CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SIR GORDON SLYNN
presentadas el 29 de septiembre de 1987 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

El artículo 19 del Decreto ley italiano nº 688 de 30 de septiembre de 1982 (GURI nº 270 de 30.9.1982, p. 7072), convertido en la Ley nº 873 de 27 de noviembre de 1982 (GURI nº 328 de 29.11.1982, p. 8599), dispone lo siguiente:

«Quien haya pagado indebidamente derechos de aduana de importación, impuestos de fabricación, impuestos de consumo o derechos de 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 otros sujetos, salvo en caso de error material.

»La prueba documental a que se refiere el párrafo anterior deberá aportarse asimismo cuando las mercancías por las que se ha efectuado el pago hayan sido cedidas una vez trabajadas, transformadas, montadas, ensambladas o adaptadas.

»Las mercancías se presumirán cedidas en los casos previstos en los párrafos 1 y 2 del artículo 53 del Decreto nº 633 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972. La devolución de las cantidades pagadas en concepto del impuesto sobre el valor añadido seguirá rigiéndose únicamente por las disposiciones referentes a dicho impuesto.»

Dichas disposiciones son en gran parte análogas a las del artículo 10 del Decreto ley italiano nº 430 de 10 de julio de 1982 (GURI nº 190 de 13.7.1982, p. 4931), al que se refería el asunto 199/82 (Amministrazione delle Finanze dello Stato contra San Giorgio, Rec. 1983, p. 3595), que ha quedado obsoleto al no haberse convertido en ley. En el asunto 199/82, el Tribunal de Justicia indicó claramente que disposiciones como las recogidas en el citado artículo infringen el Derecho comunitario.

La Comisión se dirigió por escrito a las autoridades italianas para manifestarles sus dudas respecto a la compatibilidad con el Derecho comunitario del artículo 19 del Decreto ley nº 688. Sin entrar en el fondo del asunto, las autoridades italianas comunicaron que estaban a la espera de una sentencia del Tribunal Constitucional italiano. Posteriormente, la Comisión emitió un dictamen motivado, con arreglo al artículo 169, pero no recibió una respuesta adecuada de las autoridades italianas.

Mediante recurso interpuesto el 2 de mayo de 1986, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Italiana, al hacer que recaiga sobre el contribuyente la carga de probar que no se han repercutido sobre otras personas derechos e impuestos nacionales pagados indebidamente, porque contravienen lo dispuesto en los artículos 9 y siguientes y en el artículo 95 del Tratado CEE, al admitir únicamente la prueba documental con tal fin y al otorgar efecto retractivo a las disposiciones nacionales correspondientes, la República Ita-

* Traducido del inglés.

liana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 5, 9 y siguientes y 95 del Tratado CEE. La Comisión solicita asimismo al Tribunal de Justicia que declare que al legislar en materia de devolución de los derechos fijados en el arancel aduanero común, así como de los derechos de importación y exportación fijados en el marco de la política agrícola común, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 5 del Tratado CEE, así como del Reglamento (CEE) nº 1430/79 (DO L 175, p. 1; EE 02/06, p. 36).

Según la Comisión, el artículo 19 comprende tanto los derechos establecidos por la legislación nacional como los establecidos por la normativa comunitaria (arancel aduanero común y normativa agrícola). Por lo que respecta a los derechos establecidos por la legislación nacional, el artículo 19 infringe, a su juicio, el Derecho comunitario y, en particular, los artículos 5, 9 y siguientes y 95 del Tratado, porque hace recaer sobre el contribuyente la carga de probar que los impuestos pagados indebidamente no se han repercutido sobre otros sujetos y porque únicamente admite a tal efecto pruebas documentales (véase sentencia San Giorgio, apartado 14 de los motivos). Por otra parte, el artículo 19 tiene efecto retroactivo (aspecto que no ha sido examinado en la sentencia San Giorgio), lo que agrava la infracción del Derecho comunitario y dificulta aún más la devolución, al no haber podido prever los operadores a su debido tiempo la prueba que se les iba a exigir con arreglo a dicha disposición. Por lo que respecta a los derechos establecidos por la legislación comunitaria, el artículo 19 constituye una injerencia ilícita en un sector que se rige por el Derecho comunitario y, en particular, por el Reglamento nº 1430/79 del Consejo.

