SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 9 de febrero de 1999 *

En el asunto C-343/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por la Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno (Italia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Dilexport Srl

y

Amministrazione delle Finanze dello Stato,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de devolución de cantidades indebidamente pagadas,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J.-P. Puissochet (Ponente), Presidente de Sala; C. Gulmann, D. A. O. Edward, L. Sevón y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

* Lengua de procedimiento: italiano.

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Dilexport Srl, por el Sr. Bruno Telchini, Abogado de Bolzano;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Umberto Leanza, Jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Ivo Maria Braguglia, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Catherine de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères de la misma Dirección, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Dilexport Srl, representada por el Sr. Bruno Telchini; de la Amministrazione delle Finanze dello Stato, representada por el Sr. Ivo Maria Braguglia; del Gobierno francés, representado por el Sr. Gautier Mignot; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. Nicholas Paines, Barrister, y de la Comisión, representada por el Sr. Enrico Traversa, expuestas en la vista de 5 de marzo de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de abril de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 17 de agosto de 1996, completada por otra de 28 de octubre siguiente, recibidas en el Tribunal de Justicia los días 30 de septiembre y 31 de octubre de 1996, la Pretura cincondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, seis cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del Derecho comunitario en materia de devolución de cantidades indebidamente pagadas.

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Dilexport Srl (en lo sucesivo, «Dilexport») y la Amministrazione delle Finanze dello Stato (Administración tributaria italiana; en lo sucesivo, «Administración») en relación con la devolución del impuesto sobre el consumo de plátanos frescos o secos y de harinas de plátano (en lo sucesivo, «impuesto sobre el consumo de plátanos»).

3 El impuesto sobre el consumo de plátanos fue establecido en Italia por la Ley nº 986, de 9 de octubre de 1964 (GURI nº 264, de 27 de octubre de 1964, p. 4580).

4 En la sentencia de 7 de mayo de 1987, Comisión/Italia (184/85, Rec. p. 2013), el Tribunal de Justicia declaró que la República Italiana había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del párrafo segundo del artículo 95 del Tratado al haber establecido y mantenido en vigor un impuesto especial sobre los plátanos frescos aplicable a los plátanos originarios de otros Estados miembros, sobre todo los procedentes de los departamentos franceses de Ultramar. En otra sentencia del mismo día, Co-Frutta (193/85, Rec. p. 2085), el Tribunal de Justicia declaró, además, que el párrafo segundo del artículo 95 del Tratado se oponía a un impuesto sobre el consumo que gravara determinadas frutas importadas, por cuanto podía proteger la producción nacional de frutas.

5 Según la información suministrada al Tribunal de Justicia durante el procedimiento, la restitución de impuestos como el que grava el consumo de plátanos, a la sazón, estaba sujeta, en particular, por un lado, a lo dispuesto en el artículo 91 del Texto Único de las disposiciones legislativas en materia aduanera, aprobado por Decreto del Presidente de la República nº 43, de 23 de enero de 1973 (GURI nº 80, de 28 de marzo de 1973; en lo sucesivo, «TUDL»), y, por otro, al artículo 19 del Decreto-Ley nº 688, de 30 de septiembre de 1982 (GURI nº 270, de 30 de septiembre de 1982, p. 7072), convalidado mediante la Ley nº 873, de 27 de noviembre de 1982 (GURI nº 328, de 29 de noviembre de 1982, p. 8599; en lo sucesivo, «Decreto-Ley de 1982»).

6 Según el artículo 91 del TUDL «El contribuyente tendrá derecho al reembolso de las cantidades pagadas en exceso sobre la deuda como consecuencia de errores de cálculo en la liquidación o de la aplicación de un derecho no previsto por la tarifa aplicable a la mercancía descrita en el acta de comprobación (por las autoridades aduaneras), siempre que presente la demanda en el plazo perentorio de cinco años, contados desde el día del pago y que dicha demanda vaya acompañada de la factura original que acredite el pago.»

7 En cuanto al artículo 19 del Decreto-Ley de 1982, dispone:

«Toda persona que haya pagado indebidamente derechos de aduana de importación, impuestos de fabricación, impuestos de consumo o derechos del Estado, incluso antes de la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, 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.»

8 La Comisión puntualizó, sin ser rebatida, que, según la interpretación de la Corte suprema di cassazione, el artículo 91 del TUDL no era aplicable a las demandas de reembolso basadas en la infracción de una norma jurídica, las cuales están sujetas al plazo de prescripción de diez años previsto para las acciones de repetición de cantidades indebidamente pagadas en virtud del artículo 2946 del Codice civile (Código Civil italiano).

