SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 21 de septiembre de 2000 *

En los asuntos acumulados C-441/98 y C-442/98,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Grecia), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

Kapniki Michaïlidis AE

e

Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA),

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 9 y 12 del Tratado CE (actualmente artículos 23 y 25 CE, tras su modificación) y 16 del Tratado CE

* Lengua de procedimiento: griego.

(derogado por el Tratado de Amsterdam), relativos a las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, y sobre las condiciones de devolución de un tributo recaudado vulnerando el Derecho comunitario,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: D.A.O. Edward, Presidente de Sala; P.J.G. Kapteyn (Ponente), P. Jann, H. Ragnemalm y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Kapniki Michaïlidis AE, por los Sres. P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis y E. Metaxaki, Abogados de Atenas;

— en nombre de Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), por el Sr. M. Pavlidi-Vasileiadi, Abogado de Tesalónica;

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. P. Mylonopoulos, Consejero Jurídico adjunto del Servicio Jurídico especial — Sección de Derecho comunitario del Ministerio de Asuntos Exteriores, y la Sra. K. Paraskevopoulou-Grigoriou, mandataria *ad litem* del Servicio Jurídico del Estado, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. M. Condou-Durande y el Sr. R. Tricot, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Kapniki Michaïlidis AE, representada por los Sres. P. Yatagantzidis, K. Finokaliotis y E. Metaxaki; de Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), representada por el Sr. D. Anastasopoulos, Consejero Jurídico adjunto del Servicio Jurídico del Estado, en calidad de Agente; del Gobierno helénico, representado por la Sra. K. Paraskevopoulou-Grigoriou, y de la Comisión, representada por la Sra. M. Condou-Durande y el Sr. R. Tricot, expuestas en la vista de 3 de febrero de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de marzo de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante dos resoluciones de 29 de octubre de 1998, recibidas en el Tribunal de Justicia el 4 de diciembre siguiente, el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), sendas cuestiones prejudiciales idénticas en cada uno de los asuntos de que conoce sobre la interpretación de los artículos 9 y 12 del Tratado CE (actualmente artículos 23 y 25 CE, tras su modificación) y 16 del Tratado CE

(derogado por el Tratado de Amsterdam), relativos a las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana, y sobre las condiciones de devolución de un tributo recaudado vulnerando el Derecho comunitario.

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos litigios entre Kapniki Michaïlidis AE (en lo sucesivo, «Michaïlidis») y el Idryma Koinonikon Asfaliseon (Instituto de Seguros Sociales griego; en lo sucesivo, «IKA»), relativos a la devolución, por haber sido indebidamente pagados, de tributos abonados entre los años 1990 y 1995 por Michaïlidis y sus dos antecesoras sobre exportaciones de tabacos a otros Estados miembros y a países terceros.

El marco jurídico nacional

3 El artículo 6 de la Ley nº 2348/1953, por la que se modifican, completan y derogan determinadas disposiciones relativas a la transformación de tabaco en rama y se integra el Tameio Asfaliseos Kapnergaton (Fondo de Seguridad Social de los trabajadores del sector del tabaco; en lo sucesivo, «TAK») en el IKA (FEK A' 75; en lo sucesivo, «Ley de 1953»), establece un tributo sobre los productos del tabaco; con arreglo a dicha disposición:

«Para la financiación

a) de las pensiones de los actuales pensionistas del TAK y de sus nuevos pensionistas resultantes de las disposiciones de la presente Ley, y, en caso de fallecimiento de los mismos, de sus derechohabientes, y

b) de la indemnización a los trabajadores del TAK que no se integren en el IKA y que no tengan derecho a pensión hasta la entrada en vigor de la presente Ley,

se crea en el Banco Nacional de Grecia una cuenta especial con la denominación "Cuenta especial de ayuda a los pensionistas del Fondo de Seguridad Social de los trabajadores del sector del tabaco integrado en el IKA".

Dicha cuenta estará financiada por:

[...]

b) los ingresos derivados del porcentaje aplicado al impuesto único sobre el tabaco con arreglo al artículo 2, apartado 4, letra b), de la Ley nº 3460/28;

c) los ingresos derivados del tributo previsto en el artículo siguiente sobre el valor de los tabacos exportados.

