CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 16 de marzo de 2000 *

1. Las dos presentes peticiones de decisión prejudicial, procedentes de la República Helénica, versan sobre la cuestión de si un tributo griego sobre la exportación de tabaco constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación prohibida por el Tratado CE y, de ser así, si puede denegarse la devolución de los tributos indebidamente recaudados por razón de enriquecimiento sin causa.

I. Hechos y marco jurídico

A. *Hechos y resolución de remisión*

2. La sociedad anónima Kapniki Michaïlidis AE, demandante en el procedimiento principal (en lo sucesivo, «Kapniki»), opera en el sector del tabaco. En los procedimientos principales, solicita al Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Tribunal de lo contencioso-administrativo de primera instancia de Salónica; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional nacional») la anulación de dos decisiones administrativas por las que se denegaron sus solicitudes de devolución de dos cantidades que ascendían, respectivamente, a 336.068.769 GRD y 30.113.030 GRD percibidas entre 1990 y 1994 (en lo sucesivo, «período controvertido») con arreglo al artículo 7 de la Ley nº 2348/1953 (en lo sucesivo, «Ley de 1953»), en su versión modificada, con motivo de la exportación desde Grecia de tabacos producidos en Grecia a otros Estados miembros y a países terceros. [1] Kapniki sostiene que el tributo controvertido constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, ya que se percibe sobre las exportaciones por el hecho de atravesar la frontera.

3. El órgano jurisdiccional nacional planteó a este Tribunal de Justicia las dos cuestiones siguientes:

«1) ¿Constituye una exacción de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación el tributo *ad valorem* que percibe un Estado miembro sobre las mercancías nacionales exportadas a otro Estado miembro, teniendo en cuenta que dicho tributo, que se impone invariablemente a una determinada categoría de mercancías nacionales, de conformidad con criterios objetivos y en el marco de un régimen fiscal general, no grava los productos nacionales que se distribuyen en el mercado interno ni las mercancías idénticas que se importan en el país procedentes de

* Lengua original: inglés.

1 — FEK (Diario Oficial de la República Helénica) I, p. 75.

otro Estado miembro; o bien el referido tributo *ad valorem* que grava los tabacos exportados, percibido y abonado en concepto de ingreso del IKA, entidad de Seguridad Social, por cuenta del "Régimen de pensiones de los trabajadores del sector del tabaco", en razón de la finalidad que persigue, a saber, la financiación de dicho régimen de Seguridad Social, no es contrario al Derecho comunitario, sino que constituye, en sentido amplio, una cotización en favor de una institución de Seguridad Social para la realización de los fines de la Seguridad Social de la categoría de trabajadores de que se trata, los cuales, por estar empleados en empresas como la demandante y de conformidad con las disposiciones pertinentes de la Constitución del Estado miembro tienen, de todos modos, derecho a Seguridad Social, incluso mediante la imposición de tributos como el controvertido?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera parte de la primera cuestión, ¿está obligado, en principio, un Estado miembro a devolver al empresario los impuestos que gravan el valor de las mercancías exportadas y que deben considerarse recaudados vulnerando el Derecho comunitario, cuando está demostrado que la persona que fue obligada a pagar los referidos tributos los repercutió, en la práctica, a otras personas, a saber, los compradores de las mercancías, y no consta ni ha sido invocado por el empresario que dicho tributo provocase un aumento del precio de sus productos ni una reducción de su volumen de ventas?»

4. Aunque de la resolución de remisión se desprende claramente que las pretensiones formuladas en el procedimiento principal se refieren a exportaciones tanto a Estados miembros como a países terceros, el órgano jurisdiccional nacional limitó sus cuestiones al comercio intracomunitario. A falta de más información o de algún argumento sobre las cuestiones suscitadas en relación con la imposición del tributo sobre las exportaciones fuera de la Comunidad, propongo considerar únicamente la validez del tributo controvertido en la medida en que afecta a las exportaciones a otros Estados miembros.

B. *Derecho nacional*

5. El tributo controvertido en el presente caso (en lo sucesivo, «tributo controvertido») fue establecido mediante la Ley de 1953 por la que se modifican, completan y derogan determinadas disposiciones relativas a la transformación de tabaco en rama y se integra el Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Fondo de Seguridad Social de los trabajadores del sector del tabaco; en lo sucesivo, «TAK») en el Idryma Koinonikon Asfaliseon (en lo sucesivo, «IKA»), el Instituto de Seguros Sociales griego. En el artículo 6, apartado 1, de la Ley de 1953 se disponía lo siguiente:

«Para la financiación

a) de las pensiones de los actuales pensionistas del TAK y de sus nuevos pensionistas resultantes de las disposiciones

de la presente Ley, y, en caso de fallecimiento de los mismos, de sus derechohabientes, y

b) de la indemnización a los trabajadores del TAK que no se integren en el IKA y que no tengan derecho a pensión hasta la entrada en vigor de la presente Ley,

se crea en el Banco Nacional de Grecia una cuenta especial con la denominación "Cuenta especial de ayuda a los pensionistas del Fondo de Seguridad Social de los trabajadores del sector del tabaco integrado en el IKA".»

En el artículo 6, apartado 2, letra c), se establecía que dicha cuenta especial se financiaría, entre otras fuentes, con cargo a los ingresos derivados «del tributo previsto en el artículo siguiente sobre el valor de los tabacos exportados».

