

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092680

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 11 de abril de 2024

Sala 5.^a

Asunto n.º C-316/22

SUMARIO:

Impuestos sobre consumos específicos. Impuesto especial sobre la energía eléctrica. Impuesto adicional sin fines específicos. En 2020, unas sociedades italianas demandaron a sus suministradores con objeto de obtener, en el marco de dos acciones civiles la devolución de las cantidades abonadas por n impuesto adicional, que estaba previsto, antes de ser suprimido a partir del 1 de abril de 2012, debido a que las disposiciones nacionales que lo establecían eran incompatibles con el Derecho de la Unión, puesto que no tenía un fin específico y que, por tanto, era contrario al art. 1.2, de la Directiva 2008/118. Según reiterada jurisprudencia, una directiva no puede crear, por sí sola, obligaciones a cargo de un particular y no puede, por consiguiente, ser invocada como tal contra dicha persona ante un tribunal nacional. Pese a la falta de efecto horizontal de una directiva, un órgano jurisdiccional nacional puede permitir a un particular invocar la ilegalidad de un impuesto que un vendedor le ha repercutido indebidamente, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, a fin de obtener la neutralización de la carga económica suplementaria que, en definitiva, ha tenido que soportar, si tal posibilidad está prevista por la legislación nacional, lo que, en los litigios principales, corresponde determinar al órgano jurisdiccional remitente. El art. 288 (pfo. tercero) TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, salvo si el Derecho interno dispone lo contrario o si la entidad contra la que se invoca el carácter contrario de dicho impuesto está sometida a la autoridad o al control del Estado o dispone de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares. **Principio de efectividad.** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión, ya que el derecho a obtener la devolución de estos tributos es, en efecto, la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos. Sin embargo, como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, la restitución de un tributo recaudado indebidamente podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo a otra persona. No es el sujeto pasivo quien ha soportado el tributo recaudado indebidamente, sino el consumidor final al que fue repercutido. Por lo tanto, devolver al sujeto pasivo el importe del tributo que ya ha percibido del consumidor final equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediaran las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para el consumidor final. [Vid., STJUE de 20 de octubre de 2011, asunto C-94/10 (NFJ044409)]. Por otro lado, ha de evitarse que el Estado miembro de que se trate obtenga un beneficio de la violación del Derecho de la Unión. Así, dado que tal repercusión se ha efectuado, conforme a una facultad que la legislación nacional reconoce a los proveedores, y que, por consiguiente, el consumidor final, en definitiva, soportó indebidamente esta carga económica suplementaria, este último debe tener la posibilidad de obtener el reembolso de tal carga ya sea directamente de dicho Estado miembro, ya sea del sujeto pasivo vendedor. En este último caso, este sujeto pasivo debe tener la posibilidad de solicitar a ese mismo Estado miembro la compensación del reembolso que ha debido realizar y corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica. El principio de efectividad exigiría que el consumidor final pudiera reclamar la devolución directamente al Estado miembro de que se trate. A la luz de la información aportada al Tribunal de Justicia sobre las características de la legislación nacional controvertida en los litigios principales y sin perjuicio de su comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, que tal legislación, al no permitir que un consumidor final pueda solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ha soportado debido a la repercusión, efectuada por un proveedor sobre la base de una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un impuesto que dicho proveedor ha abonado él mismo indebidamente a ese Estado miembro, conculca el principio de efectividad. Considera el Tribunal que el principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor,

conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un impuesto que este último había abonado él mismo indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente una acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho impuesto sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, este motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción.

PRECEPTOS:

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE., y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), art. 1.

Tratado de 25 de marzo de 1957 de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), art. 288.

PONENTE:

Don M. Ilešič.

