CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GIUSEPPE TESAURO

presentadas el 27 de junio de 1996 *

1. Las veintisiete remisiones prejudiciales efectuadas por el tribunal d'instance de Paris, relativas a otros tantos procedimientos pendientes ante él y que contienen, todas ellas, una misma pregunta, ofrecen al Tribunal de Justicia la ocasión de profundizar en determinados aspectos de la jurisprudencia en materia de repetición de lo indebido, en particular, en lo que atañe al alcance e incidencia del criterio de la repercusión en el derecho de los particulares a la restitución de los tributos indebidamente percibidos por el Estado.

En efecto, el Juez nacional pregunta al Tribunal de Justicia si puede considerarse que la circunstancia de que un Estado miembro se oponga a la restitución de un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, aduciendo como motivo la repercusión del tributo al comprador, hace prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la devolución, habida cuenta de que la propia legislación del Estado miembro obliga a la empresa a incorporar ese tributo en el precio de coste de la mercancía vendida.

2. El tributo controvertido no es nuevo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que se trata del denominado «octroi de mer», gravamen pecuniario percibido en los DU franceses sobre las mercancías introducidas en esos territorios, independientemente de su procedencia y origen, que puede ser otro Estado de la Comunidad, un país tercero o, incluso, una región de la misma Francia.

Como se recordará, en la sentencia Legros y otros, [1] el Tribunal calificó el «octroi de mer» como exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana (apartados 10 a 18). No obstante, los efectos de la mencionada sentencia fueron limitados en el tiempo (apartados 28 a 36), con la consecuencia de que la incompatibilidad de dicho derecho con el Tratado no pudo ni puede invocarse en apoyo de solicitudes de devolución de los derechos pagados con anterioridad a su pronunciamiento, salvo por los solicitantes que, antes de la fecha de dicha sentencia, hubieran interpuesto un recurso judicial o presentado una reclamación equivalente.

3. En la posterior sentencia Lancry y otros, [2] el Tribunal de Justicia declaró, por un lado, la incompatibilidad del «octroi de mer» con el Tratado incluso en la medida en que se percibiera sobre mercancías originarias y procedentes de otras regiones del mismo Estado, y, por otro, la invalidez de la

* Lengua original: italiano.

1 — Sentencia de 16 de julio de 1992 (C-163/90, Rec. p. I-4625).

2 — Sentencia de 9 de agosto de 1994 (asuntos acumulados C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 y C-411/93, Rec. p. I-3957).

Decisión 89/688/CEE del Consejo [3] —adoptada con anterioridad a la sentencia Legros y otros— en tanto en cuanto autorizaba a Francia a prorrogar la vigencia del régimen del «octroi de mer» hasta el 31 de diciembre de 1992.

No obstante, el Tribunal de Justicia no acogió la solicitud del Gobierno francés de limitar en el tiempo los efectos de la sentencia. En efecto, a ese respecto afirmó que «el Gobierno francés no podía razonablemente seguir considerando, después del 16 de julio de 1992, fecha de la sentencia Legros y otros, que la legislación nacional en la materia era conforme con el Derecho comunitario. Además, los intereses de las colectividades locales están suficientemente protegidos a través de la limitación en el tiempo acordada en la sentencia Legros y otros. Por tanto, no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia». [4]

4. En otras palabras, la limitación en el tiempo acordada en la sentencia Legros y otros se aplica también a las solicitudes de restitución de las cantidades percibidas, en concepto del «octroi de mer», después de la entrada en vigor de la Decisión de 22 de diciembre de 1989 y hasta el 16 de julio de 1992, fecha en que se dictó dicha sentencia. Por el contrario, en la medida en que los derechos de que se trata fueron percibidos también después de esa fecha, debe poderse proceder a su restitución —naturalmente, si se cumplen los requisitos— a los agentes económicos que los pagaron.

3 — Decisión de 22 de diciembre de 1989 relativa al régimen del «octroi de mer» en los departamentos franceses de Ultramar (DO L 399, p. 46).

4 — Sentencia Lancry y otros, antes citada, apartado 45.

Las controversias que originaron el presente procedimiento se refieren, precisamente, a la devolución de los «octrois de mer» percibidos con posterioridad al 16 de julio de 1992, devolución que fue denegada por las autoridades aduaneras competentes basándose en las normas nacionales pertinentes, que es oportuno, pues, recordar aquí.

5. En el artículo 352 *bis* del code des douanes, tal como fue modificado por el párrafo segundo del artículo 24 de la Ley de 30 de diciembre de 1986, se dispone que «todo aquel que haya pagado indebidamente derechos y tributos nacionales recaudados con arreglo a los procedimientos del presente Código podrá obtener su devolución, a no ser que los derechos y tributos hayan sido repercutidos al comprador».