6. Consiguientemente, en el artículo 7, apartado 1, se establecía, inicialmente por un período de tres años, un «tributo especial» que debía gravar «el valor de los tabacos exportados fuera de las fronteras nacionales», cuyo tipo se fijaba en el «5 % para los de la cosecha de 1952 y [...] el 3 % para los de las cosechas de 1953 y 1954 [...]». El artículo 7, apartado 1, en su versión modificada, establece que el tributo controvertido será pagado «por los exportadores con motivo de la exportación y serán recaudados por las oficinas de aduana de exportación», estando dichas oficinas obligadas a «ingresar [...] su importe en la cuenta especial [...]».[2] Sin embargo, su aplicación se extendió a las cosechas posteriores a 1954, aunque con unos tipos impositivos reducidos, hasta situarse en el tipo actual del 0,5 % con respecto a «las cosechas de los años 1959 y siguientes».[3] Es importante señalar que este tributo se aplica únicamente al tabaco sin transformar.

7. A primera vista y a falta de explicación, la Ley de 1953 parece incompatible con las normas del Tratado vigentes en la época de los hechos que dieron lugar al procedimiento principal, es decir, las contenidas en los artículos 9 y 12 del Tratado CE (actualmente artículos 23 CE y 25 CE, tras su modificación) y en el artículo 16 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Amsterdam). El artículo 9, apartado 1, del Tratado establece que la Comunidad «se basará en una unión aduanera» que, entre otras cosas, implicará «la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente».[4]

2 — Véase el artículo 2 del Decreto-ley nº 2519/1953; FEK I, p. 220.

3 — Véase el artículo 9 del Decreto-ley nº 4104/1960; FEK I, p. 147. Mediante el artículo 11, apartado 4, de dicho Decreto se canceló la cuenta especial, transmitiendo los derechos y obligaciones inherentes a la misma al Régimen de Pensiones del IKA.

4 — De conformidad con los artículos 2 y 30 del Acta relativa a las condiciones de adhesión a las Comunidades Europeas de la República Helénica y a las adaptaciones de los Tratados anexa al Tratado de Adhesión, la República Helénica estaba obligada a suprimir los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente a la exportación entre ella y los demás Estados miembros y a observar el artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación) a partir de la fecha de su adhesión, el 1 de enero de 1981 (DO 1979, L 291, p. 17).

II. Análisis

8. Presentaron observaciones escritas y orales Kapniki, el IKA, la República Helénica y la Comisión.

A. *La naturaleza del tributo controvertido*

9. La República Helénica, apoyada por el IKA, alega que el tributo controvertido constituye un tributo interno comprendido dentro del ámbito de aplicación del artículo 95, y no del de los artículos 9, 12 y 16 del Tratado. [5] Más concretamente, alega que, a pesar de ser calificada en la Ley de 1953 como un tributo «a la exportación», únicamente tiene por objeto someter el tabaco destinado a la exportación a un impuesto único sobre el consumo, que grava asimismo el tabaco griego destinado al mercado interno. Sin embargo, ni en la resolución de remisión ni en la formulación de la primera cuestión hay nada que indique que el órgano jurisdiccional nacional considerara que el tributo controvertido formaba parte de un sistema general de tributos de ese tipo.

10. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, fundamentalmente, si, a pesar del hecho de que el tributo controvertido grava únicamente las exportaciones, puede escapar a la calificación como exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación en razón del objetivo social que persigue.

11. Tal como ha declarado reiteradamente este Tribunal de Justicia, especialmente en su primera sentencia Diamantarbeiders, a la que aluden Kapniki y la Comisión, «del carácter general y absoluto de la prohibición de cualquier derecho de aduana aplicable a las mercancías que circulan entre los Estados miembros se desprende que están prohibidos los derechos de aduana con independencia de cualquier consideración relativa a la finalidad para la cual fueron creados y al destino de los ingresos que producen». [6] La extensión de la prohibición de los derechos de aduana a las exacciones de efecto equivalente pretende promover la eficacia de la misma con objeto de garantizar, «en el comercio entre los Estados miembros», que se evite «la imposición de cualquier carga pecuniaria sobre las mercancías que circulan dentro de la Comunidad por el hecho de atravesar una frontera nacional». [7] Por consiguiente, desde su formulación, hace más de treinta años, el Tribunal ha aplicado reiteradamente la siguiente definición general de una exacción de efecto equivalente: [8]

«[...] una carga pecuniaria, aunque sea mínima, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías nacionales o extranjeras a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana

5 — En particular, la República Helénica se refiere a la sentencia de 9 de noviembre de 1983, Comisión/Dinamarca (158/82, Rec. p. 3573), apartado 24.

6 — Sentencia de 1 de julio de 1969 (asuntos acumulados 2/69 y 3/69, Rec. p. 211; en lo sucesivo, «sentencia Diamantarbeiders I»), apartado 13.

7 — *Ibidem*.

8 — Sentencia Diamantarbeiders I, citada en la nota 6 *supra*. Véase también, entre otras muchas, la sentencia de 21 de marzo de 1991, Comisión/Italia (C-209/89, Rec. p. I-1575), apartado 7.

propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente [...], aunque no sea percibida en beneficio del Estado, no tenga un efecto discriminatorio o protector o el producto gravado no se encuentre en competencia con ningún producto nacional.»

