

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 27 de febrero de 2014

Asunto: C-82/12.

Partes: *Transportes Jordi Besora, S.L. y Generalitat de Catalunya.*

Síntesis:

“Impuestos indirectos – Impuestos especiales – Directiva 92/12/CEE – Artículo 3, apartado 2 – Hidrocarburos – Impuesto sobre las ventas minoristas – Concepto de “finalidad específica” – Transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas – Financiación – Afectación predeterminada – Gastos en medidas sanitarias y medioambientales”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El origen del litigio examinado se remonta a la petición de devolución, por parte de la empresa de transporte de mercancías ‘Transportes Jordi Besora’, del importe satisfecho en los ejercicios comprendidos entre 2005 y 2008, como consumidora final, en concepto de Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).

Tras sendas denegaciones de la Oficina Gestora y del Tribunal económico-administrativo regional de Cataluña, la demandante recurre ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que alberga dudas sobre los siguientes aspectos:

- a. Compatibilidad del IVMDH con el artículo 3.2 de la Directiva 92/12. En concreto, el Tribunal se plantea si este impuesto persigue o no una finalidad específica, en el sentido de la citada disposición, teniendo en cuenta que está destinado a financiar -además de actuaciones medioambientales, en su caso-, las competencias transferidas a las CCAA en materia sanitaria, mientras que el impuesto especial que establece esta Directiva ya tiene por objeto proteger la salud y el medioambiente.
- b. Devengo del IVMDH. El Tribunal interno considera que las disposiciones que regulan el devengo de este impuesto no cumplen las normas aplicables a los impuestos especiales -en la medida en que este impuesto se percibe en el momento de la venta al consumidor final-, ni las aplicables al IVA -puesto que no se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución-.

De acuerdo con ello, el Tribunal interno eleva las correspondientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal europeo comienza recordando el tenor literal del artículo 3.2 de la Directiva 92/12, según el cual los hidrocarburos podrán estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial establecido por dicha Directiva si, por una parte, los mismos persiguen una o varias finalidades específicas y, por otra parte, respetan las

normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Estos dos requisitos tratan de evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios.

En línea con las Conclusiones del Abogado General Sr. Nils Wahl, presentadas el 24 de octubre de 2013, el Alto Tribunal afirma que el IVMDH no se acomoda al ordenamiento europeo. En su opinión, que el impuesto tenga una finalidad específica implica que no persiga finalidades meramente presupuestarias, sino que busque alcanzar otro fin -tal y como se desprende de su jurisprudencia previa-.

En efecto, el Tribunal considera que tal impuesto carece de finalidad específica en el sentido de la Directiva citada, pues, para ser específica, la finalidad no debe ser exclusivamente presupuestaria. En el caso que nos ocupa, los rendimientos del IVMDH han sido afectados a las CCAA para que éstas financien el ejercicio de algunas de sus competencias; pues bien, el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica.

Además, el Tribunal subraya que el hecho de que los ingresos del IVMDH estén obligatoriamente afectados, en virtud de la normativa nacional, a la atención de gastos en materia sanitaria, resulta de una mera modalidad de organización interna del presupuesto español y, en consecuencia, no basta para considerar que el impuesto tiene finalidad específica. De lo contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por la Directiva de todo efecto útil.

Por otro lado, la norma española no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales en relación con la recaudación del IVMDH. Tampoco su estructura (hecho imponible o tipo de gravamen, esencialmente) se concibe de modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos, o fomenta el uso de otros productos menos nocivos para el medioambiente, por lo que no puede considerarse que esta figura impositiva tenga por objeto la protección del mismo o, lo que es igual, persiga una finalidad específica en este sentido.

En otro orden de ideas, tanto la Generalitat de Cataluña como el Gobierno español ruegan que en la hipótesis de declararse el impuesto contrario al Derecho comunitario, se limiten cuanto menos sus efectos, pues de lo contrario se tendrían que devolver 13.000 millones de euros, esto es, el 12,5% del PIB, poniéndose consiguientemente en riesgo la sanidad pública. Todo ello, además, tras una actuación que no compartimos del Gobierno español, que pasa por culpar a la Comisión Europea de dicha hipotética vulneración por no haberle advertido de modo conveniente.

En respuesta a ello, el Tribunal europeo señala que tal limitación temporal resulta excepcional y únicamente puede acordarse si concurren dos presupuestos: la buena fe de los implicados y el riesgo de trastornos graves. Aun cuando la situación económica de España es precaria y existe un riesgo de repercusiones económicas graves, no es menos cierto que el Estado español ya podía suponer que el IVMDH vulneraba el Derecho Europeo, a la luz del pronunciamiento del TJUE recaído en el Asunto *EKW y Wein*, C-437/97 y, especialmente, tras las reiteradas advertencias que la Comisión Europea dirigió a España, contra la cual llegó incluso a iniciar un procedimiento de infracción. No es posible, por tanto, a juicio del Tribunal, apreciar buena fe en las actuaciones de los demandados, por lo que se descarta la limitación de los efectos temporales del pronunciamiento.

