

**STJCE 2.10.2003, *Weber's Wine World Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser, Beta-Leasing GmbH/Abgabenberufungskommission Wien*, As. C-147/01:
Impuestos indirectos. Impuesto sobre la venta de bebidas alcohólicas.
Incompatibilidad con el Derecho comunitario. Devolución del impuesto**

Belén García Carretero

Becaria de Investigación de la Universidad Complutense de Madrid.

begarcia@der.ucm.es

Amparo Grau Ruiz

Profesora Contratada Doctora de la Universidad Complutense de Madrid.

grauruiz@der.ucm.es

I. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La adopción por un Estado miembro de normas más restrictivas en materia de repetición de lo indebido, para prevenir los efectos que pudiera tener una sentencia del Tribunal de Justicia que declarase que el Derecho Comunitario se opone al mantenimiento de un tributo nacional, sólo es contraria a este Derecho, en la medida en que la normativa se refiera específicamente a dicho tributo, cuestión que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales.

Las normas del Derecho Comunitario deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que niegue la devolución de un impuesto incompatible con el Derecho Comunitario, por la sola razón de que éste haya sido repercutido sobre terceros, sin exigir que se determine la medida del enriquecimiento sin causa que originaría para el sujeto pasivo la devolución de este impuesto.

El principio de equivalencia se opone a la aplicación de disposiciones nacionales que permitan a los contribuyentes obtener la devolución de un impuesto recaudado indebidamente si éstas prevén, cuando la acción de devolución se base en una declaración de inconstitucionalidad dictada por un órgano jurisdiccional nacional, condiciones más ventajosas que las aplicables a los operadores económicos que, a raíz de una sentencia del Tribunal de Justicia, soliciten la devolución de un impuesto percibido de modo contrario al Derecho Comunitario.

El principio de efectividad se opone a una legislación o a una práctica administrativa nacionales que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Ordenamiento jurídico comunitario al establecer una presunción de enriquecimiento sin causa a partir del mero hecho de la repercusión del impuesto sobre terceros.

II. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

STJCE 16.12.1976, *Rewe*, C-33/76, Rec. p. 1989, STJCE 27.6.1981, *Essevi y Salengo*, asuntos acumulados 142/80 y 143/80, Rec. p. 1413, STJCE 9.11.1983, *San Giorgio*, C-199/82, Rec. p. 3595, STJCE 25.2.1988, *Bianco y Girard*, asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. I-1099. STJCE 24.3.1988, *Comisión/Italia*, 104/86, Rec. p. 1799, STJCE 29.6.1988, *Deville*, 240/87, Rec. p. 3513, STJCE 6.7.1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Rec. p. I-1883, STJCE 14.1.1997, *Comateb y otros*, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, STJCE 15.10.1998, *Edis*, C-231/96, Rec. p. I-4951, STJCE 17.11.1998, *Aprile*, C-228/96, Rec. p. I-7141, STJCE 9.2.1999, *Dilexport*, C-343/96, Rec. p. I-579, STJCE 9.3.2000, *EKW y Wein & Co*, C-437/97, Rec. p. I-1157, STJCE 21.10.2000,

Michailidis, asuntos acumulados C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145, STJCE 28.10.2000, *Roquette Frères*, C-88/99, Rec. p. I-10465, STJCE 8.3.2001, *Metallgesellschaft y otros*, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, STJCE 24.9.2002, *Grundig Italiana*, C-255/00, Rec. p. I-8003 y STJCE 11.7.2002, *Marks & Spencer*, C- 62/00, Rec. p. I-6325.

III. SUPUESTO DE HECHO

Weber's Wine World Handels-GmbH era un comerciante de vinos, mientras que la Sra. Rathgeber, el Sr. Schlosser y Beta-Leasing GMBH explotaban cada uno de ellos un restaurante. Todos ellos presentaron solicitudes de devolución del Impuesto sobre las bebidas, en determinados períodos, ante la autoridad tributaria competente en primera instancia para el cobro de los impuestos, alegando que el impuesto era contrario a la Directiva 92/12 y que había sido recaudado indebidamente.

