

## EL CONTENCIOSO SOBRE RESTITUCION DE TRIBUTOS NACIONALES RECAUDADOS EN VIOLACION DEL DERECHO COMUNITARIO (\*)

Por Dr. AMI BARAV (\*\*)

La protección de los derechos conferidos a los particulares por las normas comunitarias corresponde, en lo esencial, a las jurisdicciones nacionales. Con la excepción de las competencias exclusivas del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, son las jurisdicciones de los Estados miembros las que están llamadas a conocer de los litigios que conciernen al Derecho comunitario.

En el ejercicio de esta función, las jurisdicciones internas son interpeladas por la conjunción de dos principios fundamentales del ordenamiento jurídico comunitario. En virtud de la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho nacional, dichas jurisdicciones deben inaplicar cualquier disposición nacional incompatible con el Derecho comunitario, ya que este último, «en razón de su naturaleza específica original» (1), no puede «verse oponer judicialmente un texto interno cualquiera» (2). En conformidad con la aplicabilidad directa de las reglas comunitarias, les corresponde asegurar la salvaguardia de los derechos engendrados por dichas reglas en favor de los particulares (3).

---

(\*) Traducido del francés por Begoña Cerro Prada, Area de Derecho Internacional Público de la Universidad Complutense de Madrid.

(\*\*) Profesor de Derecho de la Universidad de Essex.

(1) Aff. 6/64, Costa c. ENEL, *Rec.*, X, pág. 1141, esp. p. 1160.

(2) *Ibid.*

(3) Aff. 26/62, Van Gend en Loos, *Rec.*, IX, pág. 1.

El alcance de estos dos principios combinados, en lo que concierne a la función comunitaria del juez nacional, el contenido de su misión y el modo en que debe cumplirla ha sido establecido por el Tribunal de Justicia en su ya célebre sentencia *Simmenthal* (4). En efecto, el Tribunal declaró que:

«... todo juez nacional, requerido en el marco de su competencia, tiene la obligación de aplicar íntegramente el Derecho comunitario y de proteger los derechos que aquél confiere a los particulares, dejando inaplicada cualquier disposición nacional eventualmente contraria, ya sea ésta anterior o posterior a la norma comunitaria» (5).

El Tribunal se muestra relativamente reticente a la hora de precisar los procedimientos jurídicos y los remedios jurisdiccionales a lo que concretamente deberían tener acceso los particulares a fin de poder reivindicar ante las jurisdicciones internas la protección de sus derechos. Se ha indicado que esta protección debe ser «efectiva» (6), «directa e inmediata» (7). Pero ir más allá de estas indicaciones podría ser considerado como una injerencia excesiva en la organización jurisdiccional y procesal de los Estados miembros.

Sin embargo, las jurisdicciones nacionales no han dejado de solicitar algunas precisiones referidas a la naturaleza y al alcance de la protección jurisdiccional debida a los particulares titulares de los derechos que se derivan de las normas comunitarias, y el Tribunal ha tenido que responder a las cuestiones planteadas. De este modo, resulta de su jurisprudencia que, en el marco del contencioso sobre abuso de poder, el justiciable debe disponer de una vía de recurso que le permita obligar al juez a controlar la legalidad de las medidas internas frente al Derecho comunitario (8), y el juez debe declarar inaplicables las medidas incompatibles con este último (9). En el plano de la responsabilidad de los poderes públicos en caso de violación del Derecho comunitario, el juez podría ser inducido a ordenar a la Adminis-

(4) Aff. 106/77, *Simmenthal*, *Rec.*, 1978, pág. 629.

(5) *Ibid.*, esp. pág. 644.

(6) Aff. 179/84, *Bozzetti*, *Rec.*, 1985, pág. 2301, esp. pág. 2317/18.

(7) Aff. 13/68, *Salgoil*, *Rec.*, XIV, pág. 661, esp. pág. 675.

(8) Vid., por ejemplo, aff. 222/86, *Heylens*, sentencia de 15 de octubre de 1987, aún no publicada. Vid. igualmente aff. 222/84, *Johnston*, *Rec.*, 1986, pág. 1651.

(9) Aff. 34/67, *Lück*, *Rec.*, 1968, pág. 359; aff. 33/76, *Rewe-Zentralfinanz*, *Rec.*, 1976, pág. 1989; aff. 84/71, *Marimex*, *Rec.*, 1972, pág. 89; aff. 93/71, *Leonesio*, *Rec.*, 1972, pág. 287.

tración nacional la reparación de los daños causados por la aplicación de las medidas nacionales incompatibles con el tratado (10).

No obstante, en el conjunto del contencioso comunitario que se desarrolla ante las jurisdicciones nacionales, el recurso de restitución de los importes percibidos por la Administración nacional en violación del tratado ocupa un puesto muy particular (11). Ello se explica por el ámbito de aplicación material del Derecho comunitario. En efecto, el principio de la libre circulación de mercancías, en particular la prohibición de percibir derechos de aduana y tasas de efecto equivalente a la importación y a la exportación (12), y la prohibición de la imposición interna discriminatoria sobre los productos importados en relación a los productos nacionales similares (13), originan un considerable número de recursos de devolución.

Con ocasión de este contencioso, las jurisdicciones internas solicitaron al Tribunal de Justicia que se pronunciara a título prejudicial sobre diversas cuestiones. De su jurisprudencia en esta materia destaca que el derecho a la restitución de lo indebido deriva del ordenamiento jurídico comunitario (I), mientras que las modalidades de ejercicio de la acción de reembolso caen dentro de la esfera de competencia del Derecho nacional (II).

---

(10) Aff. 69/75, Russo c. AIMA, *Rec.*, 1976, pág. 45. Vid. sobre esta cuestión D. SIMON & A. BARAV: «La responsabilité de l'administration nationale en cas de violation du droit communautaire», *R. M. C.*, 1987, pág. 165.

(11) Sobre la restitución de lo indebido en Derecho comunitario, vid. los informes presentados por P. Karpenstein & C. Macstripieri, P. Leleux y M. Waelbroeck titulados «La restitution de taxes perçues indûment par l'Etat en droit communautaire», en *Centre d'études juridiques européennes, Genève, Etudes suisses de droit européen*, vol. 18: Colloque de droit européen et de droit administratif comparé. La restitution de taxes indûment perçues par l'Etat, Genève, Georg, 1976, págs. 201, 209 y 215, respectivamente. Vid. asimismo F. HUBEAN: «La répétition de l'indu en droit communautaire», *R. T. D. E.*, 1981, pág. 442; A. BARAV: «La répétition de l'indu dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes», *C. D. E.*, 1981, pág. 507; M. WÆLBROECK: «La nature du droit au remboursement des montants payés contrairement au droit communautaire», en *Liber Amicorum J. Mertens de Wilmars*, Kluwer Rechtswetenschappen Antwerpen, W. E. J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1982, pág. 430; L. J. SMITH: «A European concept of conditio indebiti?», *C. M. L. Rev.*, 1982, vol. 19, pág. 269.

(12) Artículos 12 y siguientes del Tratado CEE.

(13) Artículo 95 del Tratado CEE.

## I. EL DERECHO A LA RESTITUCIÓN DERIVA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO COMUNITARIO

Las sentencias del Tribunal de Justicia y las conclusiones de los abogados generales son testimonio de una doble preocupación, tendente a fundamentar el derecho a la restitución de los montantes percibidos en desconocimiento del Derecho comunitario. En primer lugar, se trataría de determinar de qué *ordenamiento jurídico*, nacional o comunitario, deriva este derecho (A). En segundo lugar, sería preciso buscar el *fundamento* que conviene asignar al derecho a la restitución (B).

### A) *Ordenamiento jurídico del que deriva el derecho a la restitución*

¿Establece el Derecho comunitario, con independencia del Derecho interno, un derecho a la restitución de los importes percibidos en violación del tratado?

En sus conclusiones relativas al asunto *Rewe*, el abogado general Warner se mostró hostil al reconocimiento de un derecho de los justiciables a la restitución basado en el Derecho comunitario. En su opinión, ningún derecho autónomo de esta naturaleza ha sido conferido por el ordenamiento comunitario. Fiel a la autonomía institucional y procedimental de los Estados miembros, M. Warner estimó que compete al Derecho nacional proveer los remedios a los que tienen derecho los justiciables por razón de la nulidad de la disposición nacional en virtud de la cual se hubieran recaudado determinados importes (14).

A decir verdad, este asunto no permitía al Tribunal tomar posición sobre esta cuestión. En el caso que nos ocupa, un tribunal alemán planteó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia con el fin de saber si un individuo conserva o no el derecho —cuya existencia en el Derecho interno implícitamente se presume— a la restitución de los tributos percibidos por las autoridades estatales en violación del Derecho comunitario, a pesar del transcurso del plazo de recurso previsto por el Derecho interno. En su sentencia, el Tribunal ha afirmado lacónicamente que en aplicación del principio de cooperación enunciado en el artículo 5 del tratado, corresponde a las juris-

(14) Aff. 33/76, *Rec.*, 1976, pág. 2004.

dicciones nacionales asegurar la protección jurídica que se deriva para los particulares del efecto directo del Derecho comunitario (15).

