CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PEDRO CRUZ VILLALÓN presentadas el 7 de diciembre de 2010[1]

Índice

I. Introducción ..... I - 7378

II. El marco jurídico ..... I - 7379

III. El litigio principal y la cuestiones prejudiciales ..... I - 7382

IV. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia ..... I - 7384

V. La jurisprudencia sobre la devolución de lo indebido ..... I - 7385

A. El derecho a la devolución de lo indebido ..... I - 7385

B. La excepción de repercusión, basada en el enriquecimiento injusto ..... I - 7386

C. Evolución ulterior ..... I - 7387

VI. Análisis de las cuestiones prejudiciales ..... I - 7388

A. Sobre la segunda cuestión prejudicial: la «compensación» como alternativa a la repercusión ..... I - 7388

1. El enriquecimiento injusto como fundamento de la excepción a la devolución de lo indebido ..... I - 7388

2. La peculiaridad del presente caso y la necesidad de una solución ad hoc .. I - 7390

3. La categoría de la «repercusión» no permite dar una respuesta satisfactoria al supuesto planteado ..... I - 7391

1 — Lengua original: español.

4. La «compensación» como posible excepción al deber de devolución ..... I - 7393

5. Condiciones bajo las cuales la «compensación» puede alcanzar una virtualidad semejante a la «repercusión» ..... I - 7395

6. Conclusión ..... I - 7397

B. Sobre la tercera y cuarta cuestiones prejudiciales ..... I - 7397

C. Sobre la primera cuestión prejudicial ..... I - 7401

VII. Conclusión ..... I - 7403

I. Introducción

1. Transcurridos treinta años desde que, con la sentencia Just, [2] el Tribunal de Justicia abriese la puerta a la posibilidad de excepcionar el derecho a la devolución de los tributos ilegalmente recaudados por un Estado miembro, de nuevo un tribunal danés plantea varias cuestiones prejudiciales centradas en los criterios de apreciación de la excepción de repercusión y, en general, del enriquecimiento injusto.

2. Esta sentencia Just, en parte mal comprendida y con frecuencia criticada, [3] así como la abundante jurisprudencia consecutiva, han venido declarando que sólo procede denegar la devolución del impuesto ilegalmente recaudado en aquellos supuestos en los que con dicha devolución se genere un enriquecimiento injusto del aspirante a la obtención de la devolución.

3. Hasta el momento, el Tribunal de Justicia ha tratado exclusivamente casos en los que ese enriquecimiento injusto traía causa de una efectiva «repercusión» del impuesto ilegal. En el caso ahora sometido al Tribunal de Justicia, sin embargo, el contexto es sensiblemente distinto e incluso inédito, pues el impuesto declarado ilegal aparece como una pieza integrante de un paquete legislativo aprobado por un Estado miembro y que, por sus características, resulta prácticamente inescindible de otras previsiones legales simultáneamente adoptadas. En efecto, en este caso el impuesto estatal declarado ilegal entró

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

3 — Véase, por todos, Hubeau, F., «La répétition de l'indu en droit communautaire», Revue trimestrielle de droit européen, 1981, p. 448.

en vigor de modo simultáneo a la supresión de un volumen importante de cargas sociales, en aproximada coincidencia de sujetos tributarios y beneficiarios de éstas y de aquél.

4. Fundamentalmente por esta razón, y pese a los esfuerzos de los intervinientes y del propio tribunal del reenvío, las circunstancias del presente asunto encuentran muy difícil anclaje en la noción de «repercusión» del impuesto. En consecuencia, propondré al Tribunal de Justicia que, concretando su jurisprudencia sobre el enriquecimiento injusto, supere la restricción del enriquecimiento injusto a los solos casos de «repercusión», permitiendo, en condiciones dadas, su ampliación a supuestos de «compensación» de la nueva carga con la supresión de otras cargas legales.

5. En fin, el reenvío comporta también un segundo grupo de preguntas que introducen una problemática adicional, al plantear una situación de discriminación resultado de toda esta reforma legislativa, en perjuicio concretamente de las empresas predominantemente importadoras respecto de las que predominantemente comercializan productos no importados.

II. El marco jurídico

6. Mediante la Ley nº 840, de 18 de diciembre de 1987, Dinamarca estableció, con efectos a partir del 1 de enero de 1988, un impuesto indirecto designado «contribución para apoyar el mercado de trabajo» (en adelante, de acuerdo con su acrónimo en danés, «AMBI»), que se calculaba sobre la misma base que el IVA. A diferencia del IVA, sin embargo, y en el concreto caso de productos importados, este impuesto no se pagaba en el momento de realizarse la importación, sino que se aplicaba al valor total del precio de dichas mercancías al efectuarse su primera venta en territorio danés. Por otra parte, la contribución no tenía que figurar por separado en la factura.

7. Como ya se ha avanzado, paralelamente a la creación del AMBI el legislador danés suprimió diversas contribuciones empresariales a la Seguridad Social que suponían para las empresas un coste aproximado de 10.200 coronas danesas por trabajador a tiempo completo. Con esta reforma se suprimía la vinculación entre las contribuciones empresariales a la Seguridad Social y el número de trabajadores, con una misma finalidad de mejorar la competitividad de las empresas danesas.

8. El AMBI fue suprimido con efectos de 1 de enero de 1992 mediante la Ley nº 891, de 21 de diciembre de 1991. En consecuencia, la contribución para apoyar el mercado de trabajo gravó a las empresas danesas a lo largo de cuatro años.

9. Dos empresas importadoras, Dansk Denkavit ApS y P. Poulsen Trading ApS, habían impugnado la legalidad del AMBI alegando ser contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva [4] y a los artículos 9 CE y 95 CE, y solicitando el reembolso de los importes pagados. En el marco de este litigio, el Østre Landsret (tribunal regional) planteó al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales, a las que se respondió parcialmente por sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading. [5] En ella se declaró, en concreto, que el artículo 33 de la Sexta Directiva se oponía al establecimiento o al mantenimiento de una contribución fiscal que (como la contribución para apoyar el mercado de trabajo):

— se satisfacía tanto por las actividades sujetas al IVA como por otras actividades de carácter industrial o comercial que consistían en prestaciones realizadas a título oneroso;

— se percibía, en lo que respecta a las empresas que eran sujetos pasivos del IVA, sobre una base imponible idéntica a la utilizada para el IVA, es decir, en forma de un porcentaje del importe de las ventas realizadas, previa deducción del importe de las compras efectuadas;

— no se pagaba, a diferencia de lo que sucedía con el IVA, en el momento de la importación, sino que se percibía sobre la totalidad del precio de venta de las mercancías importadas al ser vendidas por primera vez en el Estado miembro de que se tratara;

— no había de mencionarse por separado en la factura, al contrario de lo que ocurría con el IVA; y

— se recaudaba paralelamente al IVA.

10. A partir de lo anterior, el Tribunal de Justicia consideró que habían perdido su objeto las restantes preguntas formuladas por el Østre Landsret. Dicho sucintamente, éstas versaban sobre la compatibilidad del régimen fiscal en cuestión con la prohibición de exacciones de efecto equivalente de derechos de aduana contenida en los artículos 9 CE y siguientes (tercera pregunta), y con la prohibición de tributos internos discriminatorios del artículo 95 CE (cuarta pregunta).

11. Al año siguiente, el Tribunal de Justicia confirmó el contenido de esta sentencia en el marco de un recurso de incumplimiento planteado por la Comisión contra Dinamarca, basado exclusivamente en la infracción

4 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p 54).

5 — Asunto C-200/90, Rec. p. I 2217

del artículo 33 de la Sexta Directiva (sentencia de 1 de diciembre de 1993, Comisión/Dinamarca). [6]

12. En cumplimiento de la primera de estas sentencias, Dinamarca promulgó la Ley nº 389 de 20 de mayo de 1992, sobre el régimen legal de reembolso del AMBI ilegalmente recaudado, así como la Orden nº 645, de 30 de junio de 1996, relativa a los procedimientos y a la documentación para la presentación de las reclamaciones de reembolso del AMBI, y la Circular nº 122, de 10 de julio de 1996, en el que se fijan las directrices de la tramitación administrativa de dichas reclamaciones.