Tras la desestimación de las reclamaciones de reembolso, los demandantes recurrieron estas decisiones ante la Comisión de apelación en materia tributaria de la ciudad de Viena (Abgabenberufungskommission Wien), que, mediante decisiones de 6 de septiembre de 2000, modificó la cuantía del Impuesto sobre las bebidas fijado en primera instancia, porque, conforme a la sentencia EKW, sólo debía gravarse la venta de bebidas no alcohólicas. Sin embargo, esta Administración tributaria desestimó las reclamaciones de devolución de los impuestos ya ingresados al apreciar que éstos habían sido repercutidos definitivamente por los sujetos pasivos sobre el consumidor final.

Los demandantes interpusieron un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof, por considerar que una nueva Ley modificativa, adoptada el 20 de febrero de 2001, tras dictarse la Sentencia EKW, de 9 de marzo de 2000, incumplía la obligación de lealtad prevista en el artículo 5 del Tratado y que el carácter retroactivo del artículo 185, apartado 3, del Código de impuestos de Viena (Wiener Abgabenordnung-WAO), que supeditaba la reclamación de reembolso del Impuesto sobre bebidas alcohólicas al requisito de que dicho impuesto no hubiese sido repercutido sobre terceros, constituía una violación del principio de protección de la confianza legítima. Todos afirmaron no haber repercutido el impuesto al consumidor.

Conviene recordar que en sus conclusiones presentadas el 1 de julio de 1999 en el asunto en el que se dictó la Sentencia EKW, el Abogado General Sr. Saggio proponía al Tribunal de Justicia que declarase que tanto la Directiva 92/12 como la normativa comunitaria relativa a las ayudas de Estado se oponían al mantenimiento del Impuesto sobre las bebidas. Además, consideraba que no concurrían circunstancias que justificaran limitar en el tiempo los efectos de la sentencia. Tras la presentación en audiencia de estas conclusiones, todos los Estados federados austriacos modificaron su legislación fiscal, de modo que un impuesto recaudado indebidamente no tuviera que ser reembolsado ni compensado cuando hubiera sido repercutido sobre terceros. En el Estado federado de Viena, la Ley modificativa se promulgó el 2 de marzo de 2000, una semana antes de que se dictara la Sentencia EKW. En esta Sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 3.2 de la Directiva 92/12 se oponía al mantenimiento del Impuesto sobre las bebidas alcohólicas y reconoció la existencia de “razones imperiosas de seguridad jurídica [que] se oponen a que se cuestionen relaciones jurídicas que han agotado sus efectos en el pasado, puesto que ello perturbaría retroactivamente el sistema de financiación de los municipios austriacos”, limitando los efectos en el tiempo,

excluyendo toda posibilidad de reembolso de los impuestos pagados y no impugnados antes de la fecha de dicha Sentencia.

IV. TIPO DE PROCEDIMIENTO

Con arreglo al artículo 234 CE, el Verwaltungsgerichtshof planteó ante el Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial: ¿se oponen el artículo 10 del Tratado CE y el apartado 3 del fallo de la Sentencia EKW a la aplicación del artículo 185.3 de la WAO, según el cual no existe derecho a la devolución de un tributo cuando éste haya sido soportado económicamente por un tercero distinto del sujeto pasivo? ¿Y a que este precepto, introducido mediante la Ley de modificación de la WAO de 2 de marzo de 2000 (LGBI. n. 9/2000), sea aplicable también a las deudas tributarias nacidas con anterioridad a la publicación de dicha Ley de modificación?

V. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

“...La adopción por un Estado miembro de una normativa que restringe, con efecto retroactivo, el derecho de recuperación de lo pagado indebidamente, para prevenir los efectos que pudiera tener una sentencia del Tribunal de Justicia que declarase que el Derecho Comunitario se opone al mantenimiento de un tributo nacional, sólo es contraria a éste, y, más concretamente, al artículo 10 del Tratado, en la medida en que se refiera específicamente a dicho tributo, cuestión que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales. Por lo tanto, el hecho de que dicha medida tenga efecto retroactivo no constituye en sí una violación del Derecho comunitario cuando la medida no se refiera específicamente al impuesto que era objeto de una sentencia del Tribunal de Justicia” (apartado 92).