9 El impuesto sobre el consumo de plátanos fue suprimido por el artículo 32 de la Ley nº 428, de 29 de diciembre de 1990, titulada «Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990)» [Disposiciones para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la pertenencia de Italia a las Comunidades Europeas (Ley comunitaria para el año 1990), GURI, supplemento ordinario nº 10, de 12 de enero de 1991, p. 1; en lo sucesivo, «Ley de 1990»], que entró en vigor el 27 de enero de 1991.

10 El artículo 29 de dicha Ley establece nuevas normas en materia de «Reembolso de los tributos declarados incompatibles con las normas comunitarias».

11 A tenor de dicho artículo,

«1. Se entenderá que el plazo quinquenal de caducidad previsto por el artículo 91 del Texto Único de las disposiciones legislativas en materia aduanera, aprobado por Decreto del Presidente de la República nº 43, de 23 de enero de 1973, es aplicable a todas las solicitudes y acciones de reembolso de cantidades pagadas en relación con operaciones aduaneras. A partir del nonagésimo día siguiente a la fecha de entrada en vigor de la presente Ley, el citado plazo y el plazo de prescripción previsto por el artículo 84 del texto refundido quedarán reducidos 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.

3. Se aplicará el artículo 19 del Decreto-Ley nº 688, de 30 de septiembre de 1982, convalidado, previa modificación, mediante Ley nº 873, de 27 de noviembre de 1982, cuando los tributos percibidos no estén comprendidos en el ámbito de aplicación del ordenamiento jurídico comunitario.

4. La demanda de reembolso de los derechos y tributos a los que se refieren en los apartados 2 y 3 anteriores, cuando el correspondiente gasto haya concurrido a determinar los rendimientos de la empresa, deberá asimismo comunicarse bajo pena de inadmisibilidad, a las oficinas tributarias que hayan recibido las declaraciones de los rendimientos del ejercicio correspondiente.

[...]

7. Lo dispuesto en el apartado 2 será de aplicación a la devolución de las cantidades pagadas antes de la entrada en vigor de la presente Ley.

8. Lo dispuesto en el apartado 4 será de aplicación a partir del ejercicio tributario en curso a la fecha de entrada en vigor de la presente Ley.»

12 De acuerdo con las observaciones de la Comisión y del Gobierno italiano, que no han sido rebatidas sobre el particular, el apartado 1 del artículo 29 de la Ley de 1990 debe interpretarse, según la Corte suprema di cassazione, en el sentido de que el plazo de caducidad de tres años que menciona dicho precepto no puede tener efecto retroactivo.

13 Según el Juez nacional, los órganos jurisdiccionales italianos interpretan y aplican el apartado 2 del artículo 29 de dicha Ley en el sentido de que, para oponerse al reembolso de derechos de aduana o de impuestos indebidamente ingresados, la Administración puede basarse en la presunción de que tales derechos o impuestos normalmente son repercutidos sobre terceros.

14 De la resolución de remisión y de su complemento se deduce que Dilexport ingresó en el Tesoro Público la cantidad de 6.945.756 LIT en concepto de impuesto sobre

el consumo de plátanos por la importación, en 1988, de un lote de plátanos puestos en libre práctica en otro Estado miembro, por la Oficina de Aduanas de Brenner (Italia).

15 Por considerar que dicha cantidad había sido indebidamente pagada por cuanto el impuesto de que se trata era contrario al párrafo segundo del artículo 95 del Tratado, dicha sociedad solicitó en vano a la Administración su devolución. Posteriormente promovió un procedimiento monitorio ante la Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, con objeto de que ésta ordenara a la Administración que le restituyera la cantidad de que se trata, así como los intereses devengados a partir del pago.

16 En su resolución de remisión el Juez nacional indica que el propio texto del artículo 29 de la Ley de 1990 podía infundir dudas en cuanto a su compatibilidad con el Derecho comunitario, tal como lo interpretó el Tribunal de Justicia, particularmente en las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595), y de 29 de junio de 1988, Deville (240/87, Rec. p. 3513), y que confirmaban sus dudas tanto las observaciones de la Comisión en el asunto en el que recayó la sentencia de 5 de octubre de 1995, Aprile (C-125/94, Rec. p. I-2919), como la aplicación que en la práctica se ha hecho de dichas disposiciones.