Uno de los aspectos clave del pronunciamiento analizado es el relativo a la no limitación de sus efectos en el tiempo. Según el Tribunal, dicha limitación constituye una posibilidad excepcional condicionada al cumplimiento de dos requisitos: la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves. En el presente caso, el Tribunal estima que no concurre el primer presupuesto y deniega la petición de la Generalitat de Cataluña y del Gobierno español de limitar en el tiempo los efectos de la sentencia. Como ya avanzamos, el hecho de que el IVMDH se haya mantenido en vigor durante más de diez años, pese al fallo del propio TJUE al hilo de *EKW y Wein & Co* en 2000 y, sobre todo, haciendo caso omiso a las advertencias de la Comisión Europea, han sido determinantes en la decisión del Alto Tribunal. Y ello con independencia de que con efectos desde el 1 de enero de 2013 se derogara la norma que regulaba el IVMDH, el cual pasa a integrarse en el Impuesto Especial de Hidrocarburos.

Pese a que el juego de la prescripción, de la firmeza de los actos administrativos y sentencias no recurridas y las dificultades de prueba del pago del impuesto (salvo en el caso de los empresarios y profesionales) limitará sustancialmente el importe de la devolución de ingresos indebidos, la cifra a devolver sigue siendo muy cuantiosa.

De manera inmediata, consideramos que la responsabilidad debería compartirse entre el Estado -como legislador- y las CCAA, que asumieron la cesión, implantaron en su mayoría el tipo autonómico y percibieron las sumas recaudadas. En esta dirección se pronuncian tanto la Disposición Adicional Segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, como el artículo 5.1 del Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, que entendemos aplicables al caso en cuestión, pues, si bien aluden a sanciones impuestas por las instituciones europeas y no a la devolución de ingresos indebidos a los contribuyentes por infracción del ordenamiento europeo, no es menos cierto que entre ambos supuestos parece existir una relación analógica incuestionable.

Por otra parte, al tratarse de un impuesto declarado contrario al Derecho europeo, queda también abierta la posibilidad de acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado, para obtener la oportuna reparación. Esta vía es alternativa y perfectamente compatible con la solicitud de devolución de ingresos indebidos, pues, a diferencia de ésta, al no ser una acción tributaria, no pretende la devolución del impuesto indebidamente pagado, sino el resarcimiento del daño a título de indemnización. Precisamente por ello, no está sujeta a los plazos de prescripción, pudiéndose en este caso reclamar incluso por los ejercicios prescritos (2002 a 2009). Como adelantábamos, el principal escollo residirá en acreditar el daño sufrido, consistente en haber soportado la carga tributaria que implica el IVMDH.

Descendiendo al terreno práctico, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en ejecución de la reciente sentencia, ha puesto a disposición de los contribuyentes en la sede electrónica, con fecha 19 de marzo de 2014, las instrucciones relativas al proceso de devolución. Asimismo, se ha incorporado un modelo normalizado de solicitud de devolución -de utilización voluntaria-, que permitirá su remisión directa a la Oficina gestora competente para tramitarla. Aunque no será obligatoria la presentación telemática de la solicitud de devolución, se ofrecerá esta opción de presentación, atendida la mayor agilidad de su tramitación, a quienes soliciten información al respecto.

La competencia para tramitar y resolver las solicitudes de devolución corresponderá a las Oficinas Gestoras de Impuestos Especiales (Aduanas) correspondientes al domicilio fiscal del sujeto pasivo que ingresó la autoliquidación.

Desde nuestra perspectiva, el tema es preocupante, ya no sólo en lo que atañe a esta concreta sentencia sino, antes bien, desde una óptica global de adecuación del sistema tributario español a los postulados europeos. En este orden de ideas, tememos que la sentencia ahora recaída sea la primera de una serie de asuntos que esperan ser

resueltos en breve por el Tribunal de Justicia y en los que, en mayor o menor medida, la norma española se aleja de los dictados comunitarios. Es el caso de sucesiones y donaciones, pero también del Impuesto sobre el patrimonio y de las deducciones sobre la cuota aprobadas por las CCAA en el IRPF que, previsiblemente, a nuestro juicio, serán declaradas no acordes con el Derecho de la UE.

3. Fallo

Conforme a lo sostenido, el Tribunal de Justicia declara que: “El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente”.