[...]»

4 El artículo 7 de la Ley de 1953, en su versión resultante del artículo 2 del Decreto-ley nº 2519/1953 (FEK A' 220), dispone:

«1. Se establece un tributo especial sobre el valor de los tabacos exportados fuera de las fronteras nacionales

a) del 5 % para los de la cosecha de 1952 y

b) del 3 % para los de las cosechas de 1953 y 1954 [...]

Estos tributos serán pagados por los exportadores con motivo de la exportación y serán recaudados por las oficinas de aduana de exportación, procediendo las mismas a ingresar mensualmente su importe en la Cuenta especial contemplada en el artículo 6 de la presente Ley [...]»

5 El ámbito de aplicación del artículo 7 de la Ley de 1953 fue ampliado a las cosechas posteriores a 1954 por el artículo 9, apartado 1, del Decreto-ley nº 4104/60 (FEK A' 147) que establece:

«El tributo especial establecido por el artículo 7 de la Ley nº 2348/1953 [...] en su versión resultante del artículo 2 del Decreto-ley nº 2519/1953, sobre el valor de los tabacos exportados procedentes de las cosechas de 1952, 1953 y 1954 se aplicará también a los procedentes de las cosechas posteriores a 1954, reduciéndose al 1,5 % con respecto a los tabacos de las cosechas de 1955 y 1956, al 1 % con respecto a las cosechas de 1957 y 1958, y al 0,5 % con respecto a los tabacos de las cosechas de los años 1959 y siguientes.»

6 Además, con arreglo al artículo 11, apartado 4, del Decreto-ley nº 4104/60:

«Queda cancelada a partir de la publicación del presente Decreto-ley la "Cuenta especial de los trabajadores del sector del tabaco" creada en virtud del artículo 6 de la Ley nº 2348/1953, correspondiendo en lo sucesivo los derechos y obligaciones inherentes a la misma al Régimen de Pensiones del IKA y quedando ratificados los actos basándose en los cuales el IKA abonó pensiones e indemnizaciones a tanto alzado a favor de los asegurados y pensionistas del Fondo de Seguridad Social de los trabajadores del sector del tabaco, integrado en adelante en el mismo.»

Los litigios principales y las cuestiones prejudiciales

7 Michaïlidis, sociedad anónima griega que opera en el sector del tabaco y que procede de la fusión de dos sociedades anónimas, es decir, Kapniki A. Michaïlidis AE y M. Bogiatzoglou — Exagogikos Oikos Kapnon AE, mediante solicitudes de 18 y 21 de agosto de 1995, requirió a la Delegación Local del IKA que le fueran devueltas, por haber sido indebidamente abonadas, unas cantidades de 336.068.769 GDR y 30.113.030 GDR respectivamente.

8 Dichas cantidades corresponden a tributos ingresados, con arreglo al artículo 7 de la Ley de 1953, tanto por Michaïlidis como por sus dos antecesoras, con motivo de la exportación de tabacos a Estados miembros y a países terceros durante el período comprendido entre los años 1990 y 1995.

9 Habiendo denegado el Director del IKA las dos solicitudes de Michaïlidis, ésta presentó una reclamación ante la Comisión Administrativa Local de la misma Delegación del IKA contra cada una de las decisiones denegatorias, las cuales fueron igualmente desestimadas mediante resoluciones de 15 y 20 de noviembre de 1996.

10 Michaïlidis interpuso ante el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis sendos recursos de anulación contra estas últimas resoluciones denegatorias, alegando que el tributo percibido en virtud del artículo 7 de la Ley de 1953 (en lo sucesivo, «tributo controvertido»), pagado en las aduanas con motivo de la exportación de tabacos y abonado en concepto de ingreso del IKA por cuenta del Régimen de pensiones de los trabajadores del sector del tabaco, constituye una exacción de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación que es incompatible con el Derecho comunitario, en la medida en que se impone unilateralmente a los productos de tabaco nacionales en razón de su paso por las fronteras.

