SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 27 de febrero de 1980 *

En el asunto 68/79,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Østre Landsret, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Hans Just I/S, empresa productora e importadora de bebidas espirituosas, con domicilio social en Copenhague,

y

Ministerio danés de asuntos fiscales,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 95 del Tratado CEE con respecto a la Ley danesa de 4 de abril de 1978, relativa a los impuestos especiales sobre los aguardientes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: H. Kutscher, Presidente; O'Keeffe y A. Touffait, Presidentes de Sala; J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, A.J. Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans y O. Due, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. G. Reischl;
Secretario: Sr. A. Van Houtte;

dicta la siguiente

Sentencia

(No se transcriben los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

1 Mediante resolución de 26 de marzo de 1979, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de abril siguiente, el Østre Landsret de Copenhague planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 95 del Tratado CEE, para poder apreciar, por un lado, la compatibilidad con esta disposición de la diferenciación fiscal establecida por la Lovbekentgørelse (Ley coordinada) nº 151 de 4 de abril de 1978, relativa a los impuestos especiales sobre los aguardientes y, por otro, para poder determinar en qué medida el contribuyente, obligado a pagar los impuestos percibidos en infracción del Derecho comunitario, puede alegar un derecho a la devolución de los mismos.

2 Conforme al artículo 2 de la Ley nº 151 a la que se refiere el órgano jurisdiccional remitente, los impuestos especiales están fijados del siguiente modo:

1) Para el «akvavit» y el «snaps» (productos que en lo sucesivo se denominarán «akvavit», por ser expresiones sinónimas), 167,50 DKR por litro de alcohol etílico puro, y

2) Para los «demás productos», 257,15 DKR por litro de alcohol etílico puro.

3 A tenor del artículo 3 de la misma Ley, los productos que disfrutan del tipo impositivo fijado por el número 1 del artículo 2 se definen como aquellos

productos «elaborados a partir de alcoholes neutros y que contienen en su composición esencias aromáticas vegetales» y, además, «que no presentan las características del gin, el vodka, la ginebra, el "wacholder" u otros productos similares, ni las mismas características que el licor, el punch, el "bitter" o las bebidas espirituosas a base de anís, el ron, los aguardientes de frutas y otros aguardientes cuyo sabor característico procede de la destilación o maduración».

4 De la resolución de remisión resulta que Hans Just, demandante en el asunto principal, importa vinos y aguardientes y produce, además, bebidas alcohólicas. Sólo comercializa en menor medida los productos que tributan como akvavit y vende, por el contrario, grandes cantidades de otros aguardientes. En su liquidación mensual dirigida a la Administración de Aduanas correspondiente al mes de junio de 1978, la demandante declaró un lote de bebidas alcohólicas importadas para la aplicación de los impuestos especiales. Una pequeña parte de ellas estaba constituida por akvavit, gravado con un impuesto de 167,50 DKR por litro de alcohol etílico puro, y la mayor parte consistía en otros aguardientes, gravados con un tipo de 257,15 DKR por litro de alcohol etílico puro.

5 En el momento de presentar a la Administración la liquidación de estos impuestos, la demandante alegó que los derechos que gravaban los aguardientes distintos del akvavit sólo podían ser percibidos según el tipo aplicable a éste. La Administración notificó a la demandante que si no eran satisfechos en su totalidad, con arreglo a la Ley, los derechos exigidos serían objeto de recaudación por vía de apremio, sin perjuicio de la posible cancelación de la sociedad del Registro de Aduanas. Por consiguiente, la demandante abonó la totalidad del impuesto, pero hizo constar su oposición y se reservó el derecho a reclamar la devolución de la diferencia entre los dos tipos impositivos. Posteriormente, la demandante interpuso el recurso pendiente en la actualidad ante el Østre Landsret, alegando que la tributación de los aguardientes importados distintos del akvavit a un tipo más alto que el aplicado a éste era contraria a las disposiciones del artículo 95 del Tratado. Por consiguiente, solicitó la devolución de los importes que, a su juicio, se había visto obligada a pagar en infracción de las disposiciones del Derecho comunitario.

6 El órgano jurisdiccional nacional, teniendo en cuenta que la Comisión había interpuesto el recurso por incumplimiento 171/78 contra el Reino de

Dinamarca, que ponía en cuestión la compatibilidad de la legislación de referencia con el Tratado, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales, de las cuales las tres primeras se refieren a la compatibilidad del régimen fiscal objeto del litigio con el artículo 95, mientras que la cuarta se refiere a la posible devolución de los derechos percibidos.

