CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. L.A. GEELHOED

presentadas el 3 de junio de 2003 [1]

I. Introducción

1. En el presente procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 226 CE, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al mantener en su ordenamiento jurídico nacional el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428, de 29 de diciembre de 1990, el cual, tal como es aplicado en la práctica e interpretado por los órganos jurisdiccionales, admite, a los efectos de la devolución de impuestos recaudados en la práctica en infracción del Derecho comunitario, un régimen de prueba que hace imposible o, al menos, excesivamente difícil para el contribuyente el ejercicio del derecho a la devolución de dichos impuestos. A juicio de la Comisión, dicha práctica es contraria a los principios jurídicos desarrollados por el Tribunal de Justicia en materia de recuperación de cantidades indebidamente pagadas.

2. Asimismo, ello plantea la cuestión de mayor importancia de las consecuencias que procede atribuir a una jurisprudencia nacional que no se ajusta a las disposiciones del Derecho comunitario originario y derivado tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia.

3. Me permito señalar que esta problemática se ha presentado en otros dos asuntos actualmente pendientes ante el Tribunal de Justicia, si bien desde un punto de vista diferente. Se trata de los asuntos Kühne y Heitz [2] y Köbler. [3] En el primero de dichos asuntos, el juez remitente ha preguntado si un órgano administrativo nacional está obligado a reconsiderar una decisión que ha sido confirmada judicialmente y que ha adquirido fuerza de cosa juzgada, después de que se haya indicado en una sentencia posterior del Tribunal de Justicia que dicha decisión y dicha sentencia se basan en una interpretación errónea del Derecho comunitario. El segundo asunto versa sobre la cuestión de si un Estado miembro es responsable del daño ocasionado a un

1 — Lengua original: neerlandés.

2 — Asunto C-453/00.

3 — El Abogado General Sr. Léger ha presentado sus conclusiones en este asunto el 8 de abril de 2003 (C-224/01, Rec. p. I-10239).

justiciable a raíz de una decisión contraria al Derecho comunitario dictada por un órgano jurisdiccional supremo. En el presente asunto, se plantea la cuestión de si una práctica jurídica nacional permite declarar que un Estado miembro ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE a efectos del artículo 226 CE.

II. La legislación italiana pertinente

4. La Ley nº 428/1990, de 29 de diciembre de 1990, por la que se establecen las disposiciones para dar cumplimiento a las obligaciones derivadas de la pertenencia de la República Italiana a las Comunidades Europeas (Ley comunitaria de 1990, GURI nº 10, de 12 de enero de 1991) entró en vigor el 27 de enero de 1991.

5. El artículo 29 de la Ley nº 428/1990 establece las normas en materia de «devolución de los impuestos declarados incompatibles con el Derecho comunitario». Los apartados 1 y 2 tienen el siguiente tenor:

«1. El plazo de caducidad de cinco años establecido en el artículo 91 del texto refundido de las disposiciones legislativas en materia aduanera, aprobado mediante Decreto del Presidente de la República de 23 de enero de 1973, nº 43, se aplicará a todas las solicitudes y reclamaciones que tengan por objeto la devolución de cantidades abonadas en relación con operaciones aduaneras. Trascurridos 90 días desde la fecha de entrada en vigor de la presente ley, el plazo señalado y el plazo de prescripción establecido en el artículo 84 del texto único se reducirán a tres años.

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

[...]»

III. Antecedentes del litigio

6. El régimen del artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990 ha sustituido al artículo 10 del Decreto-ley nº 430, de 10 de julio de 1982: [4]

«Toda persona que haya pagado indebidamente derechos de aduana de importación, impuestos de fabricación, impuestos sobre el consumo o derechos del Estado [...]

4 — Ley relativa a disposiciones en materia de impuestos sobre la fabricación, circulación de los productos petrolíferos, impuestos directos, impuesto sobre el valor añadido y sanciones correspondientes, GURI nº 190, de 13 de julio de 1982.

tendrá derecho a que se le devuelvan las cantidades pagadas si aporta la prueba documental de que no se ha repercutido de ningún modo el gravamen correspondiente sobre otras personas, salvo en caso de error material.

Salvo prueba documental en contrario, la carga se presumirá repercutida cada vez que las mercancías con respecto a las que se haya efectuado el pago hayan sido cedidas, incluso después de su elaboración, transformación, montaje, ensamblaje o adaptación.

[...]»

7. Esta disposición ha sido objeto de dos sentencias del Tribunal de Justicia en los años ochenta. En su sentencia San Giorgio, el Tribunal de Justicia declaró que un Estado miembro no puede supeditar la devolución de impuestos nacionales recaudados en infracción del Derecho comunitario a la prueba de que tales impuestos no han sido repercutidos sobre terceros si dicha prueba debe aportarse con arreglo a modalidades que, en la práctica, hacen imposible o excesivamente difícil el ejercicio de tal derecho. [5] Tras la sentencia San Giorgio, la Comisión inició un procedimiento por incumplimiento contra la República Italiana, que dio lugar a la sentencia de 24 de marzo de 1988. [6] Las alegaciones de la Comisión se dirigían contra la exigencia de una prueba exclusivamente documental para acreditar que los derechos y tributos nacionales indebidamente pagados no habían sido repercutidos sobre terceros. El Tribunal de Justicia declaró la incompatibilidad de tales modalidades de prueba con el Derecho comunitario.

8. El artículo 29 de la Ley nº 428/1990 también ha sido objeto de la jurisprudencia comunitaria. Se han planteado cuestiones prejudiciales relativas al artículo 29, apartados 1 y 2, que han dado lugar a las sentencias Aprile, [7] Dilexport [8] y Grundig Italiana. [9] Estas tres sentencias se refieren al plazo de caducidad establecido en el artículo 29, apartado 1.

9. La sentencia Dilexport reviste una especial importancia para la aplicación del artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990, que constituye el objeto principal del procedimiento de infracción del presente asunto. Tras haber declarado que el Gobierno italiano y el juez nacional discrepan sobre la interpretación que los órganos jurisdiccionales italianos dan a

5 — Sentencia de 9 de noviembre de 1983 (199/82, Rec. p. 3595), apartado 13.

6 — Sentencia Comisión/Italia (104/86, Rec. p. 1799).

7 — Sentencia de 17 de noviembre de 1998 (C-228/96, Rec. p. I-7141).

8 — Sentencia de 9 de febrero de 1999 (C-343/96, Rec. p. I-579).

9 — Sentencia de 24 de septiembre de 2002 (C-255/00, Rec. p. I-8003).

dicha disposición, el Tribunal de Justicia ha estimado lo siguiente en lo que respecta al reparto de la carga de la prueba:

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

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

El Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro supedite la devolución de derechos de aduana y de tributos contrarios al Derecho comunitario a un requisito, como la falta de repercusión de tales derechos o tributos sobre terceros, cuyo cumplimiento debe demostrar el solicitante.

IV. Procedimiento

10. El 17 de septiembre de 1996, la Comisión emitió un dictamen motivado. El 4 de abril de 2000, interpuso un recurso ante el Tribunal de Justicia.

11. La demandante solicita al Tribunal de Justicia que:

a) Declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al mantener vigente en su ordenamiento jurídico el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428, de 29 de diciembre de 1990, el cual, tal como es interpretado y aplicado por la administración y los órganos jurisdiccionales, admite un régimen de prueba de la repercusión de los tributos recaudados en infracción de las normas comunitarias que hace prácticamente imposible o, en cualquier caso, excesivamente difícil para el contribuyente el ejercicio del derecho a la devolución de los citados tributos, régimen que, como tal, resulta incompatible con los principios jurídicos consagrados por el Tribunal de Justicia en materia de devolución de cantidades indebidamente pagadas.

b) Condene en costas a la República Italiana.

12. La República Italiana solicita al Tribunal de Justicia que desestime el recurso y condene en costas a la Comisión.

13. El 2 de abril de 2003 se celebró una vista. A petición del Tribunal de Justicia, las partes examinaron en qué medida puede basar la Comisión un procedimiento por incumplimiento en resoluciones de autoridades judiciales nacionales. Durante dicha vista, el Gobierno italiano propuso una excepción de inadmisibilidad.

V. Motivos y principales alegaciones

A. *Las imputaciones de la Comisión*

14. La Comisión rechaza el modo en que el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990 es interpretado en la jurisprudencia nacional y aplicado por la administración tributaria. Dicha práctica jurídica no se ajusta a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a las condiciones en las cuales un Estado miembro puede negarse a devolver al contribuyente tributos recaudados en infracción del Derecho comunitario.

15. La Comisión hace referencia, en particular, a la jurisprudencia en la que el Tribunal de Justicia ha declarado que son incompatibles con el Derecho comunitario las modalidades de prueba cuyo efecto sea hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución del impuesto de que se trata. [10] Así sucede, en particular, con la presunción de que el tributo ha sido repercutido sobre terceros y de que corresponde al contribuyente acreditar que no se ha producido dicha repercusión. El Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro supedite la devolución de derechos de aduana y de tributos contrarios al Derecho comunitario a un requisito, como la falta de repercusión de tales derechos o tributos sobre terceros, cuyo cumplimiento debe demostrar el solicitante. [11] La Comisión hace referencia asimismo a la sentencia Comateb y otros, en la que el Tribunal de Justicia ha declarado que la cuestión de la repercusión o de la no repercusión, en cada caso, de un tributo indirecto constituye una cuestión de hecho que compete al juez nacional, quien puede apreciar libremente las pruebas. El Tribunal ha añadido que, sin embargo, no puede admitirse que en el caso de tributos indirectos exista una presunción en virtud de la cual la repercusión se haya producido y corresponda al sujeto pasivo aportar la prueba en contrario. [12]

16. En lo que respecta a la aplicación del artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990, es en principio la administración quien soporta la carga de la prueba y quien debe acreditar que el particular ha repercutido sobre terceros el impuesto de que se trata. Sin embargo, en la jurisprudencia italiana se permite que la prueba que la administración debe aportar con arreglo al artículo 29, apartado 2, de la Ley

10 — —Sentencia Dilexport, antes citada, apartado 48.

