



UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti

Abogado. Miembro de la AEDAF

SENTENCIA 2 OCTUBRE DE 2003

■ **Asunto C-147/01**

■ **Partes:** Weber's Wine World Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser, Beta-Leasing GmbH / Abgabenberufungskommission Wien
Fiscalidad

■ **Síntesis:** “Impuestos indirectos – Impuesto sobre la venta de bebidas alcohólicas – Incompatibilidad con el Derecho comunitario – Devolución del impuesto”
(Sala Quinta)

I. Comentario. Legislación española.

I.1 Comentario

En este asunto y a propósito de la declaración de ser contraria al Derecho Comunitario la exigencia de un impuesto sobre bebidas, en el que se plantea la cuestión de si para proceder a su devolución, se podían establecer por el derecho nacional normas procesales más rigurosas para prevenir los efectos que pudiera tener una Sentencia del Tribunal de Justicia, que declare que el Derecho Comunitario se opone al mantenimiento de un tributo nacional, que se les exige en el derecho nacional; y también declara ser contrario al Derecho Comunitario el exigir para la devolución, que se justifique que no se ha producido un enriquecimiento injusto para el sujeto pasivo, por el hecho de haber repercutido el impuesto; si bien la apreciación de esta incompatibilidad entre el derecho nacional y el comunitario, corresponde apreciarlo al Juez nacional.

I.2 Legislación española

Esta doctrina sería aplicable igualmente en el derecho español.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 23 de marzo de 2001, El Verwaltungsgerichtshof planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE) y del punto 3 del fallo de la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97, Rec. p. I-1157; en lo sucesivo, "sentencia EKW").

2.1 El litigio principal

Weber's Wine World Handels-GmbH es un comerciante de vinos, mientras que los demás demandantes del litigio principal explotan cada uno de ellos en un restaurante.

Por este motivo, estaban sujetos, en virtud de la Wiener Abgabenordnung (Código de impuestos de Viena; en lo sucesivo, "WAO"), al impuesto sobre las bebidas. Dado que éste es un impuesto "autoliquidable", es el propio sujeto pasivo el que calcula e ingresa, a más tardar el día 15 de cada mes, el impuesto debido correspondiente al mes anterior, sin liquidación previa de la administración tributaria. Posteriormente, cada sujeto pasivo envía, a más tardar el 15 de febrero de cada año, una declaración tributaria sobre la deuda fiscal del año anterior.

Los demandantes del litigio principal calcularon e ingresaron ellos mismos el impuesto sobre las bebidas alcohólicas y no alcohólicas. Posteriormente, no obstante, revocaron de sus declaraciones fiscales invocando la ilegalidad de dicho tributo en relación con el Derecho comunitario y solicitaron su devolución.

En 1998, los demandantes del litigio principal presentaron ante la Abgabenbehörde erster Instanz (autoridad tributaria competente en primera instancia para el cobro de los impuestos) solicitudes de devolución del impuesto sobre las bebidas en relación con determinados períodos comprendidos entre 1995 y 1998, y alegaron que dicho impuesto era contrario a la Directiva 92/12 y que había sido recaudado indebidamente.

La Abgabenbehörde erster Instanz declaró que los demandantes del litigio principal eran sujetos pasivos del impuesto tanto sobre las bebidas alcohólicas como sobre las no alcohólicas y desestimó las reclamaciones de reembolso que se le plantearon, dado que, según ella, las cantidades que habían sido ingresadas por los sujetos pasivos correspondían al importe imponible.

Los demandantes del litigio principal recurrieron estas decisiones ante la administración tributaria, que, mediante decisiones de 6 de septiembre de 2000, modificó la cuantía del impuesto sobre las bebidas fijado en primera instancia, porque, conforme a la sentencia EKW, sólo debía gravarse la venta de bebidas no alcohólicas.

Sin embargo, la administración tributaria desestimó las reclamaciones de devolución de los impuestos ya ingresados al apreciar que de la instrucción resultaba que éstos habían sido repercutidos definitivamente por los sujetos pasivos sobre el consumidor final.

Los demandantes del litigio principal interpusieron un recurso ante el Verwaltungsgerichtshof contra las decisiones de 6 de septiembre de 2000, en la medida en que éstas desestimaban

las reclamaciones de reembolso del impuesto sobre las bebidas alcohólicas del período comprendido entre 1995 y 1998.