Sobre la compatibilidad del régimen fiscal impugnado con el artículo 95 (cuestiones primera, segunda y tercera)

7 Las tres cuestiones están redactadas en los siguientes términos:

«Cuestión 1 A

¿Se opone el Derecho comunitario a que un régimen tributario nacional establezca tipos impositivos diferentes, por un lado, para el akvavit y el snaps y, por otro, para los demás aguardientes, habida cuenta de que:

a) la legislación nacional distingue las dos categorías de aguardientes de acuerdo con una definición referida a las materias primas y a los extractos de que se componen, a su grado alcohólico y a las características distintivas de su sabor,

b) la diferenciación establecida por la Ley entre las dos categorías no se basa en una distinción entre productos nacionales e importados ni tiene en cuenta, dentro de las dos clases de tributación, el origen de las mercancías?

Cuestión 1 B

¿Tiene alguna incidencia sobre la respuesta que haya que dar a la primera cuestión A la circunstancia de que la carga fiscal, con relación al coste de elaboración del producto, sea la misma, para la categoría de bebidas espirituosas menos gravada (akvavit y snaps), que la que grava las bebidas espirituosas pertenecientes a la categoría fiscal más elevada (aguardientes distintos del akvavit)?

Cuestión 2

Suponiendo que las normas de Derecho comunitario no se opongan a la existencia de los tipos diferenciados contemplados en la primera cuestión, ¿establece este Derecho determinados requisitos para la aplicación de estos tipos a los productos importados? y más concretamente:

a) ¿Deben gravarse los aguardientes importados con el mismo tipo que los productos nacionales idénticos o, de no existir éstos, que presenten más similitudes con ellos?

b) El conjunto de los aguardientes importados ¿debe ser objeto de una tributación al tipo más bajo, aunque los «aguardientes distintos del akvavit», elaborados en el mismo país, sean gravados con un tipo más elevado?

Cuestión 3

A) Suponiendo, por el contrario, que una tributación diferenciada sea incompatible con el Derecho comunitario, ¿cuáles son los criterios que permiten determinar el tipo aplicable?

B) ¿Pueden invocar también el artículo 95 los productores daneses o únicamente los importadores?»

8 Las disposiciones de la Ley cuya aplicación dio origen al litigio planteado ante el Østre Landsret dieron lugar a un recurso por incumplimiento, interpuesto por la Comisión con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE y que es objeto del asunto 171/78 (←Rec. 1980, p. 447). Fundamentalmente, las cuestiones de Derecho examinadas en el marco de este recurso son idénticas a las que suscitan las tres primeras cuestiones del Østre Landsret.

9 Mediante sentencia del día de hoy, este Tribunal de Justicia ha declarado que el Reino de Dinamarca ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 95 del Tratado CEE, al aplicar una tributación discriminatoria en materia de aguardientes, con arreglo a la Ley de que se trata, a los productos importados de los demás Estados miembros. Por consiguiente,

basta para ello con remitirse a la sentencia del asunto 171/78, cuyo texto va unido a la presente sentencia. Teniendo en cuenta los fundamentos de Derecho expuestos en dicha sentencia, procede responder del modo siguiente a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional.

10 La primera cuestión menciona diversas características de la legislación fiscal danesa, para obtener una respuesta de este Tribunal de Justicia sobre la cuestión de si dicho régimen fiscal es compatible con la exigencias del Derecho comunitario. En su sentencia 171/78, este Tribunal de Justicia ha examinado las características de este régimen y ha llegado a la conclusión de que es discriminatorio respecto a un número indeterminado de productos importados o que pueden ser importados en Dinamarca y que, además, puede proteger la producción nacional de akvavit.

11 Este Tribunal de Justicia no ha excluido, en principio, la posibilidad de que una legislación fiscal nacional distinga entre diferentes bebidas alcohólicas, entendiéndose, no obstante, que tal distinción no puede utilizarse con fines de discriminación fiscal o para garantizar la protección de los productos nacionales. Ha reconocido que la distinción hecha por la legislación danesa entre el akvavit y todas las demás bebidas alcohólicas tiene carácter discriminatorio y protector.