“...Un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver un impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho Comunitario cuando las autoridades nacionales hayan demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del sujeto pasivo y que su devolución a este último le produciría un enriquecimiento sin causa. De lo anterior resulta que, si sólo se ha repercutido una parte del tributo, las autoridades nacionales deben devolver el importe no repercutido” (apartado 94).

“Dado que esta excepción constituye una restricción aplicada a un derecho subjetivo basado en el ordenamiento jurídico comunitario, debe interpretarse de forma restrictiva, teniendo en cuenta, en especial, el hecho de que la repercusión de un impuesto sobre el consumidor no neutraliza necesariamente los efectos económicos del tributo sobre el sujeto pasivo” (apartado 95).

“... Esta repercusión efectiva, total o parcial, depende de varios factores que son propios de cada transacción comercial (...), la repercusión o no repercusión en cada caso de un impuesto indirecto constituye una cuestión de hecho que debe examinar el juez nacional, quien puede apreciar libremente las pruebas que se le sometan” (apartado 96).

“... Incluso cuando se demuestra que la carga del tributo recaudado indebidamente ha sido repercutida total o parcialmente sobre terceros, la devolución de éste al operador económico no implica necesariamente un enriquecimiento sin causa” (apartado 98). “En efecto, aun en el caso de que el impuesto se incluyera por completo

en el precio exigido, el sujeto pasivo podría sufrir un perjuicio económico en relación con una disminución del volumen de sus ventas” (apartado 99).

“...Las normas del Derecho Comunitario relativas a la acción de repetición de lo indebido deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que niegue, cuestión que corresponde verificar al juez nacional, la devolución de un impuesto incompatible con el Derecho comunitario por la sola razón de que éste haya sido repercutido sobre terceros, sin exigir que se determine la medida del enriquecimiento sin causa que originaría para el operador económico la devolución de este impuesto” (apartado 102).

“... En la medida en que el principio de equivalencia se opone a una normativa nacional que prevea modalidades procesales menos favorables para las reclamaciones, basadas en el Derecho Comunitario, de devolución de un impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho Comunitario que las aplicables a acciones de reembolso similares basadas en determinadas disposiciones del Derecho interno, corresponde al juez nacional verificar, sobre la base de una apreciación completa del Derecho nacional, si es cierto que, por una parte, sólo los demandantes que ejerciten una acción de reembolso basada en el Derecho Constitucional interno pueden invocar el «Anlaßfallwirkung» y si, por otra parte, las normas que regulan la devolución de impuestos declarados incompatibles con el Derecho Constitucional interno son más favorables que las aplicables a las acciones de reembolso relativas a tributos declarados contrarios al Derecho Comunitario” (apartado 108).

“... Con respecto al cumplimiento del principio de efectividad, es necesario recordar que, en principio, un operador económico que ha pagado un impuesto recaudado indebidamente tiene derecho a la devolución del importe ingresado, y que la Administración tributaria sólo puede denegar la devolución de tal tributo si la devolución implica para dicho operador un enriquecimiento sin causa” (apartado 109).

“... La Administración no puede conformarse, a este respecto, con probar la repercusión del impuesto sobre terceros y presumir por ese mero hecho, o porque la legislación nacional obligue a integrar dicho impuesto en el precio de venta al público, que la carga económica que éste ha impuesto sobre el sujeto pasivo se neutraliza y que, en consecuencia, una devolución produciría automáticamente un enriquecimiento sin causa de este último” (apartado 110).

“... Una norma nacional que haga recaer sobre el sujeto pasivo la carga de la prueba de la no repercusión del impuesto sobre terceros, lo que supondría exigir una prueba negativa, o que estableciera una presunción según la cual el impuesto ha sido repercutido sobre terceros, no se ajusta al Derecho comunitario” (apartado 111).

“... La Administración tributaria llegó a la conclusión de que el impuesto sobre las bebidas alcohólicas no había sido soportado económicamente por los demandantes del litigio principal al considerar meramente que el precio facturado a los consumidores de estas bebidas incluía este impuesto. Esta forma de actuar podría constituir una presunción de repercusión del citado impuesto sobre terceros, así como un enriquecimiento sin causa de los sujetos pasivos, que puede hacer imposible o al menos excesivamente difícil la devolución del impuesto recaudado indebidamente, lo que es contrario al Derecho Comunitario” (apartado 113).