A los efectos que ahora interesan, debe recordarse asimismo el artículo 1 de la Ley de 2 de julio de 1963, modificada por el artículo 32 del Decreto Legislativo de 1 de diciembre de 1986. En efecto, en dicho artículo se prevén sanciones (multas de 5.000 a 100.000 FF) a cargo de aquellos que revendan un producto a un precio inferior a su precio de adquisición efectivo. A continuación, en la misma norma se define el precio de adquisición efectivo como «el precio indicado en la factura de compra, incrementado con los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos específicos que graven la reventa de que se trate y, en su caso, el precio del transporte». Ello significa que está prohibida la venta a pérdida y que, por tanto, las mercancías no pueden venderse a un precio inferior al precio de coste.

6. Pasemos a los hechos. Comateb y las restantes demandantes en los procedimientos principales son, todas ellas, sociedades que pagaron el «octroi de mer» sobre mercancías introducidas en Guadalupe y procedentes de otros Estados miembros o de otra parte del territorio francés. Como consecuencia de la sentencia Lancry y otros, solicitaron la restitución de las cantidades indebidamente pagadas a la Administración de Aduanas en el período comprendido entre el 17 de julio y el 31 de diciembre de 1992. El director de Aduanas, por su parte, alega que los «octrois de mer» controvertidos no pueden dar lugar a devolución, con arreglo al artículo 352 *bis* del code, en la medida en que fueron repercutidos a los compradores.

El tribunal d'instance de Paris, que conoce del litigio, consideró necesario efectuar, respecto de cada uno de los procedimientos pendientes ante él, una remisión prejudicial al Tribunal de Justicia. En ella solicita, fundamentalmente, que se dilucide si debe considerarse que la negativa a restituir un tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, por haber tenido lugar la repercusión de ese tributo al comprador de la mercancía, hace prácticamente imposible o excesivamente difícil la obtención de la devolución, cuando la propia legislación del Estado miembro de que se trata obliga a las empresas a incorporar dicho tributo en el precio de la mercancía vendida.

7. A este respecto, procede precisar que, como se desprende de la resolución de remisión, el Juez nacional es categórico al afirmar que «el "octroi de mer" objeto de litigio fue repercutido a los compradores». Señala asimismo, a este respecto, que las propias sociedades demandantes no discutieron la realidad de la repercusión a los compradores de las mercancías.

En opinión del Juez *a quo*, la circunstancia de que la legislación francesa obligue al contribuyente a sumar el tributo controvertido al precio de compra de los productos necesarios para su actividad y, por tanto, posteriormente, al precio de coste de la mercancía vendida, implica, de hecho, que dicha legislación «prevé la percepción del tributo soportado sin deducción posible en la facturación a los clientes, al no existir facturación diferenciada tal como existe en materia de IVA, y hace obligatoria la repercusión en la que se basa la Administración Tributaria para negarse a la devolución». El Juez nacional llega así a la conclusión de que «parece que la legislación francesa establece las condiciones de la repercusión y, por ende, de la no devolución».

8. Planteado el problema en estos términos, es decir, admitiendo que se produjo la repercusión a los clientes del tributo recaudado con infracción del Derecho comunitario, restaría por determinar si la repercusión puede excluir el derecho a la repetición de lo indebido o si, habida cuenta de las características particulares del caso presente, un sistema así concebido es incompatible con el Derecho comunitario precisamente por hacer prácticamente imposible la devolución de las cantidades indebidamente pagadas a la Administración.

Sin embargo, el Gobierno francés y la Comisión sostuvieron en sus observaciones y reiteraron en la vista que la obligación de incorporar el «octroi de mer» en el precio de coste no implica, en modo alguno y, en todo caso, no por definición, que se haya producido, efectivamente, la repercusión a los compradores de las mercancías. [5] Y ello, fundamentalmente, porque una empresa puede muy bien optar, por motivos inherentes a su estrategia de mercado, por reducir su propio margen de beneficio antes que repercutir la exacción.

Semejante hipótesis es, indudablemente, correcta desde el punto de vista teórico, pero choca de forma patente con la realidad, por cuanto postula una distinción que, en la práctica, resulta imposible. En efecto, ¿cómo distinguir, dentro del único precio pagado por el tercero, lo que corresponde a costes y gastos y lo que corresponde al beneficio del importador? Y además, siendo incontrovertido en el caso presente que el precio de coste del producto de que se trata incluye (por Ley) el «octroi de mer» y que el precio de venta se compone del precio de coste más el beneficio del importador, ¿de qué modo se determinará si ese importador pretendió hacerse cargo, en su totalidad o en parte, del derecho controvertido, reduciendo en cambio su margen de beneficio?

9. En verdad, un mínimo de realismo obliga a reconocer desde ahora que no puede seguirse la vía que indican la Comisión y el Gobierno francés. La prohibición de la venta a pérdida, impuesta en la legislación francesa, hace bastante patente que el precio de venta de un producto incluye, necesariamente, también el gravamen que constituye el «octroi de mer», al igual que todos los costes restantes. De ello se sigue que tratar de averiguar la intención de cada uno de los agentes económicos, con objeto de comprobar si quisieron reducir su beneficio o repercutir íntegramente el derecho indebidamente pagado, resulta una empresa ardua y vana.

