

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 922/2018, DE 29 DE DICIEMBRE DE 2019

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Establecimiento de tipos diferentes en las comunidades autónomas. Posible vulneración del Derecho Comunitario.

Según el TEAC, los Estados Miembros pueden establecer distintos niveles de imposición, siempre que no sean inferiores a los niveles mínimos establecidos en la Directiva, por lo que el establecimiento de tipos autonómicos en el Impuesto sobre Hidrocarburos no resulta contrario a la Directiva 2003/96/CE, del Consejo.

Por otro lado, considera el TEAC que la sentencia del TJUE invocada por la parte reclamante –con origen en el recurso de incumplimiento iniciado por la Comisión Europea contra la República Francesa– no produce efectos vinculantes dado que se refiere a una figura impositiva distinta.

Por último, se recuerda también que la competencia para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidación, en los casos en los que el impuesto se hubiera soportado en un territorio foral, no corresponde a la AEAT, sino a los órganos correspondientes de las Haciendas Forales.

Fundamentos jurídicos

(...)

QUINTO.-

Visto lo anterior, deberá examinarse si efectivamente el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales, por el que se señala que las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, es contrario al ordenamiento jurídico de la Unión, en concreto, a la Directiva 2003/96/CE.

Las alegaciones de la interesada se resumen en que la estructura del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, derivada de los tipos impositivos intro-

ducidos en el artículo 50.ter de la Ley, es contraria a la normativa europea armonizada, dado que a través del tipo autonómico se establece un gravamen diferente según territorios (autonomías), que conculca aquella normativa europea que no permite dicha posibilidad, entre otras razones, por la distorsión de la competencia que produce, alterando las condiciones de concurrencia de un mercado interior, originando discriminaciones de origen fiscal injustificadas y contrarias al Derecho de la Unión.

En defensa de sus alegaciones la reclamante trae a colación el «Informe sobre la Reforma del Sistema de la Financiación Autonómica. Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicables a partir de 2002», publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, en el que se hacía referencia a la existencia de una consulta expresa al entonces Director General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, Sr. Michel Aujean, sobre los requisitos que debía respetar el marco autonómico en lo que se refería a la imposición especial. Este documento, denominado «Cuestiones planteadas por el presidente de la Comisión al Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea. Contestación del Director de Política Fiscal de la Comisión Europea», figura en el expediente.

Así mismo, señala la existencia del «Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica», publicado el mes de julio de 2017, en el que en su página 54 se contempla el siguiente razonamiento:

«25. En el ámbito del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, la normativa actual permite que las Comunidades Autónomas fijen un tipo autonómico suplementario sobre determinados combustibles que puede variar de un territorio a otro en base al art. 18 de la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo [COM (2011) 169, de 13 de abril de 2011] en el que se autoriza a España, a la vista de su especial estructura administrativa y a fin de facilitar el desarrollo de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, a que aplique a nivel regional tipos impositivos más altos "sobre el consumo energético general en algunas partes del territorio". Puesto que la Comisión Europea decidió en su momento retirar esta propuesta de Directiva, sería conveniente que se tramitase una modificación de la Directiva 2003/96 en la línea que se acaba de exponer si se desea mantener esta diferenciación de tipos a través del tramo autonómico. Se debería hacer lo posible para conseguir que esta posibilidad se mantenga en la nueva directiva europea sobre el régimen impositivo de los productos energéticos en la que se está trabajando y para que se extienda al resto de Impuestos Especiales de forma que las Comunidades Autónomas tengan capacidad normativa individual sobre estos tributos, contribuyendo así a aumentar su autonomía de ingreso.»

Como se mencionó en el Fundamento de Derecho Cuarto, sólo los Reglamentos, las Directivas y las Decisiones, son actos jurídicos vinculantes, por lo que los órganos jurisdiccionales y de la Administración del Estado miembro, como ya ha señalado este Tribunal Central en su resolución REC 06030-2017 de 26 de noviembre de 2019, no pueden dejar de aplicar una norma interna vigente con base en meras reflexiones de un informe de una comisión de expertos naciona-

les o de las conclusiones de un Director General de la Comisión Europea, pues carecen de eficacia vinculante.