El hecho de que el presente asunto se refiera a exportaciones carece de importancia, ya que no se ha establecido ninguna distinción en función de que la exacción de que se trate recaiga sobre las importaciones o sobre las exportaciones. [9]

12. El mero hecho de que el objeto del tributo controvertido consista en financiar prestaciones de Seguridad Social para los trabajadores del sector del tabaco carece de pertinencia. Los objetivos sociales nacionales, aunque estén recogidos en disposiciones constitucionales nacionales (como parece derivarse de la primera cuestión), no pueden ser financiados por los Estados miembros mediante la imposición de gravámenes incompatibles con el Derecho comunitario. Así, aunque el «Derecho comunitario no restringe la competencia de los Estados miembros para organizar sus sistemas de Seguridad Social», los Estados deben, «sin embargo, en el ejercicio de dicha competencia, respetar el Derecho comunitario». [10] Así pues, las condiciones impuestas por la normativa nacional en materia de Seguridad Social pueden ser incompatibles con las normas en materia de libre circulación de mercancías si discriminan por razón del origen de los productos suministrados [11] o deniegan el reembolso a un asegurado por las compras efectuadas en otro Estado miembro. [12]

13. Paso a considerar ahora la alegación según la cual el tributo sobre las exportaciones constituye, sin embargo, un elemento meramente accesorio de un verdadero sistema de tributos internos de carácter no discriminatorio. Además de reiterar la legislación a la que ya me he referido (puntos 5 y 6 *supra*), el órgano jurisdiccional nacional tan sólo se refiere al hecho de que, con arreglo al artículo 59, apartado 4, de la Ley nº 2084/1992 (en lo sucesivo, «Ley de 1992»), los ingresos que percibe el IKA proceden de diversas fuentes, entre ellas, según se afirma, las «contribuciones» sobre las exportaciones de tabaco, sobre el consumo de labores del tabaco y sobre el «impuesto sobre las tierras destinadas al cultivo de tabaco», sin especificar, sin embargo, salvo en el primer caso, las disposiciones fiscales aplicables en cada caso concreto. [13]

14. Por supuesto, es importante tener presente que, en última instancia, corresponde al órgano jurisdiccional nacional interpretar las disposiciones pertinentes de Derecho griego. En sus respuestas a las cuestiones planteadas, este Tribunal de Justicia puede proporcionar orientaciones sobre cómo se podría abordar la alegación según la cual el tributo controvertido forma parte de un sistema general de tributos internos.

9 — Véanse las sentencias de 23 de enero de 1975, Van der Hulst (51/74, Rec. p. 79), apartados 13 y 14; de 10 de marzo de 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association y otros (asuntos acumulados 36/80 y 71/80, Rec. p. 735), apartado 23, y de 2 de mayo de 1990, Bakker Hillegom (C-111/89, Rec. p. I-1735), apartados 9 y 10.

10 — Sentencia de 28 de abril de 1998, Decker (C-120/95, Rec. p. I-1831), apartados 21 y 23.

11 — Sentencia de 7 de febrero de 1984, Duphar y otros (238/82, Rec. p. 523), apartado 21.

12 — Sentencia Decker, citada en la nota 10 *supra*, apartado 46.

13 — FEK I, p. 165.

15. La República Helénica sostiene que existe una sutil distinción entre las cargas pecuniarias que deben considerarse exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana y aquellas que pueden considerarse tributos internos, y que estas últimas deben considerarse a la luz del artículo 95 del Tratado. No estoy de acuerdo.

16. En la sentencia Diamantarbeiders I, el Tribunal reconoció, naturalmente, que «el concepto de exacción de efecto equivalente no comprende los tributos que gravan del mismo modo, dentro de un Estado, los productos nacionales similares o comparables, o que, al menos, a falta de dichos productos, forman parte de un sistema general de tributos internos, o que tienen por objeto compensar, dentro de los límites establecidos por el Tratado, dichos tributos internos». [14] La lógica que subyace en dicha distinción está clara. Tal como señaló el Abogado General Sr. Gand en sus conclusiones en aquel asunto, «las exacciones de efecto equivalente y los tributos internos pertenecen a ámbitos diferentes y no están sometidos al mismo régimen», ya que las primeras «son ilegales por el solo hecho de que constituyen un obstáculo a los intercambios, mientras que los tributos internos sólo lo son en la medida en que graven más fuertemente los productos importados que los productos nacionales». [15] Así, los Estados miembros pueden determinar libremente el nivel de sus tributos internos, pero no pueden ejercer dicha competencia de tal modo que establezcan obstáculos al comercio. La distinción de principio entre las exacciones de efecto equivalente y los tributos internos se desprende claramente de la jurisprudencia.

17. En la sentencia Denkavit, el Tribunal hubo de considerar la cuestión de si una exacción que gravaba la importación de carne de cerdo podía escapar a la calificación de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana por el hecho de tener por objeto compensar la imposición de un tributo interno sobre el sacrificio de cerdos. [16] El Tribunal declaró que «[...] para que un gravamen sobre los productos importados forme parte de un sistema general de tributos internos, debe imponerse sobre el producto interior y sobre un producto importado idéntico *un mismo tributo en la misma fase de comercialización*, y que *el hecho imponible del tributo* debe también *ser idéntico* para ambos productos». [17] En consecuencia, no basta que «el tributo que grava el producto importado tenga por objeto compensar un gravamen que recae sobre el producto interior similar —o sobre dicho producto o un producto del que deriva— en una fase de producción o de comercialización anterior a aquella en que recae sobre el producto importado», ya que «considerar que un tributo percibido en la frontera no puede calificarse como exacción de efecto equivalente, cuando aquél no grava el producto nacional similar o lo grava en fases de comercialización diferentes, porque dicho tributo tiene por objeto compensar un gravamen interior que afecta al mismo producto [...] privaría a la prohibición de las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de su contenido y de su alcance». [18] En consecuencia, un tributo como el tributo controvertido, que se

14 — Rec. 1969, p. 211.
15 — *Ibidem*, p. 232.
16 — Sentencia de 31 de mayo de 1979 (132/78, Rec. p. 1923).
17 — *Ibidem*, apartado 8 (el subrayado es mío).
18 — Apartado 8.

percibe en la frontera, debe considerarse una exacción de efecto equivalente, salvo que el gravamen supuestamente comparable percibido sobre los productos nacionales se aplique con igual tipo impositivo, en la misma fase de comercialización y en razón de idéntico hecho imponible.