Y ni siquiera me parece viable la posibilidad, sugerida asimismo por la Comisión, de que el Juez nacional, con el fin de determinar si tuvo o no lugar la repercusión, recurra a un perito para determinar si el margen de beneficio de cada agente económico corresponde a un margen considerado normal (y me pregunto: ¿normal respecto a una media del beneficio obtenido por otros agentes del mismo sector o normal en el sentido de que no sea excesivo?). Evidentemente, en una economía de mercado el beneficio depende de factores variables; determinar su *normalidad* no prueba nada, y mucho menos si se ha producido o no la repercusión.

En consecuencia, para ser claro, es necesario reconocer que tales expedientes, lejos de demostrar la existencia o inexistencia de repercusión, parecen más bien apropiados para vaciar de todo contenido el derecho a la restitución de un tributo indebidamente recaudado por la Administración.

5 — En efecto, durante la vista, las propias sociedades demandantes sostuvieron, aun cuando fuese basándose en motivaciones distintas, que la repercusión del «octroi de mer» al comprador de la mercancía no puede considerarse una consecuencia automática de la incorporación de un importe igual al «octroi de mer» en el precio de coste.

10. Así las cosas, soy del parecer de que la afirmación del Juez nacional según la cual «consta que el "octroi de mer" objeto de litigio fue repercutido a los compradores», además de basarse en la situación jurídica que caracteriza al caso de autos, tiene en cuenta una situación de hecho que concurre en todos los supuestos en los que el derecho indebido es un impuesto indirecto que grava la transmisión de bienes: la imposibilidad de distinguir, dentro del precio de venta de un producto, entre los costes y el beneficio. Aun suponiendo que el agente de que se trata hubiera pretendido reducir su margen de beneficio, lo cierto es que el precio de venta sigue incluyendo también el tributo indebidamente recaudado por la Administración.

Basándose en esa comprobación, no me parece que existan muchas alternativas posibles: o bien se considera que el tributo de que se trata fue repercutido, circunstancia «verosímil» ya que, por definición, está comprendido en el precio de venta; o bien se admite que ni la Administración puede probar que se produjo la repercusión, ni el importador que no tuvo lugar dicha repercusión, con la consecuencia de que será necesario optar entre privilegiar a una u otro. Semejante opción, si se efectúa a favor de la Administración, implicará una presunción de repercusión que vacía de todo contenido al derecho a la restitución de lo indebido; en cambio, si favorece al importador, implicará que éste tiene siempre y en todo caso el derecho a la restitución de lo indebido. En ambos casos, la conclusión será la misma: de hecho, la repercusión no tiene —ni debería tener— ninguna incidencia a efectos de la restitución.

Volviendo al caso presente, considero que el Tribunal de Justicia no puede hacer abstracción de las apreciaciones de hecho y de Derecho efectuadas por el Juez *a quo* para llegar a la conclusión de que el tributo controvertido fue repercutido a los adquirentes de las mercancías, apreciaciones que, por otro lado, se recogen de forma articulada y exhaustiva en la resolución de remisión. Por tanto, el punto de partida de mi examen es que se produjo la repercusión a los compradores de las mercancías y no, como sugirió la Comisión, que la incorporación de un importe correspondiente al «octroi de mer» en el precio de coste no pruebe que dicha repercusión haya tenido lugar efectivamente. Por otra parte, la primera conclusión propuesta, según la cual no sería posible —en todo caso, no en una situación como la considerada— *probar* la existencia o inexistencia de la repercusión, obliga a considerar que los términos de la cuestión no variarían sustancialmente ni siquiera de adoptarse el punto de vista de la Comisión.

11. Dicho esto, estimo oportuno mencionar, ante todo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de repetición de lo indebido, comenzando por recordar que «el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados por un Estado miembro en infracción del Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares 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». [6]

6 — Sentencia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12.

El fundamento del derecho a la restitución de las cantidades indebidamente percibidas por la Administración está vinculado, pues, al efecto directo de las disposiciones comunitarias de que se trata y a la efectividad de la tutela de las situaciones jurídicas subjetivas creadas por dichas disposiciones. Y es evidente que dicha tutela no sería efectiva si la sentencia declarativa de la ilegitimidad de un tributo, por haber sido recaudado con infracción de una norma comunitaria con efecto directo, no fuese acompañada de la posibilidad del particular de obtener la devolución.

