SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 20 de octubre de 2011 *

En el asunto C-94/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vestre Landsret (Dinamarca), mediante resolución de 11 de febrero de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de febrero de 2010, en el procedimiento entre

Danfoss A/S,

Sauer-Danfoss ApS

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan (Ponente), A. Borg Barthet, E. Levits y J.-J. Kasel, Jueces;

* Lengua de procedimiento: danés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de febrero de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Danfoss A/S, por los Sres. T. K. Kristjánsson y H. S. Hansen, advokaterne;

— en nombre de Sauer-Danfoss ApS, por los Sres. A. Møllin y E. Vistisen, advokaterne;

— en nombre del Gobierno danés, por la Sra. V. Pasternak Jørgensen, el Sr. K. Lundgaard Hansen y la Sra. B. Weis Fogh, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. Albenzio, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno polaco, por la Sra. K. Rokicka, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno sueco, por la Sra. A. Falk, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Hathaway, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Mantle, Barrister;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. N. Fenger y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de marzo de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del Derecho de la Unión en materia de devolución de cantidades pagadas indebidamente y de responsabilidad del Estado miembro por la percepción de un tributo incompatible con este Derecho.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Danfoss A/S (en lo sucesivo, «Danfoss») y Sauer-Danfoss ApS (en lo sucesivo, «Sauer-Danfoss»), por un lado, y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda), por otro, en relación con la negativa de éste a conceder a aquéllas la devolución de un tributo sobre los hidrocarburos recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión y la indemnización del perjuicio sufrido l a causa a la percepción de dicho tributo ilegal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1), establece en su artículo 1:

«1. La presente Directiva establece el régimen de los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan directa o indirectamente el consumo de dichos productos, con exclusión del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos establecidos por la Comunidad.

2. Las disposiciones específicas sobre los tipos impositivos y las estructuras de los productos objeto de impuestos especiales figuran en Directivas específicas.»

4 De acuerdo con el artículo 3, apartados 1 y 2, de esta Directiva:

«1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

— los hidrocarburos;

— el alcohol y las bebidas alcohólicas;

— las labores del tabaco.

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.»

5 El artículo 1 de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12), establece:

«1. Los Estados miembros aplicarán a los hidrocarburos un impuesto especial armonizado con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva.

2. Los Estados miembros fijarán sus tipos impositivos con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 92/82/CEE relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.»

6 Con arreglo al artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81:

«1. Además de las disposiciones generales sobre las utilizaciones exentas de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán del impuesto especial armonizado a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los hidrocarburos no utilizados como carburante o combustible para calefacción;

b) los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada.

[...]»

7 La Comunicación de la Comisión, de 7 de noviembre de 1990, sobre la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos [COM(90) 434 final], señalaba explícitamente que los aceites lubricantes y aceites hidráulicos se acogen a la exención prevista por la Directiva 92/81.

Derecho nacional

8 A efectos de la transposición de las Directivas 92/12 y 92/81, el legislador danés adoptó la Ley nº 1029, de 19 de diciembre de 1992, relativa a los impuestos sobre la energía que gravan los hidrocarburos y otros productos (en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre los hidrocarburos»). El artículo 1, párrafo primero, de dicha Ley establecía:

«Los productos del petróleo están sujetos a un impuesto especial en el territorio nacional cuyo importe será el siguiente:

[...]

12) Los aceites lubricantes, aceites hidráulicos y productos similares: 1,78 DKK por litro.»

9 El impuesto especial sobre los aceites lubricantes e hidráulicos debía ser abonado por las compañías petroleras, pero la exposición de motivos de la Ley del impuesto sobre los hidrocarburos pronosticaba que este impuesto sería repercutido sobre los compradores de los aceites gravados.

10 A raíz de la sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, Rec. p. I-3419), confirmada por la sentencia de 25 de septiembre de 2003, Comisión/Italia (C-437/01, Rec. p. I-9861), de la cual se deriva que el establecimiento de un impuesto indirecto sobre los productos exentos del impuesto especial armonizado privaría de toda eficacia al artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81 y no puede por tanto justificarse con arreglo al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, las autoridades tributarias danesas decidieron suspender administrativamente la percepción del impuesto sobre los aceites lubricantes e hidráulicos con efectos a partir del 1 de diciembre de 2001. La Ley n º 395, de 6 de junio de 2002, acordó su supresión con efectos igualmente a partir del 1 de diciembre de 2001.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Entre el 1 de enero de 1995 y el 30 de noviembre de 2001, Danfoss adquirió aceites lubricantes de diversas compañías petroleras danesas que, tras abonar el impuesto sobre los hidrocarburos al Estado danés, repercutieron su importe total sobre Danfoss, es decir, 6.108.054 DKK.