En el asunto C-316/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunale di Como (Tribunal de Como, Italia), mediante resolución de 28 de abril de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de mayo de 2022, en el procedimiento entre

Gabel Industria Tessile SpA,

Canavesi SpA

y

A2A Energia SpA,

Energit SpA,

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. Z. Csehi, M. Ilešič (Ponente), I. Jarukaitis y D. Gratsias, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Emiliou;

Secretario: Sr. C. Di Bella, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de septiembre de 2023;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno español, por los Sres. A. Ballesteros Panizo y J. Rodríguez de la Rúa Puig, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y F. Moro, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de noviembre de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 288 TFUE, párrafo tercero, y del principio de efectividad.

2. Esta petición se ha presentado el contexto de dos asuntos acumulados en el procedimiento principal entre, por un lado, Gabel Industria Tessile SpA y A2A Energia SpA y, por otro, Canavesi SpA, por una parte, y Energit SpA y la Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agencia de Aduanas y Monopolios, Italia), por otra, en relación con sendas solicitudes de que se reembolsen las cantidades abonadas por Gabel Industria Tessile y Canavesi, durante los años 2010 y 2011, a A2A Energia y a Energit, en concepto de un impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad, previsto por la normativa italiana.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. La Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), fue derogada por la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4). No obstante, la Directiva 2008/118 es aplicable *ratione temporis* a los hechos de los litigios principales.

4. El artículo 1 de esta Directiva disponía lo siguiente:

«1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE [del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51)];

[...]

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

[...]»

5. El artículo 9, párrafo segundo, de la Directiva 2008/118 estipulaba lo siguiente:

«El impuesto especial se aplicará y recaudará y, en su caso, se devolverá o condonará con arreglo al procedimiento que establezca cada Estado miembro. [...]»

6. El artículo 48, apartado 1, de esta Directiva estaba redactado en los siguientes términos:

«Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 1 de enero de 2010, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva con efecto de 1 de abril de 2010. [...]»

Derecho italiano

Decreto-ley n.º 511/1988

7. En su versión aplicable a los hechos de los litigios principales y, en cualquier caso, hasta el 31 de marzo de 2012, el artículo 6 del decreto-legge n. 511 - Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale (Decreto-ley n.º 511 por el que se establecen disposiciones urgentes en materia de finanzas regionales y locales), de 28 de noviembre de 1988 (GURI n.º 280, de 29 de noviembre de 1988), en su versión modificada por el artículo 5 del decreto legislativo n. 26 - Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (Decreto Legislativo n.º 26 mediante el que se aplica la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad),

de 2 de febrero de 2007 (suplemento ordinario de la GURI n.º 68, de 22 de marzo de 2007) (en lo sucesivo, «Decreto-ley n.º 511/1988»), estaba redactado de la siguiente manera:

«1. Se establece un impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad contemplado en los artículos 52 y siguientes del texto único de las disposiciones legislativas relativas a los impuestos sobre la producción y el consumo, así como a las sanciones penales y administrativas, aprobado por el [decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Decreto Legislativo n.º 504 de 26 de octubre de 1995)], en lo sucesivo denominado “texto único en materia de impuestos especiales”, de un importe de:

a) 18,59 [euros] por 1 000 kWh, en favor de los municipios, por toda utilización en viviendas, con exclusión de las residencias secundarias y de las alimentaciones de electricidad de una potencia disponible que vaya hasta 3 kW en el domicilio registrado de los usuarios con el límite de los 150 primeros kWh de consumo mensual. Por lo que respecta a los consumos que sobrepasen el límite de 150 kWh para los contratos que vayan hasta 1,5 kW, y sobrepasen el límite de 220 kWh para los contratos de más de 1,5 kW y hasta 3 kW, se procederá a la recuperación del impuesto adicional correspondiente según los criterios establecidos en el capítulo I, punto 2, del acuerdo n.º 15, de 14 de diciembre de 1993, del Comité Interministerial de Precios;

b) 20,40 [euros] por 1 000 kWh, en favor de los municipios, por toda utilización en residencias secundarias;

c) 9,30 [euros] por 1 000 kWh, en favor de las provincias, por toda utilización en locales y lugares distintos de las viviendas, para todos los contratos, con el límite máximo de 200 000 kWh de consumo mensual.