Subsiguientemente, el abogado general Reischl ha estimado, no obstante, que en la sentencia *Rewe* el Tribunal había consagrado implícitamente el derecho de los particulares a la restitución de las sumas percibidas por el Estado en violación del Derecho comunitario. En sus conclusiones a la sentencia *Denkavit Italiana* (16), el abogado general ha sostenido, en efecto, que cuando, en respuesta a la pregunta planteada en el asunto *Rewe*, el Tribunal ha subrayado el efecto directo del artículo 13 del tratado, objeto del litigio principal planteado ante el juez interno, y la creación, por esta disposición, de derechos en favor de los particulares que la jurisdicciones internas deben salvaguardar, estaba necesariamente partiendo de la hipótesis de que existe una obligación de restitución (17).

La sentencia *Cucchi v. Avez* (18) constituye un paso más hacia el reconocimiento por el Tribunal de Justicia de un derecho a la devolución de las sumas recaudadas en violación del Derecho comunitario. En esta sentencia el Tribunal declaró incompatibles con un reglamento comunitario las cargas pecuniarias recaudadas sobre el azúcar en virtud de una disposición legislativa italiana. Interrogado acerca de la cuestión de saber si, en tal caso, los interesados estaban en su derecho de rechazar el pago de dichas tasas y, en caso de pago ya efectuado, de solicitar el reembolso, el Tribunal respondió simplemente que la violación del Derecho comunitario puede ser invocada ante las jurisdicciones internas (19).

Puede constatar, por tanto, que el Tribunal no se ha pronunciado acerca de la restitución. No obstante, en el contexto de este asunto, la invocabilidad del reglamento comunitario en litigio, cuya posibilidad ha sido reconocida por el Tribunal, podría servir para justificar la negativa al pago y, en su caso, la solicitud de devolución. En consecuencia, puede deducirse legítimamente de la respuesta dada por el Tribunal que éste admite la solución del no-pago y de reembolso de los importes percibidos en violación del Derecho comunitario.

Las conclusiones del abogado general Reischl en relación a este asunto

---

(15) *Ibid.*, pág. 1998.

(16) Aff. 61/79, *Rec.*, 1980, pág. 1205.

(17) *Ibid.*, pág. 1233.

(18) Aff. 77/76, *Rec.*, 1977, pág. 987.

(19) *Ibid.*, pág. 1010.

son más explícitas en lo que se refiere a la restitución. En efecto, según el abogado general:

«la ilegalidad de una medida nacional que tiene su fuente en disposiciones directamente aplicables de un reglamento comunitario puede... ser invocada por el particular. Según la situación de hecho y las disposiciones del Derecho nacional, puede llegarse a la constatación de que la contribución en litigio no debe ser pagada o, en caso de que ya lo haya sido, que debe ser reembolsada» (20).

El derecho a la restitución de las cantidades percibidas por los órganos estatales en virtud de una medida nacional contraria al Derecho comunitario parece haber sido consagrado expresamente, por primera vez, en la sentencia *McCarren* (21).

En este asunto se cuestionaba el sistema de comercialización de la carne de cerdo en Irlanda, en virtud del cual se recaudaba un tributo sobre los productores de carne porcina. Tras constatar que determinados aspectos del sistema eran contrarios al tratado y que el tributo percibido servía, en parte, para financiar actividades incompatibles con la organización común de mercado en el sector afectado, el Tribunal declaró que:

«en principio, cualquier operador económico sujeto al pago del tributo tiene, por ello, derecho a reclamar la restitución de la parte del mismo destinada a fines incompatibles con el Derecho comunitario» (22).

Esta toma de posición implica un reconocimiento del fundamento comunitario del derecho a la restitución de las sumas percibidas en violación del tratado. Es precisamente en razón de su incompatibilidad con el Derecho comunitario cuando un tributo nacional no es legalmente exigible y, en caso de pago, debe ser restituido. La contribución de esta sentencia *McCarren* es, pues, considerable. Refiriéndose a esta sentencia en sus conclusiones relativas al asunto *Denkavit Italiana*, el abogado general Reischl no dejó de subrayar que:

---

(20) *Ibid.*, pág. 1024.

(21) Aff. 177/78, *Rec.*, 1979, pág. 2161.

(22) *Ibid.*, pág. 2192.

«el Tribunal se ha pronunciado expresamente en el sentido de una obligación de reembolso de derechos percibidos en el marco de un sistema nacional de comercialización contrario al Derecho comunitario» (23).

La jurisprudencia del Tribunal se encaminaba hacia un reconocimiento cada vez más explícito del derecho al reembolso de los importes percibidos por la Administración nacional en desconocimiento del Derecho comunitario.

En la sentencia *Hans Just* (24) se encuentra una confirmación explícita del fundamento comunitario del derecho a la restitución. El Tribunal declaró, en efecto, que :«corresponde a los Estados miembros asegurar la devolución de los tributos percibidos en violación del artículo 95...» (25).

En su sentencia *San Giorgio* (26), importante por más de un motivo, el Tribunal declaró que:

«el derecho a obtener la devolución de tributos recaudados por un Estado miembro en violación de las reglas del Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias que prohíben los tributos de efecto equivalente a los derechos de aduana o, en su caso, la aplicación discriminatoria de los tributos interiores» (27).

Una fórmula similar figura en la reciente sentencia *Barra* (28).

La cuestión de la devolución eventual de un tributo nacional parcialmente incompatible con el tratado, acerca de la cual se pronunció el Tribunal en la sentencia *McCarren* se planteó de nuevo en el asunto *Lewis*. En esta última sentencia el Tribunal ha declarado en particular que:

«en la hipótesis de que el tributo sirva para financiar un organismo

---

(23) *Rec.*, 1980, pág. 1205.

(24) *Aff.* 68/79, *Rec.*, 1980, pág. 501.

(25) *Ibid.*, pág. 524.

(26) *Aff.* 199/82, *Rec.*, 1983, pág. 3595.

(27) *Ibid.*, pág. 3612.

(28) *Aff.* 309/85, sentencia de 2 de febrero de 1988, punto 17: «... el derecho a obtener la devolución de las sumas percibidas por un Estado miembro en violación de las normas de Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias tal y como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia».

del que parte de sus actividades sea considerada como contraria al Derecho comunitario, le corresponde al juez nacional apreciar si, teniendo en cuenta la importancia de las actividades en cuestión, esta circunstancia afecta a la legalidad del tributo y si debe acarrear una exoneración total o parcial del mismo» (30),

de tal suerte que:

«Corresponde igualmente a este juez determinar, según su Derecho nacional, si y en qué medida semejante tributo debe ser restituido...» (31).

Una aproximación de las sentencias *McCarren* y *Lewis* pone de manifiesto el cambio de posición del Tribunal. En la primera, desde el momento en que un tributo era percibido para financiar un conjunto de actividades de las que una parte era contraria al Derecho comunitario, el sujeto pasivo tenía derecho a la restitución de aquella parte del tributo, calculada proporcionalmente, que se destinaba a actividades ilegales. En la segunda, el Tribunal ya no dice que el contribuyente tenga derecho a obtener tal restitución.

Este retroceso se explicaría por el hecho de que el Tribunal, en la sentencia *Lewis*, ya no considera que un tributo del que una parte se destina a financiar actividades contrarias al Derecho comunitario sea automáticamente, y por este hecho, ilegal en todo o en parte, desde el momento en que es simultáneamente utilizado para otras actividades cuya compatibilidad con el Derecho comunitario no ha sido puesta en tela de juicio. La importancia menor de las actividades incompatibles con el Derecho comunitario no debería necesariamente tachar al tributo de ilegal. En consecuencia, se invita al juez nacional a proceder a una apreciación global. A él le corresponde decidir, en función de la importancia relativa de las distintas actividades financiadas por el mencionado tributo, si este último debe ser considerado como ilegal. También a él le corresponde determinar en qué medida una parte del tributo no es exigible. Esta solución permite al juez considerar como legal, en su conjunto, un tributo destinado a financiar, al menos parcialmente, actividades de las que ciertos aspectos son contrarios al Derecho comunitario mien-

(29) *Aff.* 222/82, *Rec.*, 1983, pág. 4083.

(30) *Ibid.*, pág. 4125.

(31) *Ibid.*



tras que otros son conforme con este último. Ya no está obligado, como lo estaba en virtud de la sentencia *McCarren*, a establecer qué parte del tributo está destinada a actividades incompatibles con el tratado y a reconocer, en favor de aquellos que lo hubieran pagado, el derecho al reembolso.

No es cierto que el Tribunal haya querido volver sobre su jurisprudencia anterior relativa al principio de restitución de los importes ilegalmente percibidos. Por lo menos en aquellos casos en los que el tributo, en su conjunto, es contrario al Derecho comunitario, el derecho a la devolución se reconoce actualmente sin equívocos.

Tampoco se discute ya que el derecho de los individuos a la restitución de las sumas recaudadas por la Administración nacional en violación del Derecho comunitario, así como la obligación correlativa que de ello resulta para las jurisdicciones nacionales de reconocer ese derecho, derivan del propio ordenamiento jurídico comunitario. Como lo ha observado el abogado general Mancini, «el derecho al reembolso de las sumas percibidas en contra de las normas comunitarias procede del ordenamiento jurídico comunitario que, consiguientemente, lo garantiza» (32).

Una vez determinado el ordenamiento jurídico en el que encuentra su fuente el derecho de los justiciables a la devolución de los tributos y cánones nacionales recaudados en violación del Derecho comunitario, correspondía al Tribunal de Justicia precisar, dentro del ordenamiento jurídico comunitario, el fundamento exacto de aquel derecho.