13. Esta Circular nº 122, que estaba en vigor en el momento en el que se tramitaron las reclamaciones de reembolso sobre las que versa el presente asunto, [7] disponía lo siguiente en su apartado 4.2:

«Para que se produzca el reembolso con arreglo a las sentencias, deberán concurrir en las actividades empresariales de importación las siguientes circunstancias:

— la empresa ha de haber estado en situación de competencia real respecto de productores daneses de mercancías equivalentes;

— la empresa deberá haber ahorrado en concepto de contribuciones empresariales a la seguridad social, etc., una cantidad menor a la cantidad satisfecha en concepto de contribuciones para apoyar el mercado de trabajo;

— la posición competitiva de la empresa debe haberse debilitado como consecuencia de la reestructuración, en atención a la existencia de mercancías danesas que requieran un elevado volumen de mano de obra, de forma que la empresa danesa haya ahorrado en concepto de contribuciones empresariales a la seguridad social una cantidad mayor que la ahorrada por la empresa de importación en relación con los productos que compiten con los de la empresa danesa;

— los competidores daneses deberán haber ahorrado en concepto de contribuciones empresariales a la seguridad social una cantidad sustancialmente mayor que la pagada en concepto de contribuciones para apoyar el mercado de trabajo;

— el deterioro de la competencia deberá ser significativo;

— la contribución para apoyar el mercado de trabajo no deberá haber sido repercutida mediante un incremento de los precios.

El reembolso también podrá ser concedido en caso de que circunstancias excepcionales hayan anulado los mecanismos ordinarios de fijación de los precios. […]»

14. En sus observaciones, el Gobierno danés ha declarado que la Comisión fue consultada en el proceso de redacción de todas estas

6 — Asunto C-234/91, Rec. p. I-6273.

7 — Se derogó con efecto de 2 de enero de 2007.

normas sobre la devolución del AMBI. Como el representante de la Comisión tuvo ocasión de confirmar en la vista, este diálogo habría permitido, en 1998, una primera suspensión provisional de otro procedimiento de incumplimiento iniciado contra Dinamarca (aparentemente, en relación con los procedimientos de devolución del AMBI), y su abandono definitivo en 2006.

15. Un elevado número de reclamaciones de reembolso del AMBI han sido hasta el momento tramitadas por la Administración fiscal danesa en aplicación de estas normas (más de 27.000, según el Gobierno danés). Según consta en el expediente, más del 70 % de estas empresas reclamantes obtuvieron la devolución total o parcial del AMBI pagado.

III. El litigio principal y la cuestiones prejudiciales

16. Las cuatro recurrentes [8] en los litigios actualmente planteados ante el Østre Landsret son empresas todas ellas dedicadas a la venta minorista en grandes almacenes, tiendas y negocios de venta por correo, y sujetas por tanto al AMBI. Al ser éste declarado ilegal, solicitaron el reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas. El Skatterministeriet desestimó dichas demandas con el argumento de que, durante el periodo de vigencia del AMBI, el ahorro derivado de la supresión de las contribuciones empresariales a la Seguridad Social fue superior, para tales empresas, al AMBI satisfecho en el mismo periodo.

17. Planteados sendos recursos contra dichas decisiones administrativas, el Københavns Byret (tribunal de distrito de Copenhague) falló a favor del Skatteministeriet por sentencia de 16 de diciembre de 2002. Frente a ella, las sociedades en cuestión recurrieron en apelación ante el Østre Landsret.

18. Considerando que, para resolver los citados recursos, debe pronunciarse sobre los requisitos que el Derecho de la Unión impone a las legislaciones nacionales en relación con la devolución de gravámenes percibidos contraviniendo aquél, el Østre Landsret ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales: [9]

«1) ¿Debe interpretarse la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165), en el sentido de que la repercusión de un gravamen ilegítimo sobre un producto presupone que el gravamen se repercuta al comprador del

8 — Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning, y KID-Holding A/S.

9 — El auto de planteamiento de estas cuestiones prejudiciales fue impugnado ante el Højesteret (Tribunal Supremo danés), que inadmitió el recurso por auto de 11 de febrero de 2010 (Sag 344/2009), apoyándose en la sentencia Cartesio del Tribunal de Justicia (sentencia de 16 de diciembre de 2008, C-210/06, Rec. p. I-9641), y a la vista del sistema procesal danés.

producto en esa operación concreta, o puede la repercusión en los precios también tener lugar mediante la repercusión en los precios de otros productos en operaciones completamente diferentes, ya sea antes o después de la correspondiente venta de productos, por ejemplo, con el resultado de que se realice una valoración global de la repercusión a lo largo de un período de cuatro años y en relación con un elevado número de grupos de productos, incluyendo tanto productos importados como no importados?

2) ¿Debe entenderse el concepto de "repercusión"del Derecho comunitario en el sentido de que ha de considerarse que un gravamen ilegítimo sobre una venta de productos ha sido repercutido únicamente en el caso de que el precio del producto sea mayor que el precio que tenía en el momento inmediatamente anterior al establecimiento del gravamen, o puede también considerarse que el gravamen ha sido repercutido en el caso de que la empresa sujeta al mismo haya obtenido, simultáneamente al establecimiento del gravamen ilegítimo, un ahorro respecto de otros gravámenes que recaían sobre la misma por otros conceptos y, de este modo, haya mantenido inalterados sus precios?

3) ¿Debe entenderse el concepto de "enriquecimiento sin causa" del Derecho comunitario en el sentido de que la devolución del gravamen ilícito sobre la venta de un producto puede dar lugar a un enriquecimiento sin causa en el supuesto de que la empresa, antes o después de la venta del producto sujeto a gravamen, haya registrado un ahorro como consecuencia de la supresión de otros gravámenes que recaían sobre la misma por otros conceptos, si se parte de la base de que la supresión de otros gravámenes también beneficia a otras empresas, incluyendo aquellas que no satisfacían el gravamen ilícito o que únicamente lo satisfacían por una cuantía menor?

4) Si se parte de la base de que un gravamen ilícito, a causa de su estructura, ha provocado el efecto de que las empresas que importaron productos pagaron en concepto de gravámenes una cantidad proporcionalmente mayor que la pagada por empresas que, en mayor medida, compraron productos nacionales, y que, en el mismo momento en que se estableció el gravamen ilícito se suprimió un gravamen lícito percibido por otros conceptos y que afectaba proporcionalmente de forma igual a ambos tipos de empresas, con independencia de la composición de sus compras, se solicita al Tribunal de Justicia orientación sobre los siguientes extremos:

i) si es acorde con el Derecho comunitario la denegación total o parcial de devolver el gravamen ilícito a una empresa que importa productos, alegando la repercusión y el enriquecimiento sin causa, en la medida en que la denegación lleva a una situación en la que la empresa, como consecuencia de haber pagado en concepto del gravamen ilícito una cantidad proporcionalmente mayor

a la pagada por una empresa análoga que comprara productos equivalentes en el mercado nacional, quede situada, siendo iguales las demás condiciones, en una situación más desfavorable, derivada de la reestructuración fiscal y de la denegación de devolución, que la situación de empresas análogas que, en mayor medida, compraron productos nacionales;

ii) si cabe entender que la devolución del gravamen ilícito en la referida situación puede dar lugar a un "enriquecimiento sin causa" y, en consecuencia, puede denegarse, cuando la devolución —aun en el caso de que se considere que el gravamen ha sido repercutido— sea necesaria para alcanzar una situación en la cual el efecto de la reestructuración fiscal, tras las devoluciones y siendo iguales las demás condiciones, tenga la misma incidencia sobre las empresas que importaron productos y las empresas que compraron productos nacionales;

iii) si la denegación de la devolución en tal situación, la cual tiene el efecto de favorecer a las empresas que en mayor medida compraron productos nacionales respecto de las empresas que en mayor medida importaron productos, es, por cualquier otro motivo, contraria al Derecho comunitario, en particular al principio de igualdad de trato;

iv) si de la respuesta a la tercera cuestión prejudicial resulta que no puede rechazarse la devolución del gravamen indebidamente recaudado invocando un enriquecimiento injusto cuando tal devolución se limite a neutralizar la ventaja de que disfrutaron las empresas que compraron productos nacionales frente a aquellas que recurrieron en mayor medida a la importación.»

IV. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

19. La petición prejudicial se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 14 de octubre de 2009.

20. Han depositado observaciones escritas el Gobierno danés y la Comisión, así como, mediante un escrito conjunto, las cuatro sociedades demandantes (Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS, A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning y KID-Holding A/S).

21. En la vista, celebrada el 28 de septiembre de 2010, han comparecido para formular oralmente sus alegaciones los representantes de dichas sociedades (de forma conjunta), del Skatteministeriet y del Reino de Dinamarca, y de la Comisión.