12. A continuación, deseo recordar que, de conformidad con una jurisprudencia reiterada, a falta de normas comunitarias específicas (armonizadas) que regulen la materia, el derecho a la devolución debe ejercerse ante los órganos jurisdiccionales nacionales —a los cuales «se ha encomendado la protección jurídica que deriva en favor de los particulares del efecto directo de las disposiciones del Derecho comunitario»— [7] según las condiciones establecidas en la normativa interna. No obstante, dichas condiciones no pueden «ser menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno» y no deben «hacer imposible en la práctica el ejercicio de derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales deben salvaguardar». [8]

Ahora bien, si es cierto que la razón de ser de la restitución de los tributos ingresados con infracción del Derecho comunitario estriba en la eficacia de las normas dotadas de efecto directo y, asimismo, que las normas y condiciones del Derecho nacional previstas en la materia no deben hacer prácticamente imposible el derecho atribuido por una disposición comunitaria, debería deducirse de ello que quien solicita la devolución debe probar la ilegalidad del tributo y el hecho de que lo ha pagado, y nada más. No obstante, la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia ha reconocido que el Derecho comunitario no impide a los ordenamientos jurídicos nacionales denegar la devolución de tributos indebidamente recaudados cuando ello implique un enriquecimiento sin causa del titular del derecho a la devolución, en particular «cuando se haya *probado* que la persona obligada al pago del impuesto lo ha repercutido sobre otros sujetos». [9] Se impone así una condición adicional al solicitante de la devolución: la prueba de que el tributo ingresado no fue repercutido.

13. Fue en la sentencia Just, de 27 de febrero de 1980, [10] donde el Tribunal de Justicia declaró por primera vez que el Derecho comunitario «no exige conceder la restitución de tributos indebidamente percibidos en condiciones que entrañen un enriquecimiento sin causa de los titulares del derecho»; y que, por tanto, «no excluye que se tenga en cuenta el hecho de que la carga de los tributos indebidamente percibidos haya podido repercutirse a otros agentes económicos o a los consumidores».

7 — Sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe (33/76, Rec. p. 1989), apartado 5, y Comet (45/76, Rec. p. 2043), apartado 12.

8 — Sentencia Rewe, antes citada, apartado 5; sentencia Comet, antes citada, apartados 13 y 16. Dichos principios generales, como es sabido, además de haber sido confirmados en toda la jurisprudencia ulterior en materia de repetición de lo indebido (sentencias de 27 de febrero de 1980, Just, 68/79, Rec. p. 501, apartado 25; de 27 de marzo de 1980, Denkavit, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 25; de 10 de julio de 1980, Ariete, 811/79, Rec. p. 2545, apartado 12; de 10 de julio de 1980, Mireco, 826/79, Rec. p. 2559, apartado 13; San Giorgio, antes citada, apartado 12; de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard, asuntos acumulados 331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099, apartado 12, y de 24 de marzo de 1988, Comisión/Italia, 104/86, Rec. p. 1799, apartado 7), constituyen ya jurisprudencia reiterada del Tribunal (véase, en último lugar, la sentencia de 23 de mayo de 1996, Lomas, C-5/94, Rec. p. I-2553, apartado 31).

9 — Sentencia San Giorgio (citada en la nota 6), apartado 13; el subrayado es mío.

10 — Citado en la nota 8, apartados 26 y 27.

Para una mejor comprensión de los motivos que llevaron al Tribunal de Justicia a dicha conclusión, estimo oportuno recordar que, en aquel caso, se le solicitó, entre otras cosas, que determinase si era compatible con el Derecho comunitario la práctica jurisprudencial danesa consistente, precisamente, en tomar en consideración, ante las solicitudes de devolución de tributos pagados pero no debidos, la circunstancia de que dichos tributos se hubieran incorporado en el precio de los bienes y trasladado a los sucesivos compradores. Dicha práctica se deriva de una sentencia del Højesteret (Tribunal Supremo danés) de 1952, [11] en la que éste denegó la devolución, que había solicitado una empresa de molienda, afirmando que el tributo indebidamente recaudado había sido repercutido a los compradores del pan; lo que resultaba probado por el hecho de que el precio de ese producto era fijado por la autoridad y ésta lo había incrementado —tras introducir el tributo que, posteriormente, se declaró ilícito— en un importe equivalente al del propio tributo.

14. La imposibilidad de reclamar las cantidades pagadas indebidamente, sancionada por el Juez danés, estaba pues relacionada con el supuesto particular de que se tratase de un precio de venta impuesto por los poderes públicos y que dicho precio hubiera sido incrementado con un importe igual al del tributo (ilícito) cuya devolución se solicitaba. La situación que originó el asunto Just era bien distinta; ello no obstante, como se ha visto, el Tribunal de Justicia admitió, en términos generales, que el Derecho comunitario no se opone a que, a efectos de la repetición de lo indebido, se tome en consideración la eventual repercusión a los terceros compradores.

11 — Véase UfR 1952, 974 H.