#### B) *El fundamento del derecho a la restitución*

La lectura de las sentencias del Tribunal de Justicia y de algunas conclusiones de los abogados generales revela que el derecho a la restitución procede de la aplicabilidad directa de la norma comunitaria que prohíbe la percepción de tributos contrarios al tratado. La obligación del juez de ordenar al Estado la restitución de tales importes deriva de su misión relativa a la salvaguardia del efecto directo, pero también del compromiso de «lealtad comunitaria» al que se halla vinculado, suscrito por los Estados miembros en virtud del artículo 5 del tratado.

Reconocemos, junto con el profesor C.-J. Berr, que en sentido estricto el derecho conferido a los particulares por el efecto directo de las disposi-

---

(32) Conclusiones a la sentencia 199/82, *San Giorgio, Rec.*, 1983, esp. pág. 3624.

ciones comunitarias que prohíben la percepción de tributos contrarios al tratado no es el de ser reembolsado en caso de pago indebido, sino el de no ser indebidamente gravado. Efectivamente, la restitución de una suma que uno ha tenido que pagar no es sino un sustituto imperfecto del derecho a rechazar la imposición irregular (33).

El profesor M. Waelbroeck comparte la misma opinión. Según él, la prohibición impuesta a los Estados miembros de percibir un determinado tributo da origen al derecho a efectuar la operación sobre la cual recae el tributo sin que se deba pagar éste. En el caso de que el tributo haya sido pagado en un pasado, el derecho a exigir el reembolso íntegro del importe pagado se desprende lógicamente de ello (34).

El Tribunal de Justicia parece adherirse a esta tesis. En el asunto *Bresciani* (35), el Tribunal consideró que la disposición del Convenio de Yaoundé enjuiciada, que preveía la supresión de tasas de efecto equivalente a derechos de aduana, engendra en favor de los justiciables «un derecho al no-pago» de semejantes tributos (36). Asimismo, en la sentencia *Denkavit Italiana*, el Tribunal habla de «la incompatibilidad de un determinado tributo nacional con el tratado y la correlativa prohibición de percibirlo...» (37). Señalemos, igualmente, que en la sentencia *McCarren* el Tribunal estimó que un tributo destinado a financiar actividades incompatibles con el Derecho comunitario «no es debido» (38), y que en su sentencia *Lewis* declaró que las disposiciones comunitarias en litigio «constituyen un medio de defensa oponible a una demanda encaminada a obtener el pago de un tributo incompatible con estas disposiciones...» (39).

El derecho al reembolso deriva así indirectamente, en cierto modo, del derecho a no pagar tributos contrarios al tratado. Es, por tanto, en el efecto directo de la prohibición de percibir tales tributos en donde reside el fundamento de este derecho.

---

(33) C.-J. Berr, nota a Cour d'appel de Lyon, 30 de noviembre de 1978, Ramel, Dalloz-Sirey, 1979, Jurisprudence, pág. 371.

(34) M. WAELBROECK: «La nature du droit au remboursement des montants payés contrairement au droit communautaire», en *Liber Amicorum J. Mertens de Wilmars*, op. cit., pág. 430, esp. pág. 435.

(35) Aff. 87/75, Rec., 1976, pág. 129.

(36) *Ibid.*, pág. 142.

(37) Aff. 61/79, Rec., 1980, pág. 1205, esp. pág. 1222.

(38) Aff. 177/78, Rec., 1979, pág. 2161, esp. pág. 2192.

(39) Aff. 222/82, Rec., 1983, pág. 4083, esp. pág. 4125.

Esta solución es admitida por el abogado general Reischl. En sus conclusiones relativas al asunto *Hans Just* (40), M. Reischl ha estimado que, cuando determinados tributos han sido pagados en violación del artículo 95 del tratado, el efecto directo de esta disposición impone la devolución de aquéllos (41). Asimismo, el abogado general Reischl ha sostenido en el asunto *Denkavit italiana* (42) que «resulta del espíritu y de la finalidad del efecto directo que los derechos pagados en cumplimiento de reglas de Derecho nacional contrarias al Derecho comunitario deben normalmente ser restituidos» (43). Para él:

«el efecto directo del Derecho comunitario tiene como corolario la obligación de principio de restituir las sumas indebidamente percibidas, sin que la aplicación del Derecho comunitario pueda ser reducida a la nada por el hecho de la percepción por el Estado miembro de aquellos tributos en violación de disposiciones del Derecho comunitario» (44).

El Tribunal, por su parte, se interesó en subrayar, en primer lugar, la obligación que se desprende para los Estados miembros del artículo 5 del tratado. En sus sentencias *Hans Just* y *Denkavit Italiana* retomó la fórmula de su sentencia *Rewe* relativa a la obligación que incumbe a las jurisdicciones nacionales, en virtud de esta disposición, de asegurar la salvaguardia de los derechos engendrados para los particulares por las normas comunitarias directamente aplicables. Reconociendo que la aplicabilidad directa confiere a los individuos el derecho a la restitución de las sumas ilegalmente percibidas, resulta que la obligación impuesta al juez nacional de asegurar la salvaguardia de este derecho implica, necesariamente, la condena judicial del Estado a la devolución.

En sus sentencias *Ariete* (45) y *MIRECO* (46), el Tribunal se refiere solamente al efecto directo de la disposición comunitaria que prohíbe la recaudación de los tributos nacionales en litigio, sin mencionar el artículo 5 del tra-

---

(40) Aff. 68/79, *Rec.*, 1980, pág. 501.

(41) *Ibid.*, pág. 531.

(42) Aff. 61/79, *Rec.*, 1980, pág. 1205.

(43) *Ibid.*, pág. 1232.

(44) *Ibid.*, pág. 1234.

(45) Aff. 811/79, *Rec.*, 1980, pág. 2545.

(46) Aff. 826/79, *Rec.*, 1980, pág. 2559.

tado. Asimismo, el Tribunal subraya en su sentencia *Lewis* (47) el efecto directo de los reglamentos comunitarios y de los artículos 30 y 34 del tratado para explicar que estas disposiciones «pueden... ser el fundamento de una demanda que persiga la obtención de la devolución de... un tributo ilegalmente recaudado» (48).

Finalmente, el efecto directo como fundamento del derecho a la restitución de lo indebido aparece con claridad en la sentencia *Deville* (49). En ella, el Tribunal declara, sin ambigüedad, que «cuando un tributo nacional que grava a un contribuyente... ha sido percibido en violación del tratado, la obligación de reembolso que incumbe al Estado miembro afectado se desprende del efecto directo de la disposición comunitaria que ha sido violada» (50).

Así, el concepto de aplicabilidad directa de las reglas comunitarias, esencial para la creación de derechos en favor de los particulares y para el ejercicio de la misión asignada a los jueces internos, aparece como capital en el contencioso relativo a la restitución de las sumas recaudadas en violación del tratado. No obstante, si el derecho al reembolso proviene del efecto directo de las normas comunitarias, es necesario todavía precisar qué ordenamiento jurídico determina el régimen y las modalidades de este derecho.

## II. LA ACCIÓN DE RESTITUCIÓN DEPENDE DEL DERECHO NACIONAL

Si, en virtud del principio de autonomía institucional y procesal de los Estados miembros, los recursos de restitución de lo indebido se someten a las jurisdicciones nacionales y se rigen por el Derecho procesal interno (A), la aplicabilidad de las reglas nacionales encuentra ciertos límites (B).

### A) *La aplicabilidad de las reglas del Derecho procesal nacional*

Como ha declarado el Tribunal de Justicia en su sentencia *Ariete* (51):

(47) Aff. 222/82, *Rec.*, 1983, pág. 4083.

(48) *Ibid.*, pág. 4125.

(49) Aff. 240/87, sentencia de 29 de junio de 1988.

(50) *Ibid.*, punto 11.

(51) Aff. 811/79, *Rec.*, 1980, pág. 2545.

«Corresponde al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro determinar las condiciones que permitan a los contribuyentes impugnar las imposiciones recaudadas indebidamente en razón de su incompatibilidad con el Derecho comunitario o reclamar su devolución» (52).

No obstante, además de esta afirmación de alcance general, las jurisdicciones internas han consultado al Tribunal sobre la aplicabilidad, a las acciones fundadas en el desconocimiento del Derecho comunitario, de las reglas normalmente aplicables en Derecho interno a recursos similares.

Una de las primeras cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia en este ámbito se refería al plazo del recurso. En las sentencias *Rewe-Zentrale* (53) y *Comet* (54) el Tribunal declaró que el Derecho comunitario no impide oponer a los justiciables el agotamiento de los plazos previstos en el Derecho nacional.

En el asunto *Rewe-Zentrale* se invitó también al Tribunal a decir en qué medida el hecho de que se hubiera pronunciado acerca de la violación del tratado tendría incidencia sobre la respuesta a esta primera cuestión. Dado que la incompatibilidad de una imposición nacional con el tratado no podría manifestarse sino a la luz de una sentencia del Tribunal, una sentencia interpretativa emitida a título prejudicial o especialmente de una sentencia en constatación de incumplimiento del Estado, el juez de reenvío quería saber si el derecho al reembolso podía ser reivindicado a pesar de la expiración de los plazos de los recursos nacionales desde el momento en que se hubiera producido una comprobación judicial en este sentido.

El Tribunal respondió lacónicamente que la circunstancia de que se hubiera pronunciado sobre la cuestión de la violación del tratado no tiene incidencia sobre el reconocimiento de la oponibilidad del agotamiento del plazo de recurso a los justiciables que desean hacer prevalecer su derecho a la restitución de tributos nacionales ilegalmente recaudados (55).