17 Por estos motivos el Pretore de Vipiteno decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las seis cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el derecho comunitario en el sentido de que se opone al establecimiento por parte de un Estado miembro de normas como la del artículo 29 de la Ley italiana nº 428, de 29 de diciembre de 1990, la cual supedita la devolución de tributos recaudados en violación del derecho comunitario a *plazos de prescripción o de caducidad* y a *condiciones de prueba distintas y más restrictivas* que las previstas en las normas generales del derecho civil? Concretamente, en relación con el principio según el cual las *modalidades* para el ejercicio del derecho a la devolución establecidas en las leyes nacionales "no pueden ser menos favorables que las que se refieren a análogas impugnaciones

de derecho nacional", se pide que se dilucide qué debe entenderse con la expresión "análogas impugnaciones de derecho nacional".

2) ¿Se oponen los principios fundamentales del ordenamiento jurídico comunitario a que un Estado miembro —con carácter limitativo y sólo en relación con un ámbito específico constituido por una categoría homogénea de exacciones fiscales en el cual prevalecen notablemente las que son relevantes para el ordenamiento jurídico comunitario— establezca una normativa especial y de excepción con objeto de restringir y limitar el derecho a la repetición de lo indebido, estableciendo, de este modo, una excepción a las condiciones generales que para la repetición de lo indebido establece el artículo 2033 del Código Civil? Concretamente, ¿puede interpretarse restrictivamente el principio de no discriminación y, por lo tanto, puede considerarse que se ajusta al mismo una norma de un Estado miembro, como la contenida en el apartado 2 del artículo 29 de la Ley n° 428, de 29.12.1990, por el mero hecho de que las condiciones que establece para devolver las exacciones fiscales, relevantes según el derecho comunitario, aunque sean restrictivas con respecto a la disciplina general del derecho común, sin embargo resultan menos gravosas que las condiciones especiales de devolución previstas en el apartado 2 del mismo artículo?

3) ¿Se oponen los mencionados principios fundamentales del ordenamiento jurídico comunitario a que —después de las reiteradas sentencias del Tribunal de Justicia en las que se declararon incompatibles con el derecho comunitario diversos tributos en materia de derechos aduaneros de importación, impuestos de fabricación, impuestos sobre el consumo, "sovrapprezzo" [suplemento del precio adeudado por los productores y los importadores italianos a la caja de compensación del azúcar] del azúcar y derechos de carácter estatal— un Estado miembro adopte una norma de carácter procesal, como la contenida en el artículo 29 de la Ley n° 428, de 29.12.1990, que reduce específicamente la posibilidad de actuar para reclamar la devolución de dichos tributos indebidamente recaudados en infracción del derecho comunitario?

4) Si una Ley como la mencionada —supuestamente establecida para adaptar la legislación nacional a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia— aprobada, además, con tres años y medio de retraso con respecto a la sentencia del Tribunal de Justicia, con el consiguiente enriquecimiento injusto del Estado retardado, no fuera incompatible con el derecho comunitario y, concretamente, con lo declarado, en materia de no admisión de la prueba, en la sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, y concretamente, si no fuera incom-

patible la interpretación y aplicación del citado artículo 29 sobre la base del supuesto de que —"siendo un hecho notorio la incorporación de los impuestos sobre el consumo"—, ¿sería la prueba mediante *presunciones* suficiente para admitir la repercusión y, por lo tanto, desestimar la solicitud de devolución?

5) ¿Es lícito, por consiguiente, según el derecho comunitario que el Juez nacional o su consultor técnico determine la repercusión del impuesto utilizando tales presunciones simples, que necesariamente serían típicas pruebas libres, excluyendo de este modo sistemáticamente las solicitudes de devolución, como ocurre en la práctica, de forma que la Administración deudora nunca admita que está obligada a proceder a la devolución?

6) ¿Puede imponerse y, en cualquier caso, interpretarse con efecto retroactivo una norma como la contenida en los apartados 4 y 8 del citado artículo 29, que impone formalidades de procedimiento (por ejemplo, obligación de comunicar a determinados negociados de la propia autoridad deudora) nunca establecidas en anteriores casos de devolución examinados en la regulación general de la materia?»

18 El texto de dichas cuestiones, tal como se precisa en los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión y de su complemento, denota que el Juez nacional se pregunta si un Estado miembro, sin violar el Derecho comunitario, puede:

— Someter las acciones de devolución de impuestos contrarios al Derecho comunitario, como el impuesto sobre el consumo de plátanos, a condiciones menos favorables que las previstas para la repetición de lo indebido entre particulares (primera y segunda cuestiones).