Y precisamente desde esta perspectiva la sentencia Just ha sido intensamente criticada por la doctrina. [12] Además de poner de manifiesto que, de ese modo, se erigió en principio una hipótesis exclusivamente prevista en el ordenamiento danés y, por otro lado, en circunstancias excepcionales bien definidas, [13] se ha discutido que la repercusión determine un enriquecimiento sin causa del agente económico que ha pagado el tributo indebido y que, en todo caso, pueda considerarse adecuada para excluir la misma razón de ser de la repetición de lo indebido. A este respecto, en particular, se ha señalado que «s'il y a enrichissement sans cause, c'est plutôt au bénéfice de l'autorité publique *(accipiens)* qui a perçu la taxe illicite, puisque la base légale sur laquelle la perception a été effectuée est mise postérieurement à néant, ce qui lui fai perdre toute cause». [14]

15. Más adelante volveré sobre este aspecto. Lo importante ahora es recordar que la jurisprudencia posterior, si bien confirmó que los Estados miembros están autorizados para denegar la restitución de tributos indebidamente recaudados cuando de ella se siga un

12 — Véanse, entre otros, Hubeau: «La répétition de l'indu en droit communautaire», en *Revue trimestrelle de droit européen*, 1981, pp. 442 y ss.; Waelbroeck: «La garantie du respect du droit communautaire par les Etats membres. Les actions au niveau national», en *Cahiers de droit européen*, 1985, pp. 37 y ss.

13 — En efecto, a este respecto se observa, por un lado, que hasta aquel momento en ninguno de los ordenamientos jurídicos nacionales, a excepción del danés, la repercusión a terceros se consideraba causa extintiva de lo indebido, y tanto es así que las normas que contienen dicha disposición no se adoptaron, por ejemplo, en Italia y Francia, hasta después de la sentencia Just; por otro, que de la jurisprudencia del propio Højesteret danés se desprendía, por el contrario, que cuando el precio de un producto gravado con el tributo era determinado no por las autoridades sino por el mercado, no había razón para considerar que hubiera sido incrementado con el fin de compensar el tributo, con la consecuencia de que el solicitante tenía derecho a la devolución (sentencia de 28 de mayo de 1965, asunto II 214/1964, U 1965, 492 H).

14 — Hubeau, (citado en la nota 12), p. 451.

enriquecimiento sin causa del titular del derecho, ha aportado precisiones significativas relativas a las condiciones de prueba de la repercusión, precisiones que, de hecho, reducen de forma sustancial su incidencia en el derecho a la repetición de lo indebido.

En efecto, en la sentencia San Giorgio, el Tribunal de Justicia afirmó que «serían incompatibles con el Derecho comunitario los requisitos de prueba cuyo efecto sea hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución de los impuestos recaudados en infracción del Derecho comunitario. Tal es el caso, concretamente, de las presunciones o 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 limitaciones especiales sobre la forma de la prueba que se ha de aportar, como el hecho de excluir toda prueba no documental». [15] En la misma sentencia, el Tribunal añadió a continuación que «en una economía de mercado basada en la libre competencia, la cuestión de si la carga fiscal que recae sobre el importador ha podido ser repercutida efectivamente y en qué medida sobre las fases económicas subsiguientes incluye un grado de incertidumbre que no puede imputarse sistemáticamente a la persona obligada al pago de un tributo contrario al Derecho comunitario». [16]

16. Los pronunciamientos que acabo de evocar ponen de manifiesto, por un lado, que la prueba de no haber repercutido el tributo a los clientes, en la medida en que haya de ser aportada por el importador como requisito para la admisibilidad de la solicitud, puede terminar por hacer prácticamente imposible la obtención de la devolución; por otro, y en consecuencia, que la inversión de la carga de la prueba puede, por tanto, resultar necesaria. En otras palabras, el Tribunal de Justicia reconoció así que en algunos casos, en particular en una economía de mercado basada en la libre competencia, puede muy bien ser la Administración quien esté obligada a probar que ha tenido lugar la repercusión, y no, en cambio, el importador quien deba demostrar que no repercutió el tributo a los compradores de la mercancía.

Por otra parte, en su posterior sentencia en el asunto Bianco y Girard, el Tribunal de Justicia no tuvo en cuenta el argumento según el cual, en el supuesto de una economía de precios regulados, por no tener los agentes económicos ninguna libertad para trasladar el tributo a los compradores o no hacerlo, sería compatible con el Derecho comunitario imponer a dichos agentes la carga de la prueba. En efecto, considerando que los principios sentados en la sentencia San Giorgio no se aplican tan sólo a situaciones que acaecen en una economía de mercado, el Tribunal de Justicia observó que, si bien es más o menos probable, según el carácter del mercado, que la repercusión se haya producido, no es menos cierto que «los numerosos factores que determinan la estrategia comercial varían mucho entre uno y otro caso, de modo que *se convierte en una tarea prácticamente imposible determinar la parte respectiva de su influencia efectiva en la repercusión*». [17]

15 — Sentencia San Giorgio (citada en la nota 6), apartado 14.
16 — *Ibidem*, apartado 15.
17 — Sentencia de 25 de febrero de 1988 (citada en la nota 8), apartado 20; el subrayado es mío.