Esta respuesta, que no se apoya en ningún razonamiento explícito ni contiene ninguna motivación, ha sido justamente criticada, en particular por el profesor R. Kovar. Este último se pregunta si no habría sido útil determi-

(52) *Ibid.*, pág. 2556.

(53) *Aff.* 33/76, *Rec.*, 1976, pág. 1989.

(54) *Aff.* 45/76, *Rec.*, 1976, pág. 2045.

(55) *Rec.*, 1976, pág. 1999.

nar en qué medida una sentencia en constatación de incumplimiento podría justificar la reapertura de los plazos de recurso ante las jurisdicciones internas (56).

La ilegalidad de una imposición nacional se establece frecuentemente como consecuencia de la interpretación, hecha por el Tribunal a título prejudicial, de una norma comunitaria. La norma interpretada, según establece el Tribunal, debe ser aplicada por el juez incluso a aquellas relaciones jurídicas nacidas y constituidas con anterioridad al pronunciamiento de la sentencia. Pero tal debe ser el caso solamente «si además las condiciones que permitan someter ante las jurisdicciones competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha regla se hallan reunidas» (57). Esta última reserva pone de manifiesto la preocupación del Tribunal de no inmiscuirse en la organización de los procedimientos judiciales nacionales.

Otro problema sometido al Tribunal de Justicia a propósito del contencioso sobre la devolución de lo indebido ante las jurisdicciones internas se refiere al pago de intereses moratorios en caso de restitución.

Esencial en materia de restitución, la regla relativa al pago de intereses moratorios permanece, no obstante, sometida al Derecho nacional. El Tribunal de Justicia se ha pronunciado sobre esta cuestión en relación a un pago indebido efectuado en virtud no de una disposición nacional, sino de un reglamento comunitario cuya nulidad fue consiguientemente constatada. Pero el razonamiento y la solución elaborados pueden, sin duda alguna, aplicarse al caso de la percepción de tributos nacionales contrarios al Derecho comunitario.

El Tribunal se ha pronunciado sobre este tema, en particular en la sentencia *Express Dairy Foods* (58). El litigio giraba en torno a una demanda de reembolso de montantes pagados por una sociedad británica al organismo nacional de intervención, como consecuencia de una sentencia prejudicial por la cual el Tribunal había constatado la nulidad del reglamento comunitario sobre cuya base se había efectuado dicho pago. A propósito de los intereses, el Tribunal declaró que:

---

(56) R. KOVAR: «Droit communautaire et droit procédural national», *C. E. D.*, 1977, pág. 227, esp. pág. 244.

(57) Aff. 61/79, *Denkavit Italiana, Rec.*, 1980, pág. 1205, esp. pág. 1223; aff. acumulados 66, 127, 128/79, *Salumi, Rec.*, 1980, pág. 1237, esp. pág. 1260.

(58) Aff. 130/79, *Rec.*, 1980, pág. 1887.

«corresponde a las autoridades nacionales, y en particular a las jurisdicciones nacionales, en caso de restitución de tasas indebidamente recaudadas, regular todas las cuestiones accesorias relacionadas con esta restitución, tales como el pago de intereses, aplicando sus reglas internas relativas al tipo de interés y a la fecha a partir de la cual deben calcularse los intereses» (59).

En efecto, esta solución procedía ya de la sentencia *Roquette* (60). En este asunto, el Tribunal de instancia de Lille condenó a la administración de aduanas francesa a restituir a la demandada los montantes compensatorios monetarios a la exportación que ella había tenido que pagar de conformidad con un reglamento de la Comisión cuya nulidad fue declarada por el Tribunal de Justicia como respuesta a una cuestión prejudicial sometida por aquel mismo tribunal de instancia (61). Sin embargo, por sentencia de 22 de abril de 1975 (62), que no fue objeto de apelación, el Tribunal rechazó la demanda de *Roquette* en lo relativo al pago de intereses. *Roquette* intentó entonces comprometer la responsabilidad extracontractual de la Comunidad sobre la base del artículo 215, párrafo 2, del tratado. Al rechazar el recurso ante él formulado, el Tribunal de Justicia declaró que los litigios relativos a la restitución de importes recaudados por cuenta de la Comunidad caen bajo la competencia de las jurisdicciones nacionales y deben ser resueltos por éstas en aplicación de su Derecho nacional. En caso de restitución, añadió, corresponde a estas jurisdicciones regular todas las cuestiones accesorias, tales como el pago de intereses (63).

Entre las reglas de derecho interno en materia de repetición de lo indebido que el Tribunal de Justicia ha debido conocer en relación a acciones de restitución de tributos recaudados en violación del Derecho comunitario, la que se refiere a la repercusión del tributo no cesa de provocar dificultades.

En el asunto *Hans Just* (64), sometido al Tribunal de Justicia a título prejudicial por un tribunal danés, se trataba de saber si una regla establecida por la jurisprudencia de este Estado y según la cual el juez, al decidir en materia de restitución, puede tomar en consideración la repercusión eventual

---

(59) *Ibid.*, pág. 1901.

(60) Aff. 26/74, *Rec.*, 1976, pág. 677.

(61) Aff. 34/74, *Rec.*, 1974, pág. 1217.

(62) Inédita.

(63) Aff. 26/74, *Rec.*, 1976, pág. 686.

(64) Aff. 68/79, *Rec.*, 1980, pág. 501.

sobre los consumidores del tributo ilegalmente recaudado por el Estado, era aplicable a las acciones de restitución fundadas en la violación del Derecho comunitario.

A esta cuestión el Tribunal ha respondido que:

«la protección de los derechos garantizados en este ámbito por el ordenamiento jurídico comunitario no exige conceder una restitución de los tributos recaudados indebidamente en condiciones tales que entrañaran un enriquecimiento injusto de los derechohabientes. Nada se opone, pues, desde el punto de vista del Derecho comunitario, a que las jurisdiccionales nacionales tomen en cuenta, conforme a su Derecho nacional, el hecho de que los tributos indebidamente recaudados hayan podido ser repercutidos sobre los compradores» (65).

De este modo, el Tribunal admite la compatibilidad con el Derecho comunitario de la toma en consideración de la eventual repercusión del tributo recaudado ilegalmente por el Estado, con ocasión de la decisión judicial acerca de su restitución. No obstante, tal posibilidad sólo se reconoce en el caso en que el Derecho nacional la prevea. En otras palabras, el Tribunal no formula una regla de Derecho comunitario aplicable por los tribunales nacionales. Reconoce solamente el derecho de las jurisdicciones internas de proceder, en esta materia, de la misma manera que si se tratara de acciones de reembolso de importes pagados en violación del Derecho nacional. En aquellos casos en que este último no reconozca tal principio, el juez no podría aplicarlo a las acciones de recuperación de tributos recaudados en violación del Derecho comunitario.

La legitimidad de la toma en consideración de la repercusión del tributo ha sido confirmada por el Tribunal en su sentencia *San Giorgio* (66). En la misma el Tribunal precisó que no podría considerarse como contraria al tratado; en principio, una disposición nacional que excluyera la restitución de sumas recaudadas en violación del Derecho comunitario «cuando resulta probado que la persona constreñida al pago de estos derechos los ha repercutido efectivamente sobre otros sujetos» (67).

(65) *Ibid.*, pág. 523.

(66) *Aff.* 199/82, *Rec.*, 1983, pág. 3593.

(67) *Ibid.*, pág. 3613.



Esta última fórmula introduce, según el profesor M. Waelbroeck, un matiz que reduce el alcance del principio de no repercusión en el sentido de que el Tribunal subordina la compatibilidad con el Derecho comunitario de una regla nacional que exija la ausencia de repercusión, a la prueba de que la persona obligada al pago del derecho lo ha repercutido efectivamente sobre otros sujetos (68).

En sus conclusiones en la sentencia *San Giorgio* el abogado general Mancini se esforzó en limitar la aplicación de la solución ofrecida por la jurisprudencia *Hans Just* únicamente a aquellos casos en los que la autoridad pública impone el precio de la mercancía y a aquellos en los que, aunque determinado por las reglas del mercado, el precio está económicamente en función de una oferta elástica y una demanda rígida (69). Al analizar brevemente las soluciones consagradas en la materia por los Derechos internos de los Estados miembros que, con la excepción, por otra parte limitada, del Derecho danés, no permiten semejante toma en consideración de una eventual repercusión; el abogado general estima que esta idea representa «un elemento extraño a la experiencia jurídica de los Estados miembros» y, por tanto, si hubiera que admitirlo, convendría hacerlo «con prudencia y trazando cuidadosamente sus límites» (70).

El Tribunal parece, sin embargo, seducido por el principio de la toma en consideración de la repercusión y se refiere a él incidentalmente en las sentencias prejudiciales emitidas tras reenvío por parte de jurisdicciones nacionales que no le han preguntado sobre este tema y cuyo Derecho nacional no permite dicha toma en consideración. Así, en las sentencias emitidas a petición de tribunales italianos en los asuntos *Denkavit Italiana* (71), *Ariete* (72), *MIRECO* (73) y *Essevi* (74), el Tribunal ha recordado que el Derecho comunitario no exige restituir los tributos nacionales ilegalmente recaudados cuando tal restitución conduce a un enriquecimiento injusto de los derechohabientes y que no se opone a que las jurisdicciones internas tengan

---

(68) M. WAELBROECK: «La garantie du respect du droit communautaire par les États membres. Les actions au niveau national. Observations sous l'arrêt *San Giorgio*», C. D. E., 1985, pág. 37, esp. pág. 44.