— Modificar de este modo, en sentido restrictivo, el régimen de devoluciones aplicable a dichos impuestos con posterioridad a las sentencias del Tribunal de Justicia que han declarado su incompatibilidad con el Derecho comunitario (tercera cuestión).

— Supeditar, concretamente, la devolución de dichos impuestos a una condición, como la no repercusión del impuesto sobre terceros, que se presume que no se da en el solicitante (cuestiones cuarta y quinta)

— Imponer una condición específica de comunicación a la Administración Tributaria, bajo pena de inadmisibilidad, de la solicitud de devolución de dichos impuestos (sexta cuestión).

Sobre la competencia del Juez remitente

19 En relación con la observación formulada con carácter preliminar por el Gobierno italiano, según la cual el órgano jurisdiccional remitente es manifiestamente incompetente para conocer del litigio principal, procede recordar que, en su sentencia de 14 de enero de 1982, Reina (65/81, Rec. p. 33, apartado 7), el Tribunal de Justicia estableció el principio de que no le corresponde verificar si la resolución mediante la que se somete el asunto a su conocimiento ha sido adoptada de acuerdo con las normas procesales y de organización del Derecho nacional. Por lo tanto, debe atenerse a la resolución de remisión dictada por un órgano jurisdiccional de un Estado miembro, siempre que no haya sido anulada mediante un recurso previsto, en su caso, por el Derecho nacional (véase la sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi, C-10/92, Rec. p. I-5105, apartados 16 y 17).

Sobre las cuestiones primera y segunda

20 Mediante sus cuestiones primera y segunda, el Juez nacional pide, en sustancia, que se dilucide si el Derecho comunitario se opone a que disposiciones nacionales, como las controvertidas en el procedimiento principal, supediten el reembolso de derechos de aduana o de tributos contrarios al Derecho comunitario a condiciones menos favorables que las aplicables a la acción de repetición de cantidades indebidamente pagadas entre particulares.

21 Dilexport y la Comisión proponen que se responda a esta cuestión en sentido afirmativo. Recuerdan que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, particularmente, las sentencia de 16 de diciembre de 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, y Comet, 45/76, Rec. p. 2043), si bien la devolución de derechos de aduana o de tributos contrarios al Derecho comunitario sólo puede solicitarse cuando median los requisitos de fondo y de forma, fijados por las diferentes legislaciones nacionales en la materia, no es menos cierto que esos requisitos no pueden ser menos favorables que los correspondientes a reclamaciones similares de naturaleza interna. Alegan que en Derecho italiano, la devolución de tributos recaudados en infracción de una disposición obedece a normas sobre la repetición de cantidades indebidamente pagadas entre particulares y que, de este modo, al supeditar la devolución de tributos contrarios al Derecho comunitario a normas menos favorables, el artículo 29 de la Ley de 1990 vulnera el principio de no discriminación establecido por el Tribunal de Justicia.

22 A pesar de estar de acuerdo con Dilexport y la Comisión sobre los principios que derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Gobiernos italiano, francés y del Reino Unido proponen, por el contrario, que se responda la cuestión planteada en sentido negativo. Según dichos Gobiernos, las acciones mencionadas en el artículo 29 de la Ley de 1990 no están sujetas a normas menos favorables que las acciones encaminadas a la devolución de derechos e impuestos indirectos similares, particularmente en lo que respecta a los plazos de prescripción.

23 Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro

en infracción de las normas de Derecho comunitario es el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias que prohíben las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana o, en su caso, la aplicación discriminatoria de tributos internos, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia (sentencias San Giorgio, antes citada, apartado 12; de 2 de febrero de 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, apartado 17, y de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 40). Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados con infracción del Derecho comunitario (sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20).

24 Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha indicado también en reiteradas ocasiones que el problema de la impugnación de tributos ilegalmente reclamados o de la devolución de tributos indebidamente pagados se resuelve de diferentes maneras en los distintos Estados miembros, e incluso dentro de un mismo Estado, según los diversos tipos de impuestos y exacciones de que se trate. En algunos casos, las impugnaciones o solicitudes de este tipo están sometidas por la Ley a requisitos de forma y de plazo en lo que respecta tanto a las reclamaciones dirigidas a la Administración Tributaria, como a los recursos jurisdiccionales. En otros casos, las acciones que tienen por objeto el reembolso de exacciones indebidamente pagadas deben interponerse ante los órganos jurisdiccionales ordinarios, principalmente en forma de acciones para la devolución de cantidades indebidamente pagadas, que pueden ejercitarse durante plazos más o menos largos y, en ocasiones, durante el plazo de prescripción establecido por el Derecho común (véase la reciente sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, apartado 17).