Por lo que respecta a los impuestos nacionales exigidos contraviniendo el Derecho comunitario, el Gobierno italiano responde que el hecho de excluir la devolución cuando se ha repercutido la carga sobre otras personas no infringe el Derecho comunitario (sentencia 78/79, Just contra Ministerio de Impuestos y Contribuciones especiales; Rec. 1980, p. 501). Reconoce, de conformidad con la sentencia San Giorgio, que el Derecho comunitario prohíbe las presunciones irrefutables respecto a la repercusión del impuesto, así como la imposición de modos de prueba que prácticamente imposibiliten o hagan excesivamente difícil conseguir la devolución del mismo; admite asimismo que la prueba de la repercusión debe aportarla la Administración. Pero el Gobierno italiano afirma asimismo, prosiguiendo su argumentación, que corresponde al contribuyente rebatir la prueba de que ha repercutido el impuesto, aun cuando dicha prueba se funde en presenciones irrefutables de que se ha repercutido el impuesto. Afirma asimismo que la no repercusión del impuesto deberá poder comprobarse en los documentos contables del interesado, puesto que las pruebas orales son de difícil comprobación y poco fidedignas.

Su principal argumento de defensa se funda, sin embargo, en el hecho de que, mediante sentencia nº 170 de 8 de junio de 1984, el Tribunal Constitucional italiano declaró que, en caso de conflicto entre una disposición comunitaria directamente aplicable y una disposición italiana, deberá considerarse inaplicable esta última y que, mediante sentencia nº 113 de 28 de abril de 1985, el referido Tribunal consideró que las decisiones del Tribunal de Justicia hacían inaplicable toda disposición nacional contraria y que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto San Giorgio había declarado la inaplicablidad del artículo 19, sobre el que se discute en el presente caso. A estas decisiones siguieron varias sentencias de la Corte di Cassazione italiana, las cuales aplicando los principios de la sentencia San Giorgio, declararon inaplicables las disposiciones del artículo 19. De ahí que, en opinión del Gobierno italiano, el artículo 19 no se aplique en la práctica en Italia a las solicitudes de devolución de impuestos nacionales recaudados contraviniendo el Derecho comunitario.

Respecto a los derechos establecidos por la legislación comunitaria, el Gobierno italiano afirma que el artículo 19 no se ha aplicado nunca a una solicitud de devolución. El Ministerio de Hacienda italiano publicó una Circular, nº 5346/IX de 17 de noviembre de 1982 (GURI nº 151 de 2.6.1984, p. 4594), en la que se dispone que el artículo 19 sólo deberá aplicarse a los impuestos nacionales (IVA exclusive) y no a los recursos propios. En todo caso, el problema lo resolvió, según el Gobierno italiano, la sentencia nº 170/84 del Tribunal Constitucional, que, al declarar inaplicables las disposiciones nacionales contrarias al Derecho comunitario, ha hecho que este campo esté sometido únicamente al Derecho comunitario.

En la sentencia Just el Tribunal de Justicia declaró que determinadas disposiciones danesas relativas al enriquecimiento sin causa y a la indemnización del lucro cesante eran compatibles con el Derecho comunitario y en la sentencia San Giorgio admitió que el Derecho comunitario no se opone a que un sistema jurídico nacional excluya la devolución de impuestos cobrados indebidamente, cuando ésta lleve consigo un enriquecimiento sin causa de los derechohabientes y, en particular, «cuando se haya probado que la persona obligada al pago de dichos derechos los ha repercutido efectivamente sobre otros sujetos» (apartado 13 de los motivos) *(traducción provisional).*

Por el contrario, las normas adoptadas no deberán hacer prácticamente imposible ni excesivamente difícil la consecución de la devolución, exigiendo, concretamente, modos de prueba o presunciones que impongan al contribuyente la carga de probar que no se han repercutido los impuestos (apartado 14 de los motivos).

La sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto San Giorgio no permite afirmar, a mi juicio, que una norma referente al enriquecimiento sin causa no puede aplicarse en el presente contexto, aunque sea preciso, como ha señalado el Abogado General Sr. Mancini, tomar precauciones para evitar que se adopten tales normas para obstaculizar el ejercicio de derechos que emanan de la normativa comunitaria. El mero hecho de que, como ocurre al parecer en el Derecho italiano, la amplitud del plazo de prescripción permita la reivindicación de un gran número de créditos que se remontan hasta los diez años, no justifica por sí solo tal norma. La solución, de ser precisa, coniste en reducir el plazo de prescripción, aunque debe señalarse que quienes más perjudicados resultan con la imposición de un gravamen indebido son aquellos cuyos precios pierden competitividad por tal causa.

Es evidente que las normas del artículo 19 que restringen el derecho a la devolución infringen el Derecho comunitario, como se declara en la sentencia San Giorgio (en particular en el apartado 14 de los motivos), tanto por la obligación que imponen de probar un hecho negativo como por la exigencia de aportar una prueba documental. La retroactividad de la disposición —cuestión que no se examinó en la sentencia San Giorgio— agrava evidentemente la infracción del Derecho comunitario, en especial al hacer que los requisitos contravertidos sean aplicables a transacciones realizadas en un momento en que los operadores no estaban en condiciones de saber qué pruebas podrían exigírseles posteriormente.

Con razón ha reconocido el Gobierno italiano que la prueba de que se han repercutido los impuestos y de ello se ha derivado un enriquecimiento sin causa corresponde, en principio, a la Administración. No obstante, una mera alegación de la Administración no puede en ningún caso ser suficiente para hacer que recaiga la carga de la prueba sobre la parte actora, ni para fundamentar presunciones, irrefutables o no, favorables a la existencia de una repercusión. Si la Admi-

nistración demuestra que ha exisitdo repercusión, la carga de la prueba podrá pasar al justiciable, que deberá probar lo contrario o contrarrestarla demostrando que, aun cuando se hayan repercutido las cargas, ha existido un lucro cesante que excluye total o parcialmente el enriquecimiento sin causa. Una norma absoluta (como la que parece alegarse aquí) que exige apoyar tal demostración en pruebas documentales sería tan restrictiva como la norma condenada en el apartado 14 de los motivos de la sentencia San Giorgio. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional, partiendo del conjunto de pruebas orales o documentales de que dispone, juzgar si ha habido o no, en definitiva, un enriquecimiento sin causa.

Queda aún por dilucidar la cuestión de si el Gobierno italiano puede invocar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional italiano para justificar el mantenimiento en vigor de una disposición que es abiertamente contraria al Derecho comunitario. De acuerdo con el artículo 5 del Tratado, los Estados miembros deberán adoptar todas las medidas apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Tratado y deberán abstenerse de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del mismo. En este contexto, debe entenderse por «el Estado» el conjunto de los órganos de este último: el poder ejecutivo, el legislativo y el judicial. Sin pretender de ningún modo desconocer el alcance de las sentencias de principio nº 170 y nº 113 (citadas anteriormente) del Tribunal Constitucional italiano, pienso que los poderes ejecutivo y legislativo tienen también la obligación de adecuar la legislación nacional al Derecho comunitario.

No puede descartarse totalmente la posibilidad de que las autoridades administrativas sigan aplicando el artículo 19 y no puede olvidarse que, como ha expuesto a este Tribunal la Comisión, esta situación sume a los ciudadanos en la incertidumbre respecto a sus derechos y les obliga a proceder judicialmente. Nada puede sustituir a la recta aplicación de una disposición clara y conforme al Derecho comunitario. A pesar de la jurisprudencia nacional mencionada, pienso que el Estado miembro sigue estando obligado a ajustar su legislación al Derecho comunitario (sentencia de 23 de mayo de 1985, Comisión contra República Federal de Alemania, 29/84, Rec. 1985, p. 1661, apartado 23 de los motivos) y que no está dispensado de dicha obligación por el efecto directo de la disposición comunitaria correspondiente (Comisión contra Italia, 159/78, Rec. 1979, p. 3247, apartado 22 de los motivos).

Considero, por lo tanto, que procede acceder a las pretensiones de la Comisión respecto a los impuestos nacionales recaudados en contravención del Derecho comunitario.