[...]

3. Los impuestos adicionales contemplados en el apartado 1 serán debidos por los sujetos pasivos contemplados en el artículo 53 del texto único en materia de impuestos especiales al suministrarse la electricidad a los consumidores finales o, en el caso de la electricidad producida o adquirida para uso propio, en el momento de su consumo. Los impuestos adicionales se percibirán o recaudarán con arreglo a las mismas modalidades del impuesto especial sobre la electricidad.

4. Los impuestos adicionales contemplados en el apartado 1 relativos al suministro de electricidad de una potencia disponible que no sobrepase los 200 kW se abonarán directamente a los municipios y a las provincias en cuyo territorio se encuentren los usuarios. Los impuestos adicionales relativos al suministro de electricidad de una potencia disponible superior a 200 kW y los relativos al consumo de electricidad producida o adquirida para uso propio se abonarán al Tesoro Público, con excepción de los percibidos en el territorio de la región del Valle de Aosta [(Italia)] y de las provincias autónomas de Trento [(Italia)] y de Bolzano [(Italia)], que se abonarán directamente a los municipios y a las provincias.

[...]

Decreto Legislativo n.º 504/1995

8. El artículo 14 del decreto legislativo n. 504 - Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Decreto Legislativo n.º 504 por el que se establece el texto único de las disposiciones legislativas relativas a los impuestos sobre la producción y el consumo, así como las sanciones penales y administrativas), de 26 de octubre de 1995 (suplemento ordinario de la GURI n.º 279, de 29 de noviembre de 1995) (en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 504/1995»), dispone lo siguiente:

«1. El impuesto especial será devuelto cuando haya sido abonado indebidamente; las reglas de devolución contempladas en el presente artículo se aplicarán también a las solicitudes relativas a las facilidades acordadas mediante la restitución, total o parcial, del impuesto especial pagado, o por otros medios previstos por las normas que regulen cada facilidad.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 7, apartado 1, letra e), y 10 ter, apartado 1, letra d), la devolución deberá solicitarse, so pena de caducidad, en un plazo de dos años a contar desde la fecha de pago o de aquella en la que pueda ejercitarse el correspondiente derecho.

[...]

4. En caso de que, al término de un procedimiento judicial, el sujeto pasivo del impuesto especial sea condenado a restituir a terceros los importes indebidamente percibidos por la repercusión del impuesto especial, el

citado sujeto pasivo deberá solicitar la devolución, so pena de caducidad, en un plazo de noventa días a partir de la fecha en que sea firme la sentencia que exige la devolución de los importes.»

9. El artículo 16, apartado 3, de este Decreto Legislativo preceptúa lo siguiente:

«Los créditos que ostenten los sujetos pasivos y los titulares de licencias para la explotación de depósitos comerciales de productos energéticos, una vez abonado el impuesto, sobre los adquirentes de los productos por los que han abonado el impuesto podrán repercutirse en la facturación [...]».

10. El artículo 53 de dicho Decreto Legislativo establece lo siguiente:

«1. Estarán obligados al pago del impuesto especial sobre la electricidad:

a) las entidades que facturen la electricidad a los consumidores finales [...];
[...]».

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

11. Gabel Industria Tessile y Canavesi son dos sociedades italianas que celebraron, respectivamente, con A2A Energia y Energit contratos para el suministro de electricidad a sus centros de producción.

12. Para los años 2010 y 2011, Gabel Industria Tessile y Canavesi abonaron los importes debidos por estos contratos, incluyendo un impuesto adicional, que estaba previsto, antes de ser suprimido a partir del 1 de abril de 2012, en el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988 y que se añadía al impuesto especial sobre la electricidad.

