
ANÁLISIS DE LA ILEGALIDAD DEL IVMDH CONFORME A LA SENTENCIA DEL TSJUE

La inaplicabilidad del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y sus consecuencias de índole jurídica y tributaria.

INFORME DE JORDI PORCEL GOMILA

Índice

Introducción.....	3
Capítulo I. La configuración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) como un impuesto no armonizado en el ordenamiento tributario español.	
1.1. Breves comentarios acerca de la armonización de los impuestos especiales en el seno de la Unión Europea.....	4
1.2. Los elementos estructurales del IVMDH.....	8
1.3. La supresión del IVMDH y su inclusión en el Impuesto sobre Hidrocarburos.....	11
Capítulo II. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014.	
2.1. Antecedentes.....	14
2.2. La no conformidad del IVMDH con el Derecho de la Unión.....	15
2.3. La limitación temporal en el tiempo de la sentencia.....	19

Capítulo III. Las consecuencias de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014.

3.1. La inaplicabilidad retroactiva del céntimo sanitario.....	23
3.2. El nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos de la Directiva 2003/96/CE.....	24
3.3. Las vías para reclamar los daños causados por incumplimiento del Estado en el caso del IVMDH.....	26
3.3.1. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos.....	27
3.3.2. La acción de la responsabilidad patrimonial del Estado.....	29
Conclusiones.....	35
Bibliografía.....	37



Introducción

Afirma el editorial del diario *El Mundo* del 28 de febrero de 2014 («*Las comunidades son corresponsables del fiasco del 'céntimo sanitario'*»), en referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, que “*La resolución del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que declara ilegal el impuesto que aplican algunas comunidades autónomas a los carburantes es un serio revés a las administraciones implicadas, que deberán rascarse el bolsillo en un momento de asfixia económica y contención del déficit*”.¹

El objeto del presente trabajo ha sido el análisis pormenorizado del pronunciamiento del Tribunal por el cual se apreció la oposición del impuesto español denominado *céntimo sanitario* con la normativa comunitaria. Todo ello, haciendo hincapié en los antecedentes y consecuencias de la Sentencia, desde el proceso armonizador en materia tributaria iniciado en las instancias europeas, hasta las consecuencias económicas y jurídicas que supone para el Estado español la declaración de inaplicabilidad de un impuesto que estuvo en vigor por un período de diez años.

Con ello, hemos pretendido dejar patente la importancia que el Derecho Comunitario posee en nuestro orden tributario, regido por el principio de primacía del Derecho Europeo, hecho que incide en la potestad tributaria que tienen los Estados miembros a la hora de establecer tributos, así como, los mecanismos que disponen para distribuir la corresponsabilidad fiscal entre los diferentes entes territoriales que componen la organización territorial del Estado. Como ha ocurrido en otros muchos ámbitos, el proceso de integración en la Unión Europea ha supuesto la cesión de facultades inherentes a la soberanía nacional de los Estados miembros, entre las que se encuentra la facultad de establecer y regular tributos, al estar sometido el sistema tributario español a una serie de disposiciones comunitarias armonizadoras que limitan, en gran medida, la soberanía nacional de los Estados miembros.

I. La configuración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) como un impuesto no armonizado en el ordenamiento tributario español.

Será objeto del presente Capítulo el análisis del proceso armonizador llevado a cabo en el seno de la Unión Europea en materia de los impuestos especiales que someten a gravamen los hidrocarburos. A

¹ <http://www.elmundo.es/opinion/2014/02/27/530fa3c3268e3ec87f8b457c.html>

continuación, pasaremos a exponer las principales características del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH) como impuesto no armonizado, para finalmente abordar la derogación del citado impuesto, junto con sus consecuencias a nivel tributario dentro del sistema impositivo español.

1.1. Breves comentarios acerca de la armonización de los impuestos especiales en el seno de la Unión Europea.

El Acta Única Europea suscrita por los países miembros de las antiguas Comunidades Europeas² se marcó como objetivo el establecimiento de un mercado único, entendido como un espacio sin fronteras interiores entre los países miembros, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estaría garantizada. Para ello, los países firmantes manifestaron su firme voluntad política de llevar a cabo las medidas necesarias para la creación de un marco jurídico antes del 1 de enero de 1993 que amparara la instauración del mercado único.³

En este sentido, CÁMARA BARROSO apunta que la creación de un espacio sin fronteras implicaba no sólo la eliminación de las barreras aduaneras, sino también la supresión de fronteras de otro tipo, en particular, técnicas y fiscales. Por tanto, se hacía necesario, a través del mecanismo de la armonización fiscal, una reorganización de los sistemas tributarios de los diferentes Estados miembros con el fin de evitar trabas a la libre competencia en el seno de la Unión Europea.⁴