V. La jurisprudencia sobre la devolución de lo indebido

A. *El derecho a la devolución de lo indebido*

22. Desde el año 1960, el Tribunal de Justicia viene afirmando el derecho al reembolso de las cantidades recaudadas por un Estado miembro en violación del Derecho de la Unión. [10] Una abundante jurisprudencia posterior ha confirmado este principio, situando su fundamento en la regla del efecto directo. [11] En definitiva, el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados vulnerando el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos reconocidos a los particulares en las disposiciones que prohíben dichos tributos. [12]

23. Ahora bien, si el derecho a la devolución nace directamente del Derecho de la Unión, la acción para su reclamación se sitúa por el contrario en el ámbito de los derechos nacionales. [13] En efecto, la jurisprudencia ha afirmado que, de conformidad con el principio de cooperación, corresponde a las jurisdicciones de los Estados miembros asegurar la protección jurídica derivada, para los justiciables, del efecto directo de las disposiciones de la Unión. Así, es jurisprudencia constante que, mientras no existan normas de la Unión en materia de devolución de tributos recaudados indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro designar las jurisdicciones competentes y regular las modalidades procesales aplicables a dichas reclamaciones de devolución. [14]

24. En algunas sentencias, [15] el Tribunal de Justicia extiende la intervención del legislador

10 — Sentencia de 16 de diciembre de 1960, Humblet/État belge (6/60, Rec. pp. 1125 y ss., especialmente, p. 1146.

11 — Sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe-Zentralfinanz y Rewe-Zentral (33/76, Rec. p. 1989), apartado 5; de la misma fecha, Comet (45/76, Rec. p. 2043), apartados 12 y 13; de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana (61/79, Rec. p. 1205), apartado 12; de 10 de julio de 1980, Ariete (811/79, Rec. p. 2545), apartados 9, 12 y 14; de la misma fecha, Mireco (826/79, Rec. p. 2559), apartado 10; y de 29 de junio de 1988, Deville (C-240/87, Rec. p. 3513), apartado 11.

12 — Sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12; de 2 de diciembre de 1997, Fantask y otros (C-188/95, Rec. p. I-6783), apartado 38; y de 14 de enero de 1997, Comateb (C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165), apartado 20.

13 — Spitzer, J.-P., «La responsabilité indirecte de l'État pour violation du Droit communautaire: la répétition de l'indu», La protection juridictionnelle des droits dans le système communautaire, Bruylant, Bruxelles, 1997.

14 — Sentencias de 21 de mayo de 1976, Roquette frères/Comisión (26/74, Rec. p. 677), apartado 11; Rewe, ya citada, apartado 5; Comet, también citada, apartados 12 y 13; de 5 de marzo de 1980, Ferwerda (265/78, Rec. p. 617), apartado 10; de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck (C-312/93, Rec. p. I-4599), apartado 12; Fantask y otros, ya citada, apartado 39; de 24 de septiembre de 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Rec. p. I-8003), apartado 33; de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World (C-147/01, Rec. p. 11365), apartado 103.

15 — Por ejemplo, la sentencia de 12 de junio de 1980, Express Dairy Foods (130/79, Rec. p. 1887), apartado 11; San Giorgio, ya citada, apartado 12; o Ariete, también citada, apartado 9.

nacional no sólo a las condiciones formales de la devolución, sino también a sus requisitos materiales. En particular, la jurisprudencia ha confirmado que el Derecho nacional ha de aplicarse en materia de plazos de recurso, prescripción y caducidad, intereses moratorios y cualesquiera otras cuestiones accesorias a la devolución de lo indebido. [16]

25. El Gobierno danés se ha apoyado en esta remisión jurisprudencial al Derecho nacional incluso para poner en cuestión la procedencia de una intervención del Tribunal de Justicia en la materia y, en todo caso, para fundamentar su solicitud de asignación del asunto a la Gran Sala. Más concretamente, entiende el Gobierno afectado que, con arreglo a la jurisprudencia hasta el momento existente, es únicamente al legislador de la Unión o, en su defecto, al de cada Estado miembro, a quien corresponde fijar las reglas procedimentales y materiales para el tratamiento de las solicitudes de devolución, y que tales reglas materiales no pueden establecerse por vía jurisprudencial.

26. A mi juicio, no creo que quepa poner en duda la competencia del Tribunal de Justicia para pronunciarse en estas cuestiones. Ciertamente, con las sentencias referidas éste autolimitó sus poderes de intervención en esta materia, pero no se trata de una limitación absoluta, pues la remisión al Derecho nacional se ha encuadrado con algunas reglas de aplicación imperativa.

27. Por una parte, el legislador nacional debe en todo caso respetar los principios de equivalencia y de efectividad. Así, la devolución de lo indebido no puede condicionarse a requisitos —de fondo o de forma— menos favorables que los exigidos para las reclamaciones similares de naturaleza interna, y dichos requisitos no pueden articularse de tal manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. [17]

28. Por otra parte, la jurisprudencia se ha pronunciado sobre la posibilidad de excepcionar la regla de la devolución de lo indebido.

B. *La excepción de repercusión, basada en el enriquecimiento injusto*

29. En el año 1980, la jurisprudencia introdujo una importante limitación al derecho a la devolución de lo indebido. En efecto, tomando como base las nociones de repercusión del tributo y de enriquecimiento injusto, en la sentencia Just, ya citada, el Tribunal de Justicia afirmó que el Derecho de la Unión «no exige acordar una devolución de los impuestos indebidamente percibidos en condiciones que entrañen un enriquecimiento sin causa de los titulares del derecho», por lo que

16 — Sentencia Express Dairy Foods, ya citada, apartados 11 y 17.

17 — Ver jurisprudencia citada en la nota nº 15.

puede tenerse en cuenta «el hecho de que la carga de los tributos indebidamente percibidos haya podido repercutirse a otros agentes económicos o a los consumidores». [18]

30. En tales casos, entiende la jurisprudencia que «no es el operador quien ha soportado el tributo indebidamente percibido, sino el comprador sobre el cual fue repercutido. Por lo tanto, devolver al operador el importe del tributo que ya ha percibido equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediaran las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para el comprador». 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». [19] Ahora bien, entre tales «circunstancias» debe también tenerse en cuenta el perjuicio que el interesado pueda haber sufrido «por el propio hecho de haber repercutido sobre sus clientes el tributo recaudado por la Administración con infracción del Derecho comunitario, porque el incremento del precio del producto, provocado por la repercusión del tributo, haya originado una disminución del volumen de ventas». [20]

31. La sentencia Just resolvió una cuestión prejudicial también planteada por un tribunal danés, en la que se preguntaba si la excepción por repercusión, aplicada en algunos casos por la jurisprudencia danesa, podía válidamente utilizarse para denegar solicitudes de devolución de tributos contrarios al Derecho comunitario. Al responder afirmativamente, el Tribunal de Justicia confirmó de modo indirecto la posibilidad de los ordenamientos internos de regular aspectos materiales de la devolución.

C. *Evolución ulterior*

32. Una abundante jurisprudencia posterior fue confirmando los términos de la sentencia Just, [21] a la vez que introducía algunos importantes matices en relación con sus condiciones de aplicación. Estas precisiones han tenido la finalidad de evitar que el principio de autonomía de las jurisdicciones nacionales dé lugar a diferencias excesivas que pongan en peligro el funcionamiento de aspectos esenciales de la Unión.

33. En aplicación del principio de efectividad, por ejemplo, se declara incompatible con el Derecho de la Unión cualquier modalidad de prueba de la repercusión establecida por

18 — Sentencia Just, antes citada, apartados 26 y 27.

19 — Sentencia Comateb, ya citada, apartados 22 y 23.

20 — Sentencia Comateb, ya citada, apartado 31. En el mismo sentido, la sentencia Just, ya citada, apartado 26.

21 — Sentencias Denkavit italiana, ya citada, apartado 26; Express Dairy Foods, ya citada, apartado 13; Ariete, ya citada, apartado 17; Mireco, también citada, apartado 16; de 27 de mayo de 1981, Essevi y Salengo (142/80 y 143/80, Rec. p. 1413), apartado 35; Comateb, ya citada, apartados 21 y siguientes.

los ordenamientos nacionales que haga prácticamente imposible o excesivamente difícil la obtención de la devolución. [22] En el caso de impuesto indirectos declarados contrarios al Derecho de la Unión, se excluye la posibilidad de negar su devolución con fundamento en una presunción de repercusión del impuesto que haga recaer siempre la carga de la prueba sobre el sujeto pasivo, precisándose que la existencia de una obligación legal de incorporar el impuesto en el precio no permite presumir que la totalidad de la carga del impuesto se haya repercutido. El que haya o no tenido efectivamente lugar la repercusión de un tributo indirecto constituye una cuestión de hecho, cuya apreciación compete al juez nacional. [23]

34. De esta forma, el Tribunal de Justicia ha articulado una interpretación autónoma de los conceptos de repercusión y de enriquecimiento injusto, transformando en regla de Derecho de la Unión esta excepción a la devolución de lo indebido, y asumiendo como propia lo que inicialmente no era sino una regla de Derecho nacional. Su intervención en la materia, sin embargo, ha podido ser calificada por el momento de «minimalista», [24] en atención a la autonomía procesal (y material) tradicionalmente reconocida a los Estados miembros en esta materia.