17. Es cierto que, en la misma sentencia, aunque declaró que no puede admitirse que, en el caso de impuestos indirectos, exista «una presunción en cuya virtud la repercusión se haya producido y por lo tanto corresponda al sujeto pasivo la prueba en contrario», el Tribunal de Justicia, no obstante, precisó que «esta afirmación en nada prejuzga la solución del problema específico que se plantea, desde el punto de vista de la carga de la prueba, cuando el sujeto pasivo se ha visto obligado, por la propia legislación aplicable, a repercutir un impuesto sobre sus clientes». [18]

Salvo que se considere que el Tribunal de Justicia dejó pendiente la cuestión, esta última afirmación parecería indicar que cuando el importador está obligado, por la misma normativa nacional, a repercutir un tributo a sus clientes, supuesto que, esencialmente, coincide con el que originó el presente procedimiento, continuaría correspondiéndole la carga de la prueba. [19] De ello se derivaría, de un modo que me atrevería a calificar de cuasiautomático, que dicho importador no podría, en modo alguno, obtener la devolución de los tributos indebidamente percibidos por la Administración.

18. ¿Qué conclusiones cabe extraer de la jurisprudencia recordada hasta ahora? Es evidente, como lo demuestra el examen efectuado, que la incidencia de la repercusión, tal como se declaró en la sentencia Just, ha sido considerablemente revisada en la jurisprudencia posterior. No estimo aventurado señalar que poner el acento en el margen de incertidumbre que entraña el fenómeno de la repercusión, [20] así como en la circunstancia de que los diversos factores que determinan la estrategia comercial de una empresa son variables, lo que hace que se «conviert[a] en una tarea prácticamente imposible» determinar su influencia efectiva en la repercusión, [21] equivale, en el fondo, a reconocer el hecho de que la prueba de la existencia o inexistencia de la repercusión a terceros constituye una *probatio diabolica*. Como, por otra parte, ya he mencionado (véanse los puntos 9 y 10), lo es tanto para el agente económico que ha pagado el tributo indebido como para la propia Administración.

Desde esta óptica, la inversión de la carga de la prueba trasladándola del importador a la Administración, tal como fue sancionada por el Tribunal de Justicia, es precisamente un modo de evitar el llegar a la negación absoluta del derecho de repetición de lo indebido. La opción de privilegiar al contribuyente respecto a la Administración en relación con las condiciones de prueba implica que el primero, ante la imposibilidad en que se encuentra la Administración para probar que la repercusión tuvo efectivamente lugar, tendrá siempre derecho a la restitución de cuanto haya pagado indebidamente; así lo confirman las sentencias nacionales dictadas con arreglo a la mencionada jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

18 — *Ibidem*, apartado 17.

19 — Por otro lado, esa interpretación no afectaría a supuestos del tipo del resuelto en Dinamarca por el Højesteret en la evocada sentencia de 1952, que, como ya se ha dicho, condicionó sin duda la sentencia de este Tribunal en el asunto Just.

20 — Véanse, en particular, las sentencias San Giorgio (citada en la nota 6), apartado 15, y Bianco y Girard (citada en la nota 8), apartado 17.

21 — Sentencia (citada en la nota 8), apartado 20.

19. ¿Cabe deducir de ello que la importancia de la repercusión y del principio del enriquecimiento sin causa, pese a haberse confirmado reiteradamente en la jurisprudencia en la materia, ha sido revisada hasta tal punto que no tiene ya ninguna incidencia práctica a efectos de la repetición de lo indebido? La respuesta sólo puede ser negativa. Resta, en efecto, el supuesto en que es la propia legislación del Estado la que obliga al importador a repercutir a sus clientes el tributo ilícito, supuesto que está en el centro del presente litigio. De hecho, la misma jurisprudencia, como ya se ha dicho, parece excluir, en tal caso, la posibilidad de invertir la carga de la prueba, con la consecuencia de que el agente económico, pese a haber pagado un tributo no debido, no tendría ningún derecho a la restitución de lo indebido. [22]

A este respecto, observo, en primer lugar, que puedo compartir el enfoque del Tribunal, en el sentido de que en un supuesto de esas características no puede evitarse partir de la base del efectivo acaecimiento de la repercusión y que, por tanto, no tendría ningún sentido invertir la carga de la prueba. En tal supuesto, en efecto, la Administración está, en todo caso, en condiciones de probar que ha tenido lugar la repercusión, [23] como por otro lado señaló el Juez remitente respecto al presente asunto.