13. En 2020, dichas sociedades demandaron a sus suministradores ante el Tribunale di Como (Tribunal de Como, Italia), que es el órgano jurisdiccional remitente, con objeto de obtener, en el marco de dos acciones civiles, que fueron acumuladas por este, la devolución de las cantidades abonadas por ese impuesto, debido a que las disposiciones nacionales que lo establecían eran incompatibles con el Derecho de la Unión.

14. El citado órgano jurisdiccional indica que, a raíz de la sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587), la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia) declaró que el impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad previsto, antes de suprimirse, en el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988 no tenía un fin específico y que, por tanto, era contrario al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

15. El órgano jurisdiccional remitente precisa que el decreto legislativo n. 48 - Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (Decreto Legislativo n.º 48 por el que se aplica la Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), de 29 de marzo de 2010 (GURI n.º 75, de 31 de marzo de 2010), no modificó el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988.

16. El órgano jurisdiccional remitente añade que los dos litigios de que conoce se inscriben en una serie de litigios pendientes, relativos al destino de las cantidades indebidamente pagadas durante el período comprendido entre la expiración del plazo concedido a los Estados miembros para transponer la Directiva 2008/118 y la supresión del impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad por el legislador italiano.

17. A este respecto, los órganos jurisdiccionales de instancia italianos han adoptado dos enfoques diferentes.

18. Según una primera corriente jurisprudencial, que, de seguirse, llevaría a la desestimación de las solicitudes de devolución de este impuesto, el juez no puede dejar inaplicada, en un litigio entre particulares, una disposición nacional incompatible con una directiva de la Unión, so pena de reconocer a esta un «efecto directo horizontal», no admitido por el Tribunal de Justicia.

19. La segunda corriente jurisprudencial, que, de seguirse, llevaría a la estimación de tales solicitudes, se basa en la obligación de interpretar el Derecho interno, a partir de la fecha de expiración del plazo de transposición de la directiva en cuestión, a la luz del texto y de la finalidad de esta para alcanzar los resultados que persigue. Según esta corriente, tal obligación llevaría a reconocer que el principio del efecto directo únicamente vertical de las directivas no se opone a que el carácter indebido de un pago sea constatado en una relación horizontal «de

repercusión», debido a la conexidad de esta relación con la relación fiscal respecto de la cual la prohibición establecida por el Derecho de la Unión se aplica directamente.

20. En estas circunstancias, el Tribunale di Como (Tribunal de Como) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Con carácter general, ¿se opone el sistema de fuentes del Derecho de la Unión y, en concreto, el artículo 288 TFUE, párrafo tercero, a que el juez nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una disposición de Derecho interno que es contraria a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva que no se ha transpuesto o que se ha transpuesto incorrectamente, imponiendo así una obligación adicional a un particular, cuando ello constituye, según el ordenamiento jurídico nacional (artículo 14, apartado 4, del Decreto Legislativo n.º 504/1995), un requisito previo para que este pueda invocar frente al Estado los derechos que le confiere dicha directiva?»

2) ¿Se opone el principio de efectividad a una normativa nacional (artículo 14, apartado 4, del Decreto Legislativo n.º 504/1995) que no autoriza al consumidor final para solicitar la devolución del impuesto indebidamente pagado directamente al Estado y que únicamente le permite ejercer una acción civil de cobro contra el sujeto pasivo, que es el único legitimado para obtener su devolución de la Administración Tributaria, cuando el único motivo de ilegalidad del impuesto -a saber, el hecho de que sea contrario a una directiva [de la Unión]- solo puede invocarse en el contexto de la relación entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria, pero no de la existente entre el primero y el consumidor final, lo que de hecho impide que pueda efectuarse la devolución, o bien sí, para garantizar el cumplimiento del citado principio, debe reconocerse en tal caso legitimación directa al consumidor final frente a Hacienda, considerando que concurre un supuesto de imposibilidad o dificultad excesiva para obtener del proveedor la devolución del impuesto indebidamente pagado?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

21. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 288 TFUE, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente.