22 — Sentencia San Giorgio, ya citada, apartado 14.

23 — Sentencias de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard (331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099), apartado 17, y Comateb, antes citada, apartado 25.

24 — Hubeau, F., op. cit., p. 448.

VI. Análisis de las cuestiones prejudiciales

A. *Sobre la segunda cuestión prejudicial: la «compensación» como alternativa a la repercusión*

35. Se abordará en primer lugar la segunda cuestión prejudicial, por tener un carácter previo a las restantes preguntas formuladas.

1. El enriquecimiento injusto como fundamento de la excepción a la devolución de lo indebido

36. La mayor parte de los casos hasta ahora planteados al Tribunal de Justicia se han ajustado fácilmente a un esquema en el que la repercusión aparece como el elemento determinante para justificar la denegación de la devolución, aunque esa denegación podía a su vez exceptuarse si concurría alguna circunstancia por la que, aun existiendo repercusión, la devolución no generaría un enriquecimiento sin causa. [25]

25 — En particular cuando, como consecuencia de la repercusión y del consiguiente aumento de los precios, las ventas del sujeto pasivo hayan disminuido.

37. Un elevado número de sentencias ha operado en este tipo de contextos con repercusión, generalizando la idea de que repercusión y enriquecimiento injusto son dos requisitos acumulativos que fundamentan la única excepción posible al derecho a la devolución de lo indebido en el Derecho de la Unión. [26]

38. A mi juicio, sin embargo, repercusión y enriquecimiento injusto no son dos requisitos distintos para denegar la devolución de lo indebido. En realidad, el enriquecimiento injusto es el único fundamento de la excepción, y la repercusión, una de sus posibles manifestaciones, por más que aparezca como una de las más características. Esto explica que la jurisprudencia admita a su vez una limitación a la excepción (o «excepción a la excepción») cuando, aun acreditada la repercusión, la devolución no produzca un enriquecimiento sin causa por la convergencia de otras circunstancias (como una pérdida paralela de competitividad, por ejemplo).

39. Efectivamente, la jurisprudencia ha hecho pivotar la razón de ser última de la excepción al principio de devolución de lo indebido en el objetivo de evitar el enriquecimiento injusto del solicitante de la devolución. [27]

40. La incorporación del tributo al precio de venta no es, por tanto, un criterio único y definitivo para exceptuar la devolución; el elemento determinante es que esa devolución pueda producir efectivamente un enriquecimiento injusto, sea porque el tributo ha sido finalmente satisfecho por el comprador del bien, o por otra circunstancia diferente. Dicho en otras palabras, el enriquecimiento sin

26 — El tenor literal de algunas sentencias es especialmente tajante. Por ejemplo, la sentencia Weber's Wine World, ya citada, dispone lo siguiente en su apartado 94: «Esta obligación de reembolso tiene […] una única excepción. Un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver un impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del derecho comunitario cuando las autoridades nacionales hayan demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del sujeto pasivo y que su devolución a éste le produciría un enriquecimiento sin causa». En su comentario a esta sentencia, Simon, D. recoge la misma idea al afirmar que «el Tribunal de Justicia, haciendo las condiciones acumulativas, da a entender que la repercusión "no neutraliza necesariamente los efectos económicos de la imposición sobre el sujeto pasivo"» (Simon, D., Europe, décembre 2003, comm. 378).

27 — Esta fundamentación aparece claramente en el apartado 26 de la sentencia Just, ya citada: «La protección de los derechos garantizados en la materia por el orden jurídico comunitario no exige acordar una devolución de los impuestos indebidamente percibidos en condiciones que entrañen un enriquecimiento sin causa de los titulares del derecho. Nada se opone, por tanto, desde el punto de vista del Derecho comunitario, a que las jurisdicciones nacionales tengan en cuenta, conforme a su Derecho nacional, el hecho de que los impuestos indebidamente percibidos han podido ser incorporados en los precios de la empresa deudora del impuesto y repercutidos sobre los compradores […]». El uso la expresión «por tanto» en el citado apartado me parece muy revelador a estos efectos, pues indica que lo que precede (la excepción por enriquecimiento injusto) es causa de lo que sigue (la excepción por repercusión). En los mismos términos se pronunció el Tribunal de Justicia en la sentencia Denkavit italiana, ya citada, apartado 26. En ambos casos, el fallo de la sentencia se refiere exclusivamente al supuesto de la repercusión, pero un análisis de la motivación lleva a la conclusión de que la excepción se formula en términos más generales. La idea aparece también de forma patente en las sentencias Comateb, ya citada, apartado 22; de 21 de septiembre de 2000, Michaïlidis (C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145), apartado 31; y de 20 de septiembre de 2001, Courage y Crehan (C-453/99, Rec. p. I-6297), apartado 30.

causa no es sólo el fundamento de la excepción, es la excepción misma. [28]

41. Por tanto, la devolución del impuesto puede no producir enriquecimiento injusto, aun habiéndose realizado la repercusión, como puede, a la inversa, producir enriquecimiento injusto aun no habiendo habido repercusión.

42. De ello deriva la posibilidad de que la repercusión del impuesto no tenga necesariamente que ser la única excepción a la devolución de lo indebido.

43. Evidentemente, la denegación del reembolso de lo indebidamente pagado, por ser una excepción a la regla general, ha de ser objeto de una interpretación estricta. Sin embargo, ello no puede llevar a excluir la existencia de regulaciones nacionales que contemplen otros supuestos distintos al de la repercusión, pero tan legítimos como él por estar fundados en un enriquecimiento igualmente injusto del interesado.

28 — Este fundamento de la excepción ha sido muy cuestionado por la doctrina y por algunos Abogados Generales. En resumen, la idea es que, si el propio derecho a la devolución de un impuesto ilegal se fundamenta en el objetivo de evitar un «enriquecimiento injusto» del Estado que lo recaudó, resultaría cuando menos audaz limitar ese derecho precisamente para evitar un enriquecimiento injusto del contribuyente (en este sentido, véase Hubeau, F., op. cit., p. 449; Berlin, D., «Chronique de jurisprudente fiscale européenne», Revue trimestrielle de Droit européen, 1997, p. 167; y las conclusiones del Abogado General Tesauro en el asunto Comateb, presentadas el 27 de junio de 1996). Sin perjuicio de la posible pertinencia teórica de algunas de estas críticas, lo cierto es que la excepción al derecho a devolución por enriquecimiento injusto se encuentra hoy ya firmemente anclada en la jurisprudencia.

44. Y es que no hay que olvidar que la citada excepción, aunque asumida como propia por el Tribunal de Justicia, era una regla de origen nacional. No se trata, por tanto, de una regla inmutable, exclusiva del Derecho de la Unión, de aplicación imperativa para los Estados miembros. A estos corresponde, como ya se indicó, fijar los requisitos formales y materiales de la devolución. Si deciden aplicar la excepción por repercusión y enriquecimiento injusto, deberán hacerlo respetando las condiciones establecidas por la jurisprudencia de la Unión, pero nada les impide articular una excepción diferente, sobre cuya compatibilidad con el Derecho de la Unión puede eventualmente pronunciarse el Tribunal de Justicia.

2. La peculiaridad del presente caso y la necesidad de una solución *ad hoc*

45. Las cuestiones prejudiciales formuladas por el Østre Landsret tratan de encajar las peculiares circunstancias de este caso en los usuales conceptos de repercusión y de enriquecimiento injusto. En definitiva, el tribunal danés pregunta si, en un caso como el presente, se reúnen los dos requisitos que hasta el momento la jurisprudencia ha considerado indispensables para denegar la devolución del AMBI: en primer lugar, si ha habido repercusión y, en segundo lugar, si una eventual devolución del impuesto generaría, en razón de otras circunstancias, un enriquecimiento injusto para las empresas contribuyentes.