11 — —Sentencia Dilexport, antes citada, apartado 52.

12 — —Sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165), apartado 25.

nº 428/1990 para acreditar que el particular ha repercutido sobre terceros el tributo de que se trata se base en una «presunción simple», [13] lo que alivia considerablemente la labor de la administración. Este régimen de prueba mediante presunción ha supuesto en la práctica una inversión de la carga de la prueba.

17. El método con arreglo al cual la Ley italiana es interpretada por las autoridades judiciales italianas (mas específicamente la Corte suprema di cassazione) y aplicada por la administración tributaria italiana equivale a exigir al contribuyente la carga de la prueba negativa en contrario de que no ha repercutido el tributo ilegal sobre sus clientes, haciendo de ese modo excesivamente difícil, incluso imposible, la obtención de la devolución de dicho tributo. Desde la entrada en vigor de la Ley nº 428/1990, la administración italiana ha conseguido rechazar sistemáticamente las solicitudes de devolución basadas en la ilegalidad, con arreglo al Derecho comunitario, de derechos y otras cargas recaudadas con motivo de operaciones aduaneras o de impuestos sobre el consumo. [14] Ello entra evidentemente en conflicto con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia invocada por la Comisión.

18. La Comisión divide la jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione relativa a la interpretación y la aplicación del artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990 en dos grupos.

19. En el primer grupo de sentencias, la presunción se basa en la convicción del juez, revistiendo así las características de un postulado (afirmación que se acepta sin prueba). La Comisión interpreta esta técnica utilizada por la Corte suprema di cassazione en el sentido de que no se trata realmente de una presunción simple, sino de una presunción jurídica basada en un hecho notorio —a saber, que los tributos se repercuten sobre los clientes— de modo que la carga de la prueba recae sistemáticamente sobre el contribuyente.

20. En su sentencia nº 2844, de 29 de marzo de 1996, la Corte suprema di cassazione basa la presunción de que los tributos han sido repercutidos por el

13 — La Comisión expone en su escrito la teoría de la «presunción» en el Derecho italiano en materia de prueba. Existe «presunción simple» –«presunzione semplice» a efectos del artículo 2729 del codice civile– cuando el juez pasa, basándose en un razonamiento inductivo, del conocimiento del *factum probans* al del *factum probandum*. La jurisprudencia italiana considera que el *factum probans* debe presentar un grado de certidumbre absoluto y no puede basarse en presunciones. Una «presunción legal» –la «presunzione legale» en el sentido del artículo 2728 del codice civile– no implica un razonamiento lógico del juez, sino que atribuye directamente una consecuencia jurídica a un hecho determinado. El régimen de la «prueba en contrario» –la «prova contraria»– es muy diferente según el supuesto en que nos encontremos. En el supuesto de la presunción legal, la prueba en contrario no puede a veces aportarse en absoluto y, cuando puede serlo, le corresponde hacerlo a la parte contraria. De ese modo, se desvirtúa la carga de la prueba. Una presunción simple deja menos sitio, por su naturaleza, a la prueba en contrario. Ha de distinguirse la presunción de hecho notorio («fatto notorio»). El hecho notorio es un hecho admitido en su totalidad que no es preciso probar.

14 — En su réplica, la Comisión reconoce, sin embargo, que dicha afirmación se formula en términos demasiado tajantes. Véase el punto 30 *infra*.

importador sobre los consumidores en el precio de venta de las mercancías en los elementos siguientes:

«a) el importador no es una persona física, sino una empresa comercial o industrial;

b) la empresa presenta una gestión normal y es solvente; si la empresa se hallase en dificultades, ello permitiría justificar que pueda procederse a realizar ventas por debajo del precio de coste;

c) el tributo de que se trata ha sido recaudado por todas las aduanas italianas, lo que puede haber contribuido a crear un clima de confianza en cuanto a la legalidad del tributo;

d) dicha situación se mantuvo durante mucho tiempo sin ser cuestionada».

21. En su sentencia nº 9797, de 18 de noviembre de 1998, la Corte suprema di cassazione califica la repercusión de los tributos como un hecho económico normal, es decir, como un hecho notorio que no requiere prueba alguna.

22. En el segundo grupo de sentencias, la presunción se vincula a una norma en materia de prueba. Estas decisiones obligan a la administración a presentar un número determinado de elementos de prueba necesarios. De ese modo, la administración queda exenta en lo que respecta al resto de la carga de la prueba y es al justiciable a quien incumbe presentar determinados documentos contables. Si el contribuyente no puede hacerlo, de ello se deduce que los tributos de que se trata han sido repercutidos. Esta «prueba negativa en contrario» se prevé en el artículo 116 del codice di procedura civile (Código de Procedimiento Civil).

23. A menudo resulta imposible o excesivamente gravoso para los comerciantes presentar los documentos correspondientes debido al transcurso del plazo legal mínimo de conservación de diez años (artículo 2220 del codice di procedura civile). Habida cuenta de la duración de los procedimientos de devolución, la conservación de los documentos durante más de diez años daría lugar a una carga excesiva, en particular en lo que respecta a los elevados gastos de conservación. Se trataría de un obstáculo adicional a la devolución.

24. La Comisión invoca una serie de resoluciones de los órganos jurisdiccionales superiores que respaldan lo antes expuesto. La Comisión hace referencia, en particular, a una resolución del Tribunale civile di Genova de 12 de abril de 1995, en la que este Tribunal estimó que, pese a que la carga de la prueba de la repercusión incumbe, en principio, a la administración

tributaria, es asimismo posible proceder mediante presunción simple basándose en hechos conocidos relativos a dicha repercusión, aunque sea únicamente en términos de probabilidad razonable. Según dicho órgano jurisdiccional, el hecho de que la repercusión constituya un «fenómeno tendencial» puede derivarse asimismo de otros factores. A este respecto, el Tribunale civile di Genova señala los cuatro factores que se acaban de indicar [15] y que la Corte suprema di cassazione adopta como criterios. Tales factores justificarían la presunción según la cual el tributo ha sido incorporado al precio de venta y, en consecuencia, es soportado por el consumidor final. Se trata en este caso de una presunción simple que permite acreditar el hecho desconocido que constituye la repercusión de la carga del tributo. No obstante, persiste la posibilidad de aportar la prueba en contrario, si bien la carga de la prueba incumbe entonces al importador y no a la administración tributaria.

25. A juicio de la Comisión, dicha tendencia jurisprudencial sigue siendo relevante (en 2000) y no existen indicios que hagan presagiar un cambio de la jurisprudencia.

26. La Comisión añade que el razonamiento seguido produce resultados ilógicos. Se parte de la idea de que las empresas repercuten con carácter general los impuestos indirectos. Dicha premisa se basa en el carácter de empresa mercantil del contribuyente, en la falta de insolvencia y en el hecho de que el impuesto ha sido recaudado por la administración durante un período determinado con carácter general y periódico. Sin embargo, la presunción controvertida no puede basarse en ninguno de dichos hechos. Una empresa que no repercute los impuestos sobre terceros se contenta con menores beneficios, pero no tiene por qué hallarse en dificultades. Deducir de la falta de insolvencia que se ha producido una repercusión es arbitrario, tanto desde un punto de vista lógico como jurídico. Según la Comisión, una concepción moderna del mercado hace difícil de todos modos establecer un nexo causal entre el incremento de los precios y la repercusión del impuesto.

27. Además, la Comisión ha alegado que no son sólo los jueces italianos quienes siembran de obstáculos el camino del contribuyente que desea recuperar los tributos indebidamente pagados, sino también la administración italiana. A este respecto, la Comisión invoca dos circulares que el Ministerio de Hacienda aplica, de 11 de marzo de 1994 y 12 de abril de 1995. De ellas se desprende que los servicios tributarios y aduaneros deben exigir una copia de la contabilidad del contribuyente, de modo que la devolución del tributo está manifiestamente vinculada a las formalidades administrativas llevadas a cabo para las necesidades de los servicios tributarios. En dichas dos circulares se señala básicamente que la repercusión del impuesto sobre terceros queda acreditada cuando no ha sido anotada en el balance (en concepto de pago indebidamente efectuado) del ejercicio durante el cual ha sido abonado a la administración tributaria. La falta de consignación de dicha partida demuestra que la empresa considera tales cargas como gastos normales, hasta tal punto que deben haber sido forzosamente repercutidas.

15 — Véase el punto 20 *supra*.

28. Por consiguiente, la aplicación y la interpretación del artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990 por los órganos jurisdiccionales y la administración italianos llevaría al mismo resultado que el antiguo artículo 19 del Decreto-ley nº 688 de 1982,[16] al trasladar exclusivamente al comerciante que solicita la devolución la carga de la prueba de que no ha habido repercusión.

29. La Comisión señala que en todas las sentencias de la Corte suprema di cassazione que confirman las resoluciones de los tribunales italianos se ha seguido la interpretación descrita por la Comisión. Cuando los tribunales han adoptado una posición correcta en lo que respecta a la carga de la prueba, la Corte suprema di cassazione ha anulado sus resoluciones.

30. Sin embargo, en su réplica la Comisión ha reconocido que su afirmación inicial mediante la que alegaba una negativa sistemática a devolver los tributos indebidamente pagados era demasiado tajante. En determinados supuestos, el importe ha sido efectivamente devuelto al particular. Las estadísticas presentadas por el Gobierno italiano[17] contienen sin duda importes limitados en comparación con el número de asuntos planteados ante los tribunales. Además, las devoluciones sólo se han producido a favor de las grandes empresas que disponen de medios para incoar un procedimiento. De todos modos, únicamente en un número reducido de asuntos se ha procedido a la devolución de los impuestos indebidamente percibidos. A juicio de la Comisión, de los documentos del propio Gobierno italiano se desprende que la administración tributaria no ha devuelto nunca los tributos de que se trata fuera del marco contencioso. Además, en su enumeración de resoluciones estimatorias en el escrito de contestación, el Gobierno italiano no ha precisado si se trata de resoluciones definitivas o si se había interpuesto recurso.