25 Esta diversidad de sistemas nacionales se debe, principalmente, a la inexistencia de una normativa comunitaria en materia de devolución de tributos nacionales indebidamente percibidos. En una situación de este tipo, corresponde ciertamente al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, siempre que, por una parte, dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni, por otra parte, haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad) (véanse las recientes sentencias de 15 de sep tiembre de 1998, Edis, C-231/96, Rec. p. I-4951, apartados 19 y 34; Spac, C-260/96, Rec. p. I-4997, apartado 18, y de 17 de noviembre de 1998, Aprile, antes citada, apartado 18).

26 Por lo que respecta a este último principio, el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesados (sentencias Rewe, apartado 5, y Comet, apartados 17 y 18, antes citadas; de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 23; véanse igualmente las sentencias de 10 de julio de 1997, Palmisani, C-261/95, Rec. p. I-4025, apartado 28, y de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Rec. p. I-4085, apartado 48). En efecto, unos plazos de este tipo no son de una naturaleza tal que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Sobre este extremo, un plazo nacional de caducidad de tres años a partir de la fecha del pago impugnado parece razonable (véanse las sentencias Edis, apartado 35; Spac, apartado 19, y de 17 de noviembre de 1998, Aprile, apartado 19, antes citadas).

27 El respeto del principio de equivalencia exige, por su parte, que el procedimiento controvertido se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho comunitario y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones. En cambio, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender a todas las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidos en contra de las disposiciones del Derecho comunitario su régimen de repetición interno más favorable (sentencias Edis, apartado 36; Spac, apartado 20, y de 17 de noviembre de 1998, Aprile, apartado 20, antes citadas).

28 Así pues, el Derecho comunitario no se opone a que la legislación de un Estado miembro contemple, junto a un plazo de prescripción de Derecho común aplicable a las acciones de repetición de lo indebido entre particulares, procedimientos específicos de reclamación y de recurso judicial menos favorables para la impugnación de los tributos y demás exacciones. Sólo cabría una solución distinta si dichos procedimientos fueran aplicables única y exclusivamente a las acciones de devolución de tributos o exacciones basadas en el Derecho comunitario (sentencias Edis, apartado 37; Spac, apartado 21, y de 17 de noviembre de 1998, Aprile, apartado 21, antes citadas).

29 En el caso de autos debe destacarse que el plazo de caducidad establecido por el apartado 1 del artículo 29 de la Ley de 1990 no puede considerarse de aplicación

únicamente a las acciones basadas en el Derecho comunitario (véase la sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile, apartado 22, antes citada).

30 Debe señalarse, por otra parte, que, desde el punto de vista del principio de equivalencia, una disposición como el apartado 2 del artículo 29 de la Ley de 1990, que permite la devolución de los derechos cuyo gravamen no haya sido repercutido a terceros, aunque se aplique únicamente a las acciones basadas en el Derecho comunitario, no resulta menos favorable que las disposiciones aplicables a las acciones basadas en el Derecho nacional. En efecto, a este respecto, en relación con las solicitudes de devolución basadas en el Derecho nacional, el apartado 3 del artículo 29 mantiene el régimen anteriormente vigente establecido en el artículo 19 del Decreto-Ley de 1982.

31 Además, de los datos facilitados al Tribunal de Justicia por el Gobierno italiano se desprende que el plazo de prescripción de tres años, que afecta a todas las acciones de devolución de cantidades pagadas en relación con operaciones aduaneras, es idéntico al que, según la legislación italiana, se aplica a las acciones de devolución de numerosos tributos indirectos (sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile, antes citada, apartado 29), cuyo objeto puede considerarse, si no idéntico, al menos estrechamente análogo al de las acciones controvertidas en el litigio principal.

32 No obstante, corresponde en definitiva al Juez nacional asegurarse de que, por un lado, no se habría podido seguir un procedimiento más favorable si se hubiera declarado la incompatibilidad del tributo controvertido, no como en el caso de autos, con una norma de Derecho comunitario, sino con una norma de Derecho interno y, de que, por otro lado, en la práctica, el procedimiento aplicable no hace que sea imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

33 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones primera y segunda que el Derecho comunitario no se opone a que disposiciones nacionales supediten la devolución de derechos de aduana o de tributos contrarios al Derecho comunitario a requisitos de plazo y de procedimiento menos favorables que los previstos para la

acción de repetición de cantidades indebidamente pagadas entre particulares, siempre que tales requisitos se apliquen del mismo modo a las acciones de devolución basadas en el Derecho comunitario y a las basadas en el Derecho interno y no hagan imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a devolución.