Invoca también la reclamante la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 25 de octubre de 2012 (Asunto C-164/11), que tiene su origen en el Recurso de Incumplimiento iniciado por la Comisión Europea contra la República Francesa que tuvo como objeto la no adopción por el Estado miembro, dentro del plazo señalado, de las disposiciones necesarias para adaptar su sistema impositivo de la electricidad a lo dispuesto en 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. La aplicación de un tipo único al expirar el período transitorio.

El TJUE, falló declarando que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la citada Directiva 2003/96/CE del Consejo, al no adoptar las disposiciones necesarias para adaptar su sistema impositivo de la electricidad a lo dispuesto por ella, pese a la expiración del período transitorio establecido en su artículo 18, apartado 10, párrafo segundo.

Examinada la sentencia del TJUE, como ya se ha pronunciado este TEAC en esta misma sala en la reclamación REC 06030-2017, corresponde decir en primer lugar, que no se aprecia identidad de hechos entre esta y la cuestión controvertida en la presente resolución por tratarse de dos figuras impositivas distintas. En segundo lugar, no le consta a este Tribunal Central que la Comisión Europea haya iniciado contra el Reino de España un Recurso de Incumplimiento que tenga por objeto la no adopción de las disposiciones necesarias para la correcta transposición de la Directiva 2003/96/CE, en lo relativo al establecimiento de tipos autonómicos del Impuesto Especial. Tampoco le constan resoluciones del TJUE que se pronuncien en relación con esta cuestión. Por estos motivos entendemos que la sentencia invocada no es suficiente para desplegar efectos vinculantes sobre la Administración que la obligue a inaplicar una norma interna plenamente vigente.

Analizadas las sentencias invocadas por la reclamante, considera adecuado este TEAC poner el foco en el contenido de la propia Directiva 2003/96/CE, presuntamente vulnerada, que en lo relativo al establecimiento de distintos niveles de imposición por parte de los Estados miembros se expresa en el siguiente sentido:

«Considerando lo siguiente:

(...)

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

(5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.

(...)

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.(...).

Por otro lado, en la parte dispositiva de la Directiva se señala:

«Artículo 4

1. Los niveles de imposición que los Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad enumerados en el artículo 2 no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por «nivel de imposición» la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.

(...)

Artículo 5

En los siguientes casos, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva y sean compatibles con el derecho comunitario:

- cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto,
- cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción,
- para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas minusválidas y las ambulancias,
- la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10.

Artículo 6

Los Estados miembros tendrán libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición prescrito en la presente Directiva:

a) directamente,

b) mediante un tipo diferenciado

o bien

c) reembolsando la totalidad o parte del importe del impuesto».

De lo anterior se colige que los Estados miembros podrán definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales teniendo la libertad de establecer distintos niveles de imposición siempre que no sean inferiores a los niveles mínimos establecidos en la Directiva, todo ello con el objeto de no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

En este punto debe matizarse que en el ámbito del Derecho de la Unión por «mercado interior» se entiende, de acuerdo con el artículo 26.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, «un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados». Es decir, no se refiere al mercado de cada uno de los Estados miembros.

De lo dispuesto previamente se infiere que un Estado miembro que, en el ejercicio de la libertad que esta Directiva le otorga, establezca unos niveles impositivos que no sean inferiores a los mínimos establecidos, estaría cumpliendo con el objeto marcado en la misma, no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

En cualquier caso, el análisis del impacto de la imposición de los productos energéticos en el adecuado funcionamiento del mercado interior no puede efectuarse limitándose a una figura impositiva, sino que debe referirse al «nivel de imposición», esto es, la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente, que recae sobre un producto energético concreto. No cabría pues, considerar sin más, contrario a derecho el tramo autonómico del Impuesto sobre hidrocarburos porque se han establecido tipos impositivos menores en algunas comunidades autónomas, habría que efectuar un análisis profundo del nivel de imposición y aun en el caso de que existieran niveles reducidos de imposición, como se indica en el considerando 24 de la Directiva, estos serían permisibles «...siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia.» , circunstancias que no han sido acreditadas por la reclamante.

(...)