31. Además, según la Comisión, una valoración cuantitativa precisa de las estadísticas no disminuiría en nada el alcance de sus alegaciones.

32. Por último —aunque también a mayor abundamiento—, la Comisión señala además dos cuestiones. En primer lugar, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el ejercicio de los derechos garantizados por el Tratado CE no puede ser obstaculizado por medidas generales de prohibición motivadas por la lucha contra el abuso de Derecho. En segundo lugar, la Comisión invoca dos decisiones del Consejo[18] basa-

16 — Dicha disposición ha sido objeto de un recurso por incumplimiento anterior contra Italia (sentencia de 24 de marzo de 1988, Comisión/Italia, citada en la nota 6).

17 — El Gobierno italiano sostiene que, en el período transcurrido entre 1992 y los primeros meses de 2000, se ha devuelto un importe superior a 120.000 millones de ITL. Véase el punto 34 *infra*.

18 — Decisión 96/432/CE del Consejo, de 8 de julio de 1996, por la que se autoriza al Reino de los Países Bajos a aplicar una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Sexta Directiva IVA) (DO L 179, p. 51), y Decisión 98/23/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 1997, por la que se autoriza al Reino Unido a prorrogar la aplicación de una medida de excepción a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 28 *sexties* de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocio (DO L 8, p. 24).

das en la Sexta Directiva del IVA, de las que resulta que el legislador comunitario considera que la carga de probar la existencia de comportamientos incorrectos del contribuyente incumbe a la administración fiscal y que ésta no puede limitarse a recurrir a simples presunciones.

B. *La defensa del Gobierno italiano*

33. El Gobierno italiano señala que el recurso se basa en el reproche de que el ejercicio del derecho a la devolución, de conformidad con el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990, es en la práctica excesivamente difícil o incluso imposible.

34. Con carácter principal, el Gobierno italiano se opone a la alegación de la Comisión según la cual la administración italiana deniega sistemáticamente a las solicitudes de devolución. Dicha afirmación es incorrecta y el Gobierno italiano respalda su punto de vista presentando cifras que demuestran el nivel de devoluciones, que ya se han comunicado a la Comisión durante el procedimiento administrativo previo. Con arreglo a dichas cifras, entre 1992 y 2000 la administración italiana devolvió, basándose en el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/90, excluidos intereses y gastos, más de 120.000 millones de ITL.

35. Con carácter subsidiario, el Gobierno italiano afirma que las alegaciones que la Comisión atribuye a la práctica judicial y administrativa en materia de prueba de la repercusión en el sentido del artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990, no son en absoluto convincentes.

36. En primer lugar, el Gobierno italiano sostiene que la Comisión no cuestiona que el texto del artículo 29, apartado 2, es en sí mismo compatible con el Derecho comunitario. Dicha disposición no establece ninguna presunción legal. Por el contrario, es a la administración a quien incumbe probar la repercusión.

37. El Gobierno italiano no desea, al menos por el momento, formular observaciones relativas a la jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione invocada por la Comisión. Sin embargo, en dicha jurisprudencia se recuerda que no corresponde a la Corte suprema, sino al juez que conoce del fondo del asunto, presentar en última instancia la carga de la prueba. Ello también se ajusta a la jurisprudencia comunitaria.[19] La prueba mediante presunciones forma parte de los medios de prueba que el juez que conoce del fondo del asunto puede examinar y tener en cuenta en su apreciación.

38. El único medio que la administración tiene para encontrar la prueba de la repercusión consiste en examinar, o en

19 — Se hace referencia a la sentencia Comateb y otros (citada en la nota 12, apartado 25): «[...] En consecuencia la cuestión de la repercusión o de la no repercusión, en cada caso, de un tributo indirecto constituye una cuestión de hecho que compete al juez nacional, quien puede apreciar libremente las pruebas [...]».

instar que se examinen, los documentos contables del contribuyente. Según el Gobierno italiano, la alegación de la Comisión según la cual el juez de fondo puede deducir de la falta de comunicación de los documentos contables que el contribuyente legitima, debido al transcurso del plazo legal de conservación obligatorio, argumentos a favor de la administración sobre la base del artículo 116 del codice di procedura civile es errónea. [20]

39. Las dos sentencias del Tribunale di Genova mencionadas por la Comisión en su escrito no reflejan el criterio de muchos órganos jurisdiccionales superiores. Existen muchas decisiones que llegan al resultado contrario y obligan a la administración a devolver los importes indebidamente pagados. En dichos asuntos no se da una presunción de repercusión legal o basada en un hecho notorio. En tales resoluciones se ha comprobado *in concreto* que la administración no ha logrado demostrar que el particular ha repercutido la carga tributaria. El Gobierno italiano invoca diecisiete resoluciones en apoyo de su afirmación. Entre ellas, figura una sentencia de la Corte d'appello di Genova, que desestima el recurso de la administración porque no ha demostrado la repercusión de la carga tributaria, sin referencia alguna a presunciones ni a la inversión de la carga de la prueba que de ello se deduce.

40. Desde el punto de vista del Gobierno italiano, la jurisprudencia avanza en una dirección decididamente contraria a la sugerida por la Comisión en su escrito. Ello se confirma por la magnitud de las devoluciones efectivas, ya mencionadas, efectuadas por la administración.

41. En consecuencia, a juicio del Gobierno italiano, el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/90 es compatible con el Derecho comunitario y obliga a la administración a demostrar que el contribuyente que solicita la devolución ha repercutido sobre terceros la carga del tributo de que se trata. Para ello, no dispone de otro medio que de la contabilidad del contribuyente. En particular, de las partidas del activo del balance (acreedor) debe deducirse que dicho tributo ha sido repercutido. Cuando los particulares no puedan acreditar, basándose en su contabilidad, que no ha habido repercusión, a la administración sólo le queda la vía judicial para aportar dicha prueba.

42. Así sucede en dos circulares ministeriales de 11 de marzo de 1994 y 12 de abril de 1995. A diferencia de lo que sostiene la Comisión, la actitud que debe adoptar la administración en la materia no es contraria al Derecho comunitario. La Ley subordina el derecho de devolución a un requisito y la administración debe acreditar que éste ha sido cumplido antes de devolver el impuesto.

20 — El Gobierno italiano remite, a este respecto, entre otras, a las sentencias de la Corte suprema di cassazione de 18 de noviembre de 1994 y 22 de abril de 1998. Si, tras la presentación de una solicitud de devolución de tributos indebidamente pagados, un contribuyente destruye los documentos alegando el transcurso del plazo legal de conservación de diez años, dicho comportamiento no es compatible con el artículo 88 del codice di procedura civile, del que el juez puede deducir los elementos de prueba a efectos del artículo 116, párrafo segundo, del codice di procedura civile.

43. Por último, el Gobierno italiano se sorprende de que la Comisión haga referencia a las Decisiones 96/432/CE y 98/23/CE. En efecto, ha quedado acreditado que la repercusión puede probarse «por todos los medios probatorios generalmente admitidos en Derecho nacional» y, por tanto, en principio también a través de presunciones simples. [21]

VI. Apreciación

44. En el presente asunto, la Comisión alega que, como consecuencia de la aplicación en el ordenamiento jurídico italiano de normas de prueba generalmente aplicables, resulta difícil, incluso imposible, para los contribuyentes que han pagado impuestos contrarios a las obligaciones comunitarias reclamar los importes indebidamente abonados. La Comisión señala que el modo el que se interpretan y se aplican dichas normas, al menos por una parte considerable del poder judicial, es incompatible con los principios que el Tribunal de Justicia ha desarrollado en su jurisprudencia y que tal situación es imputable a la República Italiana. Como he mencionado en la introducción, ello suscita la cuestión previa de las condiciones en las que una jurisprudencia nacional que no llega a un resultado conforme con el Derecho comunitario permite afirmar que un Estado miembro ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE. En primer lugar, examinaré esta cuestión desde un punto de vista más general y, posteriormente, me pronunciaré sobre la práctica judicial italiana denunciada. Con carácter previo, procede efectuar un breve análisis de la admisibilidad del recurso.

A. *Admisibilidad*

45. El Gobierno italiano ha cuestionado en la vista la admisibilidad del procedimiento de infracción incoado por la Comisión. A su juicio, las resoluciones judiciales (erróneas) dictadas en supuestos particulares no pueden constituir la base de un procedimiento por incumplimiento al amparo del artículo 226 CE. El Gobierno italiano considera que un recurso de este tipo sólo es posible si se trata de una jurisprudencia reiterada, uniforme y consolidada de los órganos jurisdiccionales nacionales contra cuyas resoluciones no cabe interponer recurso de apelación o de casación y a las que el resto de los órganos jurisdiccionales deben ajustarse. En Italia, ello recibe el nombre de «diritto vivente». Habida cuenta de que la Comisión no ha podido acreditar que existe en el ordenamiento jurídico italiano dicha jurisprudencia reiterada y uniforme («diritto vivente») en relación con el objeto del litigio, el Gobierno italiano estima que procede declarar la inadmisibilidad del recurso por incumplimiento incoado por la Comisión.

46. Con esta postura, parece que el Gobierno italiano desea manifestar que la Comisión no ha delimitado suficientemente el objeto del litigio o que ha modificado las imputaciones formuladas contra la República Italiana con respecto al dictamen motivado. A este respecto, procede recor-

21 — A este respecto, el Gobierno italiano remite a la sentencia Dilexport (antes citada, apartado 53) y a las conclusiones presentadas por el Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo Colomer en dicho asunto (puntos 47 a 49).

dar, en primer lugar, que la cuestión de las condiciones en las que una jurisprudencia nacional puede justificar la declaración de que un Estado miembro ha incumplido las obligaciones que se derivan del Tratado CE ha sido planteada por el Tribunal de Justicia durante la preparación de la vista, de modo que no se ha producido ninguna modificación de las imputaciones por parte de la Comisión. Al margen de tal extremo, considero, sin embargo, que dicha cuestión tiene una relación con la fundamentación del recurso mayor que con la delimitación del litigio. El objeto de los reproches de la Comisión se ha descrito de modo pormenorizado tanto en el dictamen motivado como en el recurso, de modo que el Gobierno italiano estaba en condiciones suficientes para preparar la contestación a la demanda.