(69) *Rec.*, 1983, pág. 3616, esp. pág. 3629.

(70) *Ibid.*, pág. 3632.

(71) Aff. 61/79, *Rec.*, 1980, pág. 1205.

(72) Aff. 811/79, *Rec.*, 1980, pág. 2545.

(73) Aff. 826/79, *Rec.*, 1980, pág. 2559.

(74) Aff. acumulados 142, 143/80, *Rec.*, 1981, pág. 1413.

en cuenta la repercusión de tales tributos sobre los consumidores, en conformidad con su Derecho nacional.

Hay que señalar, no obstante, que la sentencia *San Giorgio* ha aparecido después de la entrada en vigor y en razón de la ley italiana de 27 de noviembre de 1982, que prevé, precisamente, la no-devolución en caso de repercusión del tributo.

Fundamentando la obligación de reembolso, como hemos destacado anteriormente, en el efecto directo de la prohibición, el Tribunal ha recordado, en su sentencia *Deville* (75), que esta obligación corresponde al Estado miembro en caso de que el contribuyente «no tenga la posibilidad de repercutir... sobre otras personas» el tributo contrario al tratado que él ha tenido que pagar (76).

El Tribunal ha evocado asimismo esta cuestión de la repercusión del tributo en su sentencia *Express Dairy Foods* (77), a propósito de los montantes compensatorios recaudados por el organismo de intervención, en cumplimiento de un reglamento comunitario declarado consiguientemente nulo, a pesar de que el Derecho británico no prevé tal posibilidad.

Se ha criticado severamente el reconocimiento por el Tribunal de la compatibilidad con el Derecho comunitario de la exigencia de no repercusión sobre terceros de un tributo nacional recaudado en violación del tratado. Por lo que se refiere al Derecho interno, M. F. Hubeau considera que la teoría de la repercusión es contraria a la teoría general de las obligaciones; que el enriquecimiento injusto es ajeno a esta materia; que su prueba sería casi imposible y que, en todo caso, el precio de un producto no se presenta como la suma aritmética de una serie de elementos entre los cuales se contaría el tributo, sino que se determina en función de la situación del mercado y de la ley de la oferta y la demanda (78). En relación al Derecho comunitario, este autor estima que una disposición nacional que contemplase la toma en consideración de tal repercusión debería ser considerada, en sí misma, como una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa y a la importación prohibida por el artículo 30 del tratado (79).

El profesor M. Waelbroeck comparte algunas de estas críticas y añade otras nuevas. En su opinión, la solución admitida por el Tribunal menoscaba

(75) Aff. 240/87, sentencia de 29 de junio de 1988, aún no publicada.

(76) *Ibid.*, punto 11.

(77) Aff. 130/79, *Rec.*, 1980, pág. 1887.

(78) Artículo anteriormente citado, *R. T. D. E.*, 1981, pág. 442, esp. págs. 449-455.

(79) *Ibid.*, págs. 455-456.

el contenido del derecho que deriva del tratado y la eficacia de la sanción de una regla comunitaria directamente aplicable (80). Por temor a que los Estados miembros estén tentados de recaudar tributos contrarios al tratado a sabiendas de que sólo están obligados a restituirlos en los casos de no-repercusión sobre terceros, cuya prueba es extraordinariamente difícil de establecer (81), el profesor Waelbroeck estima que la exigencia de la no-repercusión es contraria en su principio mismo a la regla de no-discriminación (82).

Otro principio de Derecho interno relativo al contencioso acerca de la restitución de lo indebido y del que el Tribunal ha tenido que conocer a propósito de un litigio nacional con implicaciones de Derecho comunitario se refiere a la eventual incidencia del beneficio de una ventaja disfrutada por el contribuyente como contrapartida del pago del tributo.

Los asuntos *McCarren* (83) y *Lewis* (84), en los cuales el Tribunal de Justicia ha admitido la toma en consideración, por el juez interno y con ocasión de la decisión sobre la demanda de devolución, de la concesión de una prima o del beneficio de una ventaja en contrapartida del pago de un tributo contrario al Derecho comunitario, necesitan para su comprensión un breve comentario sobre los hechos.

Según la legislación irlandesa, un organismo de Derecho público, la *Pig and Bacon Commission* (PBC), estaba autorizado a imponer un tributo sobre las cortezas de cerdo destinadas a la fabricación del bacon. Esta tasa servía para financiar las actividades de la PBC tendentes a mejorar la producción y comercialización del bacon y el pago de un subsidio a la exportación. Esta ayuda se concedía solamente a aquellos productores que realizaran sus exportaciones a través de la PBC, que actuaba como intermediario.

La empresa *McCarren*, que durante años había tomado parte en este sistema, decidió, en 1975, retirarse del mismo y efectuar sus exportaciones sin la mediación de la PBC. Como consecuencia de ello, renunció al beneficio del subsidio otorgado por la PBC y se negó a pagar el tributo exigido por esta última.

---

(80) M. WAELBROECK: «La nature du droit au remboursement des montants payés contrairement au droit communautaire», en *Liber Amicorum J. Mertens de Wilmars*, *op. cit.*, pág. 430, esp. pág. 436.

(81) *Ibid.*, pág. 437.

(82) *Ibid.*, pág. 438.

(83) Aff. 177/78, *Rec.*, 1979, pág. 2161.

(84) Aff. 222/82, *Rec.*, 1983, pág. 4083.

Citada ante la High Court of Ireland por falta de pago, McCarren impugnó la compatibilidad del sistema aplicado por la PBC con las disposiciones comunitarias relativas a la organización común de mercado en el sector de la carne porcina. Además, formuló una demanda reconvenicional reclamando a la PBC la restitución de las sumas que había pagado voluntariamente, desde la puesta en práctica de la organización común de mercado en el sector afectado en Irlanda hasta su retirada del sistema.

Al responder a un cierto número de cuestiones que le fueron sometidas a título prejudicial, el Tribunal de Justicia declaró que determinados aspectos del sistema irlandés de comercialización eran incompatibles con el tratado.

Con relación a la demanda reconvenicional de McCarren, la High Court of Ireland deseaba saber si una jurisdicción nacional debía aplicar el Derecho interno o más bien el Derecho comunitario cuando se le había planteado una demanda de restitución de tributos recaudados en violación del tratado. El juez de reenvío informó al Tribunal de Justicia que si resultaba aplicable el Derecho nacional, la demanda de McCarren sería denegada. En efecto, según el Derecho irlandés, un pago efectuado en virtud de un acuerdo entre las partes no puede ser restituido. Si, por el contrario, resultaba aplicable el Derecho comunitario, la jurisdicción nacional deseaba saber si este último exigía la restitución de los importes pagados en violación del tratado y si el subsidio recibido por el derechohabiente podía eventualmente ser deducido del total a reembolsar.

Después de haber afirmado el principio según el cual el Derecho comunitario exige la restitución de las sumas ilegalmente recaudadas, el Tribunal de Justicia declaró que:

«corresponde, además, a la jurisdicción nacional apreciar, según su Derecho nacional, en qué caso concreto y en qué medida el tributo pagado puede ser recuperado, y si tal crédito se compensa eventualmente con las sumas pagadas a un operador económico a título de subsidio a la exportación» (85).

De ello resulta que el Derecho comunitario no se opone a la aplicabilidad de la norma irlandesa en litigio a las acciones de reembolso de tributos recaudados en violación del tratado. Corresponde, pues, al juez interno decidir,

---

(85) *Rec.*, 1979, pág. 2191.

en cada caso concreto y de conformidad con las reglas de su Derecho nacional; si hay derecho a la restitución y, en particular, si el importe de una prima recibida por el derechohabiente debe ser tenida en consideración a la hora de determinar la cantidad a reembolsar.

Una cuestión similar se planteó en el asunto *Lewis* (86). Un Consejo de desarrollo en el sector de las manzanas y las peras fue creado en Gran Bretaña por orden ministerial de 1966 en virtud de una ley de 1947. Esta orden ministerial fue sustituida por otra en 1980. Las funciones generales del Consejo consisten en la promoción de estudios e investigaciones científicas, la producción, la gestión y la exportación de manzanas y peras. Estas actividades son financiadas por una tasa recaudada a los productores y cuyo tipo debe ser autorizado por el ministro competente. Tres productores que se habían negado a pagar esta tasa fueron citados por el Consejo ante la Country Court de Tunbridge Wells a fin de que se les condenara al pago del tributo. Los demandados formularon demandas reconventionales dirigidas a la restitución de las sumas que habían pagado desde 1973, alegando que la actitud del citado Consejo era incompatible con el tratado y que el tributo en cuestión constituía una tasa de efecto equivalente a un derecho de aduana que debería haber sido suprimido en 1973, de conformidad con el Acta de Adhesión del Reino Unido a la Comunidad.

Planteada la cuestión ante el Tribunal de Justicia a título prejudicial, el Tribunal interpretó el artículo 30 del tratado precisando los tipos de actividades permitidas y prohibidas por esta disposición. Declaró, en conclusión, que corresponde al juez nacional apreciar, a la luz de la interpretación dada, si, y en qué medida, las funciones confiadas al Consejo de desarrollo en cuestión eran incompatibles con el Derecho comunitario. En cuanto al tributo en litigio, se preguntó expresamente al Tribunal cómo debía proceder el juez, en caso de que sólo pudiera exigirse la devolución de una parte, al cálculo de esta última.