12 Procede, pues, responder a la primera cuestión que, aunque el Tratado no excluye, en principio, una diferencia de tributación entre diversos productos alcohólicos, tal diferencia no puede utilizarse con fines de discriminación fiscal o para proteger, aunque sea indirectamente, una producción nacional. Un sistema tributario que consista en asegurar una ventaja fiscal a un solo producto, representativo de la mayor parte de la producción nacional, excluyendo a todos los demás productos importados, similares o competidores, es incompatible con el Derecho comunitario.

13 Las cuestiones segunda y tercera son alternativas. Teniendo en cuenta la respuesta dada a la primera cuestión, sólo procede examinar la tercera. Esta cuestión se divide en dos partes.

14 En primer lugar, se pregunta cuál es el tipo impositivo aplicable a los productos importados cuando se considera incompatible con el Derecho comunitario un sistema de tributación diferenciada. Dado que el Derecho comunitario, en su

estado actual, no limita la libertad de los Estados miembros en cuanto a la fijación de los tipos impositivos en esta materia, se deduce del artículo 95 que el tipo aplicable a los productos importados debe fijarse de modo que se elimine el margen de discriminación o de protección prohibido por el Tratado.

15 Mediante la segunda parte de la tercera cuestión se pregunta si sólo pueden acogerse al artículo 95 los importadores o si esta disposición beneficia igualmente a los productores daneses. Esta cuestión se plantea debido a que una parte de la producción nacional de aguardiente está sujeta al tipo impositivo más elevado, como se expone en los fundamentos de Derecho de la sentencia 171/78. Dado que el artículo 95 hace expresamente referencia a los «productos de los demás Estados miembros», los productores nacionales del Estado miembro de que se trata no pueden invocar esta disposición.

16 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que cuando un sistema nacional de tributación diferenciada resulte incompatible con el Derecho comunitario, el Estado miembro de que se trata debe aplicar a los productos importados un tipo impositivo que elimine el margen de discriminación o de protección prohibido por el Tratado. El artículo 95 sólo asegura este trato a los productos importados de los demás Estados miembros.

Sobre la devolución de los impuestos percibidos infringiendo el Derecho comunitario (cuestión cuarta)

17 La cuarta cuestión del Østre Landsret está redactada en los siguientes términos:

¿Existen en Derecho comunitario normas que puedan aplicarse eficazmente a la devolución de los derechos percibidos infringiendo el artículo 95? ¿Es importante a este respecto que el comerciante pueda demostrar que ha sufrido un perjuicio?

18 La demandante en el asunto principal expone a este respecto que durante un largo período, creyendo que la legislación danesa se ajustaba al Derecho comunitario, pagó de buena fe y en un clima de confianza los derechos sobre los alcoholes importados. Empezó a presentar reclamaciones a partir de 1978, año en que se dio cuenta de que la legislación danesa podría ser contraria al Derecho comunitario. No obstante, amenazada de embargo y de cancelación

de su inscripción en la Dirección General de Aduanas, se vio obligada a pagar los derechos exigidos, para a continuación reclamar su restitución por vía judicial. La demandante admite que esta demanda de devolución debe apreciarse en el marco del Derecho nacional, pero recuerda que, a tenor de la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia (sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989 y Comet, 45/76, Rec. p. 2043), la aplicación de estas disposiciones no puede hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger.

19 Según la demandante, los Estados miembros tienen el deber de garantizar la protección jurídica de los justiciables, derivada del efecto directo de las disposiciones de Derecho comunitario. La solución más correcta sería reconocer en un caso como el presente un derecho puro y simple a devolución. Sin embargo, las normas de Derecho danés sobre la devolución de impuestos ilegalmente percibidos carecen de claridad. En el estado actual de la jurisprudencia hay que esperar que un órgano jurisdiccional danés desestime la demanda de devolución cada vez que compruebe que un impuesto o derecho indebidamente recaudado presumiblemente puede haber sido repercutido sobre el consumidor. En cuanto a la cuestión de si una persona, ilegalmente obligada al pago de un impuesto, puede ser obligada a presentar la prueba del perjuicio sufrido, la demandante señala que cuanto mayor es la diferencia de precio entre las dos categorías de productos, más difícil es vender el producto más caro. En todo caso, la elevación de los tipos impositivos sobre los aguardientes, el 7 de septiembre de 1977, de acuerdo con la Ley nº 437 de 6 de septiembre de 1977, produjo el efecto de hacer caer las ventas de los aguardientes distintos del akvavit; este descenso de las ventas no sólo supuso una seria disminución de los beneficios de la sociedad, sino que además, hizo necesario proceder a una reducción de efectivos. El conjunto del ramo se vio afectado en Dinamarca por un descenso comparable de la venta de los aguardientes distintos del akvavit.