22. A este respecto, ha de recordarse que, en virtud del artículo 288 TFUE, párrafo tercero, el carácter obligatorio de una directiva, fundamento de la posibilidad de invocarla, solo existe respecto «al Estado miembro destinatario». De ello resulta que, según reiterada jurisprudencia, una directiva no puede crear, por sí sola, obligaciones a cargo de un particular y no puede, por consiguiente, ser invocada como tal contra dicha persona ante un tribunal nacional (sentencia de 22 de diciembre de 2022, *Sambre & Biesme y Commune de Farciennes*, C-383/21 y C-384/21, EU:C:2022:1022, apartado 36 y jurisprudencia citada).

23. Sentado lo anterior, procede recordar, en primer lugar, que el Derecho de la Unión no se opone a que un Estado miembro ejerza su competencia en cuanto a la forma y a los medios para alcanzar los resultados fijados por una directiva estableciendo, en su legislación nacional, que, transcurrido el plazo de transposición, las disposiciones claras, precisas e incondicionales de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente integren su ordenamiento jurídico interno y que, en consecuencia, estas disposiciones puedan ser invocadas por un particular frente a otro particular. En efecto, en tal situación, la obligación impuesta así a los particulares no se basa en el Derecho de la Unión, sino en el Derecho nacional, y, por tanto, no constituye una obligación adicional respecto a las previstas por este Derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2022, *Thelen Technopark Berlin*, C-261/20, EU:C:2022:33, apartado 32 y jurisprudencia citada).

24. Por consiguiente, si bien, en virtud del Derecho de la Unión, una directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de un particular ni, por consiguiente, puede ser invocada, como tal, en su contra ante un órgano jurisdiccional nacional, en cambio, un Estado miembro puede conferir a los órganos jurisdiccionales nacionales la facultad de excluir, sobre la base de su Derecho interno, cualquier disposición de Derecho nacional contraria a una disposición del Derecho de la Unión que no tenga efecto directo (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2022, *Thelen Technopark Berlin*, C-261/20, EU:C:2022:33, apartado 33).

25. Así, pese a la falta de efecto horizontal de una directiva, un órgano jurisdiccional nacional puede permitir a un particular invocar la ilegalidad de un impuesto que un vendedor le ha repercutido indebidamente, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, a fin de obtener la neutralización de la carga económica suplementaria que, en definitiva, ha tenido que soportar, si tal posibilidad está prevista por la legislación nacional, lo que, en los litigios principales, corresponde determinar al órgano jurisdiccional remitente.

26. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia ha admitido que los justiciables pueden invocar disposiciones incondicionales y suficientemente precisas de una directiva no solo frente a un Estado miembro y todos los órganos de su Administración, sino también frente a organismos o entidades sometidos a la autoridad o al control del Estado o que dispongan de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de octubre de 2017, Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, apartado 33 y jurisprudencia citada). Corresponderá, en este caso, al órgano jurisdiccional remitente proceder a las comprobaciones necesarias para determinar si los proveedores de que se trata pertenecen a una de estas categorías.

27. En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 288 TFUE, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, salvo si el Derecho interno dispone lo contrario o si la entidad contra la que se invoca el carácter contrario de dicho impuesto está sometida a la autoridad o al control del Estado o dispone de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares.

Segunda cuestión prejudicial

28. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita esencialmente que se dilucide si el principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un impuesto que este último había él mismo abonado indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente una acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho impuesto sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, este motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción.

29. A este respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión, ya que el derecho a obtener la devolución de estos tributos es, en efecto, la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos (sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 20 y jurisprudencia citada).

30. Sin embargo, como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, la restitución de un tributo recaudado indebidamente podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo a otra persona (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 21 y jurisprudencia citada).