En este sentido, el Tribunal ha recordado su jurisprudencia según la cual un tributo impuesto a los agricultores sólo sería incompatible con las disposiciones relativas a la política agrícola común si pusiera obstáculos al funcionamiento de los mecanismos previstos en el marco de la organización común de mercados, ya sea por su incidencia en la formación de los precios, ya por la modificación que provoque de la estructura de las explotaciones agrícola-

---

(86) *Aff.* 222/82, *Rec.*, 1983, pág. 4083.

las (87). Corresponde al juez nacional apreciar si, y en qué medida, el tributo en litigio produce tales efectos. Y el Tribunal precisa, a propósito de la sentencia *McCarren*, que la percepción de un tributo destinado a la financiación de actividades incompatibles con el Derecho comunitario sería también contraria a este Derecho (88).

En lo relativo a la cuestión de la conformidad del tributo al Derecho comunitario y la demanda reconvenzional, el Tribunal declaró que corresponde al juez decidir si el tributo, destinado en parte a la financiación de actividades incompatibles con el tratado, debe ser considerado como ilegal en su conjunto, dando lugar así a una exoneración total o parcial del tributo. En cuanto a las ventajas disfrutadas como contrapartida del tributo, el Tribunal declaró que corresponde asimismo al juez interno:

«determinar... si y en qué medida se compensa eventualmente este derecho a la devolución por las ventajas directas que las actividades de dicho organismo han otorgado al contribuyente interesado» (89).

Como se puede constatar, el Tribunal no ha respondido verdaderamente a la cuestión planteada ni ha suministrado ningún elemento al juez en cuanto al método a utilizar para determinar la parte del tributo que podría ser reembolsada. Considera que semejante operación deriva directamente del poder del juez nacional.

El reconocimiento por el Tribunal de Justicia de la aplicabilidad de las reglas de Derecho interno a las acciones de devolución de importes recaudados por la Administración nacional en violación del tratado conduce necesariamente a disparidades y divergencias en la aplicación judicial del Derecho comunitario en los diferentes Estados miembros. El Tribunal tiene que asumirlo. No obstante, el Derecho comunitario puede poner límites a esta aplicabilidad.

#### B) *Los límites a la aplicabilidad de las reglas del Derecho nacional*

Al sintetizar, hace ya varios años, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia, el presidente J. Mertens de Wilmars escribió:

«Una primera limitación... consiste en que la materia no se confía al entorno nacional sino en la medida en que el Derecho comunita-

(87) En particular la sentencia 297/82, *Rec.*, 1983, pág. 3299.

(88) *Rec.*, 1983, pág. 4123.

(89) *Ibid.*, pág. 4126.

rio no la ha regulado... una segunda limitación se presenta como una regla de no discriminación. Las modalidades nacionales que permiten el ejercicio en justicia de un derecho o que condicionan la ejecución de una obligación comunitaria, no pueden ser menos favorables que aquellas que se refieren a los recursos similares de naturaleza interna... En fin, un tercer límite se expresa... mediante una fórmula apodíctica según la cual el medio nacional 'no debe hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario'» (90).

Es conveniente señalar que, según el Tribunal, se aplican limitaciones idénticas en caso de reenvíos explícitos o implícitos al Derecho nacional (91).

Las limitaciones de orden general en cuanto a la aplicabilidad de reglas de Derecho nacional a las acciones basadas en el Derecho comunitario han sido enunciadas por el Tribunal en las sentencias *Rewe* (92) y *Comet* (93). Determinadas fórmulas que figuran en estas dos sentencias se encuentran también en otras (94).

Según el Tribunal de Justicia, el Derecho nacional se aplica «en ausencia de reglamentación comunitaria sobre la materia» y «en defecto de... medidas de armonización». Las modalidades del Derecho procesal nacional se aplican a condición de no ser «menos favorables que las aplicables a recursos similares de naturaleza interna». Estas modalidades y estas reglas se aplican en tanto no conducen a hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que las jurisdicciones nacionales tienen la obligación de salvaguardar. En cuanto a los plazos de recurso previstos por el Derecho nacional, el Tribunal de Justicia considera que se aplican a las acciones basadas en el Derecho comunitario a condición de que sean «razonables».

---

(90) J. MERTENS DE WILMARS: «L'efficacité des différentes techniques nationales de protection juridique contre les violations du droit communautaire par les autorités nationales et les particuliers», *C. D. E.*, 1981, pág. 379, esp. pág. 380.

(91) Aff. 265/78, *Ferwerda, Rec.*, 1980, pág. 617, pág. 629; aff. acumulados 66, 127, 128/79, *Salumi, Rec.*, 1980, pág. 1237, esp. pág. 1263.

(92) Aff. 33/76, *Rec.*, 1976, pág. 1989.

(93) Aff. 45/76, *Rec.*, 1976, pág. 2043.

(94) Aff. 61/79, *Denkavit Italiana, Rec.*, 1980, pág. 1206; aff. 68/79, *Hans Just, Rec.*, 1980, pág. 501; aff. 811/79, *Ariete, Rec.*, 1980, pág. 2545; aff. 826/79, *MIRECO, Rec.*, 1980, pág. 2559; aff. 130/79, *Express Dairy Foods, Rec.*, 1980, pág. 1887; aff. 265/78, *Ferwerda, Rec.*, 1980, pág. 617; aff. acumulados 66, 127, 128/79, *Salumi, Rec.*, 1980, pág. 1237; aff. 199/82, *San Giorgio, Rec.*, 1983, pág. 3595.

Antes de ilustrar con ejemplos jurisprudenciales la aplicación de estos principios limitativos, es conveniente formular una observación. Mientras que la exigencia de no discriminación en relación al Derecho nacional es susceptible de ser respetada por el juez, no ocurre lo mismo con los demás principios. En otras palabras, en su obligación de respetar la paridad con el régimen de acciones similares pero exclusivamente nacionales, el juez interno dispone de un estándar de comparación. Cuando existan dos normas procesales, una que regule los actos puramente internos, otra especialmente destinada a regular las acciones semejantes basadas en el Derecho comunitario, el juez tendría la posibilidad de descartar la regla más rígida concebida para las segundas y aplicar la prevista para las primeras. En cambio, en la medida en que el juez estime que las modalidades previstas por el Derecho nacional hacen prácticamente imposible el ejercicio del derecho otorgado al particular por una disposición comunitaria, no es cierto que esté en condiciones de flexibilizar, *motu proprio*, tales modalidades. La misma observación es válida para el caso en que el juez considere que los plazos de recurso previstos por la legislación nacional son poco razonables. Es dudoso que el juez pueda por sí mismo prolongarlos. Hay que señalar igualmente que es posible que existan reglas nacionales más favorables para las acciones fundadas en la violación del Derecho comunitario que aquellas aplicables a las acciones similares pero puramente internas. Esta discriminación a contrario, admitida por el Derecho comunitario, podría resultar, no obstante, condenada por las jurisdicciones nacionales.

Las limitaciones introducidas a la aplicabilidad del Derecho nacional a las acciones fundadas en el Derecho comunitario revelan el carácter subsidiario, provisional, condicional y relativo de la autonomía procesal de los Estados miembros en la aplicación judicial del Derecho comunitario. La jurisprudencia permite ilustrar estas características.

La naturaleza subsidiaria y provisional de la aplicabilidad del Derecho nacional resulta de las sentencias *Rewe* (95) y *Comet* (96). Ha sido reafirmada en sucesivas ocasiones, en asuntos como *Hans Just* (97), *Denkavit Italiana* (98), *Ariete* (99) y *MIRECO* (100). En estas decisiones, el Tribunal

(95) Aff. 33/76, *Rec.*, 1976, pág. 1989.

(96) Aff. 45/76, *Rec.*, 1976, pág. 2043.

(97) Aff. 68/79, *Rec.*, 1980, pág. 501.

(98) Aff. 61/79, *Rec.*, 1980, pág. 1205.

(99) Aff. 811/79, *Rec.*, 1980, pág. 2545.

(100) Aff. 826/79, *Rec.*, 1980, pág. 2559.



declara que el Derecho nacional no se aplica a las acciones de restitución de importes recaudados por las autoridades nacionales en violación del Derecho comunitario, sino «en ausencia de reglamentación comunitaria en la materia». En las sentencias *Rewe* y *Comet* ha admitido, como hemos visto, la aplicabilidad de los plazos de prescripción nacionales «en el estado actual del Derecho comunitario». Las mismas consideraciones aparecen cuando el Tribunal admite la aplicabilidad del Derecho nacional en materia de intereses moratorios y para todas aquellas cuestiones accesorias que traen causa de la restitución. Estas materias son reguladas «actualmente» por el Derecho interno (101).

De esta forma, sin prejuzgar el contenido de tal o cual regla, el Tribunal parece hacer frente a una hipótesis según la cual podrían promulgarse en el futuro normas comunitarias a las que las disposiciones nacionales deberían ceder el lugar.

La regla de Derecho nacional aplicada a las acciones fundamentadas en el Derecho comunitario no debería hacer imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho nacido de las normas comunitarias. Como ha señalado el abogado general F. Mancini: «un Estado que ejerza su competencia residual y provisional de reglamentar la *conditio indebiti* instituyendo un régimen *prima facie* respetuoso del derecho a la devolución, pero que en realidad lo vacíe de contenido, está suprimiendo de hecho una situación subjetiva con base comunitaria, es decir, conduce a un resultado que es manifiestamente inadmisibles en razón de la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho de los Estados miembros» (102).

