

**Tribunal Superior de Justicia****TSJ de Andalucía, Sevilla (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª)  
Sentencia num. 577/2014 de 13 junio**

**IMPUESTOS ESPECIALES:** Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: cuestiones normativas y aspectos generales: declaración por STJUE de 27 de febrero de 2014 de la vulneración de la normativa comunitaria por carecer de la finalidad específica que permitiría crear impuestos diferentes a los armonizados: devolución de cuotas soportadas por repercusión del Impuesto, procedente: retroacción de actuaciones a fin de que la Administración compruebe la concurrencia de otros requisitos para la devolución: improcedencia, al no haber sido planteada la cuestión en el trámite procesal oportuno.

**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 440/2011

**Ponente:** Ilmo. Sr. D. Angel Salas Gallego

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA****SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO****SECCIÓN SEGUNDA****SEVILLA****SENTENCIA**

Ilmos. Sres.:

D. Antonio Moreno Andrade

D. Ángel Salas Gallego

D. José Santos Gómez

-----

En la ciudad de Sevilla, a 13 de Junio de 2014.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Sevilla, integrada por los Magistrados expresados al margen, el presente recurso 440/11, en el que ha sido parte actora la entidad mercantil "División de Transportes J.L. Pantoja, S.L.", representada por el Procurador Sr. Rodríguez Jiménez, y parte demandada el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA, representado y defendido por el Sr. Abogado del Estado.

La cuantía se fijó en 35.202,49 euros.

Se turnó la ponencia al Ilmo. Sr. D. Ángel Salas Gallego, quien expresa la decisión del Tribunal.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** : La parte actora presentó demanda en tiempo solicitando una sentencia anulatoria del acto recurrido.

**SEGUNDO** : El Sr. Abogado del Estado presentó en tiempo la contestación de la demanda, solicitando una sentencia desestimatoria de las pretensiones articuladas.

**TERCERO** : Tras la presentación de escritos de conclusiones, fue señalado día para la votación y fallo y se procedió a su deliberación con el resultado que se expone.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO

: Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución del TEARA de 23 de diciembre de 2010, por la que se desestima la reclamación económico administrativa 41/6179/10 interpuesta contra acuerdo denegatorio de la devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), soportado por repercusión en las adquisiciones de Hidrocarburos durante los períodos impositivos 1T a 4T del ejercicio 2006, dictado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Sevilla, e importe de la reclamación que se fija en 35.202,49 euros.

### SEGUNDO

: La Ley 24/2001, de 27 de Diciembre ( RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en su art 9 regula el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como impuesto estatal cuyos rendimientos han resultado cedidos a las Comunidades Autónomas y en el que se fijó un tramo estatal, así como la posibilidad prevista en la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 21/2001, de 27 de Diciembre ( RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318), de que las Comunidades Autónomas asumieran competencias sobre el tipo de gravamen autonómico. El precepto indicado establece que a partir del día 1 de enero de 2002, se crea un nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que se regirá por las siguientes disposiciones:

Uno. Naturaleza.

1. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquéllos, gravando en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, con arreglo a las disposiciones de esta Ley.

2. La cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su respectiva Ley de cesión.

3. Los rendimientos que se deriven del presente Impuesto quedarán afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios.

Tres. Ámbito objetivo.

1. Los hidrocarburos que se incluyen en el ámbito objetivo de este Impuesto son las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno, tal como se definen en el art. 49 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre ( RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), de Impuestos Especiales .

### TERCERO

: El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado sentencia de fecha 27 de febrero de 2014, en el asunto C- 82/12 , que tenía por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al art. 267 del TFUE , por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante auto de 29 de noviembre de 2011 . Interesa destacar los siguientes apartados de la sentencia:

- El apartado 21 expresa que cabe recordar que, según el art. 3, apartado 2, de la Directiva 9/12 , los hidrocarburos podrán estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial establecido por dicha directiva si, por una 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 (véase la sentencia EKW y Wein & Co, apartado 30).

- El apartado 22 indica que los dos requisitos que tienen por objeto evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios, tienen carácter cumulativo, como se desprende del propio tenor de la disposición.

- El apartado 23 en relación con el primer requisito explica que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una finalidad específica, en el sentido del art. 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 , es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario.

- En el apartado 27 se alude a que ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto como el IVMDH tenga una finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al art. 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 , para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición.

- El apartado 29 aclara que la afectación que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del art. 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 , lo que privaría al impuesto armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado art. 3, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta.