“Es cierto que, en el caso de un impuesto «autoliquidable», la prueba de la repercusión efectiva sobre terceros no puede aportarse sin la cooperación del sujeto pasivo de que se trate. A ese respecto, la Administración tributaria puede exigir tener acceso a los justificantes que este último estaba obligado a conservar en virtud de las normas del Derecho nacional” (apartado 115).

“... Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar en qué medida la cooperación que se exige a los sujetos pasivos para acreditar la falta de repercusión de la carga económica del impuesto sobre las bebidas alcohólicas no equivale, en la práctica, a establecer una presunción de repercusión de dicho impuesto que estos últimos deben desvirtuar aportando prueba en contrario” (apartado 116).

VI. COMENTARIO CRÍTICO

Según el tenor literal del antiguo artículo 5 del Tratado (hoy artículo 10): “los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad. Facilitarán a esta última el cumplimiento de su misión. Los Estados miembros se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del presente Tratado”.

Si se trasladada esta obligación de lealtad al ámbito de la devolución de ingresos indebidos, la adopción por un Estado miembro de una normativa que restringe el derecho de recuperación de lo pagado indebidamente, sólo en la medida en que se refiera *específicamente* a un tributo declarado contrario al Derecho Comunitario, es obvio que contraviene el artículo 10 del Tratado. Por su parte, la retroactividad de la medida no constituye en sí una violación del Derecho Comunitario, si la medida no se refiere *específicamente* al impuesto que era objeto de una sentencia del Tribunal de Justicia.

Es la adopción de una norma con la finalidad *específica* de evitar los efectos de una sentencia del Tribunal de Luxemburgo, en concreto en cuanto al cumplimiento de la obligación de devolver, la que hace que resulte patente la vulneración del principio de lealtad. ¿Cómo entender esta “referencia” específica? Llama la atención, en el apartado 91, que el propio Tribunal se fija en que “el Verwaltungsgerichtshof señala en su resolución de remisión que la WAO en modo alguno se refiere *únicamente* a la devolución de impuestos cuya percepción era ilegal con arreglo al Derecho comunitario”. Con lo que parece disimularse que el objetivo de dicha norma fuera abiertamente desleal, a pesar de las circunstancias que rodean el caso. En última instancia, se acaba reconociendo que la intencionalidad de la normativa y sus efectos habrá de juzgarse por el órgano jurisdiccional nacional.

Interesa resaltar la existencia de un derecho subjetivo a la devolución basado en el ordenamiento jurídico comunitario. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la denegación de la devolución de un impuesto recaudado de modo contrario al Derecho comunitario depende de dos requisitos acumulativos: la prueba de que toda la carga del impuesto haya sido soportada realmente por una persona distinta del sujeto pasivo y que la devolución a este último provoque un enriquecimiento sin causa en su favor. Así pues, un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver, cuando la

devolución produciría un enriquecimiento sin causa al sujeto pasivo, por haber sido soportado el tributo por una persona distinta. Ahora bien, la repercusión de un impuesto sobre el consumidor no neutraliza necesariamente los efectos económicos del tributo sobre el sujeto pasivo. Si en cada caso se ha producido la repercusión efectiva, total o parcial, de un impuesto indirecto constituye una cuestión de hecho que debe examinar el juez nacional.

Las normas del Derecho Comunitario relativas a la acción de repetición de lo indebido pueden interpretarse en el sentido de que sí permiten una normativa nacional que niegue la devolución de un impuesto incompatible con el Derecho Comunitario cuando éste haya sido repercutido sobre terceros, una vez determinado el enriquecimiento sin causa que originaría para el operador económico la devolución de este impuesto, cuestión que corresponde verificar al juez nacional.

También corresponde al juez nacional verificar el respeto del principio de equivalencia: si las normas que regulan la devolución de impuestos declarados incompatibles con el Derecho Constitucional interno son más favorables que las aplicables a las acciones de reembolso relativas a tributos declarados contrarios al Derecho Comunitario.