11 El Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, formuladas en idénticos términos en ambos asuntos:

«1) ¿Constituye una exacción de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación el tributo *ad valorem* que percibe un Estado miembro sobre las mercancías nacionales exportadas a otro Estado miembro, teniendo en cuenta que dicho tributo, que se impone invariablemente a una determinada categoría de mercancías nacionales, de conformidad con criterios objetivos y en el marco de un régimen fiscal general, no grava los productos nacionales que se distribuyen en el mercado interno ni las mercancías idénticas que se importan en el país procedentes de otro Estado miembro; o bien el referido tributo *ad valorem* que grava los tabacos exportados, percibido y abonado en concepto de ingreso del IKA, entidad de Seguridad Social, por cuenta del "Régimen de pensiones de los trabajadores del sector del tabaco", en razón de la finalidad que persigue, a saber, la financiación de dicho régimen de Seguridad Social, no es contrario al Derecho comunitario, sino que constituye, en sentido amplio, una cotización en favor de una institución de Seguridad Social para la realización de los fines de la Seguridad Social de

la categoría de trabajadores de que se trata, los cuales, por estar empleados en empresas como la demandante y de conformidad con las disposiciones pertinentes de la Constitución del Estado miembro tienen, de todos modos, derecho a Seguridad Social, incluso mediante la imposición de tributos como el controvertido?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera parte de la primera cuestión, ¿está obligado, en principio, un Estado miembro a devolver al empresario los impuestos que gravan el valor de las mercancías exportadas y que deben considerarse recaudados vulnerando el Derecho comunitario, cuando está demostrado que la persona que fue obligada a pagar los referidos tributos los repercutió, en la práctica, a otras personas, a saber, los compradores de las mercancías, y no consta ni ha sido invocado por el empresario que dicho tributo provocase un aumento del precio de sus productos ni una reducción de su volumen de ventas?»

12 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 12 de enero de 1999, se acumularon los dos asuntos C-441/98 y C-442/98 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento y de la sentencia.

En cuanto a la primera cuestión

13 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional de remisión pregunta esencialmente si un tributo *ad valorem* sobre los productos de tabaco exportados, que no grava ni los mismos productos de tabaco que se distribuyen en el mercado

interno ni aquellos que se importan procedentes de otro Estado miembro, puede, en razón del objetivo social que persigue, no calificarse como exacción de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación incompatible con los artículos 9, 12 y 16 del Tratado.

14 Del carácter general y absoluto de la prohibición de cualquier derecho de aduana aplicable a las mercancías que circulan entre los Estados miembros se desprende que están prohibidos los derechos de aduana con independencia de cualquier consideración relativa a la finalidad para la cual fueron creados y al destino de los ingresos que producen (véase, en particular, la sentencia de 1 de julio de 1969, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, asuntos acumulados 2/69 y 3/69, Rec. p. 211, apartado 13).

15 Como ha declarado el Tribunal de Justicia en múltiples ocasiones, una carga pecuniaria, aunque sea mínima, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías nacionales o extranjeras a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 9, 12 y 16 del Tratado, aunque no sea percibida en beneficio del Estado (véanse las sentencias Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, antes citada, apartado 18; de 9 de noviembre de 1983, Comisión/Dinamarca, 158/82, Rec. p. 3573, apartado 18; de 22 de junio de 1994, Deutsches Milch-Kontor, C-426/92, Rec. p. I-2757, apartado 50, y de 17 de septiembre de 1997, UKAL, C-347/95, Rec. p. I-4911, apartado 18).

16 Además, procede resaltar que, aunque el Derecho comunitario no restringe la competencia de los Estados miembros para organizar sus sistemas de Seguridad Social, deben sin embargo, en el ejercicio de dicha competencia, respetar el Derecho comunitario (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de abril de 1998, Decker, C-120/95, Rec. p. I-1831, apartados 21 y 23).

17 De lo antes expuesto se deduce que ni el fin social para el cual se estableció el tributo controvertido ni la circunstancia de que los ingresos que genera se destinen al IKA pueden impedir que se califique dicho tributo de exacción de efecto equivalente a derechos de aduana en el sentido de los artículos 9, 12 y 16 del Tratado.