12 Entre el 1 de enero de 1998 y el 30 de noviembre de 2001, Danfoss revendió una cantidad de dichos hidrocarburos a Sauer-Danfoss, incluyendo en el precio de venta de éstos el importe del impuesto sobre los hidrocarburos por un total de 1.686.096 DKK.

13 A raíz de la supresión del impuesto sobre los hidrocarburos, Danfoss y Sauer-Danfoss reclamaron a las autoridades tributarias danesas la devolución de la parte del precio total de los aceites lubricantes adquiridos que correspondía al impuesto ilegal, es decir, respectivamente, 6.108.054 DKK y 1.686.096 DKK, precisando sin embargo que, si Danfoss obtenía la cantidad total reclamada a las autoridades tributarias, ésta reembolsaría 1.686.096 DKK a Sauer-Danfoss, importe correspondiente a la parte del precio de venta de Danfoss constituida por el impuesto sobre los hidrocarburos, y que, en ese caso, Sauer-Danfoss retiraría su reclamación. Por tanto, la reclamación presentada por Sauer-Danfoss tiene carácter subsidiario respecto de la reclamación de Danfoss.

14 Además, de la resolución de remisión se deriva que las compañías petroleras no reclamaron la devolución del impuesto especial sobre los aceites lubricantes vendidos a Danfoss.

15 En apoyo de sus reclamaciones, las demandantes en el litigio principal alegaron que, al haber tenido que soportar las consecuencias económicas del impuesto ilícito, el principio de efectividad del Derecho de la Unión obliga a que sean ellas mismas, y no las compañías petroleras, quienes tengan derecho a exigir la devolución. Además, las demandantes reclamaron al Estado danés la reparación del perjuicio sufrido a causa de la percepción de dicho impuesto.

16 Las reclamaciones de las demandantes en el asunto principal fueron desestimadas. Según las autoridades danesas, el derecho a devolución de cantidades pagadas indebidamente previsto por el Derecho de la Unión sólo corresponde al sujeto pasivo directo y no a los siguientes eslabones de la cadena comercial, que ni están obligados a pagar el impuesto, ni han abonado cantidad alguna al Estado danés de la que puedan solicitar su reembolso.

17 En cuanto al derecho a obtener reparación, las autoridades danesas excluyeron todo derecho a indemnización debido a que, respecto al período anterior a la sentencia Braathens, antes citada, la incompatibilidad del impuesto previsto por la Ley del impuesto sobre los hidrocarburos no era tan evidente como para que su recaudación

pudiera dar lugar a una responsabilidad del Estado y, respecto al período posterior a esta sentencia, debido a que sería imposible determinar en qué eslabón de la cadena de distribución se sufrió el perjuicio y que, por tanto, no existe una relación de causalidad directa. En caso de repercusión del impuesto indebido, la cuestión de si determinadas empresas o determinados consumidores concretos, situados en sucesivos eslabones de la cadena de distribución, soportarán efectivamente la carga económica que supone dicho impuesto, y en su caso en qué medida, depende de múltiples factores, en particular de la política de precios, respecto a los productos de que se trate, practicada por los sujetos pasivos y por cada uno de los operadores económicos situados en sucesivos eslabones de la cadena, del uso efectivo de los productos y del nivel de competencia existente en el mercado afectado.

18 Las demandantes en el litigio principal interpusieron recurso contra las decisiones de desestimación de sus reclamaciones ante el Vestre Landsret, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el Derecho de la Unión a que un Estado miembro desestime una solicitud de devolución presentada por una empresa a la que se repercutió un impuesto especial contrario a una directiva, cuando esta desestimación –en circunstancias como las del presente asunto– se base en que no fue dicha empresa la que pagó el impuesto al Estado?

2) ¿Se opone el Derecho de la Unión a que un Estado miembro desestime una reclamación de indemnización presentada por una empresa a la que se repercutió un impuesto especial contrario a una directiva, cuando esta desestimación –en circunstancias como las del presente asunto– se base en los motivos alegados por el Estado miembro (en concreto, que la empresa no es la parte directamente perjudicada y que no existe una relación de causalidad directa entre el posible perjuicio y la conducta generadora de responsabilidad)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

19 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, si un Estado miembro puede desestimar una solicitud de devolución presentada por un operador económico al que se repercutió el importe del tributo indebido, por no ser éste el sujeto pasivo de dicho impuesto y, por tanto, por no haber satisfecho el pago de su importe a las autoridades tributarias.