Sobre la tercera cuestión

34 Mediante su tercera cuestión, el Juez nacional pide que se dilucide si el Derecho comunitario se opone a que, con posterioridad a sentencias del Tribunal de Justicia que hayan declarado contrarios al Derecho comunitario diversos derechos o impuestos, un Estado miembro adopte disposiciones que hagan que los requisitos para la devolución de tales derechos o tributos sean menos favorables que los que se aplicarían, de no existir tales requisitos.

35 La Comisión recuerda que en la sentencia Deville, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho comunitario se oponía a que, con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia que declarara un impuesto contrario al Tratado, el legislador nacional adoptara disposiciones que redujeran especialmente las posibilidades de reclamar la devolución de esos impuestos. No descarta que se dé esta eventualidad en el asunto principal, pero considera que corresponde al Juez nacional comprobarlo.

36 Por su parte, el Gobierno francés alega que los Estados miembros pueden establecer y modificar libremente, incluso con carácter retroactivo, los procedimientos judiciales cuyo objetivo sea la devolución de derechos y tributos, incluso con posterioridad a sentencias del Tribunal de Justicia, en la medida en que tales procedimientos no sean discriminatorios o puedan, en la práctica, hacer imposible o excesivamente difícil el ejercicio por los sujetos pasivos de los derechos que les confiere el ordenamiento jurídico comunitario. En particular, a su juicio, procede garantizar que la reducción del plazo de prescripción no redunde repentinamente en la inadmisibilidad de las solicitudes de devolución que habrían podido presen-

tarse válidamente con arreglo a la anterior legislación o que, en todo caso, los sujetos pasivos hayan dispuesto de un plazo razonable para preservar sus derechos.

37 Procede recordar que en la sentencia Barra, antes citada, apartado 19, el Tribunal de Justicia estimó que el Derecho comunitario se opone a una disposición legal nacional que limita la devolución de un derecho, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al Tratado, exclusivamente a quienes hayan ejercitado una acción de devolución antes del pronunciamiento de la sentencia. En efecto, una disposición de este tipo priva pura y simplemente a las personas físicas o jurídicas que no cumplan dicho requisito del derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente pagadas y hace así imposible el ejercicio por parte de los justiciables de los derechos que les confiere el Derecho comunitario.

38 Del mismo modo, en su sentencia Deville, antes citada, el Tribunal de Justicia consideró que, con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia de la que resulte que una normativa determinada es incompatible con el Tratado, el legislador nacional no puede adoptar reglas procesales que reduzcan específicamente las posibilidades de reclamar la devolución de los tributos indebidamente percibidos en virtud de dicha normativa.

39 De estas sentencias se desprende que un Estado miembro no puede adoptar disposiciones que supediten la devolución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al Derecho comunitario o cuya incompatibilidad con el Derecho comunitario se deduzca de dicha sentencia, a unos requisitos específicamente referidos a ese tributo y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado, de no existir éstos, a la devolución del mencionado tributo (sentencia Edis, antes citada, apartado 24).

40 En el caso de autos, baste recordar que en los apartados 29 y 31 de la sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, si bien reduce el plazo durante el cual puede solicitarse la devolución de cantidades indebidamente pagadas en concepto de impuesto sobre el consumo de plátanos, la disposición controvertida se aplica a todas las cantidades pagadas en relación con operaciones aduaneras que somete a un régimen de prescripción y de caducidad análogo al de toda una gama de impuestos y tributos internos. Por lo tanto, el

Tribunal de Justicia admitió la compatibilidad con el Derecho comunitario de una disposición como la del artículo 29 de la Ley de 1990.

41 En estas circunstancias, no cabe considerar que la legislación de que se trata sea una medida dirigida a limitar específicamente las consecuencias de lo declarado por el Tribunal de Justicia en sus sentencias relativas al impuesto sobre el consumo de plátanos.

42 Además, como ya declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile, antes citada, apartado 28, la disposición controvertida fija un plazo suficiente para garantizar la efectividad del derecho de devolución. A este respecto, se deduce de las observaciones escritas y orales presentadas ante el Tribunal de Justicia que los órganos jurisdiccionales italianos, incluida la propia Corte suprema di cassazione, han estimado que esta disposición permite presentar la demanda dentro de los tres años siguientes a su entrada en vigor. En tales circunstancias, no puede considerarse que la mencionada disposición tenga realmente un efecto retroactivo.