18. Resulta instructivo comparar la sentencia Denkavit con la posterior sentencia Comisión/Francia, mediante la cual el Tribunal de Justicia desestimó un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión contra la imposición de un gravamen sobre el uso de equipos «de reprografía» en el que solicitaba que, en la medida en que gravaba los equipos importados, se declarara que constituía una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. [19] El gravamen de que se trataba se aplicaba a «ocho tipos diferentes de equipos», que incluían «todos los tipos de equipos de reprografía destinados a la reproducción de la palabra escrita», y estaba relacionado con un gravamen sobre la publicación de libros impuesto por el mismo Derecho nacional. [20] Aunque el Tribunal pareció considerar que la producción nacional francesa de los equipos gravados era insignificante, se convenció, sin embargo, de que «las particularidades del gravamen controvertido llevan a considerar que forma parte de un sistema general de tributos internos de este tipo». [21] En la sentencia Co-Frutta, [22] el Tribunal de Justicia declaró que someter los plátanos, con ocasión de la importación, a un impuesto sobre el consumo no constituía, a pesar de que la pequeña producción nacional de dicho producto (en Sicilia) pareciera estar en la práctica exenta de impuestos, [23] una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, ya que dicho impuesto formaba parte de «un sistema general de tributos internos» y constituía uno de «los diecinueve impuestos sobre el consumo [que] se rigen por normas fiscales comunes y gravan categorías de productos en virtud de un criterio objetivo, con independencia del origen del producto de que se trate, a saber, la pertenencia de un producto a una determinada categoría de mercancías». [24] El Tribunal de Justicia también se refirió específicamente al hecho de que el lugar de origen de las categorías de productos gravados no parecía «tener influencia ni sobre el tipo de gravamen, ni sobre la base imponible ni sobre las modalidades de percepción», así como el hecho de que «el destino de lo recaudado por medio de estos impuestos no es específico [...] [sino que] constituye un ingreso fiscal idéntico a los otros [...]». [25]

19. El concepto de «sistema general de tributos internos» debe interpretarse de manera estricta. En la sentencia Comisión/Dinamarca, el Tribunal de Justicia desestimó la alegación del Reino de Dinamarca según la cual los cacahuetes y las nueces de Brasil constituían una categoría de productos específica a la que se aplicaba sistemáticamente el gravamen a la exportación en virtud de criterios objetivos (el riesgo particularmente grave para la salud derivado de un posible contagio). [26] El Tribunal declaró que «un número de productos tan limitado» no podía responder «al concepto

19 — Sentencia de 3 de febrero de 1981 (90/79, Rec. p. 283).

20 — Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Warner (Rec. 1981, pp. 303 y ss., especialmente p. 315).

21 — Apartado 16.

22 — Sentencia de 7 de mayo de 1987 (193/85, Rec. p. 2085).

23 — Véanse los puntos 17 y 23 de las conclusiones del Abogado General Sr. Lenz, que señaló que la República Italiana no había respondido de manera satisfactoria a la pregunta de si la producción nacional de plátanos, era objeto de la misma imposición.

24 — Apartados 11 y 12.

25 — Apartado 12.

26 — Sentencia citada en la nota 5 *supra*.

de "categorías enteras de productos", [...] un concepto que implica una pluralidad más amplia de productos determinados por criterios generales y objetivos».[27]

20. Más recientemente, en la sentencia CRT France International, el Tribunal de Justicia declaró que un impuesto a tanto alzado sobre las entregas de emisores-receptores de radio que utilicen canales ordinarios, también denominados estaciones CB, establecido mediante una ley francesa que, en la práctica, únicamente grava las importaciones, no constituía un tributo interno a efectos del artículo 95 del Tratado, sino una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana.[28] Ello se debía a que, aunque la mayoría de los demás modelos de aparatos de transmisión por radio estaban sujetos a tributación en Francia, el método de imposición de los CB era diferente; a diferencia de los demás equipos, en cuyo caso eran los usuarios quienes soportaban el impuesto, en el caso de las estaciones CB se gravaba la entrega del producto. Este caso ilustra claramente la necesidad de uniformidad en el método de aplicación de las exacciones supuestamente comparables.

21. Sin embargo, en sus observaciones escritas la República Helénica alega que el tributo controvertido constituye únicamente un elemento de un sistema general de tributos no discriminatorio destinado a financiar prestaciones de Seguridad Social para los trabajadores del sector del tabaco. Según alega, los otros elementos de dicho régimen están constituidos por un impuesto (único) sobre el consumo cuyo tipo impositivo es del 16 % que grava el precio de venta del tabaco y un impuesto que recae sobre las tierras destinadas al cultivo del tabaco. Citando el artículo 6 de la Ley de 1953, la República Helénica afirma que el impuesto único sobre el consumo tiene su origen en el artículo 2, apartado 4, letra b), de la Ley nº 3460/28.[29] A falta de información alguna en la resolución de remisión sobre este supuesto «impuesto (único) sobre el consumo», y teniendo en cuenta que el artículo 59, apartado 4, letra f), de la Ley de 1992, citado por el órgano jurisdiccional nacional, se refiere a «una contribución sobre el impuesto sobre las tierras destinadas al cultivo del tabaco», el Tribunal de Justicia formuló una serie de preguntas escritas a la República Helénica.