20. Es cierto que ha de admitirse que, en un caso de este tipo, el problema no puede en cambio resolverse, como sugirió la Comisión, a través de una comprobación encaminada a determinar si efectivamente tuvo lugar la repercusión. No se trata, en modo alguno, de determinar a quién incumbe la carga de la prueba y comprobar si las condiciones de prueba exigidas hacen prácticamente imposible la obtención de la devolución. El problema es mucho más radical: en efecto, se trata de decidir si debe considerarse que la repercusión del «octroi de mer» —por ser consecuencia de una obligación impuesta en la propia normativa nacional— hace imposible la obtención de la devolución; es decir, si, por ello mismo, una normativa nacional que conduzca a tal resultado es incompatible con el Derecho comunitario. En última instancia, se trata de decidir si la repercusión a terceros provoca efectivamente un enriquecimiento sin causa del agente y por ello, o ello no obstante, puede constituir una causa extintiva de la obligación de restitución de las cantidades indebidamente percibidas por la Administración.

22 — En este punto, considero oportuno recordar que, en relación con un supuesto análogo, aunque relativo a una solicitud de restitución de cantidades pagadas con base en Reglamentos comunitarios inválidos, el Tribunal de Justicia declaró, en una sentencia de 13 de mayo de 1981, que la existencia «de un sistema especialmente concebido para repartir los efectos de una medida de política económica priva de fundamento a una acción de repetición de los importes de las fianzas prestadas y que hayan sido declarados percibidos con carácter definitivo, aun cuando dicha acción pudiera ejercerse y prosperar con arreglo exclusivamente al Derecho nacional. A este respecto *es indiferente que el agente haya repercutido efectivamente dicha carga o se haya abstenido de hacerlo por razones relacionadas con la estrategia económica de su empresa*»; (International Chemical Coporation, 66/80, Rec. p. 1191, apartado 24; el subrayado es mío). Es pues suficiente que la normativa comunitaria de que se trata se interprete de un modo que permita (no siendo, sin embargo, necesario que la imponga) la repercusión del gravamen de que se trata para denegar la restitución de la suma indebidamente pagada. Al no haber motivo para considerar que los agentes económicos deben gozar de una tutela distinta en función de que su solicitud de restitución de lo indebido esté relacionada con tributos nacionales o comunitarios, pienso por tanto que dicha jurisprudencia, en la medida en que se contradice con las propias sentencias San Giorgio y Bianco Girard, está ya superada. Huelga decir que, de lo contrario, sería cuando menos obligado proceder a una reflexión en profundidad al respecto.

23 — En el caso de autos, por ejemplo, a la Administración de Aduanas le bastó con verificar que las empresas demandantes habían, efectivamente, incorporado en el precio de coste un importe igual al «octroi de mer», como lo exige la normativa interna vigente; y que, tal como declararon las propias empresas, el precio de venta fue posteriormente determinado sumando un margen de beneficio a los costes totales.

Así pues, comenzaré por recordar que el precio de venta de un determinado producto se fija, ciertamente, de modo que cubra los costes relativos al mismo, aunque también (y especialmente) está condicionado por la situación del mercado, por lo que definirlo como la mera suma de los costes soportados y el beneficio deseado sería un planteamiento simplista. De ello se sigue que no es posible aislar de él una determinada cuota, relacionarla de forma exclusiva con el importe de un tributo indebidamente pagado y, por esa vía, excluir el derecho a la repetición de lo indebido. Así las cosas, no creo que pueda albergarse duda alguna sobre la imposibilidad de demostrar que la pérdida patrimonial sufrida por quien ha pagado el tributo ilícito ha sido compensada con la incorporación del tributo en el precio del producto de que se trata. En efecto, a mi juicio, es de todo punto evidente que la certeza de haberse producido la repercusión a los terceros compradores podría tenerse únicamente en presencia de una oferta elástica y una demanda rígida, lo que de hecho no sucede en la realidad económica. También el jurista debe tener en cuenta esta realidad elemental y deducir de ella consecuencias razonables.

21. Con carácter más general, aun cuando se admitiera que, en todo caso, el agente económico concreto obtiene un beneficio como consecuencia de la restitución de un tributo indebidamente pagado que, total o parcialmente, había repercutido a sus clientes, resta por preguntarse si, en tal supuesto, puede razonablemente emplearse el concepto de enriquecimiento sin causa. Mi respuesta, ya en el plano de la teoría jurídica general, es negativa: en efecto, no considero que pueda calificarse correctamente como enriquecimiento sin causa el beneficio que obtiene el particular por la restitución de un tributo ilegítimamente exigido y recaudado por la Administración. En especial, no considero que el Estado, que, indudablemente —él sí— se ha enriquecido sin causa al recaudar, tal vez durante años, un tributo ilícito, pueda después invocar precisamente ese principio para denegar la restitución de las cantidades indebidamente percibidas. [24]

Pero hay más. Si se aceptase que un Estado puede oponerse a la restitución de lo indebido por haberse producido la repercusión —por lo demás, exigida por la propia normativa nacional— podría muy bien suceder que el Estado de que se trate no se atenga oportunamente a la sentencia del Tribunal de Justicia en la que se declara contrario a Derecho el tributo controvertido: y ello, precisamente, porque, en cualquier caso, no estaría obligado a restituir las cantidades indebidamente recaudadas. Esto me parecería un premio francamente excesivo.