43 Procede, pues, responder a la tercera cuestión que el Derecho comunitario no se opone a que, con posterioridad a sentencias del Tribunal de Justicia que hayan declarado contrarios al Derecho comunitario diversos derechos o tributos, un Estado miembro adopte disposiciones que hagan que los requisitos para la devo lución aplicables a tales derechos y tributos sean menos favorables que los que se aplicarían de no existir tales requisitos, siempre que esa modificación no se refiera específicamente a los derechos y tributos de que se trate y que las nuevas disposiciones no hagan imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a devolución.

Sobre las cuestiones cuarta y quinta

44 Mediante sus cuestiones cuarta y quinta, el Juez nacional pide que se dilucide si 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 no repercusión de tales derechos o tributos sobre terceros, cuyo cumplimiento debe demostrar el solicitante.

45 Según Dilexport y la Comisión, dichas cuestiones exigen una respuesta afirmativa. Recuerdan que, especialmente en la sentencia San Giorgio, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que el Derecho comunitario se opone a las presunciones o a las reglas de prueba que imponen al contribuyente la carga de probar que los tributos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otros sujetos, o a las limitaciones especiales sobre la forma de la prueba que se ha de aportar, como el hecho de excluir toda prueba no documental. El Gobierno francés, que señala que el texto del apartado 2 del artículo 29 de la Ley de 1990 no contiene norma alguna relativa a la carga de la prueba, comparte este punto de vista en el caso de que la legislación nacional deba interpretarse en el sentido indicado por el Juez remitente.

46 El Gobierno italiano sostiene que, contrariamente a lo que indica el Juez remitente, la Corte suprema di casazione interpreta el apartado 2 del artículo 29 de la Ley de 1990 en el sentido de que incumbe a la Administración la carga de probar que el derecho o el tributo controvertido ha sido repercutido sobre terceros, valiéndose de los medios de prueba admitidos por el Derecho nacional, tales como las presunciones graves, precisas y concordantes o las peritaciones contables.

47 Procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Derecho comunitario no impide que un sistema jurídico nacional deniegue la devolución de impuestos recaudados indebidamente si ello supone un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios. Por lo tanto, según el Derecho comunitario, nada impide al Juez tener en cuenta, según su Derecho nacional, el hecho de que los impuestos indebidamente recaudados hayan podido incorporarse al precio de las mercancías y

repercutirse de este modo sobre los adquirentes. Por consiguiente, no pueden considerarse contrarias al Derecho comunitario, en principio, las disposiciones legisla tivas nacionales que excluyen la devolución de derechos, impuestos y tributos recaudados en contra de las disposiciones del Derecho comunitario, cuando se haya probado que la persona obligada al pago de tales derechos los ha repercutido de hecho sobre otros sujetos (sentencias San Giorgio, apartado 13, Comateb y otros, apartado 21, antes citadas, y de 27 de febrero de 1980, Just, 68/79, Rec. p. 501, apartado 26).

48 Por el contrario, son incompatibles con el Derecho comunitario las modalidades de prueba cuyo efecto sea hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución de los impuestos recaudados en contra de las disposiciones del Derecho comunitario. Tal es el caso, concretamente, de las presunciones o de las reglas de prueba que imponen al contribuyente la carga de probar que los tributos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otros sujetos, o de las limitaciones especiales sobre la forma de la prueba que se ha de aportar, como el hecho de excluir toda prueba no documental (sentencias San Giorgio, antes citada, apartado 14, y de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard, asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099, apartado 12).

49 En el caso de autos, el apartado 2 del artículo 29 de la Ley de 1990 establece que se devolverán los derechos y tributos que en él se mencionan siempre que sean incompatibles con la legislación comunitaria, salvo que el gravamen correspondiente se haya repercutido sobre otros sujetos.

50 No obstante, el Gobierno italiano y el Juez nacional se oponen a la interpretación que de dicha disposición dan los órganos jurisdiccionales italianos.

51 Debe recordarse que el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar el Derecho nacional (véase, entre otras, la sentencia Deville, antes citada, apartado 17) y que corresponde al Juez nacional, y sólo a él, determinar el alcance exacto de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de abril de 1991, Eurim-Pharm, C-347/89, Rec. p. I-1747,

apartado 15, y de 16 de diciembre de 1992, Katsikas y otros, asuntos acumulados C-132/91, C-138/91 y C-139/91, Rec. p. I-6577, apartado 39).

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.