18 El Gobierno helénico y el IKA alegan sin embargo que el tributo controvertido no puede calificarse de exacción de efecto equivalente a derechos de aduana, habida cuenta de que constituye un recurso financiero de carácter social que grava no solo los tabacos exportados, sino también los tabacos consumidos en el territorio nacional. Por consiguiente, en su opinión, el tributo controvertido forma parte de un régimen general de tributos internos compatible con el Derecho comunitario con arreglo al artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación).

19 A este respecto, procede recordar que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un gravamen como el que es objeto de controversia puede, en efecto, no calificarse como exacción de efecto equivalente a derechos de aduana si forma parte de un sistema general de tributos internos que graven de forma sistemática y según los mismos criterios los productos nacionales y los importados o exportados (véase, en particular, la sentencia de 31 de mayo de 1979, Denkavit, 132/78, Rec. p. 1923, apartado 7).

20 Aunque de la cuestión prejudicial se desprende que el órgano jurisdiccional de remisión considera que el tributo controvertido constituye un gravamen que solo recae sobre los productos de tabaco exportados, conviene sin embargo tomar en consideración las observaciones efectuadas por el Gobierno helénico y el IKA, así como examinar bajo qué condiciones podría entrar en el ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado.

21 En efecto, aunque al órgano jurisdiccional nacional le incumbe apreciar si concurren los requisitos pertinentes, basándose en el examen del alcance de las disposiciones nacionales alegadas por el Gobierno helénico y el IKA, al Tribunal de Justicia le compete proporcionar a dicho órgano jurisdiccional todos los elementos de interpretación que puedan permitirle efectuar dicha apreciación para dirimir el asunto que se le haya sometido.

22 A este respecto, por una parte, debe destacarse que, según reiterada jurisprudencia, la característica esencial de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que la distingue de un tributo interno, reside en la circunstancia de que la primera grava exclusivamente el producto que atraviesa la frontera como tal, en tanto que el segundo recae al mismo tiempo sobre los productos importados, exportados y nacionales (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de febrero de 1981, Comisión/Francia, 90/79, Rec. p. 283, apartado 13, y de 22 de abril de 1999, CRT France International, C-109/98, Rec. p. I-2237, apartado 11).

23 Por otra parte, procede recordar que, para que un gravamen sobre los productos de tabaco exportados forme parte de un sistema general de tributos internos, debe imponerse sobre el producto interior y sobre el producto idéntico exportado un mismo tributo en la misma fase de comercialización, y que el hecho imponible del tributo debe también ser idéntico para ambos productos. No basta que el tributo que grava el producto exportado tenga por objeto compensar el gravamen que recae sobre el producto interior similar —o sobre dicho producto o un producto del que deriva— en una fase de producción o de comercialización anterior a aquella en que recae sobre el producto exportado. Considerar que un tributo percibido en la frontera no puede calificarse como exacción de efecto equivalente, cuando aquél no grava el producto nacional similar o lo grava en fases de comercialización diferentes, porque dicho tributo tiene por objeto compensar un gravamen interior que afecta al mismo producto, privaría a la prohibición de las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de su contenido y de su alcance (véase en este sentido, la sentencia Denkavit, antes citada, apartado 8).

24 Por consiguiente, debe considerarse que un tributo como el controvertido, que se percibe en la frontera con motivo de la operación de exportación, constituye una exacción de efecto equivalente a derechos de aduana, salvo que el gravamen

supuestamente comparable percibido sobre los productos nacionales se aplique con igual tipo impositivo, en la misma fase de comercialización y en razón de idéntico hecho imponible.

25 A este respecto, aunque corresponde al Juez nacional, y a él solo, determinar el alcance exacto de las disposiciones legislativas nacionales controvertidas en el litigio principal, procede destacar, como hizo el Abogado General en los puntos 28 a 32 de sus conclusiones, que el Gobierno helénico y el IKA no han logrado eliminar las serias dudas que subsisten sobre si el gravamen supuestamente comparable percibido sobre los productos nacionales, como lo evoca el mencionado Gobierno, se aplica con igual tipo impositivo, en la misma fase de comercialización y en razón de idéntico hecho imponible que el tributo controvertido.