47. Por consiguiente, procede desestimar la excepción de inadmisibilidad formulada por el Gobierno italiano contra el recurso por incumplimiento incoado por la Comisión.

B. *Sobre el fondo del asunto*

1) Violación por la jurisprudencia nacional de las obligaciones que se derivan del Tratado CE

a) El principio

48. Hace muchos años que la posibilidad de que la Comisión interponga un recurso por incumplimiento contra un Estado miembro a raíz de resoluciones judiciales nacionales contrarias al Derecho comunitario es estudiada por la doctrina, que, en principio, responde afirmativamente a esa posibilidad. [22] Como la Comisión ha señalado en la vista, ya en 1967 el Parlamento Europeo también llamó la atención sobre este problema. Sin embargo, hasta hace poco tiempo el Tribunal de Justicia no ha tenido la oportunidad de pronunciarse expresamente acerca de este extremo, si bien, como se ha mencionado antes, actualmente hay tres asuntos pendientes ante él en los que se plantea de diferentes maneras la cuestión de las consecuencias de una jurisprudencia nacional contraria al Derecho comunitario.

49. En sus conclusiones presentadas recientemente en uno de estos asuntos, el asunto Köbler, [23] el Abogado General Sr. Léger ha analizado ya esta materia de forma pormenorizada. Pese a que el presente asunto versa sobre la cuestión relacionada, pero diferente, de la responsabilidad de un Estado miembro por una resolución de un órgano jurisdiccional nacional superior contraria al Derecho comunitario, su análisis resulta también pertinente en el procedimiento por incumplimiento del presente asunto. Habida cuenta de que suscribo su análisis relativo a la responsabilidad de un Estado miembro por dicha jurisprudencia, que se arraiga plenamente en los principios básicos reiterados de Derecho comunitario,

22 — Véanse, por ejemplo, von der Groeben, Thiesing, Ehlermann (Hrsg): *Kommentar zum EU/EG-Vertrag*, 5ª edición, Nomos-Verlag 1997, p. 4/518; Kapteyn y VerLoren van Themaat: *Introduction to the Law of the European Communities*, 3ª edición (editada y revisada por L.W. Gormley), Londres, La Haya, Boston, p. 459; H.A.H. Audretsch: *Supervision in European Community Law*, North-Holland, 2ª edición, 1986, pp. 100 a 105.

23 — Conclusiones de 8 de abril de 2003 (citadas en la nota 3 *supra*).

tal como han sido formulados por el Tribunal de Justicia, me limitaré a detenerme a continuación en algunos elementos en la medida en que revisten una especial pertinencia en el procedimiento por incumplimiento del presente asunto.

50. Ha de señalarse previamente que, en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones comunitarias, los Estados miembros deben ser considerados como una unidad. Es al Estado miembro como tal a quien corresponde velar por que se consiga en el ordenamiento jurídico nacional el resultado perseguido por las disposiciones pertinentes del Tratado CE o del Derecho derivado. Las obligaciones de los Estados miembros incumben a los Estados como tales y «un Estado miembro incurre en responsabilidad en virtud del artículo [226], independientemente de cuál sea el órgano del Estado a cuya acción u omisión se deba el incumplimiento, aunque se trate de una institución constitucionalmente independiente». [24]

51. Posteriormente, el Tribunal de Justicia ha precisado en su sentencia Brasserie du Pêcheur y Factortame [25] que las obligaciones incumben al Estado considerado en su unidad. La cuestión fundamental que se planteó en este asunto es si, en caso de violación del Tratado por el legislador nacional, el Estado miembro debe responder por los daños causados de tal modo. En su respuesta a esta pregunta, el Tribunal de Justicia se expresó en términos tan generales que se extienden implícitamente a la violación del Derecho comunitario por el poder judicial. Tras afirmar que el principio de la responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares por violaciones del Derecho comunitario que le son imputables es inherente al sistema del Tratado, el Tribunal de Justicia ha declarado que ello es válido para cualquier supuesto de violación del Derecho comunitario por parte de un Estado miembro, «independientemente de cuál sea el órgano del Estado miembro a cuya acción u omisión se deba el incumplimiento». [26]

52. Para fundamentar más sólidamente esta posición, el Tribunal de Justicia ha señalado, siguiendo las conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro, que, en el ordenamiento jurídico internacional, el Estado también es considerado en su unidad en lo que respecta a la violación de obligaciones, «independientemente de que la violación que haya causado el perjuicio sea imputable al poder legislativo, al poder judicial o al poder ejecutivo. Con mayor razón aún debe ocurrir así en el ordenamiento jurídico comunitario en el que todas las instancias del Estado, incluso el poder legislativo, están obligadas, en el cumplimiento de sus funciones, a respetar las normas impuestas por el Derecho comunitario que pueden regir directamente la situación de los particulares.» [27] Si el Tribunal de Justicia mencionó al poder legislativo, ello se debe a las circunstancias que dieron lugar a ese asunto. Sin embargo, resulta evidente que este principio se refiere también al poder judicial.

24 — Sentencia de 5 de mayo de 1970, Comisión/Bélgica (77/69, Rec. p. 237), apartado 15. El incumplimiento se derivaría de la imposibilidad para el Gobierno belga de invocar el hecho de que, pese a la presentación de un proyecto de ley en ese sentido, no ha conseguido poner fin a una discriminación fiscal, debido a la disolución del parlamento nacional. Véase asimismo la sentencia de 17 de mayo de 1972, Leonesio (93/71, Rec. p. 287), apartados 22 y 23.

25 — Sentencia de 5 de marzo de 1996 (asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029).

26 — Apartados 31 y 32 de la sentencia.

27 — Apartado 34 de la sentencia.

53. El principio según el cual, desde un punto de vista comunitario, el Estado miembro debe ser considerado como una unidad constituye también la base de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia según la cual un Estado miembro no puede alegar disposiciones, prácticas ni circunstancias de su ordenamiento jurídico interno para justificar un incumplimiento.[28] Este aspecto ha sido también invocado en el asunto Brasserie du Pêcheur y Factortame, en el que el Tribunal de Justicia ha declarado, basándose en la exigencia fundamental de la uniformidad de aplicación del Derecho comunitario, que «la obligación de reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario no puede depender de las normas internas de reparto de competencias entre los poderes constitucionales».[29]

54. Además, ha de hacerse referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los órganos de los Estados miembros que deben cumplir las directivas y que, de no hacerlo, pueden ser perseguidos por los particulares. En tales situaciones, el Tribunal de Justicia ha declarado que los particulares pueden invocar la directiva correspondiente contra el Estado o «frente a organismos o entidades que estén sometidos a la autoridad o al control del Estado o que dispongan de poderes exorbitantes en relación con los que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares, tales como las entidades territoriales o aquellos organismos a los que, con independencia de su forma jurídica, se les haya encomendado, en virtud de un acto de la autoridad pública, la prestación de un servicio de interés público, bajo el control de esta última».[30]

55. Aun cuando estos principios hayan sido cada vez formulados en contextos diferentes, todos se basan en la misma idea, a saber, que el Estado miembro responde considerado como una unidad del cumplimiento de las obligaciones comunitarias y que es responsable de cualquier incumplimiento, al margen del órgano que lo haya cometido dentro de la organización interna del Estado, incluido el poder judicial. Corresponde al Estado miembro como entidad autónoma velar por la realización en el ordenamiento jurídico nacional del resultado perseguido por las normas comunitarias correspondientes. Así se desprende asimismo del principio de lealtad comunitaria establecido en el artículo 10 CE.

56. Procede añadir que la independencia del poder judicial no constituye un obstáculo para la declaración de un incumplimiento del Tratado como consecuencia de una jurisprudencia nacional contraria al Derecho comunitario. En efecto, esta independencia significa básicamente que los órganos judiciales deben resolver los litigios concretos sin influencia externa, en especial de otros órganos del Estado. Sin embargo, el poder judicial funciona además como un componente del aparato del Estado dentro de los límites establecidos en la Constitución nacional y en la normativa nacional. Si la normativa nacional permite una inter-

28 — Véanse, entre otras, las sentencias de 18 de marzo de 1999, Comisión/Francia (C-166/97, Rec. p. I-1719), apartado 13; de 13 de abril de 2000, Comisión/España (C-274/98, Rec. p. I-2823), apartado 19, y de 26 de junio de 2001, Comisión/Italia (C-212/99, Rec. p. I-4923), apartado 34. Véase asimismo la sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325), apartado 24.

29 — Sentencia antes citada, apartado 33.

30 — Sentencias de 12 de julio de 1990, Foster y otros (C-188/89, Rec. p. I-3313), apartado 18, y de 4 de diciembre de 1997, Kampelmann y otros (asuntos acumulados C-253/96 a C-258/96, Rec. p. I-6907), apartado 46.

pretación judicial incompatible con las obligaciones comunitarias, puede y debe efectuarse una corrección mediante una modificación de la normativa de que se trate. En otras palabras, desde un punto de vista comunitario, es preciso que el ordenamiento jurídico nacional, considerado como una unidad, vele por la aplicación del Derecho comunitario y que todos los órganos del Estado estén obligados a contribuir activamente a dicha aplicación dentro de los límites de sus propias competencias, corrigiendo, si es necesario, la actuación del resto de los órganos del Estado. Tal intervención del legislador nacional no perjudica a la independencia del poder judicial.

57. Además, la corrección que acabo de mencionar en el marco de una jurisprudencia contraria al Derecho comunitario sólo se produciría en supuestos excepcionales. Son precisamente los jueces nacionales quienes ocupan un lugar fundamental en lo que respecta a la aplicación del Derecho comunitario en el ordenamiento jurídico nacional controlando y corrigiendo los actos del legislador y de las administraciones nacionales.[31] Se trata de una función que todas las categorías de jueces han cumplido dentro de sus organizaciones judiciales nacionales desde la entrada en vigor de los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas, en colaboración con el Tribunal de Justicia en el marco del procedimiento prejudicial. Mediante esta colaboración, los órganos judiciales nacionales han realizado una contribución indispensable al desarrollo y a la aplicación del Derecho comunitario.