Una regla nacional que excluya la devolución de tributos nacionales recaudados en violación del Derecho comunitario es, por excelencia, una regla que hace imposible el ejercicio del derecho conferido por el tratado y debe ser inaplicada por el juez.

En este sentido, es conveniente recordar las sentencias *Barra* (103) y *Deville* (104). En relación a la primera, hay que señalar que en su sentencia *Gravier* (105) el Tribunal de Justicia ha establecido que la obligación, impuesta en Bélgica tan sólo a los súbditos extranjeros, de pagar un derecho de inscripción —el *minerval*— para el acceso a los centros de enseñanza

(101) Aff. 130/79, *Rec.*, 1980, pág. 1887, esp. pág. 1901.

(102) Conclusiones a la sentencia 199/82, *Rec.*, 1983, pág. 3616, esp. pág. 3624.

(103) Aff. 309/85, sentencia de 2 de febrero de 1988, aún no publicada.

(104) Aff. 240/87, sentencia de 29 de junio de 1988, aún no publicada.

(105) Aff. 293/83, *Rec.*, 1985, pág. 593.

profesional constituye una discriminación por razón de la nacionalidad prohibida por el artículo 7 del tratado CEE. Para cumplir esta sentencia el legislador belga adoptó el 21 de junio de 1985 una ley que suprimía el *minerval*, pero que al mismo tiempo limitaba el derecho a la devolución sólo a aquellos estudiantes que, habiéndolo pagado, hubieran entablado acciones de devolución de lo indebido ante los tribunales belgas antes del 13 de febrero de 1985, fecha en la que el Tribunal de Justicia pronunció la sentencia *Gravier*. Se recurrió a título prejudicial al Tribunal de Justicia por el presidente del Tribunal de primera instancia de Lieja, ante el cual diecisiete nacionales franceses habían citado al Estado belga con el fin de obtener la devolución del *minerval* que habían pagado entre 1979 y 1985 para poder proseguir sus estudios en un instituto de enseñanza profesional de Lieja. En su sentencia de 2 de febrero de 1988, el Tribunal constató que la disposición legislativa belga en litigio priva, pura y simplemente, a aquellos que no habían entablado acciones de restitución de lo indebido antes de la fecha de emisión de la sentencia *Gravier* del derecho a obtener la devolución de las sumas pagadas indebidamente. En consecuencia, debía considerarse que esta disposición imposibilitaba el ejercicio del derecho conferido por el artículo 7 del tratado y, por tanto, que era inoponible (106).

La sentencia *Deville* (107) está en la misma línea de la sentencia *Humblot* (108) de 9 de mayo de 1985, según la cual, por cuestión prejudicial, formulada por el Tribunal de primera instancia de Belfort, el Tribunal de Justicia declaró contrario al artículo 95 del tratado un tributo especial de tipo único previsto por una disposición legislativa francesa, que gravaba los vehículos que superaban determinada capacidad fiscal. Para dar cumplimiento a esta sentencia el legislador francés suprimió, el 11 de julio de 1985, el tributo especial limitando en el tiempo el derecho a la devolución de aquellos que plantearon reclamaciones con posterioridad al 9 de mayo de 1985 y que lo habían pagado anteriormente. El Tribunal de Justicia declaró en su sentencia de 29 de junio de 1988 «que el legislador nacional no puede adoptar, con posterioridad a una sentencia del Tribunal de la que resulte que determinada legislación es incompatible con el tratado, una regla de procedimiento que reduzca específicamente las posibilidades de actuar para la restitución de los

---

(106) Aff. 309/85, anteriormente citado, puntos 19 y 21.

(107) Aff. 240/87, antes citado.

(108) Aff. 112/84, *Rec.*, 1985, pág. 1375.

tributos que han sido indebidamente percibidos en virtud de esta legislación» (109).

Puede darse, además, el caso de que el Derecho nacional no permita ninguna restitución, y es especialmente en su sentencia *San Giorgio* donde el Tribunal ha puesto de manifiesto el significado y la importancia del principio según el cual la regla procesal nacional sólo se aplica a las acciones en las que esté implicado el Derecho comunitario a condición de no quedar dispuesta de tal forma que haga prácticamente imposible el ejercicio del derecho reconocido por el tratado.

Para la comprensión de esta sentencia es necesario saber que, según una ley italiana de 27 de noviembre de 1982, una persona que haya pagado indebidamente derechos de aduana a la importación, impuestos sobre la fabricación, impuestos sobre el consumo, o derechos de Estado, no tiene derecho a la devolución de las cantidades pagadas, salvo en caso de error material, cuando el mismo importe ha sido repercutido sobre otras personas. Este principio, que estaba ya admitido en esa época, tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia como por la legislación francesa, podía, según esta misma ley, ser inaplicable si se proporcionaba una prueba determinada: «la carga se presume repercutida cada vez que las mercancías por las que se ha efectuado el pago han sido vendidas, incluso después de la entrega, transformación, montaje, ensamblaje o adaptación, salvo prueba documental en contrario».

Con ocasión de las importaciones de productos lácteos procedentes de los Estados miembros de la Comunidad, realizadas entre 1974 y 1977 por la sociedad *San Giorgio*, se pagaron derechos de inspección sanitaria por la sociedad importadora de conformidad con una ley nacional de 1970. Esta ley fue posteriormente declarada inconstitucional por una sentencia del Tribunal Constitucional italiano de 19 de noviembre de 1977. Como consecuencia de esta decisión, la sociedad *San Giorgio* citó a la administración de finanzas ante el Tribunal de Trento, con el propósito de que esta última resultara condenada a la devolución de las cantidades pagadas. El presidente del Tribunal admitió la demanda de la sociedad demandante y ordenó a la administración de finanzas restituir la suma de 65 millones de liras. La administración de finanzas se opuso a esta decisión, alegando la disposición antes citada. La sociedad demandante impugnó entonces la compatibilidad

---

(109) Aff. 240/87, anteriormente citado, punto 13.

(110) Aff. 199/82, antes citado.

de esta medida con el Derecho comunitario y el presidente del Tribunal decidió, consiguientemente, elevar la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.

El punto esencial de las cuestiones planteadas por el Tribunal se refería a la compatibilidad con el Derecho comunitario de la regla de la prueba escrita exigida por la legislación italiana. El abogado general F. Mancini refutó, mediante un análisis en profundidad, el argumento del Gobierno italiano dirigido a demostrar las posibilidades del contribuyente de suministrar la prueba exigida para obtener la devolución de los tributos recaudados ilegalmente. Al examinar la situación de hecho y de derecho, el abogado general ha calificado de «diabólica» la prueba exigida y ha inferido su incompatibilidad con el Derecho comunitario (111).

En su sentencia el Tribunal ha recordado su jurisprudencia relativa al fundamento comunitario del derecho a la restitución y a las limitaciones en cuanto a la aplicabilidad de las reglas nacionales de procedimiento a las acciones de devolución de lo indebido fundadas en la violación del tratado por la Administración nacional. En particular, ha subrayado el hecho de que el Derecho comunitario no se opone a que un sistema jurídico nacional deniegue la restitución de importes que, aunque indebidamente recaudados, han sido repercutidos sobre terceros. Pero tratándose de medios de prueba para demostrar la ausencia de tal repercusión, el Tribunal declaró contrarias al Derecho comunitario «todas las modalidades de prueba cuyo efecto es hacer casi imposible o excesivamente difícil la devolución de los tributos recaudados en violación del Derecho comunitario» (112).

Centrando su atención en la presunción establecida por la legislación italiana en vigor y en el hecho de que sólo se admitiría una prueba documental para destruir dicha presunción, el Tribunal declaró que en una economía de mercado fundamentada en la libre competencia, la cuestión de la repercusión efectiva de las cantidades pagadas por un importador introduce un elemento de incertidumbre que no debería imputarse sistemáticamente a la persona obligada al pago del tributo contrario al Derecho comunitario por el juego de las presunciones legales (113). Según el Tribunal, «el juez debe mantener su libertad en la apreciación de la cuestión de saber si la carga del tributo ha sido transferida o no, en todo o en parte, a otros sujetos» (114).

(111) *Ibid.*, pág. 3616.

(112) *Ibid.*, pág. 3613.

(113) *Ibid.*

(114) *Ibid.*

No obstante, la sentencia *San Giorgio* es importante, además, por otra razón. La disposición legislativa italiana en litigio contemplaba los importes pagados en violación tanto del tratado como del Derecho nacional. Desde el momento en que no existía ninguna discriminación entre las acciones de devolución fundadas en la violación del Derecho comunitario o del Derecho nacional, la regla de la prueba en cuestión, ¿no estaba en conformidad con el Derecho comunitario?

El Tribunal rechazó este argumento, precisando que: «la exigencia de no-discriminación... no podría entenderse en el sentido de justificar medidas legislativas destinadas a hacer prácticamente imposible toda devolución de tributos percibidos en violación del Derecho comunitario, a no ser que se extendiera el mismo tratamiento a los contribuyentes que hagan valer reclamaciones similares en razón de un desconocimiento del Derecho fiscal nacional. El hecho de que un régimen de prueba declarado incompatible con las normas del Derecho comunitario se extienda, por ley, a una parte importante de los impuestos, derechos y tributos nacionales o inclusive a su conjunto no constituiría una razón para denegar la devolución de tributos recaudados en violación del Derecho comunitario» (115).