26 De lo antes expuesto se deduce que procede responder a la primera cuestión que un tributo *ad valorem* sobre los productos de tabaco exportados, que no grava ni los mismos productos de tabaco que se distribuyen en el mercado interno ni aquellos que se importan procedentes de otro Estado miembro, debe calificarse, a pesar del objetivo social que persigue, como exacción de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación, incompatible con los artículos 9, 12 y 16 del Tratado, salvo que el gravamen supuestamente comparable percibido sobre los productos nacionales se aplique con igual tipo impositivo, en la misma fase de comercialización y en razón de idéntico hecho imponible que el tributo controvertido.

En cuanto a la segunda cuestión

27 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional de remisión pregunta esencialmente, por una parte, si el Derecho comunitario permite a un Estado miembro denegar la devolución de tributos recaudados vulnerando el Derecho comunitario cuando esté demostrado que dicha devolución produciría un

enriquecimiento sin causa y, por otra parte, según qué modalidades cabe aportar la prueba de tal enriquecimiento.

28 Según Michaïlidis, no se le puede imponer la carga de la prueba. La Comisión, que en este punto se adhiere a la tesis de Michaïlidis, destaca que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no se presume la repercusión del tributo y que no le corresponde al sujeto pasivo aportar la prueba de que no se ha efectuado la misma.

29 Por el contrario, el IKA y el Gobierno helénico consideran, por una parte, que el Estado miembro tiene derecho a denegar la devolución del tributo recaudado vulnerando el Derecho comunitario si se demuestra que ello produciría un enriquecimiento sin causa y, por otra parte, que en la medida en que Michaïlidis no ha demostrado que la percepción del tributo controvertido haya provocado un aumento del precio de los productos y una reducción del volumen de ventas, procede deducir que la devolución del mismo constituye un enriquecimiento sin causa. Por consiguiente, según el IKA y el Gobierno helénico, las autoridades competentes no tienen obligación de devolver el tributo controvertido a la demandante en el litigio principal.

30 Con carácter preliminar, procede subrayar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro vulnerando las normas de Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias que prohíben las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados vulnerando el Derecho comunitario (sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12, y, recientemente, de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, apartado 23).

31 En cuanto a la primera parte de la segunda cuestión, procede destacar que, según reiterada jurisprudencia, la protección de los derechos garantizados en la materia

por el ordenamiento jurídico comunitario no exige conceder la devolución de impuestos indebidamente percibidos cuando puedan producir un enriquecimiento sin causa de los beneficiarios (véase, en particular, la sentencia de 27 de febrero de 1980, Just, 68/79, Rec. p. 501, apartado 26).

32 Corresponde, pues, 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 (véase, en particular, la sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 23).

33 Sin embargo, un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver al operador un tributo recaudado vulnerando el Derecho comunitario, cuando se haya demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del operador y que su devolución a este último le produciría un enriquecimiento sin causa. De lo antedicho resulta que, si sólo se ha repercutido una parte del tributo, incumbe a las autoridades nacionales devolver al operador el importe no repercutido (sentencia Comateb y otros, antes citada, apartados 27 y 28).

34 Además, incluso en el supuesto en que se demuestre que el tributo ha sido repercutido total o parcialmente sobre terceros, la devolución al operador del importe así repercutido no implica necesariamente el enriquecimiento sin causa de este último (sentencia Comateb y otros, antes citada, apartado 29).

35 En efecto, como ha señalado en varias ocasiones el Tribunal de Justicia, es conforme con los principios del Derecho comunitario que los órganos jurisdiccionales a los que se sometan demandas de reembolso tengan en cuenta el perjuicio que pueda haber sufrido el operador de que se trate debido a la reducción del volumen de las exportaciones provocadas por una disposición

como la que establece el tributo controvertido (sentencias Just, antes citada, apartado 26, y Comateb y otros, antes citada, apartado 30).