20 El Gobierno danés reconoce que la protección del efecto directo del Derecho comunitario implica, en principio, el derecho de los contribuyentes a reclamar la devolución de los impuestos percibidos infringiendo el Derecho comunitario. Considera que esta devolución debe hacerse de acuerdo con las normas del Derecho nacional, entendiéndose, sin embargo, que éstas no pueden impedir el efecto directo del Derecho comunitario y que las modalidades que establecen no deben ser menos favorables que aquéllas, semejantes, que regulan los

recursos de carácter interno. Ahora bien, según el Derecho danés, el criterio del enriquecimiento constituye la piedra angular de las normas relativas a la devolución de los impuestos pagados por error o indebidamente. Desde este punto de vista, el Gobierno danés señala que la demandante del asunto principal, después de haber abonado los impuestos, vendió sus productos a precios normales, de manera que la sociedad cubrió con ellos, además del precio de coste, el importe de los derechos impugnados, añadiendo un margen normal de beneficio. Por tanto, en realidad fueron los consumidores quienes pagaron los derechos y, por consiguiente, la demandante no sufrió perjuicio alguno por ello. Así pues, para ella la devolución de los impuestos constituiría un enriquecimiento sin causa. Si se concediera la devolución a una empresa que en realidad sólo ha servido de órgano de recaudación del impuesto, el Estado se podría ver expuesto con posterioridad a reclamación por parte de quienes, en último término, soportaron la carga del impuesto, de manera que debería devolver dos veces el mismo importe.

21 El Gobierno danés subraya, además, las consecuencias económicas que pueden derivarse, para el Estado danés, de la obligación de devolver pura y simplemente los impuestos percibidos, en la medida en que se declare que éstos son contrarios al Derecho comunitario. La diferencia de tributación entre los aguardientes importados y el akvavit supone, según aquél, unos ingresos anuales de aproximadamente 200 millones de coronas; dado que el plazo de prescripción del derecho a devolución es de cinco años, el Estado danés se podría encontrar con reclamaciones de devolución por importe aproximado de mil millones de coronas.

22 La comparación de los sistemas nacionales pone de manifiesto que el problema de la impugnación de impuestos recaudados ilegalmente o de la devolución de impuestos pagados indebidamente está resuelto de diferentes maneras en los diversos Estados miembros e incluso dentro de un mismo Estado, según los diferentes impuestos y derechos de que se trate. En determinados casos, la Ley ha sometido las reclamaciones o recursos de este tipo a requisitos concretos de forma y plazo, tanto respecto a las reclamaciones dirigidas a la Administración tributaria como a los recursos jurisdiccionales. Teniendo presente el funcionamiento de estos mecanismos de recurso, en sus sentencias Rewe y Comet, antes citadas, este Tribunal de Justicia reconoció en interés de la seguridad jurídica la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación

de plazos razonables de recurso que proteja tanto al contribuyente como a la Administración.

23 En otros casos, los recursos de devolución de impuestos indebidamente pagados deben interponerse ante los órganos jurisdiccionales ordinarios, en particular en forma de acciones de restitución de cantidades indebidamente pagadas. Estos recursos pueden interponerse durante plazos más o menos largos, en determinados casos durante el plazo de prescripción de Derecho común, de manera que los Estados miembros interesados pueden encontrarse ante reclamaciones acumuladas de considerable importancia, en caso de declaración de incompatibilidad de determinadas disposiciones fiscales nacionales con las exigencias del Derecho comunitario.

24 El régimen que se aplica en el Reino de Dinamarca en esta materia pertenece a este último grupo, puesto que en dicho Estado la devolución de los impuestos indebidamente pagados se reclama ante los órganos jurisdiccionales nacionales en forma de una acción de reclamación de cantidades indebidamente pagadas, que está sujeta a un plazo de prescripción que, en principio, es de cinco años. Según la jurisprudencia danesa, los órganos jurisdiccionales tendrán en cuenta, cuando se ejerciten dichas acciones, la circunstancia de que los impuestos indebidamente pagados, incorporados al precio de las mercancías, hayan podido ser repercutidos sobre fases posteriores del circuito económico; resulta asimismo que dichos órganos jurisdiccionales podrán tener en cuenta, para determinar el importe de las sumas que haya que restituir, el perjuicio sufrido, en su caso, por un contribuyente como consecuencia de la incidencia de un impuesto ilegal sobre su volumen de negocios.