58. En el sistema de control jurisdiccional, el Tratado CE atribuye una función particular a los órganos judiciales nacionales superiores. Habida cuenta de su responsabilidad en materia de preservación de la uniformidad de interpretación del Derecho, incluido el comunitario, dentro del ordenamiento jurídico nacional, el artículo 234 CE les obliga a someter al Tribunal de Justicia las cuestiones relativas a la interpretación de las disposiciones comunitarias o a la validez y a la interpretación de los actos adoptados por las instituciones comunitarias. La posibilidad de no someter dichas cuestiones en el supuesto de un «acto claro» está supeditada a requisitos estrictos.[32] Esta obligación impuesta a los órganos judiciales nacionales superiores está destinada a evitar divergencias en el modo en que se interpreta el Derecho comunitario en los Estados miembros, facultando al Tribunal de Justicia para facilitar para toda la Comunidad en su conjunto una interpretación uniforme y obligatoria de las disposiciones comunitarias de que se trate. De ese modo, se garantiza que las condiciones en que los justiciables desarrollan sus actividades, en la medida en que tales condiciones vienen determinadas por el Derecho comunitario, son lo más iguales que sea posible.

31 — El Abogado General Sr. Léger dedica a este asunto extensas consideraciones en sus conclusiones presentadas en el asunto Köbler, citadas en varias ocasiones, de 8 de abril de 2003 (véanse los puntos 53 a 76).

32 — Véase la sentencia de 6 de octubre de 1982, CILFIT (283/81, Rec. p. 3415), apartados 14 a 20.

59. Habida cuenta, precisamente, de dicha posición central de los órganos jurisdiccionales nacionales superiores para la aplicación correcta del Derecho comunitario en los ordenamientos jurídicos nacionales, reviste una importancia fundamental que reconozcan y apliquen las obligaciones que se derivan para los Estados miembros del Derecho comunitario. Los órganos jurisdiccionales nacionales inferiores son también responsables de la ejecución completa y de la aplicación correcta del Derecho comunitario, pese a que sus resoluciones pueden ser revocadas en el ordenamiento jurídico nacional. Mediante los principios fundamentales del efecto directo de las disposiciones del Tratado CE y del Derecho derivado que también lo tiene, de la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho nacional incompatible, de la responsabilidad del Estado miembro —en determinadas condiciones— por la infracción de las obligaciones comunitarias y de la obligación de interpretar el Derecho nacional en relación con las disposiciones pertinentes de Derecho comunitario, los órganos judiciales nacionales velan por que los particulares puedan invocar los derechos que se les conceden a través del ordenamiento jurídico comunitario. De este modo, constituyen a la vez una garantía y un contrapoder en un Estado miembro en el supuesto de que otros órganos del Estado incumplan las obligaciones que les incumben en virtud del Tratado.

60. La interpretación y la aplicación incorrectas del Derecho comunitario por los órganos jurisdiccionales nacionales tiene por consecuencia que se prive a los particulares del ejercicio de los derechos que se les reconocen en el ordenamiento jurídico comunitario y que las normas y prácticas incompatibles con el Derecho comunitario puedan mantenerse en tal situación. Cabe que, a su vez, ello repercuta sobre la situación de las personas físicas y jurídicas en el mercado interior y, en consecuencia, dé lugar a distorsiones del tráfico económico. Por consiguiente, desde el punto de vista de la aplicación uniforme del Derecho comunitario, un Estado miembro no puede invocar una impunidad contra un procedimiento por incumplimiento cuando la infracción de las obligaciones comunitarias sea imputable a una interpretación y a una aplicación incorrectas del Derecho comunitario por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales.

61. De las consideraciones que preceden se desprende que una jurisprudencia nacional incompatible con disposiciones o principios de Derecho comunitario puede dar lugar a que se inicie un procedimiento por incumplimiento al amparo del artículo 226 CE. Sin embargo, de esta afirmación tampoco se desprende que bastará cualquier error judicial. Por tanto, procede precisar todavía en qué circunstancias dicho recurso resultará o no adecuado.

b) Los requisitos

62. Cabe utilizar distintos puntos de referencia para identificar los criterios que permitan eventualmente afirmar que una jurisprudencia nacional que no se ajusta al Derecho comunitario puede constituir el

fundamento de la declaración de un incumplimiento del Tratado por parte del Estado miembro de que se trate.

63. Como primer punto de referencia, cabe atenerse al rango de las resoluciones judiciales correspondientes. El contexto del artículo 234 CE facilita ya una indicación en ese sentido. A pesar de que dicha disposición establece la obligación de plantear una cuestión prejudicial para los órganos jurisdiccionales nacionales superiores en los supuestos que se describen en tal artículo, los órganos jurisdiccionales inferiores disponen de la facultad de plantear una cuestión prejudicial. Esta estructura se basa en la idea de que cada decisión de los órganos jurisdiccionales nacionales inferiores en la que se aplique incorrectamente el Derecho comunitario puede ser todavía corregida dentro de la jerarquía jurisdiccional nacional. Sin embargo, en la medida en que esto no ocurra, una sola resolución errónea de un órgano jurisdiccional inferior no entrañará forzosamente dentro del Estado miembro un perjuicio al efecto útil de la disposición comunitaria correspondiente o consecuencias negativas para las relaciones de competencia en el mercado interior o para los intercambios interestatales. En cambio, tales consecuencias son manifiestamente probables en el supuesto de una jurisprudencia nacional en sentido contrario de los órganos jurisdiccionales nacionales superiores, que será, efectivamente, considerada por los órganos jurisdiccionales inferiores con fuerza obligatoria en el ordenamiento jurídico nacional. Tales efectos pueden producirse incluso en el supuesto de división dentro del poder judicial nacional. Tampoco cabe excluir que si los jueces inferiores interpretan y aplican sistemáticamente determinados componentes del Derecho comunitario de manera errónea, los justiciables puedan verse disuadidos bien de incoar un procedimiento o bien de interponer un recurso. Pese al rango algo inferior de tal jurisprudencia dentro del ordenamiento jurídico nacional, cabe estimar que una situación de este tipo justifica la declaración de un incumplimiento del Tratado.

64. Asimismo, considero importante saber si el incumplimiento de las obligaciones comunitarias por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales constituye un fenómeno estructural. ¿Se trata de un supuesto ocasional o aislado, o cabe afirmar con razón que se trata de una tendencia dentro de la jurisprudencia nacional que se encuentra, a este respecto, en una situación ambigua con respecto a las obligaciones comunitarias? Asimismo, también será importante saber si se está en presencia de un hecho nuevo o de una jurisprudencia que existe desde hace tiempo. En el primer supuesto, cabe considerar dejar al ordenamiento jurídico nacional la ocasión de recuperarse antes de poder plantear un incumplimiento. Si se confirma dicho hecho en apelación o en casación, en cuyo caso la cuestión de si el problema jurídico de que se trata se ha sometido al Tribunal de Justicia mediante el procedimiento prejudicial o no podrá también desempeñar una función, cabe estimar que se trata de un fenómeno estructural.

65. El tercer punto de referencia, y en mi opinión el más importante, en lo que respecta a la posibilidad de declarar un incumplimiento en el supuesto de las resoluciones judiciales nacionales que incumplan las obligaciones comunitarias, es ya subyacente al primero. Se trata de la repercusión de dichas resoluciones nacionales en la realización del objetivo de la

disposición comunitaria correspondiente. Si de las resoluciones nacionales se desprende que los operadores económicos en el Estado miembro afectado deben ejercer sus actividades en condiciones distintas de los competidores o personas, en su caso jurídicas, que se encuentran en situaciones similares fuera de la Comunidad, éstas perjudican entonces evidentemente la unidad del Derecho comunitario, al disminuir el efecto útil y no respetar los derechos de los justiciables. Cuando se acredite que la jurisprudencia de que se trate produce tales efectos perjudiciales, procederá declarar un incumplimiento del Tratado.

66. Podría aducirse contra la declaración de un incumplimiento vinculado a una jurisprudencia nacional incorrecta que un Estado miembro dispone únicamente de medios limitados para poner fin al incumplimiento de que se trate, de conformidad con el artículo 228 CE, apartado 1. Según este razonamiento, la adopción de las medidas que supone la ejecución de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en la materia estaría limitada por el principio de la independencia del poder judicial. Como he indicado anteriormente,[33] una medida correctora del legislador nacional por la que se adapta o precisa la normativa nacional que, bien no se interpreta y aplica con arreglo a las obligaciones comunitarias, o bien no se descarta cuando debería ser así, no es incompatible con la independencia del poder judicial. Si ello no se lleva a cabo, la declaración de un incumplimiento vinculado a una jurisprudencia ilícita puede asimismo constituir el fundamento de un recurso por el que se exija la responsabilidad del Estado miembro de que se trate. Ese es, básicamente, el objeto del asunto Köbler, citado en varias ocasiones.

67. Como se desprende de lo antes expuesto, considero que la declaración de que un Estado miembro ha violado las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado cuando el incumplimiento se deriva de la infracción de las obligaciones comunitarias por parte de órganos judiciales nacionales dependerá siempre de distintos factores, entre ellos el carácter estructural de la jurisprudencia nacional incorrecta, los efectos y el rango de las resoluciones correspondientes dentro del ordenamiento jurídico nacional, así como del efecto de dicha jurisprudencia en lo que respecta a la consecución del objetivo de las disposiciones comunitarias de que se trate. Considerando este contexto, apreciaré el recurso interpuesto por la Comisión contra la República Italiana en relación con las normas probatorias aplicadas por los órganos jurisdiccionales nacionales en materia de repercusión de la carga de tributos percibidos en infracción del Derecho comunitario.

2) Principios básicos en materia de devolución de tributos recaudados en infracción del Derecho comunitario

a) Devolución, repercusión y enriquecimiento sin causa

68. El derecho de un particular a quien las autoridades han impuesto injustamente una carga financiera a reclamar los importes pagados constituye un principio general de Derecho. Los tributos únicamente pueden

33 — Véase el punto 56.

recaudarse si tienen una base jurídica válida. De lo contrario, el tributo es forzosamente ilícito y debe ser devuelto.