22. Antes de evaluar el contenido de dichas respuestas, yo haría dos observaciones preliminares. En primer lugar, el tributo controvertido es un impuesto único que grava la exportación de tabaco en rama. En segundo lugar, es importante tener presente la distinción entre un tributo que grava actos específicos relacionados con un producto y las disposiciones legales que regulan la afectación de los ingresos derivados de dicho impuesto.

23. En su respuesta, la República Helénica proporcionó al Tribunal de Justicia detalles relativos, en particular, a las contribuciones mencionadas en las letras e) y f) del artículo 59, apartado 4, de la Ley de 1992, es decir, el «impuesto sobre el consumo de labores del tabaco» y «el impuesto sobre las tierras destinadas al cultivo de tabaco», pero no proporcionó ni una cita oficial ni el texto completo de la Ley nº 3460/28.

27 — *Ibidem*, apartado 24. Véase asimismo la sección 4 de las conclusiones del Abogado General Sr. Mancini.

28 — Sentencia de 22 de abril de 1999 (C-109/98, Rec. p. I-2237). Dicho impuesto se debía pagar con ocasión de la importación y consta que no existía producción francesa de estaciones CB; véase el punto 19 de las conclusiones del Abogado General Sr. Cosmas.

29 — En sus observaciones escritas, la República Helénica se refiere erróneamente a la Ley nº 3466/28.

24. Al término de la vista, y aun después de recibir información de varias autoridades gubernamentales de la República Helénica, seguía sin estar claro si, durante el período de autos, existía en Grecia algún otro impuesto sobre el tabaco distinto del tributo controvertido. En un escrito del Ministerio de Hacienda (anexo B de la respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia) se afirma que, aparte del tributo controvertido, ni el tabaco en rama ni las labores del tabaco estaban sujetos, durante el período de autos, a ningún otro tributo, al margen de los impuestos especiales y el IVA sobre el consumo de labores del tabaco.

25. Lamentablemente, el Tribunal de Justicia también ha recibido otra información contradictoria, o que al menos puede crear confusión. Existe una gran confusión en torno a la cuestión de la existencia de un impuesto anterior sobre las tierras cultivadas y sus ulteriores modificaciones. Puesto que únicamente el órgano jurisdiccional nacional puede determinar la verdadera situación con arreglo al Derecho griego por lo que respecta a la existencia de un impuesto de este tipo, me referiré tan sólo brevemente a los principales elementos de la información proporcionada.

26. De la Ley nº 3460/28 parece desprenderse que, en algún momento, existió un impuesto que gravaba las tierras cultivadas, pero que éste adoptó la forma de una contribución al Estado del 4 % de los ingresos derivados de un impuesto único del 16 % sobre el precio de venta del tabaco (después de haber procedido a la deducción del 20 % destinado a los municipios) y que se destinaba a cubrir parte de la financiación del Fondo de Seguridad Social de los trabajadores del sector del tabaco. La naturaleza o la base imponible exacta de este «impuesto» nunca han sido aclaradas. De hecho, no me parece que, durante el período de autos, funcionara de manera independiente como tal impuesto. De la información proporcionada por la República Helénica parece desprenderse que, mediante el artículo 1, apartados 10 y 12, de la Ley nº 3921/58, dicho impuesto se integró en un impuesto sobre el consumo a tanto alzado que gravaba los cigarrillos y otras labores del tabaco.

27. Por lo que respecta a la *«contribución* sobre el consumo de labores del tabaco» (el subrayado es mío) mencionada en el artículo 59, apartado 4, letra e), de la Ley de 1992, la información proporcionada por el documento del IKA antes mencionado indica que se rige por tres disposiciones. [30] Parece ser pacífico que dichas disposiciones establecían, en la práctica, la asignación de una cantidad fija (12.780.000 GRD) procedente del impuesto general sobre el consumo que gravaba la venta al por menor de tabaco. También parece que el anterior impuesto sobre las tierras quedó subsumido en dicha «contribución». Sin embargo, esta última no constituye, en sí misma, un impuesto en el sentido jurídico aceptado de dicho concepto, sino más bien una asignación de los ingresos obtenidos de un impuesto.

28. Si lo anterior constituye una descripción exacta de la tributación de los productos del tabaco en Grecia, está claro que, durante el período de autos, no existía ningún impuesto vigente comparable al tributo controvertido. Este último gravaba

30 — Decretos-ley nºs 441/47 (FEK I, p. 170; por el que se inserta una nueva disposición en la Ley nº 5967/1933) y 4373/64, junto con la Decisión nº K.2376/65 del Ministro de Hacienda.

las exportaciones de tabaco. Puesto que su hecho imponible lo constituye la exportación de tabaco y no su venta al por menor, resulta difícil entender cómo puede comparárselo a un impuesto (único) sobre el consumo que grava los cigarrillos y otras labores del tabaco. Además, como ya he señalado, la contribución de un 4 % del 16 % del precio del tabaco en modo alguno parece constituir un impuesto, sino más bien un mecanismo de asignación de los ingresos derivados del impuesto general sobre el consumo de cigarrillos.

29. De acuerdo con el documento del Ministerio de Hacienda helénico, que también se adjunta a las respuestas (anexo B), el consumo de labores del tabaco está sujeto a impuestos especiales, exacciones que gravan, de forma adicional al IVA, el precio de venta al por menor de conformidad con la legislación comunitaria de armonización de determinados aspectos de los impuestos especiales. [31] Durante el período comprendido entre 1990 y 1995, dichos productos estaban sujetos a tipos impositivos que aumentaron progresivamente del 44,53 % al 57,5 %. Por supuesto, se trata de tributos. Sin embargo, está claro que no son comparables al tributo controvertido.