46. En el caso del AMBI, sin embargo, la elaboración de una respuesta *ad hoc,* que precise la jurisprudencia hasta el momento existente, parece indispensable. Y ello porque, tal como hemos avanzado, nos encontrarnos ante un supuesto básicamente inédito y de características muy peculiares, en el que el impuesto declarado ilegal es una pieza más dentro de un paquete legislativo que ha de tenerse en cuenta en su totalidad.

47. Y es así como viene a situarse en el centro del debate la segunda de las cuestiones prejudiciales. En ella, en efecto, se nos plantea el problema de si puede apreciarse repercusión cuando el importe del tributo ilegal se ha visto «compensado» por un ahorro paralelo, resultado de la misma reforma legal, aunque no se traduzca efectivamente en un incremento en los precios. Evidentemente, la respuesta que propongo a esta segunda cuestión implica una reformulación de los términos de esta pregunta que tiene, por lo demás, un carácter previo a las restantes.

3. La categoría de la «repercusión» no permite dar una respuesta satisfactoria al supuesto planteado

48. Al igual que en muchos otros casos planteados en el pasado ante el Tribunal de Justicia, el AMBI era también un impuesto indirecto, con grandes semejanzas con el IVA. Su repercusión efectiva resulta sin embargo todo menos evidente, como consecuencia de dos factores. En primer lugar, porque los distintos componentes de la reforma legal permiten su neutralización mutua, pudiéndose prescindir de una elevación de los precios. Y, desde una perspectiva formal, porque el AMBI, a diferencia del IVA, no aparecía desglosado en las facturas. [29]

49. La sugerencia del Gobierno danés es que, pese a todo, en este caso ha habido «repercusión» porque el AMBI habría «sustituido» a las contribuciones a la Seguridad Social paralelamente eliminadas en tanto que componente del precio del producto, el cual por esta precisa razón pudo mantenerse igual (en tal sentido, el AMBI podía decirse «repercutido»). Por lo demás, la falta de desglose del AMBI en la factura no constituiría, a su juicio, un obstáculo mayor para apreciar la repercusión, pues dicha apreciación podría hacerse de modo global para el conjunto de los precios de los productos de las empresas afectadas durante todo el periodo de vigencia del impuesto.

29 — Frente a lo que ocurre en el IVA, la repercusión no parece haber sido un elemento constitutivo en la configuración del AMBI. Si bien este último va recayendo, como el IVA, sobre las diversas fases de comercialización de un producto, y en cada sujeto pasivo podría darse una tendencia a repercutirlo en el siguiente eslabón de la cadena económica, la repercusión constitutiva que caracteriza al IVA (con recaudación parcelada, pero destinado a gravar únicamente al consumidor final) no está aquí presente.

50. Resulta patente que este enfoque del Gobierno danés desfigura, hasta hacerla irreconocible, la noción acostumbrada de «repercusión» de un impuesto, y en todo caso no es lo que nuestra jurisprudencia ha entendido como tal.

51. La repercusión se define, en técnica tributaria, como el instrumento que permite trasladar la carga fiscal hacia el contribuyente final, de modo que el tributo sea neutro para el particular o empresa que inicialmente paga y después repercute, apareciendo como un simple escalón en el proceso de recaudación. [30] Ese traslado de la carga fiscal se produce normalmente vía precio de venta, sea confundiéndose dentro del mismo o con un desglose, como sucede en el IVA; en todo caso, la introducción del impuesto debe resultar apreciable en la evolución del precio. En aquellos casos en los que, como predominantemente parece haber ocurrido con el AMBI, no es evidente que la carga del impuesto se haya trasladado íntegramente a una tercera persona, resulta cuando menos difícil concluir que ha existido una verdadera «repercusión».

52. A ello se añaden las dificultades probatorias que podría generar la tesis de la «sustitución en la repercusión» defendida por el Gobierno danés. La amplitud del periodo de tiempo afectado, la variedad de productos implicados y la distinta intensidad con que, según han afirmado las recurrentes, una y otra carga fiscal recaían sobre productos importados y nacionales generan cuando menos ciertas dudas sobre la posibilidad de acreditar estos extremos con suficiente rigor.

53. Ciertamente, la jurisprudencia ha insistido en que la repercusión «depende de varios factores propios de cada transacción comercial y que la diferencian de otros casos situados en otros contextos», y que «constituye una cuestión de hecho que debe examinar el juez nacional». [31] De ello cabría deducir que, en atención a las circunstancias de cada caso, el juez nacional puede entender producida la repercusión por vías distintas a la incorporación del tributo en el precio. En las sentencias citadas, sin embargo, esta precisión simplemente tenía por objeto aclarar que un impuesto indirecto no debe entenderse automáticamente repercutido.

54. Pero este enfoque flexible del fenómeno de la «repercusión» ha de encontrar en algún momento sus límites. Y es que, pese a esta declaración jurisprudencial, me resulta excesivamente artificioso sostener que la mera «sustitución» de un coste de cargas sociales por un impuesto de nueva creación, cuando recaen sobre el mismo sujeto pero por conceptos distintos y con diferente intensidad,

30 — Véase, por ejemplo, Pérez Royo, F., dir., Curso de Derecho Tributario. Parte Especial, Tecnos, 4ª ed., 2010, p. 741.

31 — Sentencias, ya citadas, Bianco y Girard, apartado 17; Comateb, apartado 25; y Weber's Wine World, apartado 96.

sea suficiente para considerar que el nuevo impuesto ha sido repercutido.

55. Evidentemente, con ello no se puede llegar a la conclusión de que, a pesar de todo, no haya habido en mayor o menor medida un fenómeno de «repercusión» en el sentido usual, sino únicamente excluir la posibilidad de probarla sin más datos que los correspondientes a la citada compensación. En tal caso correríamos el riesgo de establecer una «presunción de repercusión» prohibida por la jurisprudencia.

56. Es en estas circunstancias como se abre la alternativa de considerar si, no habiéndose producido una repercusión en el sentido usual del término, no estaríamos ante «otra» circunstancia igualmente reconducible a la noción de «enriquecimiento injusto». Tal sería el caso de un fenómeno cronológica y funcionalmente anterior al de la repercusión, la «compensación», objeto de esta segunda cuestión prejudicial.

4. La «compensación» como posible excepción al deber de devolución

57. En efecto, la aludida «compensación» encaja con naturalidad en la dialéctica del enriquecimiento injusto que, a mi juicio, constituye la verdadera base de toda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la excepción al derecho a la devolución de lo indebido.

58. Entiendo, pues, que el Tribunal de Justicia debería, con ocasión de este asunto, ir más allá del tenor literal de las preguntas planteadas por el Østre Landsret, que podrían obligar a forzar el concepto clásico de repercusión para introducir en él artificiosa, y creo además que innecesariamente, un supuesto de hecho que no se ajusta a sus características esenciales.

59. Y digo innecesariamente porque, en mi opinión, la jurisprudencia existente en la materia permite ampliar la excepción del derecho a devolución a algún supuesto distinto de la «repercusión» del tributo afectado, pero en el que sin embargo sí se podría producir un enriquecimiento injusto en caso de reembolso del impuesto ilegal. Tal sería el caso de la «compensación» alegada en el presente asunto.

60. Y es que esta idea de la compensación no es totalmente inédita en la jurisprudencia, y apareció incluso antes de que la sentencia Just diera carta de naturaleza a la excepción al derecho a la devolución por repercusión y enriquecimiento injusto.

61. Apenas un año antes de Just, la sentencia Pigs and Bacon Commission [32] afirmó que

32 — Sentencia de 26 de junio de 1979 (177/78, Rec. p. 2161).

un tributo ilegal puede quedar eventualmente «compensado» por la percepción, por el mismo contribuyente, de otras ventajas económicas. La cuestión prejudicial planteada en dicho caso por la High Court de Irlanda giraba en torno a un organismo público que recaudaba un tributo a todos los productores de tocino, denominado «Pigs and Bacon Commission», otorgando ciertas subvenciones únicamente a aquellos que realizasen sus operaciones de exportación con su intermediación.

62. La sentencia en cuestión declaró que un sistema como el establecido en Irlanda vulnera las reglas sobre libre circulación de mercancías y la Organización Común de Mercado en el sector de la carne de cerdo de dos formas distintas: una, al falsear la competencia mediante la concesión de subsidios a la exportación; y otra, al infligir una desventaja financiera a todo productor que realice directamente sus ventas al extranjero, sin utilizar los servicios del referido organismo público (pues ha de pagar el tributo, pero no tiene derecho a ningún subsidio). [33] Al estar afectado a fines incompatibles con las exigencias del Tratado, el citado tributo no podía legalmente imponerse a los productores.