31. En efecto, en tal situación, no es el sujeto pasivo quien ha soportado el tributo recaudado indebidamente, sino el consumidor final al que fue repercutido. Por lo tanto, devolver al sujeto pasivo el importe del tributo que ya ha percibido del consumidor final equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediaran las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 22 y jurisprudencia citada).

32. En cambio, en esa misma situación, ha de evitarse que el Estado miembro de que se trate obtenga un beneficio de la violación del Derecho de la Unión. Así, dado que tal repercusión se ha efectuado, conforme a una facultad que la legislación nacional reconoce a los proveedores, y que, por consiguiente, el consumidor final, en definitiva, soportó indebidamente esta carga económica suplementaria, este último debe tener la posibilidad de obtener el reembolso de tal carga ya sea directamente de dicho Estado miembro, ya sea del sujeto pasivo vendedor.

En este último caso, este sujeto pasivo debe tener la posibilidad de solicitar a ese mismo Estado miembro la compensación del reembolso que ha debido realizar.

33. Precisado lo anterior, cabe recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, a falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica (véase, por analogía, la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 37), en el bien entendido de que tales condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de junio de 2004, *Recheio - Cash & Carry*, C-30/02, EU:C:2004:373, apartado 17, y de 6 de octubre de 2005, *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:591, apartado 17).

34. En particular, si tal devolución resultara imposible o excesivamente difícil de obtener de los proveedores en cuestión, el principio de efectividad exigiría que el consumidor final pudiera reclamar la devolución directamente al Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41, y de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 53).

35. En este caso, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que, con arreglo al artículo 53 del Decreto Legislativo n.º 504/1995, el impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad debía pagarse por los proveedores de electricidad, pero estos lo repercutieron posteriormente a los consumidores finales, conforme a la facultad que les reconoce el artículo 16, apartado 3, del Decreto Legislativo n.º 504/1995. Pues bien, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, este Decreto Legislativo dispone que los consumidores finales no pueden solicitar directamente el reembolso al Estado miembro de la carga económica suplementaria que han soportado así indebidamente, sino que deben presentar tal solicitud exclusivamente ante dichos proveedores.

36. Dado que, tal como se desprende del apartado 22 de la presente sentencia, una disposición de una directiva transpuesta incorrectamente o no transpuesta, incluso clara, precisa e incondicional, no puede, por sí misma, crear una obligación adicional a cargo de un particular en relación con las previstas por la legislación nacional y que, por tanto, no puede invocarse como tal contra él, de ello resulta que, en una situación como la controvertida en los litigios principales, a los consumidores finales les resulta jurídicamente imposible invocar contra los proveedores de electricidad la incompatibilidad del impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad con las disposiciones de la Directiva 2008/118 y, por consiguiente, obtener el reembolso de la carga económica suplementaria generada por este impuesto que han tenido que soportar por la falta de transposición correcta de dicha Directiva por parte de la República Italiana.

37. Así pues, debe constatar, a la luz de la información aportada al Tribunal de Justicia sobre las características de la legislación nacional controvertida en los litigios principales y sin perjuicio de su comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, que tal legislación, al no permitir que un consumidor final pueda solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ha soportado debido a la repercusión, efectuada por un proveedor sobre la base de una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un impuesto que dicho proveedor ha abonado él mismo indebidamente a ese Estado miembro, conculca el principio de efectividad.

38. De lo anterior resulta que procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un impuesto que este último había abonado él mismo indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente una acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho impuesto sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, este motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción.

Costas

39. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por

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

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

1) El artículo 288 TFUE, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, salvo si el Derecho interno dispone lo contrario o si la entidad contra la que se invoca el carácter contrario de dicho impuesto está sometida a la autoridad o al control del Estado o dispone de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares.

2) El principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un impuesto que este último había abonado él mismo indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente una acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho impuesto sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, este motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción.

Firmas

* Lengua de procedimiento: italiano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.