En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“El artículo 10 CE (antiguo artículo 5 del Tratado CE) y el apartado 3 del fallo de la sentencia [EKW], según el cual las disposiciones del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE no pueden invocarse en apoyo de demandas relativas a un tributo como el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, que se haya pagado o devengado antes de la fecha de dicha sentencia, salvo por los demandantes que hayan iniciado una acción judicial o hayan presentado una reclamación equivalente antes de esta fecha, ¿se oponen a la aplicación del artículo 185, apartado 3, de la Wiener Abgabenordnung (WAO), introducido mediante la Ley de modificación de la WAO de 2 de marzo de 2000 [...], y aplicable también a las deudas tributarias nacidas con anterioridad a la publicación de dicha Ley de modificación, según el cual no existe derecho a la devolución de un tributo cuando éste haya sido soportado económicamente por un tercero distinto del sujeto pasivo?”

3. Fundamentos de derecho

3.1 Sobre la cuestión prejudicial

3.1.1 Sobre el artículo 10 CE

Por lo que respecta al impuesto sobre las bebidas alcohólicas, es necesario recordar que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 50 de la sentencia EKW, que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se opone al mantenimiento de dicho impuesto.

Asimismo ha de recordarse que el artículo 185 de la WAO, en su versión anterior a la Ley modificativa, no supeditaba las reclamaciones de devolución de los impuestos recaudados ilegalmente a ningún requisito específico. También consta que la introducción en el artículo 185 de la WAO de una disposición que pasó a ser el apartado 3 de este artículo estuvo precedida de numerosos debates en el Parlamento del Estado federado de Viena, durante los cuales se hizo referencia a las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto que dio lugar a la sentencia EKW, así como a las desastrosas consecuencias que tendría para las finanzas de los municipios austriacos una sentencia del Tribunal de Justicia que declarase el impuesto sobre las bebidas incompatible con el Derecho comunitario. Además, la modificación de la WAO se produjo una semana antes de que se dictara la citada sentencia.

Del conjunto de estas circunstancias resulta que la inserción del apartado 3 en el artículo 185 de la WAO pretenda prevenir los efectos de la sentencia EKW, en caso de que el impuesto sobre las bebidas alcohólicas fuese declarado contrario al Derecho comunitario y dicha sentencia no limitara sus efectos en el tiempo.

Sin embargo, estas circunstancias no bastan por sí solas para acreditar que el artículo 185, apartado 3, de la WAO tenga por objeto reducir específicamente las posibilidades de ejercitar una acción de devolución del impuesto sobre las bebidas alcohólicas recaudado indebidamente. El Verwaltungsgerichtshof señala en su resolución de remisión que la WAO en modo alguno se refiere únicamente a la devolución de impuestos cuya percepción era ilegal con arreglo al Derecho comunitario. Además, las partes del litigio principal, los Gobiernos austriaco e italiano y la Comisión defienden, sobre este particular, tesis opuestas. No obstante, no corresponde al Tribunal de Justicia resolver un aspecto litigioso referido exclusivamente a la interpretación del Derecho nacional, ya que esta misión corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales.

3.1.2 Sobre la vinculación entre la repercusión del impuesto sobre las bebidas alcohólicas y el enriquecimiento sin causa

El Tribunal de Justicia señaló que, aunque la legislación nacional concibe los impuestos indirectos para ser repercutidos sobre el consumidor final y, habitualmente, en el comercio, estos impuestos indirectos se repercuten parcial o totalmente, no puede afirmarse con carácter general que, en todos los casos, el impuesto sea efectivamente repercutido. En efecto, esta repercusión efectiva, total o parcial, depende de varios factores que son propios de cada transacción comercial y la diferencian de otros casos situados en otros contextos. En consecuencia, la repercusión o no repercusión en cada caso de un impuesto indirecto constituye una cuestión de hecho que debe examinar el juez nacional, quien puede apreciar libremente las pruebas que se le sometan.

El Tribunal de Justicia precisó que es más o menos probable, según la estructura del mercado, que la repercusión tenga lugar. Sin embargo, los numerosos factores que determinan la estrategia comercial varían mucho según los casos, de modo que es prácticamente imposible determinar la parte respectiva de su influencia efectiva en la repercusión.

El Tribunal de Justicia ha declarado también que, incluso cuando se demuestra que la carga del tributo recaudado indebidamente ha sido repercutida total o parcialmente sobre terceros, la devolución de éste al operador económico no implica necesariamente un enriquecimiento sin causa.

En efecto, aun en el caso de que el impuesto se incluyera por completo en el precio exigido, el sujeto pasivo podría sufrir un perjuicio económico debido a una disminución del volumen de sus ventas.

Por ello, la existencia y la medida del enriquecimiento sin causa que obtendría el sujeto pasivo a través de la devolución de un tributo recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario sólo podrán determinarse tras un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes.

Por consiguiente, el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro se niegue a devolver a un operador económico un impuesto recaudado en contra del Derecho comunitario basándose en que este impuesto haya sido integrado en el precio de venta

minorista fijado por este operador y, por tanto, haya sido repercutido sobre terceros, de modo que la devolución del impuesto generaría necesariamente un enriquecimiento sin causa del citado operador.