20 Con el fin de responder a esta cuestión, procede recordar de antemano que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (véanse las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12; de 28 de enero de 2010, Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, Rec. p. I-731, apartado 45, y de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09, Rec. p. I-7375, apartado 17).

21 Sin embargo, como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, la restitución de un tributo recaudado indebidamente sólo podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo en el comprador (véase, en este sentido, la sentencia Lady & Kid y otros, antes citada, apartados 18 y 20).

22 En efecto, en tales circunstancias no es el sujeto pasivo quien ha soportado el tributo recaudado indebidamente, sino el comprador al que fue repercutido. Por lo tanto, devolver al sujeto pasivo el importe del tributo que ya ha percibido del comprador 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 (sentencias de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 22, y Lady & Kid y otros, antes citada, apartado 19).

23 Resulta así que el derecho a devolución de cantidades pagadas indebidamente tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la haya soportado efectivamente.

24 A este respecto, procede señalar que, según jurisprudencia reiterada, a falta de normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad (véanse las sentencias de 6 octubre de 2005, MyTravel, C-291/03, Rec. p. I-8477, apartado 17, y de 15 marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rec. p. I-2425, apartado 37).

25 A este respecto, habida cuenta de la finalidad del derecho a devolución de cantidades pagadas indebidamente, indicado en el apartado 23 de la presente sentencia, el respeto del principio de efectividad exige que las condiciones de ejercicio de la acción de devolución de lo indebido sean fijadas por los Estados miembros en virtud del principio de autonomía procesal, de manera que pueda neutralizarse la carga económica del tributo indebido.

26 En este sentido, ya se ha declarado que si, con arreglo al Derecho interno, el comprador final puede obtener del sujeto pasivo la devolución del importe del tributo que se le ha repercutido, dicho sujeto pasivo a su vez debe tener la posibilidad de obtener de las autoridades nacionales la devolución del mismo (véase la sentencia Comateb

y otros, antes citada, apartado 24). Igualmente, un sistema jurídico nacional que permite que el prestador de un servicio que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias pueda solicitar su devolución y que el destinatario del servicio pueda ejercitar contra este último una acción civil de devolución de lo indebido respeta el principio de efectividad, dado que permite que dicho destinatario del servicio que ha soportado la carga económica que supone el impuesto facturado por error obtenga la devolución de las cantidades pagadas indebidamente (véase la sentencia Reemtsma Cigarettenfabriken, antes citada, apartado 39).

27 De ello se deduce que un Estado miembro puede, en principio, denegar la solicitud de devolución de un tributo indebido formulada por el comprador final al que se le haya repercutido, debido a que no es dicho comprador quien lo ha abonado a las autoridades tributarias, siempre que éste, que es quien soporta en definitiva la carga económica, pueda, con arreglo al Derecho interno, ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo.

28 Sin embargo, si la devolución por el sujeto pasivo resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia de éste, el principio de efectividad exige que el comprador pueda dirigir su solicitud de devolución directamente contra las autoridades tributarias y que, a estos efectos, el Estado miembro establezca los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias (véase la sentencia Reemtsma Cigarettenfabriken, antes citada, apartado 41).

29 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que un Estado miembro puede desestimar una solicitud de devolución de un tributo indebido presentada por el comprador al que se le ha repercutido, debido a que no es dicho comprador quien lo ha abonado a las autoridades tributarias, siempre que éste pueda, con arreglo al Derecho interno, ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo y que la devolución por este último del tributo indebido no sea imposible en la práctica o excesivamente difícil.

Sobre la segunda cuestión

30 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta al Tribunal de Justicia si un Estado miembro puede desestimar una reclamación de indemnización presentada por una empresa a la que un sujeto pasivo ha repercutido un tributo indebido porque excluye de antemano que exista una relación de causalidad directa entre la percepción del tributo por el Estado y el perjuicio causado a dicha empresa.

31 De este modo, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que precise si puede considerarse que la decisión tomada libremente por el sujeto pasivo de repercutir a un adquirente posterior el tributo indebido constituye una ruptura de la relación de causalidad directa entre la acción del Estado miembro y el perjuicio sufrido por el comprador.