36 En cuanto a la segunda parte de la segunda cuestión, procede recordar que son incompatibles con el Derecho comunitario las modalidades de prueba cuyo efecto sea hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución de los tributos recaudados vulnerando 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 otras personas, 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 (sentencia San Giorgio, antes citada, apartado 14).

37 A este respecto, 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 (sentencia Dilexport, antes citada, apartado 54).

38 Por consiguiente, si, como alegan el IKA y el Gobierno helénico, le correspondiera a Michaïlidis, con arreglo a la ley nacional, demostrar que el tributo controvertido provocó un aumento del precio de los productos y una reducción del volumen de las exportaciones, procedería considerar que tales disposiciones son contrarias al Derecho comunitario (véase, en este sentido, la sentencia Dilexport, antes citada, apartado 52).

39 En cuanto a la prueba de la repercusión del tributo controvertido sobre terceros, Michaïlidis alega que la cuestión que se plantea en el litigio principal consiste en

si el órgano jurisdiccional nacional debe basarse exclusivamente en documentos que emanen de las autoridades competentes y que Michaïlidis tenía obligación de presentar a las mismas a efectos del pago del tributo controvertido, o si debe tomar también en consideración documentos intercambiados con las empresas cocontratantes.

40 Aunque la cuestión de si se ha repercutido un tributo es una cuestión de hecho que compete al órgano jurisdiccional nacional y aunque sólo a él le corresponde apreciar los elementos de prueba a tal efecto, procede recordar que las modalidades de prueba no pueden tener como efecto hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución del tributo recaudado vulnerando el Derecho comunitario.

41 De lo antedicho se infiere que, si el órgano jurisdiccional nacional debiera limitarse a apreciar los elementos de prueba aportados por las autoridades competentes, sin poder tomar en consideración los sometidos por el operador de que se trate para demostrar que, pese a las declaraciones en contrario formuladas por estas últimas, en la práctica el tributo no fue repercutido o al menos no lo fue en su totalidad, procedería considerar que tales disposiciones son contrarias al Derecho comunitario, habida cuenta de que el sujeto pasivo debe mantener siempre la posibilidad de hacer valer los derechos que le confiere el Derecho comunitario.

42 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que, aunque el Derecho comunitario no se opone a que un Estado miembro deniegue la devolución de los tributos recaudados vulnerando sus disposiciones cuando esté demostrado que dicha devolución produciría un enriquecimiento sin causa, excluye la aplicación de cualquier presunción o regla de prueba que imponga al operador de que se trate la carga de probar que los tributos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otras personas y que le impida aportar elementos de prueba para negar una supuesta repercusión.

Costas

43 Los gastos efectuados por el Gobierno helénico y por la Comisión de las Comunidades Europeas, 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 el Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis mediante dos resoluciones de 29 de octubre de 1998, declara:

1) **Un tributo *ad valorem* sobre los productos de tabaco exportados, que no grava ni los mismos productos de tabaco que se distribuyen en el mercado interno ni aquellos que se importan procedentes de otro Estado miembro, debe calificarse, a pesar del objetivo social que persigue, como exacción de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación, incompatible con los**

artículos 9 y 12 del Tratado CE (actualmente artículos 23 y 25 CE, tras su modificación) y 16 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Amsterdam), salvo que el gravamen supuestamente comparable percibido sobre los productos nacionales se aplique con igual tipo impositivo, en la misma fase de comercialización y en razón de idéntico hecho imponible que un tributo sobre las exportaciones como el establecido por la Ley helénica nº 2348/1953.

2) Aunque el Derecho comunitario no se opone a que un Estado miembro deniegue la devolución de los tributos recaudados vulnerando sus disposiciones cuando esté demostrado que dicha devolución produciría un enriquecimiento sin causa, excluye la aplicación de cualquier presunción o regla de prueba que imponga al operador de que se trate la carga de probar que los tributos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otras personas y que le impida aportar elementos de prueba para negar una supuesta repercusión.

Edward Kapteyn Jann

Ragnemalm Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 21 de septiembre de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

D.A.O. Edward