Así, la armonización fiscal se concibió como un medio para perfeccionar el mercado interior, evitando los obstáculos que suponía la existencia de diferentes normativas nacionales para el funcionamiento de este mercado. Resultaba evidente que sin la introducción de normas armonizadoras que aseguraran la aplicación uniforme del Derecho Comunitario, no hubiera sido posible un mercado único, produciéndose distorsiones de la competencia que pondrían en peligro su funcionamiento.⁵

² Con la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea (TUE), el 1 de noviembre de 1993, la supraestructura «Unión Europea» aunaba y se fundaba sobre las tres Comunidades Europeas preexistentes —la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom) y la Comunidad Económica Europea (CEE/CE)—, formando un sistema complejo conocido como «los tres pilares»

³ Unión Europea. Acta Única Europea, firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986 (DO L 169 29.06.1987).

⁴ CÁMARA BARROSO, María del Carmen. *La armonización del Impuesto sobre Hidrocarburos en la Unión Europea*, pág.27. Madrid: Editorial DYKINSON, S.L., 2014. ISBN: 978-84-9085-175-3.

⁵ LAZURICA VALDEMOROS, Jesús. *Los Impuestos Especiales I. Disposiciones Generales*, pág.23. Madrid: Grupo Taric, 2012. ISBN: 978-84-86882-23-5.

Los Impuestos Especiales, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a su incidencia en el mercado por ser impuestos que gravan el consumo, fueron los que en un primer momento se sometieron a un proceso armonizador mediante Directivas Comunitarias. En concreto, en lo que a la imposición de los hidrocarburos se refiere, las principales directivas promulgadas fueron las siguientes:

- (i) 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.
- (ii) La Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos.
- (iii) La Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre hidrocarburos.
- (iv) 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 armonización comunitaria en impuestos especiales se basó en el principio de gravamen en destino, una permanente aproximación de los tipos impositivos a partir de la introducción de unos tipos mínimos y el establecimiento de una estructura impositiva común.⁶

En primer lugar, una vez asumido el mantenimiento de tipos diferentes entre los países miembros debido a las enormes diferencias existentes entre las legislaciones tributarias nacionales, se adoptó la tributación en destino como el principio rector del régimen de imposición indirecta comunitaria, con el fin de evitar las consecuencias de un sistema de tributación en origen en el que se produciría un desplazamiento de actividad hacia los Estado miembros con tributación más baja, tal y como puede apreciarse, a escala reducida, en las compras efectuadas por los particulares y en las operaciones fronterizas.⁷

En segundo lugar, el artículo 4.2 de la Directiva 2003/96/CE estableció la obligación de los Estados miembros de aplicar unos niveles mínimos de imposición sobre los productos energéticos.⁸ Como consecuencia, los Estados miembros fueron más proclives a alcanzar la carga impositiva mínima exigida mediante la introducción de impuestos no armonizados, en lugar de tributos armonizados, evitando así someter buena parte de su sistema tributario al régimen general de los impuestos especiales recogido en

⁶ LAZURICA VALDEMOROS, Jesús. *Los Impuestos Especiales I. Disposiciones Generales*, pág.27. Madrid: Grupo Taric, 2012. ISBN: 978-84-86882-23-5.

⁷ LAZURICA VALDEMOROS, Jesús. *Los Impuestos Especiales I. Disposiciones Generales*, pág.24. Madrid: Grupo Taric, 2012. ISBN: 978-84-86882-23-5.

⁸ 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 L 283 31.10.2003).

la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, por la que se derogó la Directiva 92/12/CEE.⁹

En tercer lugar, las estructuras de los impuestos que gravaban consumos específicos debían armonizarse. Para ello, se establecieron tres categorías fiscales comunes: alcohol etílico y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco. No obstante, se estableció la posibilidad de que los Estados miembros crearan nuevos impuestos, sin el carácter de armonizados y sometidos a ciertas condiciones.¹⁰

En este sentido, el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE dispone que los Estados miembros podrán aplicar a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos siempre que tengan una finalidad específica y respeten las normas impositivas aplicables a los impuestos especiales armonizados, relativas a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.¹¹

Esta facultad atribuida a los Estados miembros, anteriormente establecida en el artículo 3.2 de la derogada Directiva 92/12/CEE, se ha traducido en el establecimiento de determinados impuestos indirectos que no se encuentran armonizados a nivel europeo. Todo ello, se debe en gran medida al gran potencial recaudatorio de estos tributos, aunque su aplicación se haya fundamentado en la voluntad de restringir el consumo de determinados bienes o la de obtener ingresos con los que financiar los gastos públicos directamente relacionados con el consumo de estos bienes, como la sanidad o el medio ambiente.¹²

En este ámbito, existen numerosos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) donde se aborda la compatibilidad de estas figuras tributarias con el proceso armonizador iniciado en el Derecho de la Unión Europea. Entre ellos, destacamos la controvertida STJUE de 27 de febrero de 2014, que será analizada en el capítulo posterior del presente trabajo. No obstante,

⁹ CÁMARA BARROSO, María del Carmen. «Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico "céntimo sanitario" español», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, N° 21, 2014, págs. 69-88.