69. Este principio se admite igualmente en el ordenamiento jurídico comunitario. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados en un Estado miembro en infracción del Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias que prohíben dichos tributos. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en infracción del Derecho comunitario. [34]

70. Con independencia incluso de la norma manifiesta según la cual las cantidades indebidamente abonadas o ilícitamente percibidas deben ser devueltas lo más rápidamente posible, dicha consecuencia se deriva asimismo de la necesidad económica de subsanar la distorsión de las relaciones de competencia causada por la recaudación de un tributo ilegal.

71. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esta obligación de devolución de los importes indebidamente pagados únicamente presenta una excepción: un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver al operador un impuesto recaudado con infracción del Derecho comunitario cuando se haya demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del operador y que su devolución a este último le produciría un enriquecimiento sin causa. Si sólo se ha repercutido una parte del tributo, corresponde a las autoridades nacionales devolver al operador el importe no repercutido. [35]

72. Habida cuenta de que se trata de una limitación de un derecho subjetivo tomado del ordenamiento jurídico comunitario, procede interpretar dicha excepción de modo restrictivo. Una interpretación estricta es más indicada por cuanto la simple repercusión de un tributo sobre los clientes no neutraliza necesariamente para el contribuyente la carga económica del tributo. En particular, resulta especialmente difícil acreditar cuándo se ha repercutido el tributo de manera total o parcial sobre los clientes. Lo explicaré mediante una serie de observaciones formuladas a partir del análisis microeconómico.

73. En primer lugar, habrá de verificarse si un tributo que incrementa el precio de coste se incorpora efectivamente al precio de un producto. En efecto, el hecho de que el precio de un producto suba no significa todavía automáticamente que tal aumento de precio esté directamente vinculado al

34 — Véanse las sentencias San Giorgio (citada en la nota 5), apartado 12; Comateb y otros (citada en la nota 12), apartado 20; Dilexport (citada en la nota 8), apartado 23, así como las sentencias más recientes de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y Hoechst (asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727), apartado 84, y de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (citada en la nota 28), apartado 30.

35 — Entre otras, sentencia Comateb, antes citada, apartados 27 y 28.

tributo recaudado. Habida cuenta de la dinámica de las relaciones de mercado y de los precios, no se conoce, en efecto, con antelación la repercusión de un tributo sobre el nivel de un precio. Los precios de los productos no son estáticos. En general, los productores adaptan periódicamente sus precios a la situación del mercado. Además del precio de coste, un empresario basará su política de precios, entre otros, en factores como la evolución prevista del mercado y el posicionamiento de un producto determinado en dicho mercado. Un tributo que incremente el precio de coste constituye sólo uno de los elementos que permiten fijar el precio.

74. En consecuencia, en un entorno de mercado dinámico, será a menudo difícil determinar la existencia de un vínculo directo entre el tributo que incrementa el precio de coste y el precio. Sin embargo, incluso en los casos en que ello sea posible, no siempre significa que los costes suplementarios derivados del tributo se compensen completamente en lo que respecta al contribuyente. En otras palabras, el traslado del tributo no equivale a la repercusión del perjuicio económico soportado por el empresario como consecuencia del tributo ilícitamente recaudado.

75. El nivel de repercusión depende sobre todo de la elasticidad de la demanda en lo que se refiere a los precios. Únicamente en el supuesto —extremo— de que dicha elasticidad sea nula, como sucede a veces con los productos de primera necesidad, podrá repercutirse completamente un tributo sobre el cliente a través de un incremento del precio. En efecto, en dicho supuesto, el incremento del precio de venta no afecta a la comercialización del producto. En todas las demás situaciones, se producirá a lo sumo una repercusión parcial. Ello significa que la repercusión parcial será más la norma que la excepción.

76. Para la gran mayoría de los productos, la demanda es más o menos elástica. Por consiguiente, el empresario puede repercutir parcialmente el tributo, si bien de ello no cabe deducir todavía que se ha repercutido la carga económica. En tales circunstancias, el empresario de que se trate sigue soportando un perjuicio ineluctable a raíz del tributo indebido. Dicho perjuicio se deriva, en primer lugar, de una reducción de los volúmenes de venta y, en consecuencia, de los beneficios, como consecuencia del incremento de los precios y, en segundo lugar, de la parte del tributo que él mismo se ha visto obligado a asumir. [36]

77. Otra forma de perjuicio se deriva de la limitación del margen comercial del que dispone el empresario, debido a que éste ha sido parcialmente «consumido» como consecuencia de la repercusión del tributo. De ese modo, se reducen las posibilidades del empresario de adaptar su estrategia de mercado. En efecto, si un incremento de los precios hubiera sido comercialmente atractivo y posible en unas circunstancias de mercado determinadas, el empresario

36 — Véanse asimismo, en ese sentido, las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs de 20 de marzo de 2003 presentadas en el asunto Weber's Wine World (C-147/01, Rec. p. I-11365), punto 48.

también habría podido aumentar su precio de venta de no haberse recaudado el tributo.

78. Tales consideraciones me llevan a la conclusión de que será casi imposible determinar el grado de repercusión de la carga económica derivada del tributo. Para ello, es preciso llevar a cabo un análisis exhaustivo del mercado teniendo en cuenta un gran número de variables, como la estructura del mercado de referencia (muchos o pocos ofertantes) y la existencia de posibilidades de sustitución del producto afectado por el tributo. Asimismo, debe tenerse en cuenta el carácter dinámico de las relaciones de mercado y de la fluctuación de los precios en función de las variaciones de la oferta y de la demanda. Por lo tanto, resulta especialmente difícil establecer la repercusión de un tributo sobre el nivel del precio de venta. Por último, para determinar dicho efecto, será preciso saber cómo habrían evolucionado los precios y las ventas de no haberse recaudado el tributo.

79. La relatividad del nexo causal entre la devolución y el enriquecimiento en caso de repercusión puede deducirse de la situación contraria, a saber, que no quepa excluir que el operador afectado repercuta asimismo sobre el consumidor final la «ventaja» de los tributos devueltos, utilizando los importes reembolsados para llevar a cabo una reducción de los precios con el fin de mantener o consolidar su posición de mercado.

80. En tales circunstancias, cuando una disposición legislativa como el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990 recurre a la repercusión del tributo como único criterio para suponer un enriquecimiento sin causa en caso de reembolso, es evidente que no se corresponde con la realidad económica.

81. Lo antes expuesto tiene también consecuencias en materia de práctica de la prueba. Ésta deberá tener por objeto determinar una multitud de indicadores económicos, de los que podrá deducirse finalmente que la devolución de los tributos correspondientes entrañaría efectivamente un enriquecimiento. Es evidente que no cabe esperar un análisis de ese tipo por parte del fabricante. En cualquier caso, procede señalar que resulta completamente insuficiente limitarse a un simple examen contable para acreditar la repercusión y el supuesto enriquecimiento que de ella se deriva. Esta última conclusión se impone asimismo a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

82. De los elementos que anteceden, resulta evidente que la repercusión del perjuicio económico causado por un tributo no es automática y que, incluso en el supuesto de repercusión del tributo, como mínimo, la devolución no siempre dará lugar a un enriquecimiento. A este respecto, me remito gustosamente a las conclusiones presentadas por el Abogado General Sr. Tesauro en el asunto Comateb y otros, en las que ha afirmado que «aun cuando se admitiera que, en todo caso, el agente económico concreto obtiene un beneficio como consecuencia de la restitución de un tributo indebidamente pagado que, total o parcial-

mente, había repercutido a sus clientes, resta por preguntarse si, en tal supuesto, puede razonablemente emplearse el concepto de enriquecimiento sin causa. Mi respuesta, ya en el plano de la teoría jurídica general, es negativa: en efecto, no considero que pueda calificarse correctamente como enriquecimiento sin causa el beneficio que obtiene el particular por la restitución de un tributo ilegítimamente exigido y recaudado por la administración. En especial, no considero que el Estado, que, indudablemente —él sí— se ha enriquecido sin causa al recaudar, tal vez durante años, un tributo ilícito, pueda después invocar precisamente ese principio para denegar la restitución de las cantidades indebidamente percibidas». [37]

83. En consecuencia, la realidad y la medida del enriquecimiento resultante de la devolución de los tributos indebidamente pagados sólo podrán determinarse, a la luz de los principios económicos resumidos, tras un análisis económico exhaustivo del mercado de referencia. Ello me lleva a los principios en materia de reclamación de los tributos indebidamente recaudados, que el Tribunal de Justicia ha formulado en una jurisprudencia que ha confirmado en varias ocasiones después de la sentencia San Giorgio.

b) Principios en materia de reclamación de los tributos indebidamente recaudados

84. A la luz de las afirmaciones anteriores, las normas nacionales que supeditan a determinados requisitos la devolución de tributos ilícitamente recaudados deben cumplir estrictas exigencias. Es evidente que no bastará con el único requisito de que se haya acreditado que no ha sido repercutido el importe correspondiente. Las normas pertinentes deberán, más bien, tener como finalidad evitar que la devolución no conduzca efectivamente a un enriquecimiento sin causa del operador, [38] a saber, que el operador se beneficie de una ventaja a la que no habría tenido derecho si hubiera actuado de modo racional.

85. La importancia crucial de este último aspecto se desprende también de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia al respecto. Según éste, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales «apreciar, a la luz de las circunstancias de cada caso, si el operador ha repercutido el tributo, en todo o en parte, sobre otros sujetos y si, en su caso, la devolución al operador constituiría un enriquecimiento sin causa». [39] Sólo cuando se haya demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del

37 — Conclusiones presentadas en el asunto Comateb y otros, antes citado, punto 21. En el mismo sentido también, conclusiones del Abogado General Sr. Mancini presentadas en el asunto San Giorgio, antes citado, punto 7.

38 — Véanse de nuevo las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs citadas en la nota 36, punto 49.

