</sup> Artículo 220 TCE:

"Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales:

-la protección de las personas, así como el disfrute y la tutela de los derechos, en las condiciones reconocidas por cada Estado miembro a sus propios nacionales;"

la tutela de las personas y el goce y protección de los derechos reconocidos por cada Estado a sus propios ciudadanos.

De este modo, el 23 de julio de 1990 los Estados miembros, recurriendo a la previsión contenida en el artículo 220 del TCE, firmaron un Convenio por el que, según su artículo 6, se instaura un procedimiento amistoso y arbitral, como alternativa al litigio, renunciando a la intervención estatal.

La legitimación para acudir a tal procedimiento corresponde a la empresa que haya sido sometida a una determinada exacción que, en transgresión de principios del artículo 4, grave sus propios bienes, siempre que en aquella participe otra empresa de un Estado miembro distinto o realice actividades productivas en otro Estado de la Comunidad. Ante esta situación es preciso tener en cuenta los bienes producidos en ausencia de las condiciones vigentes en relación a las vinculaciones entre actividades de varios Estados miembros de la UE.

En conclusión: el procedimiento previsto en el artículo 235 del TCE y -hasta tanto las instituciones tributarias no actúen-, el recurso auxiliar al acuerdo internacional de derecho uniforme contemplado en el artículo 220 del TCE, constituyen los mecanismos adecuados para lograr la necesaria aproximación de las dispares normativas estatales reguladoras de los procedimientos de revisión tributaria. Ello como instrumento tendente a completar las condiciones de un Mercado Unico que salvaguarde no ya la libertad de circulación, sino especialmente la libre competencia, como condición para una expansión armoniosa de las actividades económicas en el marco comunitario, para un desarrollo creciente y equilibrado y para una estabilidad financiera constante.