Por lo que respecta a los derechos establecidos por la legislación comunitaria, el Reglamento nº 1430/79 del Consejo tiene por objeto garantizar la devolución de gravámenes comunitarios cobrados indebidamente y establece a tal efecto un procedimiento preciso (apartado 21 de los motivos de la sentencia San Giorgio). Dicho Reglamento se aplica a los diferentes derechos de importación o de exportación que resulten de la aplicación de la política agrícola común, así como de las disposiciones del Tratado relativas a la unión aduanera (véase el último considerando del Preámbulo). En el apartado 2 del artículo 1 se definen los «derechos de importación» y los «derechos de exportación«, haciéndose referencia, por una parte, a los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente y, por otra, a las exacciones reguladoras agrícolas y demás gravámenes de exportación o de importación previstos en el marco de la política agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables con arreglo al artículo 235 del Tratado a ciertas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas.

El artículo 19 del Decreto ley italiano está redactado en términos generales y se refiere concretamente a los «derechos de aduana de importación» en su conjunto. Es de aplicación, por consiguiente, a un campo regulado ya por el Reglamento nº 1430/79. De acuerdo con el artículo 189 del Tratado, los reglamentos son directamente aplicables y obligatorios en todos sus elementos; según el artículo 5 del mismo, los Estados miembros deberán abstenerse de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del Tratado. La adopción por Italia del artículo 19 constituye una infracción de dicha obligación, por cuanto dicho artículo se aplica a una de las materias reguladas por el Reglamento nº 1430/79.

La Circular ministerial nº 5346/IX no era suficiente para subsanar dicha infracción. Es jurisprudencia constante que sólo puede erradicarse definitivamente la incompatibilidad de la legislación nacional con el Derecho comunitario mediante disposiciones internas de carácter obligatorio que tengan el mismo valor jurídico que las que hayan de ser modificadas y que las meras prácticas administrativas, modificables al arbitrio de la Administración por su propia naturaleza, no pueden considerarse constitutivas de un cumplimiento adecuado de las obligaciones del Tratado (véase, por ejemplo, sentencia de 15 de octubre de 1986, Comisión contra Italia, 168/85, Rec. 1986, p. 2945, apartado 13 de los motivos). El hecho de que dicha Circular se haya publicado en el Diario Oficial de la República Italiana en nada modifica dicha conclusión. El mantenimiento en vigor del artículo 19 origina una situación de hecho ambigua, al mantener a los sujetos de derecho afectados en una situación de incertidumbre respecto a las posibilidades que tienen de recurrir al Derecho comunitario y constituye, por tanto, una violación por parte de la República Italiana de sus obligaciones emanadas del Tratado (ib. apartado 11 de los motivos; véase asimismo el asunto 159/78, Comisión contra Italia, antes citado, apartado 22 de los motivos).

Por último, el hecho —si lo es— de que a raíz de las sentencias de su Tribunal Constitucional los órganos jurisdiccionales italianos van a dejar de aplicar el artículo 19 y darán preferencia al Reglamento nº 1430/79 en caso de conflicto entre ambos textos no puede justificar el mantenimiento en vigor del artículo 19. La facultad que asiste a los ciudadanos de la Comunidad de invocar las disposiciones directamente aplicables del Derecho comunitario —se trata del Tratado, de los reglamentos o incluso de las directivas— ante los órganos jurisdiccionales nacionales constituye tan sólo una garantía mínima y no basta por sí sola para garantizar una aplicación sin trabas del Derecho comunitario. Los Estados miembros están obligados asimismo a precisar claramente cuáles son los derechos de los justiciables, derogando o modificando cualquier texto legal nacional que sea incompatible con el Derecho comunitario (asunto 159/78, Comisión contra Italia, antes citado, apartado 22 de los motivos; asunto 102/79, Comisión contra Bélgica, Rec. 1980, p. 1473, apartado 12 de los motivos, y asunto 168/85, Comisión contra Italia, antes citado, apartado 11 de los motivos). Habida cuenta de dicha jurisprudencia constante, no puede afirmarse, como ha pretendido hacerlo Italia, que la petición de la Comisión equivale a exigir la adopción de una medida nacional de «recepción» del Derecho comunitario directamente aplicable, o que aquélla atenta contra la aplicabilidad directa de dicho Derecho.

Por consiguiente, considero debe dictarse en el presente caso una sentencia favorable a la Comisión y condenar en costas al Gobierno italiano.