39 — Véase, entre otras, la sentencia Comateb y otros, antes citada, apartados 21 y 23.

operador y que su devolución a este último le produciría un enriquecimiento sin causa no será preciso realizar la devolución. [40] El Tribunal de Justicia procede, por tanto, a una apreciación en dos fases: en primer lugar, la cuestión de la repercusión y, después, la del enriquecimiento sin causa.

86. En el supuesto de inexistencia de una normativa comunitaria específica en la materia, las normas que rigen la demostración del enriquecimiento sin causa deben ser establecidas por los Estados miembros. Ciertamente, de ello se deriva una divergencia en las condiciones en que los justiciables pueden reclamar los tributos indebidamente recaudados en los distintos Estados miembros, si bien, según una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las modalidades nacionales de que se trata deben cumplir siempre dos exigencias básicas. Por una parte, es preciso que tales modalidades no sean menos favorables que las referentes a recursos similares de naturaleza interna (principio de equivalencia). Por otra parte, no deben hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. [41]

87. Dicha jurisprudencia persigue garantizar a los justiciables, cuando no existan disposiciones comunitarias al respecto, una protección jurídica efectiva contra la administración nacional en el marco del ejercicio de los derechos que se les confieren en el ordenamiento jurídico comunitario y, con carácter más general, garantizar el efecto útil del Derecho comunitario. En consecuencia, los Estados miembros deben eliminar los obstáculos de naturaleza procesal que puedan socavar la consecución de tal objetivo.

88. Para obtener la devolución de los importes indebidamente pagados, debería bastar, en principio, que el interesado acredite que, efectivamente, ha soportado una carga financiera y que dicho tributo era ilícito. Sin embargo, dado que se admite, con carácter excepcional, que no debe producirse la devolución en el supuesto de que éste produzca un enriquecimiento sin causa, lo que sucedería si la carga económica hubiera sido total o parcialmente repercutida sobre terceros, se trata, además, de determinar cómo y por quién debe demostrarse que la devolución produciría efectivamente un enriquecimiento.

89. Habida cuenta de las observaciones que he formulado anteriormente en relación con el modo en que los operadores pueden decidir tener o no en cuenta un tributo en sus precios de venta, y sabiendo que el eventual enriquecimiento en caso de devolución dependerá de ello, es evidente que correr con la carga de la prueba será una tarea ardua. La gran dificultad de aportar esta prueba en la práctica explica que una administración nacional se conforme con

40 — Véase la sentencia de 21 de septiembre de 2000, Michaïlidis (asuntos acumulados C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145), apartado 33.

41 — Sentencia Dilexport, antes citada, apartado 25.

una prueba del enriquecimiento basada en una presunción de la repercusión, de modo que corresponda al contribuyente aportar a continuación la prueba contraria negativa de que no ha repercutido el tributo. Sin embargo, un sistema de ese tipo no se ajusta a los principios formulados y confirmados por el Tribunal de Justicia en una serie reiterada de sentencias.

90. Debe partirse del principio de que la persona que ha abonado a la administración tributaria nacional un tributo indebidamente recaudado tiene derecho a la devolución de ese importe. [42] Si la administración nacional desea invocar la excepción de prevención del enriquecimiento, le incumbe, entonces, evidentemente demostrar que la devolución tendría dicho efecto. En otras palabras, la carga de probar el enriquecimiento sin causa es soportada en su totalidad por la administración nacional. [43]

91. En las circunstancias del presente asunto, la administración nacional ha violado el Derecho comunitario al recaudar un tributo incompatible con las disposiciones pertinentes del Tratado CE (bien el artículo 23 CE o bien el artículo 90 CE). Si a un contribuyente que, como consecuencia de dicha ilicitud tiene derecho a la devolución de lo que ha pagado indebidamente, se le insta a demostrar en primer lugar que no ha obtenido una compensación, la parte a la que ha de imputarse el problema disfrutaría de una ventaja inaceptable.

92. A mi juicio, el Tribunal de Justicia expresó esta idea en su sentencia San Giorgio al estimar que: «En una economía de mercado basada en la libertad de competencia, la cuestión de si y en qué medida una carga fiscal impuesta al importador ha podido ser efectivamente repercutida sobre los intercambios económicos sucesivos entraña un margen de incertidumbre que no puede imputarse sistemáticamente a la persona obligada al pago de un impuesto contrario al Derecho comunitario». [44]

93. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ya citada se desprende que debe demostrase que la devolución produciría efectivamente un enriquecimiento. Por tanto, no basta con limitarse a acreditar la repercusión para concluir que la carga económica ha sido neutralizada, de modo que la devolución produciría un enriquecimiento. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha reconocido también que, además de los efectos directos del tributo, el operador soportará asimismo un perjuicio

42 — Véanse, entre otras, las sentencias San Giorgio, antes citada, apartado 12, y Comateb y otros, antes citada, apartado 20.

43 — Sentencia Dilexport, antes citada, apartado 53.

44 — Sentencia San Giorgio, antes citada, apartado 15.

económico desde otro punto de vista, que corresponde al juez nacional tener en cuenta en su apreciación.

94. De este modo, el Tribunal de Justicia señaló en sus sentencias Comateb y otros y Michaïlidis que, aun cuando se haya acreditado que el tributo indebidamente pagado haya sido repercutido, en su totalidad o en parte, sobre terceros, la devolución al operador del importe repercutido de ese modo no le produce necesariamente un enriquecimiento sin causa. Los órganos jurisdiccionales nacionales a los que se someta una reclamación de devolución pueden tener en cuenta el perjuicio que un operador puede haber sufrido debido a que el tributo ilícito haya producido una reducción del volumen de las importaciones [45] hacia otros Estados miembros o de las exportaciones [46] procedentes de éstos.

95. En su sentencia Bianco y Girard, el Tribunal de Justicia ha puesto de manifiesto además, acertadamente, la complejidad del contexto económico que permitiría determinar si se ha producido o no un enriquecimiento. El Tribunal de Justicia ha declarado «que incluso si la legislación nacional concibe los impuestos indirectos para ser repercutidos en el consumidor final, y a pesar de que habitualmente, en el comercio, estos impuestos indirectos se repercuten parcial o totalmente, no puede afirmarse de modo general que en todos los casos sea efectivamente repercutido el impuesto. En efecto, esta repercusión efectiva, total o parcial, depende de varios factores propios de cada transacción comercial, y la diferencian de otros casos situados en otros contextos». El Tribunal de Justicia añadió que «es más o menos probable, según el carácter del mercado, que la repercusión se haya producido. Sin embargo, los numerosos factores que determinan la estrategia comercial varían mucho entre uno y otro caso, de modo que se convierte en una tarea prácticamente imposible determinar la parte respectiva de su influencia efectiva en la repercusión». [47]

96. En lo que respecta a los medios de prueba, el Tribunal de Justicia ha declarado en varias ocasiones que son incompatibles con el Derecho comunitario todas las modalidades de prueba cuyo efecto sea hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la obtención de la devolución del impuesto percibido con infracción del Derecho comunitario. Así sucede, en particular, con las presunciones o normas probatorias que tienen por objeto trasladar al contribuyente la carga de acreditar que los impuestos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otros sujetos. Lo mismo sucede con las limitaciones particulares relativas a la forma de las pruebas que se han de aportar, como la exclusión de cualquier prueba que no sea una prueba documental. [48] Así, el Tribunal

45 — Sentencia Comateb y otros (citada en la nota 12), apartado 30.

46 — Sentencia Michaïlidis, antes citada, apartado 35.

47 — Sentencia de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard (asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099), apartados 17 y 20.

48 — Sentencias San Giorgio, antes citada, apartado 14, y Dilexport, antes citada, apartado 48. La ley anterior a la que constituye el objeto del presente litigio es un ejemplo de una normativa nacional de tal tipo, que impone al contribuyente la carga de la prueba en contrario negativa. En la sentencia Comisión/Italia, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que dicha normativa era contraria al Tratado.

de Justicia ha declarado en varias ocasiones que en el caso de tributos indirectos no existe una presunción de que la repercusión se ha producido y de que corresponde al sujeto pasivo aportar la prueba en contrario. [49]

97. Del hecho de que no se permita basarse en una presunción legal de repercusión se desprende asimismo que procede apreciar en cada caso si la devolución implicaría un enriquecimiento sin causa del operador. [50] Además, corresponde a la administración nacional demostrar en qué medida se produce el enriquecimiento, en cuyo caso puede bastar eventualmente con una devolución parcial.

98. Además, dichos principios en materia de práctica de la prueba por parte de la administración suponen que no pueda exigirse al contribuyente ninguna otra forma de colaboración. En particular, cabe exigir que presente los documentos necesarios para la valoración de su situación. Sin embargo, es a la administración a quien corresponde utilizar pruebas convincentes de que la repercusión se ha producido de modo que la devolución entrañaría efectivamente un enriquecimiento sin causa. [51] En ningún caso la cooperación del contribuyente puede dar lugar a que se le traslade la carga de la prueba.

99. De cuanto antecede se desprende que los Estados miembros tienen una obligación de resultado que consiste en organizar su régimen jurídico en materia de devolución de tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario de modo que, si pretenden alegar la excepción de enriquecimiento sin causa para denegar una solicitud de devolución de tales tributos, se hayan cumplido los requisitos siguientes:

— la administración soporta en su totalidad la carga de la prueba;

— la administración debe demostrar que la devolución entrañaría efectivamente un enriquecimiento;

— la prueba no puede basarse en una presunción de repercusión;

— no cabe exigir al contribuyente que presente la prueba en contrario de que el tributo no ha sido repercutido;

49 — Sentencias Bianco y Girard, antes citada, apartado 17, y Comateb y otros, antes citada, apartado 25.

50 — Véase la sentencia Michaïlidis (citada en la nota 40), apartado 32.

51 — Véanse asimismo, en ese sentido, las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs citadas en la nota 36, puntos 59 y 60.

— en cambio, cabe exigir al contribuyente que colabore a efectos de la prueba que debe aportar la administración.

100. A ello ha de añadirse que:

— para probar el enriquecimiento no bastará con un simple examen contable;

— el enriquecimiento debe acreditarse sobre la base de un análisis económico exhaustivo del mercado de referencia.