En otras palabras, no todas las condiciones en las cuales el Derecho procesal nacional rige las acciones en las que está implicado el Derecho comunitario se sitúan en un mismo plano. Una regla nacional que haga imposible en la práctica el ejercicio de un derecho conferido por el tratado no podría ser aplicada por el juez interno aunque las acciones similares de Derecho nacional estuvieran sometidas al respeto de esta misma regla. La no-discriminación no rehabilita una regla considerada demasiado rígida hasta el punto de aniquilar el derecho engendrado por las normas comunitarias.

Es importante conocer el alcance exacto de la sentencia *San Giorgio*. El Tribunal de Justicia, ¿ha condenado, como regla que prácticamente imposibilita el ejercicio del derecho a la devolución, el hecho de hacer recaer en el demandante la carga de probar un hecho negativo, o ha condenado solamente la exigencia de una prueba exclusivamente documental para destruir la presunción de repercusión establecida por la ley italiana? En relación al aspecto que aquí nos interesa es preciso constatar que la cuestión planteada por el juez *a quo* sólo se refería expresamente a la exigencia de la prueba documental. En efecto, en la segunda parte de la primera cuestión planteada al Tribunal, este último era invitado a determinar «si la prueba documental

(115) *Ibid.*, pág. 3614.

negativa que, en virtud de la ley nacional antes citada, constituye la única condición de la devolución de los cánones indebidamente percibidos, hace prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que los jueces nacionales están obligados a salvaguardar» (116).

Hemos señalado ya que, en conformidad con su jurisprudencia precedente, el Tribunal ha declarado en su sentencia *San Giorgio* que todas las modalidades de prueba cuyo efecto sea el hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil la obtención de la restitución de los tributos recaudados en violación del Derecho comunitario son incompatibles con el tratado. Pero el Tribunal ha extendido algo su análisis y ha declarado incompatibles con el Derecho comunitario «las presunciones o las reglas de prueba que tiendan a hacer recaer sobre los contribuyentes la carga de demostrar que los tributos indebidamente pagados no han sido repercutidos sobre otros sujetos, o las limitaciones particulares en lo referente a la forma de las pruebas que se han de aportar, como la exclusión de todo medio de prueba distinto de la prueba documental» (117).

Resulta entonces que los dos aspectos de la problemática que le había sido planteada son considerados por el Tribunal como contrarios al Derecho comunitario: en primer lugar, toda regla de prueba que haga recaer en el demandante la carga de probar la no-repercusión; en segundo lugar, y *a fortiori*, la exigencia de la prueba sólo documental.

La cuestión de la exigencia de la prueba de no-repercusión se planteó de nuevo ante el Tribunal de Justicia a propósito del asunto *Jules Bianco* (118), que le ha permitido confirmar la solución deducida por la sentencia *San Giorgio*. Según el artículo 13, párrafo V, de la ley de presupuestos francesa para 1981, «cuando una persona ha pagado indebidamente derechos indirectos regulados por el código general de impuestos, o derechos y tributos nacionales recaudados según los procedimientos del código de aduanas, sólo podrá obtener su devolución, salvo en caso de error material, si justifica que estos derechos no han sido repercutidos sobre el comprador». Interrogado por la *Cour de Cassation* de Francia acerca de la compatibilidad de esta disposición con el Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia, recordando su sentencia *San Giorgio*, declaró que «un Estado miembro no tiene derecho

---

(116) *Rec.*, 1983, pág. 3599.

(117) *Aff.* 199/82, *Rec.*, 1983, esp. pág. 3613.

(118) *Aff.* acumulados 331, 376, 378/85, *Jules Bianco*, sentencia de 25 de febrero de 1988, aún no publicada.

a adoptar disposiciones que subordinen la devolución de tributos nacionales recaudados en violación del Derecho comunitario a la prueba de que estos tributos no han sido repercutidos sobre los compradores de los productos que los han soportado, haciendo recaer la carga de esta prueba negativa sobre las personas físicas o morales que soliciten la devolución» (119). El Tribunal ha precisado igualmente que su respuesta permanecerá idéntica cualquiera que sea el carácter, competitivo, reglamentado o monopolístico, del mercado en cuestión (120).

De este modo, resulta claramente que el Tribunal de Justicia considera que, exigir del contribuyente que ha pagado un importe contrario al Derecho comunitario, la prueba de un hecho negativo, en este caso la no-repercusión de ese importe sobre terceros, constituye un obstáculo prácticamente infranqueable para el ejercicio del derecho a la devolución, conferido por el tratado. Tal regla acerca de la prueba debería, por consiguiente, ser inaplicada por el juez interno y, en caso de que hubiera sido instituida por ley, ser derogada por el legislador (121).

### CONCLUSIÓN

Situándose en el marco más general del contencioso comunitario que se desarrolla ante las jurisdicciones internas, los recursos sobre restitución de importes percibidos por la Administración nacional en violación del Derecho comunitario y las sentencias prejudiciales a que han dado lugar han permitido al Tribunal de Justicia dilucidar los caracteres de la protección debida a los particulares titulares de derechos engendrados por las normas comunitarias y la función atribuida a los tribunales nacionales en esta materia. Respetando la integridad de la organización judicial nacional y la aplicación del Derecho procesal interno, el Tribunal ha tenido que subrayar, con todo, las exigencias propias del Derecho comunitario. A través del contencioso sobre devolución de lo indebido aparecen los grandes temas del Derecho comunitario y del reparto de competencias entre las instituciones comunitarias y nacionales. Las relaciones normativas entre el ordenamiento jurídico

---

(119) *Ibid.*, punto 13.

(120) *Ibid.*, punto 21.

(121) Aff. 104/86, Commission c. Italie, sentencia de 24 de marzo de 1988, aún no publicada.

comunitario y el ordenamiento jurídico interno exigen algunas veces reajustes orgánicos y procesales en los Estados miembros.

La existencia de procedimientos jurídicos que permitan a los justiciables reivindicar ante sus jurisdicciones nacionales la protección de los derechos conferidos por las normas comunitarias se sitúa en el corazón mismo de la construcción europea. El presidente J. Mertens de Wilmars ha expresado esta idea en los siguientes términos: «Sin duda, en la base misma de la solidaridad que agrupa a los Estados y los pueblos en las Comunidades, se encuentra la adhesión a las instituciones democráticas, que implica, como es obvio, la existencia en cada Estado miembro de órganos que realicen el Estado de Derecho. Su ausencia o su insuficiencia notoria significaría que no se cumplen o no se van a cumplir más las condiciones de pertenencia a la Comunidad» (122).

---

(122) J. MERTENS DE WILMARS: «Le efficacité des différentes techniques nationales de protection juridique contre les violations du droit communautaire par les autorités nationales et les particuliers», *C. D. E.*, 1981, pág. 379, esp. pág. 381.



**RESTITUTION OF NATIONAL TAXES LEVIED IN CONTRAVENTION  
OF COMMUNITY LAW**

**SUMMARY**

The protection of individual rights created by Community law is entrusted to the courts and tribunals of the Member States. They are required to ensure to litigants an effective, direct and immediate protection.

By reason of the very nature of Community law, the action for restitution of national taxes levied in contravention of Community law is of particular importance.

The case-law of the Court of Justice of the European Communities shows that the right to receive reimbursement of taxes illegally levied derives from the Community legal order while the action for restitution is governed by national law.

According to the Court of Justice, the right to repayment is adjunct to the rights conferred on individuals by Community law and stems from the direct effect of the provision prohibiting the levy of taxes contrary to the Treaty.

The action for restitution is brought before the domestic courts and, by virtue of the principle of the institutional and procedural autonomy of the Member States, is governed by national procedural law. However, this autonomy is not absolute and Community law sets limits on the application of internal legal rules. In particular, the national rule may not be less favourable to proceedings based on Community law than the one which applies to similar claims arising under national law and may not be such as to render the exercise of the right conferred by Community law virtually impossible.

## LE CONTENTIEUX DE LA RESTITUTION DES TAXES NATIONALES PERCUES EN VIOLATION DU DROIT COMMUNAUTAIRE

### RÉSUMÉ

La protection des droits tirés par les particuliers des normes communautaires est confiée aux juridictions nationales. Celles-ci sont tenues d'assurer aux justiciables une protection effective, directe et immédiate.

En raison de la nature même du droit communautaire, le contentieux relatif au remboursement des taxes nationales perçues en violation du droit communautaire revêt une importance particulière.

De la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes il ressort que le droit d'obtenir le remboursement des taxes illégalement perçues provient de l'ordre juridique communautaire alors que l'action en remboursement relève du droit national.

Selon la Cour de justice le droit à la restitution est le complément des droits conférés aux particuliers par les normes communautaires et découle de l'effet direct de la norme communautaire interdisant la perception des taxes contraires au traité.

L'action en remboursement se déroule devant les juridictions internes et, en vertu du principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres, est régie par le droit processuel national. Cependant, cette autonomie n'est pas absolue et le droit communautaire pose des limites à l'application des règles du droit interne. En particulier, la règle nationale ne saurait être moins favorable aux recours fondés sur le droit communautaire que celle applicable aux recours similaires de droit interne et ne saurait être aménagée de telle sorte que l'exercice du droit conféré par le traité devient pratiquement impossible.