25 De las citadas sentencias Rewe y Comet, de 16 de diciembre de 1976, se deduce que, con arreglo al principio de cooperación enunciado en el artículo 5 del Tratado, corresponde a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros garantizar la protección jurídica derivada, para los justiciables, del efecto directo de las disposiciones de Derecho comunitario. A falta de normativa comunitaria en materia de devolución de impuestos nacionales indebidamente percibidos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro determinar los órganos jurisdiccionales competentes y regular las modalidades procesales de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que los justiciables deducen del efecto directo del

Derecho comunitario, entendiéndose que estas modalidades no pueden ser menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno y que en ningún caso deben disponerse de manera que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger.

26 Procede precisar a este respecto que la protección de los derechos garantizados en la materia por el ordenamiento jurídico comunitario no exige conceder la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios. Así pues, nada se opone, desde el punto de vista del Derecho comunitario, a que los órganos jurisdiccionales nacionales tengan en cuenta, con arreglo a su Derecho nacional, que los impuestos indebidamente percibidos hayan podido incorporarse a los precios de la empresa sujeto pasivo del impuesto y hayan podido ser repercutidos sobre los compradores. También sería conforme con los principios del Derecho comunitario que los órganos jurisdiccionales a los que se sometan demandas de reembolso tengan en cuenta, con arreglo a su Derecho nacional, el perjuicio que un importador pueda haber sufrido debido a que las medidas fiscales discriminatorias o protectoras hayan tenido por efecto limitar el volumen de las importaciones procedentes de otros Estados miembros.

27 Así pues, procede responder a la cuarta cuestión que incumbe a los Estados miembros asegurar el reembolso de los impuestos, percibidos en infracción del artículo 95, con arreglo a las disposiciones de su Derecho interno, en condiciones que no deben ser menos favorables que las correspondientes a recursos semejantes de carácter interno y que, de todos modos, no deben hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos otorgados por el ordenamiento jurídico comunitario; que el Derecho comunitario no excluye que se tenga en cuenta que la carga de los impuestos indebidamente percibidos puede haberse repercutido sobre otros operadores económicos o sobre los consumidores; por último, que la posible consideración, con arreglo al Derecho nacional del Estado interesado, del perjuicio sufrido por la persona obligada al pago de los impuestos, a causa del efecto restrictivo de éstos sobre el volumen de las importaciones procedentes de otros Estados miembros, es conforme con los principios del Derecho comunitario.

Costas

Considerando que los gastos efectuados por el Gobierno del Reino de Dinamarca y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso;

que, dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Østre Landsret mediante resolución de 26 de marzo de 1979, declara:

1) **Aunque el Tratado no excluye, en principio, una diferencia de tributación entre diversos productos alcohólicos, tal diferencia no puede utilizarse con fines de discriminación fiscal o para proteger, aunque sea indirectamente, una producción nacional. Un sistema tributario que consista en asegurar una ventaja fiscal a un sólo producto, representativo de la mayor parte de la producción nacional, excluyendo a todos los demás productos importados, similares o competidores, es incompatible con el Derecho comunitario.**

2) **Cuando un sistema nacional de tributación diferenciada resulte incompatible con el Derecho comunitario, el Estado miembro de que se trata debe aplicar a los productos importados un tipo impositivo que**

elimine el margen de discriminación o de protección prohibido por el Tratado. El artículo 95 sólo asegura este trato a los productos importados de los demás Estados miembros.

3) **Incumbe a los Estados miembros asegurar el reembolso de los impuestos, percibidos en infracción del artículo 95, con arreglo a las disposiciones de su Derecho interno, en condiciones que no deben ser menos favorables que las correspondientes a recursos semejantes de carácter interno y que, de todos modos, no deben hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos otorgados por el ordenamiento jurídico comunitario. El Derecho comunitario no excluye que se tenga en cuenta que la carga de los impuestos indebidamente percibidos puede haberse repercutido sobre otros operadores económicos o sobre los consumidores. La posible consideración, con arreglo al Derecho nacional del Estado interesado, del perjuicio sufrido por la persona obligada al pago de los impuestos, a causa del efecto restrictivo de éstos sobre el volumen de las importaciones procedentes de otros Estados miembros, es conforme con los principios del Derecho comunitario.**

Kutscher O'Keeffe Touffait Mertens de Wilmars Pescatore

Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 27 de febrero de 1980.

El Secretario
A. Van Houtte

El Presidente
H. Kutscher