Como se ha subrayado, el enriquecimiento sin causa es el único límite al principio de efectividad, que garantiza el derecho a la devolución del impuesto recaudado indebidamente. No basta presumir que la devolución produciría automáticamente tal enriquecimiento, cuando se pruebe la repercusión del impuesto sobre terceros, o porque la legislación nacional obligue a integrar dicho impuesto en el precio de venta al público. Tampoco puede presumirse que el impuesto ha sido repercutido sobre terceros (considerando que el precio facturado a los consumidores lo incluye), ni hacerse recaer sobre el sujeto pasivo la carga de la prueba de la no repercusión del impuesto sobre terceros, por ser una prueba negativa. En los impuestos a los que resulta aplicable el régimen de autoliquidación, la Administración tributaria, para probar de la repercusión efectiva sobre terceros, puede exigir los justificantes que se deben conservar en virtud de las normas del Derecho nacional. Esta cooperación que se exige a los sujetos pasivos para acreditar la falta de repercusión de la carga económica de un impuesto puede equivaler, en la práctica, a una presunción de repercusión de dicho impuesto que estos últimos deben desvirtuar aportando prueba en contrario. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional determinar en qué medida se da tal circunstancia.

VII. RELEVANCIA PARA ESPAÑA

La doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo en esta Sentencia, desde nuestro punto de vista, carece de relevancia directa para nuestro país por cuanto que, la normativa reguladora del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos vigente en España, no contempla ninguno de los supuestos problemáticos a los que se refiere el Tribunal.

No obstante pensamos que, dada la inexistencia de normas comunitarias reguladoras de la devolución de tributos percibidos indebidamente, éste y los demás pronunciamientos emitidos por el TJCE sobre la materia juegan un papel muy relevante en la delimitación de los principios y límites que deben presidir la normativa interna de

los diferentes Estados miembros en relación con esta materia. En este sentido, el Tribunal establece una serie de limitaciones que deberán ser respetadas tanto por nuestro legislador en una futura modificación de la normativa, como por nuestros órganos administrativos y jurisprudenciales en sus actuaciones

VIII. BIBLIOGRAFÍA

FALCÓN y TELLA, R.: “Reconocimiento en vía económico-administrativa del derecho a la devolución de los ingresos que resulten indebidos de conformidad con el ordenamiento comunitario: la Res. TEAR Cataluña 12 de mayo 1999”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1999, pág. 5; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Devolución de ingresos indebidos por infracción del Derecho Comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 167, 1988, pág. 41; VILLAR EZCURRA, M.: “Devolución de ingresos indebidos. STJCE 28.11.2000, Roquete Frerés SA-Direction des services fiscaux du Pas-de Calais, As. C-88/99, *Crónica Tributaria*, núm. 98/2001, págs. 183 y ss.; SERRANO ANTÓN, F.: *Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, 1.996.; CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Algunas consecuencias jurídico-tributarias derivadas de la STJCE “Commerzbank”: devolución de ingresos tributarios indebidos y no residentes”, *JT Aranzadi*, Tomo II, 1.994, págs. 1241 y ss.; RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, A.: “La devolución de ingresos indebidos”, *Impuestos*, Tomo II, 1.993, págs 259 y ss.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. Y RUBIO GUERRERO, J. J.: “El régimen fiscal de las devoluciones y su gestión en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Actualidad Tributaria*, Tomo I, 1994, págs. D-603 y ss. HERRERA MOLINA, M. A.: “STJCE 21.9.2000, *Kapniki Michaildis AE*, asuntos acumulados, C-441/98 y C-442/98: exacciones de efecto equivalente, exportaciones de tabacos, cotización a favor de un fondo social”, en la obra colectiva *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Años 2000-2001*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002. LONGAS LAFUENTE, A.: “STJCE 24.09.2002, *Grundig Italiana SpA*. As. C-2551/00: Tributos nacionales contrarios al Derecho Comunitario. Devolución de ingresos indebidos. Legislación nacional que reduce retroactivamente los plazos para ejercitar la acción. Compatibilidad con el principio de efectividad”, en la obra colectiva *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Año 2002*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.