63. Como ya había hecho en su jurisprudencia anterior, el Tribunal de Justicia remitió al juez nacional la tarea de apreciar «si […] y en qué medida» el citado tributo debía ser reembolsado a los operadores económicos que lo hubiesen satisfecho. Ahora bien, y esto es particularmente relevante a nuestros efectos, el Tribunal, atendiendo a las circunstancias del caso, declaró que correspondía al juez nacional valorar si y en qué medida dicho crédito del contribuyente podría eventualmente quedar «compensado» por otras cantidades que le hubieran sido entregadas en concepto de subsidios a la exportación. [34]

64. Ciertamente, las circunstancias del caso Pigs and Bacon Commission no son idénticas a las del caso objeto de las presentes conclusiones. Allí, la compensación se imponía porque los productores tenían derecho a la devolución del tributo pero, paralelamente, hubieran tenido que devolver el importe de los subsidios ilegales.

65. Poco tiempo más tarde, sin embargo, la jurisprudencia tuvo ocasión de aplicar de nuevo esta idea de la «compensación» en un contexto sin subsidios directos: la sentencia Apple and Pear Development Council, relativa al organismo británico del mismo nombre, confirmó que corresponde al juez nacional determinar «si y en qué medida» hay que devolver a los contribuyentes un tributo que sirva para financiar un organismo cuyas actividades sean parcialmente contrarias al Derecho comunitario, y «si y en qué medida» ese derecho al reembolso «puede

33 — Sentencia Pigs and Bacon Commission, ya citada, apartados 19 y 20.

34 — Sentencia Pigs and Bacon Commission, ya citada, apartado 25.

quedar eventualmente compensado por las ventajas directas que las actividades de dicho organismo hayan procurado al contribuyente interesado». [35]

66. Puede afirmarse, por tanto, que bajo las sentencias invocadas subyace ya la idea de evitar que, como consecuencia de la devolución de un tributo ilegalmente recaudado, se produzca para el contribuyente un enriquecimiento injusto. Y surge la idea, además, al margen del concepto clásico de repercusión que a partir de la sentencia Just presidirá las valoraciones jurisprudenciales sobre la procedencia de exceptuar la devolución de lo indebido.

67. A mi juicio, las dos sentencias aludidas ponen de manifiesto que el derecho a la devolución de lo indebido puede quedar excepcionado, en determinados supuestos distintos de la repercusión, como consecuencia de otras ventajas que el contribuyente haya podido obtener de la misma Administración en favor de la cual se recaudó el tributo ilegal. [36] La conclusión última sería la de que la existencia de una repercusión del impuesto no constituye la única vía posible para la denegación del reembolso, que puede fundarse en un eventual enriquecimiento injusto derivado de un ahorro paralelo. [37]

5. Condiciones bajo las cuales la «compensación» puede alcanzar una virtualidad semejante a la «repercusión»

68. Ahora bien, resulta importante precisar de modo inmediato que esta excepción al derecho a la devolución de lo indebido sólo puede aceptarse bajo estrictas condiciones.

69. En primer lugar, y con la finalidad de evitar posibles fraudes o soluciones elaboradas *ad hoc* por los Estados miembros, es preciso que la invocada supresión paralela de cargas legales se encuentre en una inmediata relación de causa-efecto con el impuesto declarado ilegal.

70. No cabe, por tanto, cualquier medida legal más o menos beneficiosa para el contribuyente que venga a coincidir aproximadamente con las fechas de la exacción ilegítima. El ahorro paralelo que pudiera generar enriquecimiento injusto debe estar indisolublemente ligado, desde su origen, a la creación de ese tributo ilegal.

35 — Sentencia de 13 de diciembre de 1983 (222/82, Rec. p. 4083), apartados 40 y 41.

36 — En este sentido, una parte de la doctrina recoge la idea de que el derecho a la devolución de lo indebido es un derecho compensable. Véase, por ejemplo, Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., La devolución de lo indebido tributario en el Derecho comunitario, Septem Ediciones, Oviedo, 2003, § 294; y De Wolf, M., Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis, Buylant, Bruxelles-LGDJ, Paris, 2005, p. 416.

37 — Es más, la «compensación» como excepción al deber de devolución de lo indebido se hallaría libre de algunos de los reproches que se vienen formulando a la «repercusión», por cuanto, a diferencia de esta última, en la compensación no habría terceros implicados sobre quienes pudiese finalmente recaer la carga del impuesto ilegal.

71. Esta exigencia parece evidente a la vista de la sentencia Deville que, al hacer referencia al principio de efectividad como límite a la aplicación de la teoría de la repercusión, subraya que «*posteriormente a una sentencia del Tribunal de Justicia* de la que resulte que una legislación determinada es incompatible con el Tratado, el legislador nacional no puede adoptar ninguna norma de procedimiento que reduzca especialmente las posibilidades de promover una acción de devolución de los impuestos percibidos en virtud de dicha legislación». [38] La justificación de la no devolución no puede, por tanto, articularse con posterioridad a la declaración de ilegalidad del tributo.

72. En el caso del AMBI, su vinculación con la eliminación de contribuciones a la Seguridad Social fue ya alegada ante el Tribunal de Justicia en el procedimiento que finalizó con la sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading, antes citada (apartado 3), y no se ha puesto directamente en duda en el presente procedimiento. En cualquier caso, nada impediría al juez nacional exigir, si lo cree conveniente, una prueba más estricta de este extremo. [39]

73. En segundo lugar, debe tratarse de un supuesto en el que se produzca una suficiente correspondencia entre el círculo de beneficiarios de las cargas suprimidas y el de los sujetos pasivos del nuevo impuesto.

74. En tercer lugar, el ahorro generado debe ser, sin excesiva dificultad, cuantificable, en términos semejantes a cómo debe serlo el importe de la deuda tributaria satisfecha, de tal modo que esa «compensación» pueda ser opuesta con fundamento.

75. Por último, ha de precisarse que la existencia de una «compensación» del impuesto ilegal que permita denegar o minorar su devolución deberá ser apreciada por el juez nacional que conoce del asunto, caso por caso y a la luz de las pruebas aportadas por las autoridades nacionales. En otras palabras, la carga de la prueba de ese eventual enriquecimiento injusto derivado de una «compensación» del tributo ilegal corresponde al Estado miembro. [40] En caso contrario, se estaría aplicando una presunción expresamente prohibida por la jurisprudencia por hacer

38 — Sentencia de 29 de junio de 1988 (240/87, Rec. p. 3513), apartado 13 (la cursiva es mía). Véanse también las sentencias de 17 de noviembre de 1998, Aprile (C-228/96, Rec. p. I-7141), apartado 16; y de 9 de febrero de 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579), apartado 38. En este mismo sentido, la Resolución del Parlamento Europeo sobre la responsabilidad de los Estados en materia de aplicación y observancia del Derecho comunitario, de 9 de febrero de 1983, declaró que, en el caso de que el Tribunal de Justicia haya declarado incompatibles con el Tratado determinados tributos, toda disposición legislativa nacional aprobada posteriormente y que limite el derecho a la devolución del montante de los tributos indebidamente percibidos —permitiendo así a los Estados miembros retener indebidamente el producto de dichos tributos indebidos— es incompatible con el espíritu de la Comunidad y debería ser derogada (DO C 68).

39 — En el escrito del Gobierno danés se menciona, por ejemplo, la existencia de una alusión en este sentido en los trabajos preparatorios de la Ley de creación del AMBI.

40 — Sin perjuicio, como es evidente, de la posibilidad de las reclamantes para aportar la documentación que estimen necesaria, que podrá también ser tenida en cuenta por el juez nacional (en sente sentido, la sentencia Michaïlidis, ya citada, apartado 41).

«prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución». [41]

6. Conclusión

76. A la vista de todo lo anterior, considero que debe responderse a a la segunda cuestión prejudicial en el sentido de que el Derecho de la Unión no se opone a que el Estado pueda denegar la devolución del impuesto indebidamente recaudado cuando esté en situación de probar que las cantidades indebidamente percibidas pueden considerarse compensadas por una simultánea y correspondiente reducción de otros gravámenes de los que los mismos sujetos tributarios resultaron efectivamente beneficiados, siempre que entre la creación de un gravamen y la eliminación de otro exista una inmediata relación causa-efecto.