3.1.2 Sobre los principios de equivalencia y de efectividad

El principio de equivalencia sólo se opone a la aplicación de disposiciones nacionales que permitan a los sujetos pasivos obtener la devolución de un impuesto recaudado indebidamente si éstas prevén, cuando la acción de devolución se base en una declaración de inconstitucionalidad dictada por un órgano jurisdiccional nacional, condiciones más ventajosas que las aplicables a los operadores económicos que, a raíz de una sentencia del Tribunal de Justicia, soliciten la devolución de un impuesto percibido en contra del Derecho comunitario.

Aunque la administración tributaria y el Gobierno austriaco sostienen que la carga de la prueba recae enteramente sobre la autoridad nacional, de la resolución de remisión se desprende asimismo que la administración tributaria llegó a la conclusión de que el impuesto sobre las bebidas alcohólicas no había sido soportado económicamente por los demandantes del litigio principal al considerar meramente que el precio facturado a los consumidores de estas bebidas incluía este impuesto. Esta forma de actuar podría constituir una presunción de repercusión del citado impuesto sobre terceros, así como un enriquecimiento sin causa de los sujetos pasivos, que puede hacer imposible o al menos excesivamente difícil la devolución del impuesto recaudado indebidamente, lo que es contrario al Derecho comunitario.

Corresponde al juez nacional determinar si, a falta de una presunción establecida por la ley, la práctica de la administración tributaria no tiene por efecto crear tal presunción de enriquecimiento sin causa.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia decidió:

“1) La adopción por un Estado miembro de una normativa, como la Wiener Abgabenordnung, que establece normas procesales más restrictivas en materia de devolución de lo pagado indebidamente, para prevenir los efectos que pudieran tener una sentencia del Tribunal de Justicia que declara que el Derecho comunitario se opone al mantenimiento de un tributo nacional, sólo es contraria a este Derecho, y, más concretamente, al artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE), en la medida en que la normativa se refiera específicamente a dicho tributo, cuestión que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales.

2) Las normas del Derecho comunitario relativas a la acción de devolución de lo pagado indebidamente deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que niegue, cuestión que corresponde verificar al juez nacional, la devolución de un impuesto incompatible con el Derecho comunitario, por la sola razón de que éste haya sido repercutido sobre terceros, sin exigir que se determine la medida del enriquecimiento sin causa originaria para el sujeto pasivo la devolución de este impuesto.

3) *El principio de equivalencia se opone a una normativa nacional que establece modalidades procesales menos favorables para las reclamaciones de devolución de un impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario que las aplicables a acciones de reembolso similares basadas en determinadas disposiciones de Derecho interno. Corresponde al juez nacional verificar, sobre la base de una apreciación completa del Derecho nacional, si es cierto que, por una parte, sólo los demandantes que ejerciten una acción de reembolso basada en el Derecho constitucional interno puedan invocar el "AnlaBfallwirkung", y si, por otra parte, las normas que regulan la devolución de impuestos declarados incompatibles con el Derecho constitucional interno son más favorables que las aplicables a las acciones de reembolso relativas a tributos declarados contrarios al Derecho comunitario.*

4) *El principio de efectividad se opone a una legislación o a una práctica administrativa nacionales que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario al establecer una presunción de enriquecimiento sin causa a partir del mero hecho de la repercusión del impuesto sobre terceros."*

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 20 de marzo de 2003.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del modo siguiente:

"Una disposición de Derecho interno que impide que un tributo declarado incompatible con el Derecho comunitario se reembolse a un sujeto pasivo cuando el tributo haya sido repercutido sobre un tercero no vulnera el Derecho comunitario, aunque se aplique a situaciones ocurridas antes de su promulgación y a partes cuyo derecho a invocar la incompatibilidad del impuesto no quedaba excluido por una limitación temporal de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la que se deduce tal incompatibilidad, siempre que cumpla los principios de equivalencia (no debe ser menos favorable que las normas que rigen el reembolso en situaciones internas estrictamente equivalentes) y efectividad (no debe hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho comunitario).

Con el fin de cumplir el principio de efectividad, la disposición no debe, en particular:

- hacer el reembolso prácticamente imposible o excesivamente difícil en lo que respecta a cualquier parte de la carga económica que haya sido soportada por el sujeto pasivo, bien porque no haya repercutido el importe íntegro del tributo o bien porque haya soportado de otro modo un perjuicio económico como consecuencia de su imposición;
- entrañar, en la práctica, una presunción de que la carga económica ha sido soportada por un tercero o un requisito de que el demandante pruebe lo contrario;
- establecer una obligación de presentación de pruebas que sean prácticamente imposibles o excesivamente difíciles de conseguir en el momento de entrada en vigor de la disposición."