30. No obstante, persiste una duda con respecto a la existencia de un impuesto con un tipo impositivo del 2 % sobre el precio del tabaco vendido por los productores a los intermediarios o transformadores de tabaco. En aparente contradicción con la información proporcionada por el Ministerio de Hacienda, la Organización Nacional del Tabaco ha aportado información (anexo C de la respuesta) en el sentido de que dicho impuesto existe y de que, hasta 1994, su base imponible estaba constituida por la totalidad del precio de venta del tabaco en rama incrementado por el valor de la correspondiente prima comunitaria al tabaco, mientas que más recientemente la base imponible ha estado constituida únicamente por el precio pagado por el tabaco. La existencia de este impuesto fue admitida en la vista por la Abogada de Kapniki. [32] Sin embargo, afirmó que grava todo el tabaco no transformado puesto en circulación dentro de Grecia, independientemente de su destino, y que recae también sobre el tabaco destinado a la exportación, que se ve de este modo sujeto a una doble imposición.

31. Este Tribunal no dispone de suficiente información para comparar este impuesto con el tributo controvertido. Ni el IKA ni la República Helénica se refirieron al mismo en sus observaciones. Si el órgano jurisdiccional nacional comprueba que el tabaco no transformado cultivado en Grecia, destinado tanto al mercado interno como a los mercados de exportación, está sujeto a dicho impuesto, éste será comparable al menos en un aspecto al tributo controvertido. Sin embargo, en ese caso este último seguiría siendo, con mayor claridad aún, un impuesto ilegal sobre las exportaciones.

32. Para que prosperen las alegaciones de la República Helénica, el órgano jurisdiccional nacional debe adquirir, en última instancia, la convicción de que los impues-

31 — Véase, en particular, la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1).

32 — Como base jurídica para su aplicación en el Derecho griego, se cita el artículo 10 del Decreto-ley nº 3758/1957 (FEK I, p. 184), junto con varias leyes anteriores más. El Agente de la Comisión, que lo calificó de «un impuesto sobre el cultivo», manifestó su impresión de que dicho impuesto había sido suprimido y que en la Ley de 1992 tan sólo se había mantenido su denominación.

tos de que se trata son perfectamente comparables. A este respecto, hay varias cuestiones que merece la pena destacar. En respuesta a preguntas formuladas durante la vista, se admitió que el tributo controvertido únicamente recae sobre la exportación de tabaco no transformado. Las partes coincidieron en que el impuesto sobre las tierras cultivadas ha sido suprimido. El impuesto sobre el consumo al que se refirió el Ministerio de Hacienda helénico recae claramente sobre las ventas al por menor de labores del tabaco en Grecia y, por tanto, no puede ser comparable a un tributo impuesto sobre las exportaciones de tabaco no transformado.

33. En consecuencia, considero que está claro que una exacción como el tributo controvertido constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación incompatible con el Tratado.

B. *El alcance de la obligación de devolución*

34. Habida cuenta de la opinión que he expresado sobre la naturaleza del tributo controvertido, es necesario examinar la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional. De la formulación de dicha cuestión se desprende claramente que el órgano jurisdiccional nacional pretende saber si el Derecho comunitario permite a un Estado miembro denegar la devolución de tributos recaudados ilegalmente en unas circunstancias en que está demostrado que dicha devolución produciría un enriquecimiento sin causa, y sobre quién recae la carga de la prueba de un posible enriquecimiento de este tipo.

35. No hay nada en los autos que indique que a una pretensión de devolución de impuestos similar, pero basada exclusivamente en el Derecho nacional, se le aplicaría un principio contra el enriquecimiento sin causa como ése. Además, en sus observaciones la República Helénica reconoció acertadamente que, en principio, un Estado miembro está obligado a devolver los impuestos recaudados vulnerando el Derecho comunitario y que, si bien mantiene la competencia para determinar tanto los órganos jurisdiccionales ante los cuales pueden formularse dichas pretensiones como las normas de procedimiento aplicables a las mismas, el derecho de recurso y las normas aplicables a su ejercicio deben satisfacer las exigencias de no discriminación y de eficacia frente a las que rigen las pretensiones comparables basadas únicamente en el Derecho nacional. [33] Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si una pretensión de devolución de impuestos basada exclusivamente en el Derecho nacional debería cumplir un requisito equiparable en el sentido de que la persona sujeta al tributo no repercutió en la práctica su carga financiera. En el caso que no se exigiera dicho requisito, el argumento basado en el enriquecimiento sin causa invocado por el IKA contra la pretensión de devolución formulada en el procedimiento principal por Kapniki no podría acogerse. [34]

36. El verdadero problema relacionado con la devolución que plantea el presente caso se refiere a la cuestión de la prueba. En la resolución de remisión, no se hace ninguna referencia a que el órgano jurisdiccional nacional efectuara apreciaciones de hecho

33 — Véanse, entre otras, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595); de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165; en lo sucesivo, «sentencia Comateb»), y de 9 de febrero de 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579).