B. *Sobre la tercera y cuarta cuestiones prejudiciales*

77. Con una redacción un tanto enrevesada, las preguntas prejudiciales tercera y cuarta plantean, dicho muy resumidamente, la cuestión adicional de si una eventual diferencia de trato del conjunto de la reforma legal (que podría beneficiar más a un tipo de empresas que a otras) constituye o no un elemento más a valorar en esa apreciación de la presencia o ausencia de enriquecimiento injusto, a efectos de la decisión sobre la procedencia o improcedencia de la devolución del AMBI.

78. De acuerdo con la sentencia Weber's Wine World, ya citada, la valoración por el juez nacional de la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que obtendría el sujeto pasivo a través de la devolución de un tributo recaudado indebidamente sólo puede efectuarse «tras un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes». [42]

79. Hasta la fecha, la jurisprudencia ha vinculado este análisis económico a la prueba de que el sujeto pasivo no haya experimentado una caída en su volumen de ventas, en el caso de demandas muy elásticas, como consecuencia de la repercusión del impuesto ilegal y del consiguiente aumento de sus precios.

80. En el presente caso, sin embargo, el referido análisis económico habrá de valorar ese otro factor, igualmente importante, al que alude el Østre Landsret en sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta.

41 — Sentencias Bianco y Girard, apartado 17; Comateb, apartado 25, y San Giorgio, apartado 14, antes citadas.

42 — Apartado 100.

81. Efectivamente, el Østre Landsret construye estas dos preguntas sobre la base de una hipótesis de partida básica: que el AMBI gravaba proporcionalmente más a las empresas importadoras que a las que compraban fundamentalmente productos nacionales, mientras que las cargas sociales eliminadas afectaban proporcionalmente «de forma igual a ambos tipos de empresas, con independencia de la composición de sus compras».

82. Las partes del proceso principal y la Comisión tienen, sin embargo, importantes discrepancias tanto en relación con el alcance de las preguntas planteadas por el Landsret como en cuanto afecta a los datos fácticos en los que éste se basa.

83. Las empresas recurrentes, por una parte, consideran probado que las empresas predominantemente importadoras pagaron al fisco cantidades mucho más importantes en concepto de AMBI que las satisfechas por empresas que se abastecían mayoritariamente de productos nacionales. La diferencia vendría determinada por el hecho de que, frente a lo que ocurre con el IVA en las operaciones intracomunitarias, el AMBI no se recaudaba en el momento de la importación, sino al realizarse la primera venta en Dinamarca de los bienes importados, y de que el importador, a diferencia del productor nacional, no podía entonces deducirse de la base imponible para el cálculo del AMBI el valor de los productos importados.

84. El Gobierno danés, por su parte, niega tajantemente que el AMBI gravase de forma diferente los productos daneses y los importados, afirmando que no fue el AMBI, sino «la supresión de cargas sociales —cuya legalidad no se cuestiona— la que redujo los costes de producción en Dinamarca y, por tanto, benefició a los productos fabricados en Dinamarca».

85. La Comisión, que se alinea en este punto con el Gobierno danés, explicó en la vista que la razón de que unas empresas hayan pagado proporcionalmente más AMBI que otras es que, en el caso de los productos daneses, la carga del impuesto se repartía sobre los sucesivos eslabones de la cadena comercial, mientras que en el caso de los productos de importación, todo el AMBI se recaudaba en el momento de la primera venta en territorio danés. En opinión de la Comisión, esto no significa que los productos importados estén más gravados que los nacionales, únicamente que las empresas importadoras pagaban cantidades mayores. Sin embargo, este factor no permitiría apreciar un «problema de discriminación», pues las reglas para la devolución del impuesto son las mismas para todas las empresas, independientemente de la cantidad de AMBI que hayan pagado indebidamente. De esta forma, la Comisión centra la respuesta a estas dos últimas preguntas exclusivamente en la duda sobre si existe discriminación en el mecanismo de devolución en cuanto tal.

86. Llegados a este punto, es importante señalar que el carácter eventualmente discriminatorio del AMBI en el sentido del artículo 110 TFUE [43] no ha sido traído a este proceso, a diferencia de lo ocurrido en la cuestión prejudicial que dio lugar a la sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading, ya citada, también originada por una remisión prejudicial del Østre Landsret. Dicha sentencia, no obstante, se limitó a constatar que un impuesto como el AMBI vulneraba el artículo 33 de la Sexta Directiva por ser similar al IVA, pero no se pronunció, por considerarlo ya innecesario, sobre su posible carácter discriminatorio (y, por tanto, contrario al antiguo artículo 95 CE), punto sobre el que también se había preguntado. [44] Por otra parte, la Comisión inició varios procedimientos de infracción contra Dinamarca por razón de esta reforma fiscal, pero únicamente uno de ellos (el que versaba sobre la vulneración del artículo 33 de la Sexta Directiva) llegó a ser planteado ante el Tribunal de Justicia, finalizando con la correspondiente sentencia de condena.

87. Con esta nueva remisión prejudicial, el tribunal danés, aun sin plantear expresamente la cuestión del carácter discriminatorio del AMBI, la sitúa de nuevo en el punto de mira del Tribunal de Justicia, por la vía indirecta de las reglas de devolución de lo indebido.

88. En la vista, el Gobierno danés insistió en el riesgo de «responder a una cuestión que no ha sido planteada por el Landsret», con lo que probablemente aludía a la inconveniencia de volver a plantear el problema del carácter discriminatorio del impuesto.

43 — Antiguo artículo 95 CE, que después pasó a ser 90 CE. De acuerdo con la jurisprudencia, este precepto prohíbe todo régimen fiscal que, directa o indirectamente, perjudica al producto importado respecto al producto nacional, ya sea porque es el único gravado, porque se grava en mayor medida o porque las condiciones para su pago o su cálculo son menos favorables. Sentencias de 16 de junio de 1966, Lütticke (57/65, Rec. p. 293); de 22 de junio de 1976, Bobie Getränkevertrieb (127/75, Rec. p. 1079); de 8 de enero de 1980, Comisión/Italia (21/79, Rec. p. 1); de 27 de febrero de 1980, Comisión/Irlanda (55/79, Rec. p. 481); de 12 de julio de 1983, Comisión/Reino Unido (170/78, Rec. p. 2265); de 3 de julio de 1985, Comisión/Italia (277/83, Rec. p. 2049); de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Rec. p. I-4085); de 2 de abril de 1998, Outokumpu (C-213/96, Rec. p. I-1777); de 17 de junio de 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Rec. p. I-3775); de 27 de febrero de 2002, Comisión/Francia (C-302/00, Rec. p. I-2055); de 19 de septiembre de 2002, Tulliasiamies y Siilin (C-101/00, Rec. p. I-7487), apartado 54; de 5 de octubre de 2006, Nádasdi y Németh (C-290/05 y C-333/05, Rec. p. I-10115); y de 18 de enero de 2007, Brzeziński (C-313/05, Rec. p. I-513). En particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que existe infracción del citado precepto «cuando el tributo que recae sobre el producto importado y el que recae sobre el producto nacional similar se calculan de manera diferente y siguiendo modalidades diferentes, produciendo como resultado, al menos en determinados casos, un gravamen superior del producto importado». Sentencias de 17 de febrero de 1976, Rewe (45/75, Rec. p. 181), apartado 15; de 27 de febrero de 1980, Comisión/Irlanda, ya citada, apartado 8; de 26 de junio de 1991, Comisión/Bélgica (C-153/89, Rec. p. I-3171), apartado 12; de 26 de junio de 1991, Comisión/Luxemburgo (C-152/89, Rec. p. I-3141), apartado 20; de 12 de mayo de 1992, Comisión/Grecia (C-327/90, Rec. p. I-3033), apartado 12; y de 23 de octubre de 1997, Comisión/Grecia (C-375/95, Rec. p. I-5981), apartado 20.

44 — En sus conclusiones presentadas en este asunto el 30 de enero de 1992, el Abogado general Tesauro sí abordó este punto, aunque remitiendo al juez nacional la tarea de «verificar in concreto si la contribución que se discute está regulada de modo tal que excluye en todos los casos una discriminación hacia los productos importados». A este respecto, recuerda Tesauro que, de acuerdo con la jurisprudencia, un régimen fiscal sólo puede considerarse compatible con el artículo 95 CE (artículo 110 TFUE) si se comprueba que está estructurado de modo tal que excluye en todos los casos la posibilidad de que se produzca una discriminación hacia los productos importados. En todo caso, cuando las modalidades de aplicación no sean transparentes, corresponde al Estado que estableció el régimen demostrar que éste no produce en ningún caso efectos discriminatorios (punto 11 de las conclusiones citadas).