22. En definitiva, a mi parecer, al menos en un caso como el presente, la restitución de lo indebido alcanza tan sólo a compensar un (...) *empobrecimiento sin causa* del agente económico que haya pagado a la Administración tributos no debidos. Y no importa que los haya repercutido (obligado a ello por la propia normativa nacional) al comprador, habiendo debido en tal caso, presumiblemente, reducir su margen de beneficio o sufrir una reducción del volumen de ventas. En todo caso, no dudo que, en presencia de la Administración de un Estado miembro que durante años ha vulnerado el Derecho comunitario y de un contribuyente que le

24 — Véanse, sobre este extremo, las conclusiones del Abogado General Sr. Mancini en el asunto San Giorgio, antes citado (Rec. pp. 3616 y ss., especialmente pp. 3627 y ss.), así como el punto 14 y la nota 14 de las presentes conclusiones.

haya pagado tributos no debidos, ciertamente, no puede ser el segundo quien haya de resultar penalizado.

Y debe quedar bien claro que una solución opuesta vaciaría de todo contenido una situación jurídica subjetiva garantizada al particular por el Derecho comunitario; lo que plantearía, realmente, un problema de protección jurisdiccional efectiva de esa situación jurídica. No es éste un problema menor.

23. Una última observación. Como es sabido, una reciente jurisprudencia ha admitido la obligación del Estado de indemnizar a los particulares que hayan sufrido daños provocados por la lesión, ocasionada por una violación imputable al Estado, de un derecho directamente conferido por una norma comunitaria. En esa ocasión, el Tribunal de Justicia precisó, en particular, que «en este supuesto, el derecho a reparación constituye el corolario necesario del efecto directo reconocido a las disposiciones comunitarias cuya infracción ha dado lugar al daño causado». [25]

Ahora bien, es muy posible, como antes mencionaba, que el particular sufra un perjuicio por el propio hecho de (...) repercutir a sus clientes el tributo recaudado por la Administración con infracción del Derecho comunitario, desde el momento en que el incremento del precio del producto —si se considera que refleja la repercusión a los terceros compradores— podrá entrañar una disminución de su volumen de ventas. En ese supuesto, el particular podrá sin duda ejercer eficazmente una acción de responsabilidad contra el Estado para la reparación del perjuicio causado por la percepción del tributo en contra de lo dispuesto en el ordenamiento jurídico comunitario.

A esto se podría objetar que esta última posibilidad elimina el riesgo antes temido de que se niegue al particular la tutela plena y efectiva a que tiene derecho. Sin embargo, me pregunto si no sería mucho más sencillo, y no sólo para el agente de que se trate, reconocerle el derecho a la repetición de lo indebido.

24. Y éste es el resultado que debe garantizarse asimismo a los demandantes en los procedimientos principales. Si el Tribunal de Justicia desease alcanzarlo, como sugiero, entiendo que dispone de dos vías. La primera consiste en responder al Juez nacional que una normativa nacional articulada de tal modo que obligue a la repercusión a los terceros compradores puede hacer prácticamente imposible la devolución de los tributos indebidamente recaudados por la Administración y, por ello mismo, es incompatible con el Derecho comunitario. La segunda, más radical, consiste en declarar que la repercusión a los terceros compradores no puede excluir el derecho del particular a la repetición de lo indebido.

25 — Sentencia de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame (asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029), apartado 22.

No obstante, habida cuenta de los precedentes jurisprudenciales existentes en esta materia, no puedo evitar señalar que también la primera solución termina por privar al criterio de la repercusión, aunque sea de modo menos patente, de todo alcance e incidencia práctica. En efecto: o bien la Administración no está en condiciones de probar que se produjo la repercusión (teniendo en cuenta la inversión de la carga de la prueba que se decidió en las sentencias San Giorgio y Bianco y Girard) o bien debe considerarse que el régimen normativo que impone la repercusión —y que, por tanto, constituye el único supuesto en el que la Administración está en condiciones de probar que se produjo la repercusión— hace prácticamente imposible el derecho a la devolución. El resultado final no varía: el particular tiene derecho siempre y en todo caso a la restitución de los tributos recaudados por el Estado con infracción del Derecho comunitario.

Así las cosas, estimo obligado proponer al Tribunal de Justicia la solución más obvia: decir con claridad que la repercusión a los terceros compradores no tiene incidencia alguna en el derecho del particular a la repetición de lo indebido. Dicha elección no sólo da lugar a menores incertidumbres entre los agentes económicos y los intérpretes, sino que también corresponde mejor a la realidad económica.

25. A la luz de las consideraciones que anteceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión planteada por tribunal d'instance de Paris:

«La circunstancia de que un tributo recaudado vulnerando el Derecho comunitario haya sido repercutido a los terceros compradores de la mercancía no puede excluir el derecho del particular a la repetición de las cantidades indebidamente percibidas por la Administración.»