101. Ello me lleva al propio objeto del procedimiento por incumplimiento del presente asunto: la cuestión de si el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990, tal como lo interpretan y aplican los órganos judiciales nacionales y la administración tributaria italiana, cumple los requisitos que acabo de mencionar, y si la práctica jurídica nacional presenta las características que pueden constituir el fundamento de la declaración de un incumplimiento de las obligaciones que incumben a la República Italiana en virtud del Tratado CE.

3. La práctica judicial italiana

102. El artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990 está formulado de tal modo que no puede considerarse contrario al Derecho comunitario. La formulación es completamente neutra y no incluye elementos que el Tribunal de Justicia haya declarado ya contrarios a las obligaciones comunitarias, como la posibilidad de basarse en una presunción de repercusión, la obligación del contribuyente de presentar la prueba negativa en contrario de la no repercusión o de una limitación relativa a la forma de la prueba que debe aportarse.

103. Sin embargo, como la Comisión ha alegado y demostrado, a mi juicio, de manera convincente, dicha disposición, precisamente debido a su imprecisión, está formulada de manera tan amplia que ha permitido el mantenimiento o el desarrollo de una práctica judicial que no se ajusta a los principios desarrollados por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia tras la sentencia San Giorgio.

104. Más concretamente, la Comisión ha invocado una serie de sentencias de la Corte suprema di cassazione de las que se desprende que el tribunal supremo italiano considera aceptable que la repercusión pueda apreciarse sobre la base de presunciones. De ese modo, la Comisión hace referencia a una sentencia basada en el hecho notorio de que las empresas repercu-

ten sistemáticamente los tributos sobre la clientela. [52] Además, la Comisión ha mencionado una sentencia en la que se señala que no cabe aceptar la falta de repercusión sobre la base de los cuatro factores antes señalados, a saber: a) que el contribuyente sea una empresa, b) que ésta no sea insolvente, lo que justificaría el supuesto de una venta con pérdidas, c) que todas las oficinas de aduanas italianas recauden los tributos de que se trate y d) que ello se haya llevado a cabo durante mucho tiempo y sin ser cuestionado. [53] Tales factores han sido reproducidos esencialmente en una resolución del Tribunale civile di Genova. [54]

105. Además, la Comisión se ha remitido a otros asuntos en cuyo marco se ha exigido al justiciable que presente los documentos contables para determinar si el tributo ha sido o no repercutido. Si no puede hacerlo, por ejemplo porque ha transcurrido el plazo de conservación legal de diez años, de ello cabe deducir que se ha producido la repercusión. [55] En efecto, en ese supuesto, el justiciable no ha presentado la prueba negativa en contrario de la falta de repercusión. A este respecto, la Comisión ha invocado una sentencia de la Corte d'appello di Torino que se negaba a aceptar dicho modo de prueba. Sin embargo, dicha sentencia fue revocada por la Corte suprema di cassazione debido a las dificultades de prueba a las que había de hacer frente la administración como consecuencia de la misma.

106. Paralelamente a esta tendencia en la jurisprudencia italiana, la política establecida por la administración tributaria italiana en algunas circulares administrativas no deja de plantear problemas a los sujetos pasivos que reclaman importes indebidamente pagados. Para tener derecho a la devolución, sería preciso que la contabilidad de la empresa de que se trate demostrara que el tributo no ha sido anotado en una partida de gastos, sino en el activo. De no ser así, se considera que se ha producido la repercusión.

107. En respuesta a las imputaciones de la Comisión, el Gobierno italiano ha sostenido que existen también varias resoluciones de juzgados y tribunales italianos que siguen otra línea. En tales asuntos no se ha aceptado la presunción de repercusión, sino que los jueces correspondientes han verificado en cada caso que la administración no ha presentado la prueba de la repercusión y se ha estimado la solicitud de devolución. El Gobierno italiano ha presentado estadísticas a este respecto, de las que se desprende que, desde 1992, se han devuelto más de 120.000 millones de ITL.

52 — Sentencia 3006, de 12 de marzo de 1993, de la Sala Primera de la Corte suprema di cassazione.

53 — Sentencia 2844, de 28 de marzo de 1996, de la Sala Primera de la Corte suprema di cassazione.

54 — Sentencia de 12 de abril de 1995.

55 — Sentencias de la Corte suprema di cassazione nos 9797, de 18 de noviembre de 1994, y 2369, de 12 de abril de 1984.

108. El Gobierno italiano ha señalado también que la función de la Corte suprema di cassazione en materia de prueba se ha

limitado a desarrollar principios generales, pero corresponde al juez que conoce del fondo del asunto apreciar *in concreto,* en el marco de la comprobación de los hechos, los elementos de prueba presentados.

109. En lo que respecta a la política seguida por la administración, el Gobierno italiano señala que la exigencia de presentar los documentos contables está justificada, ya que se trata del único modo posible para ella de probar la repercusión.

110. Aun cuando una parte importante de la práctica judicial italiana se ajusta a los principios comunitarios en materia de devolución de impuestos indebidamente pagados, no es menos cierto que otra parte considerable de dicha práctica no es conforme a dichos principios. Los ejemplos en los dos sentidos, extraídos de la práctica judicial italiana, demuestran en cualquier caso de modo evidente su división en lo que se refiere a la interpretación que debe darse al artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990.[56]

111. Además, según la Comisión, los supuestos de devolución de tributos indebidamente recaudados afectaban sobre todo a grandes empresas que disponen de los medios para financiar los frecuentemente largos procedimientos de reclamación. De ello se deduce que las solicitudes de devolución de las pequeñas y medianas empresas son las que menos han prosperado.

112. Todo ello me lleva a concluir que el ordenamiento jurídico italiano no garantiza plenamente la realización del objetivo descrito en los puntos 99 y 100 de las presentes conclusiones. La Comisión ha demostrado que con frecuencia se parte de una prueba mediante presunciones y que el planteamiento seguido a menudo por diversos órganos jurisdiccionales da lugar a que se traslade al contribuyente la carga de probar la falta de repercusión del tributo correspondiente. Aun cuando, en determinados supuestos, el tributo indebidamente recaudado ha sido devuelto de conformidad con el Derecho comunitario, es evidente que esta solución no está garantizada en todos los casos. Además, he de señalar que se trata de una práctica que se mantiene desde hace años.[57] Además, dicha práctica se basa en la presunción de que la repercusión entraña un enriquecimiento sin causa, pese a que tal consecuencia debe precisamente acreditarse de forma separada.

56 — En la sentencia Dilexport, antes citada, el Tribunal de Justicia ha declarado asimismo la existencia de esta división, si bien se trataba en dicho asunto de una divergencia de opinión entre el Gobierno italiano y el juez remitente (véase el apartado 50 de la sentencia).

57 — A este respecto, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Comisión/Italia (sentencia de 26 de junio de 2001, C-212/99, Rec. p. I-4923), en las que señalo que el Gobierno italiano asume una obligación de resultado para poner fin a una situación de discriminación de los lectores de lengua extranjera procedentes de otros Estados miembros, que se mantenía desde hacía muchos años (punto 46 de las conclusiones).

113. En tales circunstancias, considero que el ejercicio por parte de los contribuyentes de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario se hace innecesariamente difícil y estimo que la práctica judicial italiana en materia de devolución de tributos contrarios al Derecho comunitario infringe el principio de efectividad, tal como se define en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

114. Como consecuencia de lo que acabo de exponer en los puntos 62 a 67 de las presentes conclusiones, considero además que esta práctica judicial italiana es de carácter estructural. Ello se desprende, sobre todo, del hecho de que el régimen de prueba mediante presunciones y la deducción de que se ha producido repercusión cuando el contribuyente no puede presentar los documentos solicitados han sido avalados por el órgano jurisdiccional superior italiano. Aun cuando los jueces inferiores se pronuncien de conformidad con las obligaciones comunitarias, estas decisiones pueden ser revocadas. El carácter estructural resulta asimismo de la política seguida por la administración en la materia.

115. Además, esta práctica tiene como consecuencia el socavamiento del efecto útil de las disposiciones correspondientes del Tratado y de los principios que el Tribunal de Justicia ha desarrollado al respecto. Cuando se está en presencia, sobre todo, de pretensiones económicas de operadores que participan en los intercambios económicos, cualquier incumplimiento de los derechos que les confiere el ordenamiento jurídico comunitario incide directamente en su posición frente a sus competidores en el mercado interior. Debe garantizarse a los interesados que pueden contar con la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro con infracción del Derecho comunitario del mismo modo que sus competidores en otros Estados miembros, dentro de los límites fijados por el Tribunal de Justicia. En efecto, la exigencia de una uniformidad de interpretación y de aplicación del Derecho comunitario descansa en el principio de que los operadores que participan en los intercambios económicos deban hacer frente, hasta donde sea posible, a unas condiciones de mercado idénticas, en la medida en que éstas sean determinadas por los poderes públicos.

116. Si bien *prima facie* es compatible con el Derecho comunitario, como he señalado anteriormente, el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990 permite, debido a la falta de una normativa precisa en materia de prueba, que el resultado previsto en el Derecho comunitario no sea alcanzado cuando se aplica en la práctica. Por consiguiente, considero que la práctica judicial que existe en la República Italiana relativa a la aplicación del artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428/1990 reviste un carácter tan estructural y produce efectos tan perjudiciales al efecto útil del Derecho comunitario que cabe afirmar que, al mantener dicha disposición, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE.

VII. Conclusión

117. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que:

«a) Declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al mantener en vigor en su ordenamiento jurídico el artículo 29, apartado 2, de la Ley nº 428, de 29 de diciembre de 1990, el cual, tal como es aplicado en la práctica e interpretado por los órganos jurisdiccionales, admite un régimen de prueba de la repercusión de los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario que hace el ejercicio del derecho a la devolución de dichos tributos imposible en la práctica o, al menos, excesivamente difícil para el contribuyente y que, como tal, es incompatible con los principios jurídicos enunciados por el Tribunal de Justicia con respecto a la devolución de importes indebidos.

b) Condene en costas a la República Italiana.»