54 Procede, pues, responder a las cuestiones cuarta y quinta 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 no repercusión de tales derechos o tributos sobre terceros, cuyo cumplimiento debe demostrar el solicitante.

Sobre la sexta cuestión

55 Mediante su sexta cuestión, el Juez nacional pide que se dilucide si el Derecho comunitario se opone a que una solicitud de devolución de derechos de aduana o de tributos contrarios al Derecho comunitario esté sujeta, bajo pena de inadmisibilidad, al requisito de comunicación a las autoridades tributarias que hayan recibido la declaración de renta del interesado correspondiente al ejercicio de que se trate.

56 Dado que el Gobierno italiano ha impugnado la admisibilidad de la cuestión, a falta de explicaciones por parte del Juez remitente sobre su utilidad en el litigio principal, baste recordar a este respecto la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual, el Juez nacional se halla en la mejor situación para apreciar la necesidad de una decisión prejudicial para dictar su resolución (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile, antes citada, apartado 11).

57 Dilexport sostiene que la exigencia procesal resultante de los apartados 4 y 8 del artículo 29 de la Ley de 1990 es discriminatoria y retroactiva a la vez. No obstante, en la fase oral, Dilexport admitió que, conforme a la reciente jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione, mencionada en el punto 59 de las conclusiones del Abogado General, la obligación de que se trata no era aplicable a los ejercicios fiscales anteriores a la entrada en vigor de la Ley de 1990.

58 Por su parte, la Comisión y los Gobiernos que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia consideran que la exigencia de comunicación de la solicitud a la Delegación de Hacienda destinataria de la declaración de renta del interesado no viola el principio comunitario de equivalencia.

59 A este respecto, resulta que el apartado 4 del artículo 29 de la Ley de 1990 se aplica a todos los derechos y tributos mencionados en los apartados 2 y 3 de dicho artículo, tanto si la solicitud de devolución se basa en el Derecho nacional como en el Derecho comunitario.

60 La medida impugnada, acerca de la cual las partes están de acuerdo en reconocer que, según parece, ya no puede aplicarse retroactivamente, no tiene como consecuencia, ni como efecto, privar a los interesados del beneficio de la aplicación efectiva del Derecho comunitario ni ponerlos en una situación menos favorable que la que ocuparían si solicitaran la devolución de derechos o tributos contrarios al Derecho interno.

61 Procede, pues, responder a la sexta cuestión que el Derecho comunitario no se opone a que una solicitud de devolución de derechos de aduana o de tributos contrarios al Derecho comunitario esté sujeta, bajo pena de inadmisibilidad, al requisito, desprovisto de efecto retroactivo, de comunicación a las autoridades tributarias que hayan recibido la declaración de renta del interesado correspondiente al ejercicio de que se trate.

Costas

62 Los gastos efectuados por los Gobiernos italiano, francés y del Reino Unido, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, mediante resolución de 17 de agosto de 1996, completada por otra de 28 de octubre siguiente, declara:

1) El Derecho comunitario no se opone a que disposiciones nacionales supediten la devolución de derechos de aduana o de tributos contrarios al Derecho comunitario a requisitos de plazo y de procedimiento menos favorables que

los previstos para la acción de repetición de cantidades indebidamente pagadas entre particulares, siempre que tales requisitos se apliquen del mismo modo a las acciones de devolución basadas en el Derecho comunitario y a las basadas en el Derecho interno y no hagan imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a devolución.

2) El Derecho comunitario no se opone a que, con posterioridad a sentencias del Tribunal de Justicia que hayan declarado contrarios al Derecho comunitario diversos derechos o tributos, un Estado miembro adopte disposiciones que hagan que los requisitos para la devolución aplicables a tales derechos y tributos sean menos favorables que los que se aplicarían de no existir tales requisitos, siempre que esa modificación no se refiera específicamente a los derechos y tributos de que se trate y que las nuevas disposiciones no hagan imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a devolución.

3) 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 no repercusión de tales derechos o tributos sobre terceros, cuyo cumplimiento debe demostrar el solicitante.

4) El Derecho comunitario no se opone a que una solicitud de devolución de derechos de aduana o de tributos contrarios al Derecho comunitario esté sujeta, bajo pena de inadmisibilidad, al requisito, desprovisto de efecto retroactivo, de comunicación a las autoridades tributarias que hayan recibido la declaración de renta del interesado correspondiente al ejercicio de que se trate.

Puissochet Gulmann Edward

Sevón Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 9 de febrero de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

J.-P. Puissochet