89. A mi juicio, el problema que nos plantea el Østre Landsret en este caso no es si el conjunto de la reforma legal tenía carácter discriminatorio, ni tampoco, como sostiene la Comisión, si existe discriminación en el mecanismo de la devolución en cuanto tal. Y es que, de un modo u otro, lo único que pregunta el Østre Landsret es si los efectos de la reforma legal, en su caso proporcionalmente más beneficiosos para las empresas con un volumen menor de productos importados por comparación con las empresas predominantemente importadoras, debe ser un factor a tener en cuenta a la hora de calcular el importe de la devolución de lo pagado en concepto de AMBI, sin incurrir en un supuesto de enriquecimiento injusto.

90. No es difícil alcanzar una respuesta afirmativa a esta cuestión. Como ya se avanzó, el enriquecimiento injusto se encuentra desde el inicio configurado como una excepción al deber estatal de devolución de lo indebido, y la repercusión del impuesto ha venido siendo, desde 1980, el supuesto más característico de enriquecimiento injusto. Pero, como tal excepción, debe ser objeto de una interpretación restrictiva. Así, cuando, a pesar de haber repercusión, la subida de los precios produce una pérdida de competitividad en la empresa, dicha situación debe tenerse en cuenta, pudiendo llegar a excluir la aplicación de la excepción si se prueba que la devolución en las circunstancias del caso no daría lugar a un enriquecimiento sin causa. [45]

91. En el presente caso, las recurrentes no invocan una pérdida de competitividad en los términos descritos, sino la existencia de una mejora relativa de la posición de sus competidoras como consecuencia de los costes empresariales y fiscales proporcionalmente menores que les impondría la reforma. Pese a esta diferencia, la lógica es, en definitiva, en ambos casos la misma y también debe serlo, por consiguiente, la respuesta.

92. Ya tuve ocasión de exponer cómo la excepción al derecho a devolución en caso de repercusión encuentra su propio límite en el caso de que esa repercusión genere una pérdida en la competitividad de la empresa afectada que permita excluir el enriquecimiento injusto en caso de verificarse la devolución. Pues bien, de forma semejante, la aplicación de la excepción por «compensación» del tributo ilegal debe encontrar igualmente su propio límite en el caso de que la reforma legal en cuestión hubiera beneficiado proporcionalmente más a las empresas competidoras, generando una pérdida de competitividad de la empresa afectada susceptible, también en este caso, de excluir en todo o en parte su enriquecimiento injusto en caso de devolución del impuesto. En estos casos, la categoría del enriquecimiento injusto viene a restablecer, en la medida que proceda, el derecho a la devolución, a fin de neutralizar esa eventual diferencia de trato.

45 — Sentencias Comateb, apartado 31, y Just, apartado 26, ambas citadas.

93. Evidentemente, esa modulación depende de cómo se valoren, desde esta perspectiva, los efectos de la reforma legal en cuestión, tarea que corresponde en exclusiva al juez nacional.

97. Curiosamente, tanto el Gobierno danés como las empresas recurrentes se apoyan en el ya citado apartado 25 de la sentencia Comateb, en el que se afirma que la repercusión «depende de varios factores propios de cada transacción comercial y que la diferencian de otros casos situados en otros contextos».

C. *Sobre la primera cuestión prejudicial*

94. La respuesta propuesta para la segunda cuestión prejudicial haría básicamente innecesaria la respuesta a la primera pregunta planteada por el Østre Landsret, que se refiere a la forma, singularizada o de conjunto, en que puede procederse a la apreciación de una eventual repercusión del AMBI.

98. El Gobierno danés considera que esa referencia al contexto de cada transacción comercial permite realizar una valoración global de la repercusión cuando la determinación de los precios también se haya hecho globalmente. Por el contrario, las empresas demandantes entienden que esa referencia [46] obliga precisamente a analizar la forma en que se ha comportado el precio en cada transacción, en cada operación de compraventa, y que no es posible efectuar una valoración global basada en la idea de que la repercusión de las contribuciones eliminadas fue simplemente sustituida por la repercusión del AMBI, dado que las contribuciones a la Seguridad Social eliminadas afectaban por igual a los productos importados y a los no importados, mientras que el AMBI gravaba proporcionalmente más a los primeros.

95. No obstante, y puesto que, como ya tuve ocasión de señalar, no cabe excluir que se hayan producido fenómenos de «repercusión» en el sentido usual del término, analizo a continuación la citada primera cuestión prejudicial.

96. El tribunal danés pregunta si, para apreciar la existencia de repercusión, basta con efectuar una valoración global de las transacciones realizadas por el sujeto pasivo en un periodo de cuatro años y con relación a un elevado número de productos, o si es necesario realizar una valoración específica de la transacción de que se trate en cada caso.

99. A mi juicio, la referencia que hace la sentencia Comateb a las circunstancias de cada transacción debe interpretarse más como un elemento de flexibilización del concepto de repercusión que como una referencia a la apreciación de la repercusión estrictamente

46 — Unida a algunas expresiones utilizadas por la jurisprudencia, como repercusión «al comprador», «al consumidor final», etc.

individualizada, es decir, producto a producto, venta a venta.

100. Ahora bien, como anteriormente indiqué, este enfoque flexible del fenómeno de la repercusión no es absoluto, y está sujeto a ciertos límites: especialmente, a los que derivan del propio concepto de «repercusión».

101. Por esta razón, el tipo de apreciación de la repercusión que, según el tenor de la primera de las cuestiones, podrían estar realizando las autoridades danesas, excede con mucho esos límites del concepto, al incorporar los datos de un periodo excesivamente largo (cuatro años) y relativos a «un elevado número de productos», e incluso a «operaciones completamente diferentes, ya sea antes o después de la correspondiente venta».

102. Por muy amplia que sea la definición del «contexto» y de los «factores propios de cada transacción comercial» a que se refiere el apartado 25 de la sentencia Comateb, ya citada, difícilmente permitiría cubrir supuestos como los contemplados en esta primera cuestión prejudicial. Como mucho, sería posible una valoración por grupos de productos o de transacciones que guarden una cierta relación, y por periodos más breves, pues no parece posible sostener que la fijación de los precios se hace globalmente, para todas las transacciones de la empresa, para un periodo de cuatro años.

103. La invocación del principio de libre apreciación de la prueba por el juez nacional no desvirtúa, en mi opinión, la conclusión anterior. En este punto, debe recordarse que, «aunque la cuestión de si se ha repercutido un tributo es una cuestión de hecho que compete al órgano jurisdiccional nacional», y pese a que sólo a él le corresponde apreciar los elementos de prueba a tal efecto, «las modalidades de prueba de la repercusión no pueden tener como efecto hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución del tributo» recaudado vulnerando el Derecho de la Unión. [47]

104. Al margen de las circunstancias del presente caso, una apreciación global de operaciones muy distintas, relativas a productos completamente diferentes, y sobre un periodo de cuatro años podría hacer imposible para el sujeto pasivo aportar pruebas para desmentir la conclusión de que hubo repercusión del impuesto.

47 — Sentencia Michaïlidis, ya citada, apartado 40.

VII. Conclusión

105. En consecuencia, sugiero al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales del Østre Landsret de la manera siguiente:

«1) El Derecho de la Unión no se opone a que quede excepcionada la devolución de un gravamen ilegítimo en aquellos supuestos en los que dicho gravamen pueda haber quedado compensado como consecuencia de la supresión simultánea de otras cargas legales, igualmente cuantificables, con la consecuencia de que, de otro modo, se produciría un supuesto de enriquecimiento injusto. Corresponderá al juez nacional apreciar si concurren estas circunstancias, a la luz de los elementos aportados por las autoridades nacionales, sobre quienes recae la carga de la prueba.

2) La constatación de una diferencia de trato en perjuicio de un determinado grupo de empresas constituye un elemento a valorar por el juez nacional a efectos de su decisión sobre la procedencia o improcedencia de la devolución del impuesto ilegal.

3) La sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (C-192/95 a C-218/95), no puede entenderse en el sentido de que la repercusión en los precios puede tener lugar mediante la repercusión en los precios de otros productos en operaciones completamente diferentes, ya sea antes o después de la correspondiente venta de productos, por ejemplo, con el resultado de que se realice una valoración global de la repercusión a lo largo de un periodo de cuatro años y en relación con un elevado número de grupos de productos, incluyendo tanto productos importados como no importados.»