34 — En la vista, Kapniki alegó enfáticamente que tanto la legislación griega como la jurisprudencia del Symvoulio tis Epikrateias (Consejo de Estado) impiden invocar un supuesto enriquecimiento sin causa en contra de pretensiones de devolución de tributos recaudados ilegalmente formuladas por los contribuyentes.

sobre la repercusión por parte de Kapniki de la carga del tributo controvertido. En su segunda cuestión, se refiere al hecho de que Kapniki no alegó que la repercusión de la exacción le ocasionara una reducción de sus ventas. En sus observaciones ante este Tribunal, el IKA sostiene que, en la medida en que Kapniki no alegó en sus observaciones en el procedimiento principal que el hecho de haber repercutido la exacción tuvo por efecto provocar un aumento del precio y la consiguiente reducción de sus ventas, de ello se desprende necesariamente, una vez demostrado que la exacción fue efectivamente repercutida, que si se ordenara la devolución del tributo se produciría un enriquecimiento sin causa. Por otro lado, la República Helénica parece presumir que el órgano jurisdiccional nacional comprobó que la carga del tributo fue repercutida por Kapniki, si bien en la vista alegó que el órgano jurisdiccional nacional había presumido, basándose en los documentos que le habían sido aportados, que el tributo había sido repercutido.

37. Estoy de acuerdo con Kapniki y con la Comisión en que todas las excepciones al derecho a la devolución que, en principio, tienen los contribuyentes deben interpretarse de manera estricta. A falta de cualquier indicación clara en la resolución de remisión sobre la existencia de pruebas de que Kapniki repercutió la carga de las exacciones de que se trata, no puede presumirse que lo hizo. Los criterios que deben tener presentes los órganos jurisdiccionales nacionales a la hora de examinar si se ha repercutido o no una exacción ilegal están perfectamente definidos.

38. Desde la sentencia Just, está claro que, siempre que se respeten las exigencias de no discriminación y de eficacia, «el ordenamiento jurídico comunitario no exige conceder la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando pueda producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios». [35] Unos pocos años después, en la sentencia San Giorgio, el Tribunal de Justicia confirmó la sentencia Just declarando que «no pueden considerarse contrarias al Derecho comunitario, en su principio, las disposiciones legislativas nacionales que excluyen la devolución de derechos, impuestos y tributos recaudados en contra de las disposiciones de Derecho comunitario, cuando se haya probado que la persona obligada al pago del impuesto lo ha repercutido de hecho sobre otros sujetos». [36] Sin embargo, recientemente el Tribunal de Justicia confirmó, en la sentencia Comateb, que no puede afirmarse verdaderamente que pueda temerse un enriquecimiento sin causa a no ser que la exacción de que se trate haya sido efectivamente repercutida en su totalidad por el contribuyente. [37] El Tribunal de Justicia continuó afirmando que, «incluso en el supuesto en que se demuestre que el tributo ha sido repercutido total o parcialmente sobre el comprador, la devolución al operador del importe así repercutido no implica necesariamente el enriquecimiento sin causa de este último», ya que, por ejemplo, el aumento del precio de los productos ocasionado por la repercusión del tributo puede haber provocado una disminución de las ventas. [38]

39. Además, el Derecho comunitario también se opone a la aplicación de cualquier presunción o modalidad de prueba que traslade al contribuyente la carga de la prueba de que el tributo de que se trata no ha sido repercutido. A este respecto, basta recordar la reciente afirmación realizada

35 — Sentencia de 27 de febrero de 1980 (68/79, Rec. p. 501), apartado 26.

36 — Sentencia citada en la nota 33 *supra*, apartado 13.

37 — Véanse especialmente los apartados 27 y 28 de la sentencia citada en la nota 33 *supra*.

38 — Apartado 29.

por el Tribunal de Justicia en la sentencia Dilexport, según la cual «son incompatibles con el Derecho comunitario las modalidades de prueba cuyo efecto sea hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución de los impuestos recaudados en contra de las disposiciones del Derecho comunitario» y que éste es el caso, concretamente, «de las presunciones o de las reglas de prueba que imponen al contribuyente la carga de probar que los tributos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otros sujetos, o de las limitaciones especiales sobre la forma de la prueba que se ha de aportar, como el hecho de excluir toda prueba no documental». [39] El Tribunal de Justicia explicó cómo debían apreciarse las presunciones de procedimiento de Derecho nacional: [40]

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

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

39 — Citada en la nota 33 *supra*, apartado 48.

40 — *Ibidem*, apartados 52 y 53.

40. En el presente caso, Kapniki afirma que la prueba de que efectivamente repercutió el tributo debe basarse no en los documentos que se vio obligada a presentar a las autoridades tributarias a efectos del pago del tributo controvertido, sino en los documentos contractuales elaborados con los compradores del tabaco de que se trata. Sin embargo, puesto que la cuestión de si un tributo ha sido repercutido o no constituye una cuestión de hecho, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar las pruebas documentales que pueden invocarse para demostrar si fue así o no. Por supuesto, la aplicación de las reglas de prueba nacionales queda sujeta a la exigencia de Derecho comunitario de mayor rango de que el sujeto pasivo siempre debe seguir teniendo la posibilidad de hacer valer los derechos que le confiere el Derecho comunitario. A mi entender, el principio fundamental de Derecho comunitario que exige una protección efectiva de los derechos comunitarios implica que las pruebas, documentales o no, invocadas por una Administración tributaria nacional que pretende oponerse a la devolución deben ser concluyentes y probatorias y no pueden estar basadas en meras presunciones. [41] Por tanto, de ello se desprende que si una Administración pretende satisfacer la carga de la prueba que recae sobre ella remitiéndose a documentos oficiales presentados por un contribuyente, en la forma exigida, con motivo de la imposición del tributo controvertido, dicho contribuyente debe poder aducir documentos comerciales

41 — A este respecto, véase el punto 50 de las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto en el que recayó la sentencia de 3 de febrero de 2000, Dounias (C-228/98, Rec. p. I-577), en las que defendió la tesis según la cual una legislación nacional que limite la posibilidad de convocar testigos podría hacer imposible, si su testimonio fuera esencial para la pretensión del demandante, el ejercicio de los derechos que le confiere el Derecho comunitario. El Tribunal de Justicia se adhirió a esta tesis, pero declaró que la legislación de que se trataba sólo sería incompatible con el Derecho comunitario si el demandante no pudiera beneficiarse de los casos excepcionales en que estaba previsto el examen de testigos y si la aportación de pruebas escritas no le permitiera acreditar sus derechos (véanse los apartados 71 y 72 de la sentencia).

o de otro tipo que demuestren que, pese a las declaraciones en sentido contrario que puedan contener dichos documentos oficiales, el tributo, o al menos una parte del mismo, no fue efectivamente repercutido.