### CUARTO

: En el apartado 30 se afirma que para considerar que persigue una finalidad específica, es preciso que un impuesto como el IVMDH tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medio ambiente. Tal sería el caso, en particular, como señaló el Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión.

En el apartado 31 se constata que en el litigio principal es pacífico que las Comunidades Autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de impuestos.

En los apartados 34, 35 y 36 se contienen las conclusiones de la cuestión prejudicial. Así, en el apartado 34 no se considera que un impuesto como IVMDH controvertido en el litigio principal, del que se deduce de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que actualmente está integrado en el tipo del impuesto armonizado, persiga una finalidad específica, en el sentido del art. 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 ; en el apartado 35 se concluye sin que sea necesario examinar si se cumple el segundo requisito enunciado en dicho art. 3, apartado 2, relativo al respeto de normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el Iva, que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un impuesto como el IVMDH, pueda considerarse conforme a los requisitos de dicho artículo.

En la parte dispositiva de la sentencia el Tribunal de Justicia declara: "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 medio ambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medio ambiente".

La sentencia del Tribunal de Justicia es determinante de que la normativa nacional del IVMDH infringe el art. 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 , por lo que en base a la primacía del derecho comunitario, procede la estimación del recurso.

## QUINTO

: No es óbice a cuanto se ha razonado lo planteado en escrito de 26 de marzo pasado por el Sr. Abogado del Estado, en el que rectificando su posición procesal inicial a la vista según afirma de la STJUE de 27 de febrero de 2014 , interesa el dictado de sentencia que anule la resolución impugnada y ordene la retroacción de actuaciones para que por parte de la AEAT se tramite el correspondiente procedimiento para determinación de la devolución que en su caso proceda; alegando al efecto que la Administración se limitó a rechazar a limine la solicitud de devolución de ingresos sin examinar el fondo al existir una norma de rango legal que lo impedía; que la procedencia de la devolución y su cuantificación dependerá de la efectiva acreditación de los requisitos establecidos en el art. 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 ( RCL 2005, 1069 y 1378 ); y que por ello la retroacción de actuaciones es lógica ante la existencia de riesgo de dobles devoluciones (al sujeto pasivo y al repercutido) de un mismo pago tributario, la necesidad de documentar las cantidades reclamadas, la devolución por determinadas Comunidades Autónomas de algunas cantidades abonadas en el ejercicio 2012, y la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que imponen la Directiva 2003/96, debiendo examinarse en cada caso concreto si procede la devolución únicamente en la parte del gravamen que exceda de los tipos mínimos de esa Directiva.

Dicho planteamiento debe ser rechazado por diversas razones. La primera es que, frente a lo que se dice, la resolución administrativa impugnada no inadmitió la solicitud de devolución sino que la desestimó

por motivos de fondo relacionados con la legalidad y vigencia del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Por ello, nuestra decisión ha de versar igualmente, con base en razones sustantivas de fondo como así ha sido, sobre el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos que fue denegado por la Administración.

Partiendo de lo anterior, y en segundo término, la parte demandada bien pudo promover con carácter alternativo y/o subsidiario en su contestación a la demanda (por así permitirlo el artículo 56 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción ) argumentos de oposición de fondo, como los aquí vertidos, distintos y adicionales a los señalados por la AEAT y el TEARA; así como en su virtud, y con ese mismo carácter alternativo o subsidiario, articular un suplico como el que ahora se nos sugiere; cosa que sin embargo no ha hecho. De ahí que la solución de este litigio haya de girar en torno a los argumentos y pretensiones de las partes, escritos de demanda y contestación a la misma, que delimitan los contornos del debate litigioso; y así hemos procedido en los Fundamentos de Derecho precedentes.

Finalmente, la argumentación utilizada por la demandada se anuda en buena media con la ejecución de la sentencia, intentando prevenirla y canalizarla. Así las cosas, una vez declarado judicialmente el derecho a la devolución, y ante las eventuales discrepancias o divergencias que pudieran surgir a la hora de hacer efectivo ese pronunciamiento, el planteamiento y solución de las mismas habrá de producirse a través del cauce procesal oportuno, que no es otro que el incidente de ejecución de sentencia.

## **SEXTO**

: No es procedente la condena en costas pues el supuesto presentaba serias dudas de derecho, como lo demuestran los pronunciamientos desestimatorios de distintos Tribunales Superiores de Justicia, cuya doctrina no se correspondía con el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

## **FALLAMOS**

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución que se recoge en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la que anulamos y declaramos el derecho solicitado en la demanda. Sin costas.

Con certificación de esta sentencia, devuélvase el expediente al lugar de procedencia.

Así, por esta nuestra Sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.