32 En primer lugar, debe recordarse que no corresponde al Tribunal de Justicia calificar jurídicamente como acción de devolución de un tributo indebido o acción de indemnización del perjuicio sufrido los recursos interpuestos por las demandantes en el litigio principal ante el órgano jurisdiccional remitente (véanse las sentencias de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 81, y de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 201), y que una acción de indemnización puede coexistir con una acción de devolución de lo indebido (véase, en este sentido, la sentencia Comateb y otros, antes citada, apartado 34).

33 Debe recordarse igualmente que el reconocimiento de un derecho de indemnización a los particulares perjudicados por la infracción del Derecho de la Unión llevada a cabo por un Estado miembro está sometido al cumplimiento de tres requisitos: que la norma de Derecho de la Unión violada tenga por objeto conferir derechos a dichos particulares, que la violación de esta norma esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre tal violación y el perjuicio sufrido por los particulares (véanse las sentencias de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Rec. p. I-635, apartado 30, y de 9 de diciembre de 2010, Combinatie Spijker Infrabouw-De Jonge Konstruktie y otros, C-568/08, Rec. p. I-12655, apartado 87).

34 En cuanto a la exigencia de una relación de causalidad directa, se desprende de reiterada jurisprudencia que corresponde, en principio, al juez nacional comprobar si el perjuicio alegado se deriva de forma suficientemente directa de la infracción del Derecho de la Unión cometida por el Estado miembro (véanse las sentencias de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 65; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 122, y de 17 de abril de 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Rec. p. I-2749, apartado 83).

35 Sin embargo, el Tribunal de Justicia puede, con el fin de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil, facilitarle todas las indicaciones que considere necesarias (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p. I-493, apartado 38, y de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, Rec. p. I-5295, apartado 43).

36 En este sentido, debe señalarse que en un sistema jurídico nacional como el controvertido en el litigio principal, según el cual sólo puede establecerse una relación de causalidad directa entre la percepción por el Estado del tributo indebido y el perjuicio sufrido por el sujeto pasivo, no puede interpretarse la exigencia de dicha relación de causalidad de manera que la obtención de la indemnización del perjuicio sufrido sea imposible en la práctica o excesivamente difícil.

37 De lo anterior se deriva que un sistema jurídico nacional de este tipo es, en principio, conforme al principio de efectividad, siempre que el comprador al que el sujeto pasivo haya repercutido la carga económica que supone dicho tributo, pueda, con arreglo al Derecho interno, dirigir su acción de indemnización del perjuicio sufrido contra dicho sujeto pasivo.

38 Sin embargo, por analogía con lo indicado en el apartado 28 de la presente sentencia, si la indemnización por el sujeto pasivo del perjuicio sufrido por el comprador que ha soportado la carga económica que supone el tributo que se le ha repercutido indebidamente es imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del sujeto pasivo, el principio de efectividad exige que dicho comprador pueda dirigir

su reclamación de indemnización directamente contra el Estado, sin que este último pueda oponerle válidamente la ausencia de relación de causalidad directa entre la percepción del tributo indebido y el perjuicio sufrido por el comprador.

39 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que un Estado miembro puede desestimar una reclamación de indemnización presentada por el comprador al que el sujeto pasivo ha repercutido el tributo indebido, por no existir una relación de causalidad directa entre la percepción de dicho tributo y el perjuicio sufrido, siempre que el comprador pueda, con arreglo al Derecho interno, dirigir dicha reclamación contra el sujeto pasivo y que la indemnización, por parte de este último, del perjuicio sufrido por el comprador no sea imposible en la práctica o excesivamente difícil.

Costas

40 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Las normas del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que:

1) Un Estado miembro puede desestimar una solicitud de devolución de un tributo indebido presentada por el comprador al que se le ha repercutido dicho tributo, debido a que no ha sido este último quien lo ha abonado a las

autoridades tributarias, siempre que éste pueda, con arreglo al Derecho interno, ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo y que la devolución por este último del tributo indebido no sea imposible en la práctica o excesivamente difícil.

2) **Un Estado miembro puede desestimar una reclamación de indemnización presentada por el comprador al que el sujeto pasivo ha repercutido el tributo indebido, por no existir una relación de causalidad directa entre la percepción de dicho tributo y el perjuicio sufrido, siempre que el comprador pueda, con arreglo al Derecho interno, dirigir dicha reclamación contra el sujeto pasivo y que la indemnización, por este último, del perjuicio sufrido por el comprador no sea imposible en la práctica o excesivamente difícil.**

Firmas