41. En consecuencia, un Estado miembro está obligado a devolver a un contribuyente el importe de los tributos percibidos vulnerando el Derecho comunitario, a no ser que la Administración tributaria de que se trate demuestre, a satisfacción del órgano jurisdiccional que conozca de la demanda de devolución, que el contribuyente repercutió efectivamente a otras personas la totalidad de los tributos y que, de este modo, no sufrió ninguna pérdida o daño económico derivado como consecuencia de una disminución de las ventas o de los beneficios.

C. *Efectos de la sentencia en el tiempo*

42. El IKA alegó, por vez primera en la vista, que el Tribunal de Justicia debe limitar *ex nunc* los efectos de su sentencia si resuelve que una exacción como el tributo controvertido es incompatible con el Derecho comunitario. Esta petición se basó en los importantes efectos financieros negativos para la estabilidad económica del IKA que se derivarían de tener que devolver las cantidades recaudadas. El Tribunal de Justicia no ha recibido ninguna precisión sobre estas supuestas dificultades financieras. Además, Kapniki se opuso enérgicamente a esta solicitud.

43. Las interpretaciones del Derecho comunitario que hace el Tribunal de Justicia se aplican *ex tunc*. Sólo en circunstancias excepcionales, el Tribunal de Justicia puede considerar apropiado, en aras del principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, «limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la disposición interpretada con el fin de cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe».[42] Sólo el Tribunal de Justicia, «en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada», «puede admitir» dicha limitación. Aunque las consecuencias prácticas de su sentencia deben «sopesarse cuidadosamente», el Tribunal de Justicia no debe permitir que se menoscabe la objetividad del Derecho o se comprometa la aplicación futura del Derecho comunitario «por causa de las repercusiones que puede tener una resolución judicial por lo que respecta al pasado».

44. Al aplicar este principio excepcional, el Tribunal de Justicia debe tener en cuenta si la disposición pertinente de Derecho comunitario ya ha sido interpretada por el propio Tribunal y hasta qué punto la Comisión puede haber contribuido a una eventual incertidumbre sobre su interpretación.[43] Ninguno de estos factores concurre en el presente caso. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia mediante la que se define el alcance de la prohibición de las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana está plenamente consolidada

42 — Véanse las sentencias de 2 de febrero de 1988, Blaizot y otros (24/86, Rec. p. 379; en lo sucesivo, «sentencia Blaizot»), apartados 28 y 30; de 16 de julio de 1992, Legros y otros (C-163/90, Rec. p. I-4625; en lo sucesivo, «sentencia Legros»), apartado 60, y de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C-437/97, Rec. p. I-1157; en lo sucesivo, «sentencia Krankenhausverein»), apartado 57.

43 — Véanse las sentencias Blaizot, apartados 29 y 33; Legros, apartados 31 y 32, y Krankenhausverein, apartado 58.

desde finales de los años sesenta, y se aplica plenamente en la República Helénica desde su adhesión. Plantearse la limitación de los efectos *ratione temporis* de los artículos 9, 12 y 16 del Tratado en Grecia por lo que respecta al tributo controvertido constituiría una extensión significativa y, a mi entender, injustificada de una facultad jurisdiccional que debería ser absolutamente excepcional. En todo caso, debe ser el Tesoro helénico el que compense cualquier pérdida financiera que sufran las instituciones de Seguridad Social como el IKA como consecuencia de una sentencia mediante la que se considere una exacción como el tributo controvertido en el presente caso incompatible con el Derecho comunitario.

III. Conclusión

45. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas:

«1) Un tributo percibido por un Estado miembro sobre la exportación de tabaco no transformado a otros Estados miembros constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación incompatible con los artículos 9 y 12 del Tratado CE (actualmente artículos 23 CE y 25 CE, tras su modificación) y con el artículo 16 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Amsterdam), salvo que se aplique, con arreglo a criterios objetivos y en el marco de un régimen fiscal general, para compensar un gravamen nacional comparable sobre el tabaco no transformado aplicado en la misma fase de comercialización, sobre la misma base imponible, con igual tipo impositivo y en razón de idéntico hecho imponible que el que recae sobre las exportaciones. El hecho de que los ingresos generados por un tributo que grave las exportaciones se utilicen para financiar contribuciones de Seguridad Social de los trabajadores del sector de que se trate no puede afectar a su

calificación como una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación.

2) Sólo puede impedirse a un contribuyente, que haya sido obligado a pagar un gravamen que constituya una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación, reclamar la devolución de las cantidades recaudadas si la Administración tributaria de que se trate puede demostrar que el contribuyente repercutió a terceros la totalidad del gravamen y que, de este modo, no sufrió ninguna pérdida o daño económico derivado como consecuencia de una disminución de las ventas o de los beneficios.»