¹⁰ 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. (DOUE núm. 76, de 23 de marzo de 1992, páginas 1 a 13).

¹¹ El artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE dispone que “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.”

¹² LAZURICA VALDEMOROS, Jesús. *Los Impuestos Especiales I. Disposiciones Generales*, pág.72. Madrid: Grupo Taric, 2012. ISBN: 978-84-86882-23-5.

es nuestro interés hacer mención a alguno de ellos, con el fin de resaltar que la convivencia de esta dualidad tributaria no ha sido del todo pacífica en los ordenamientos nacionales.¹³

A raíz de una cuestión prejudicial planteada por el *Verwaltungsgerichtshof* austriaco (Tribunal Supremo Austriaco), en la STJCE de 9 de marzo, «EKW y WEIN & CO», asunto C-437/97, el Tribunal consideró que el impuesto sobre las bebidas austriaco aplicado en las regiones de Viena y Alta Austria, se oponía al artículo 3, apartado 2 de la Directiva 92/12 en el sentido de que la finalidad específica del impuesto consistente en “reforzar la autonomía financiera de las entidades territoriales”¹⁴ constituía un objetivo meramente presupuestario, ya que el aumento de la autonomía municipal mediante facultades en materia tributaria no constituye una finalidad específica en el sentido recogido en la norma comunitaria.¹⁵ Por otro lado, añade en el apartado 48 que el tributo austriaco no respeta el sistema general de normas relativas a los impuestos especiales, al realizarse el cálculo de la cuota tributaria en base al valor del producto, y no sobre la base del peso, cantidad o contenido alcohólico y es exigible únicamente en la fase de venta al consumidor, y no en el momento de su puesta a consumo, contraviniendo lo establecido respecto al devengo de los impuestos especiales en el artículo 6, apartado 1, de la mencionada Directiva.¹⁶

En la misma dirección se pronunció nuevamente el TJCE en la Sentencia «Comisión de las Comunidades Europeas contra la República Italiana», de 25 de setiembre de 2003, asunto C-437/01, respecto al impuesto sobre los aceites lubricantes italiano regulado en el artículo 62 del Decreto Legislativo nº 506, de octubre de 1995. El TJCE interpretó que el tributo italiano no respetaba las normas comunitarias que rigen los impuestos sobre hidrocarburos al gravar el uso de aceites lubricantes para finalidades distintas de la combustión o carburación, incluyéndose en la base imponible supuestos no recogidos en los artículos 8, apartado 1, letra a), y 2, apartado 2, de la Directiva 92/81/CEE, en relación con el artículo 2 de la Directiva 92/82/CEE, donde se establece que los aceites lubricantes únicamente podrán ser gravados cuando se destinen a ser utilizados como carburantes o combustibles.¹⁷

En el ordenamiento tributario español, la configuración de la Comunidad Económica Europea como un mercado interior, hizo necesaria una profunda modificación de la imposición indirecta, con el fin de establecer el principio de tributación en destino dentro de la regulación de los Impuestos Especiales y el IVA, figuras básicas de la imposición indirecta en nuestro orden tributario. Por ello, se promulgó la Ley

¹³ CÁMARA BARROSO, María del Carmen. «Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico "céntimo sanitario" español», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 21, 2014, págs. 69-88.

¹⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Quinta), de 9 de marzo de 2000, asunto C-437/97, EKW y WEIN & CO, apartado 32.

¹⁵ STJCE de 20 de marzo de 2000, apartado 33.

¹⁶ STJCE de 20 de marzo de 2000, apartado 48.

¹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera), de 25 de setiembre de 2003, asunto C-437/01, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Italiana, apartados 29 y 30.

38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE), adaptada a la nueva normativa comunitaria, que respetaba los objetivos marcados por la Acta Única Europea y las Directivas Comunitarias, tal y como declara la propia exposición de motivos de la Ley.¹⁸

1.2. Los elementos estructurales del IVMDH.

Dentro del Ordenamiento jurídico español, junto al Impuesto sobre Hidrocarburos, regulado en la LIE, se estableció el IVMDH mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Se configuró en el artículo 9 de la citada Ley 24/2001 como un tributo de naturaleza indirecta que recaía sobre el consumo de determinados hidrocarburos, gravando, en fase única, las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, no armonizado a nivel de la Unión Europea y totalmente cedido a las Comunidades Autónomas, quedando afectada la mayor parte de su recaudación a la cobertura de gastos en materia de sanidad y, de forma residual, a la protección del medio ambiente, por lo que era popularmente conocido como *céntimo sanitario*.¹⁹

Por tanto, nos hallábamos ante un tributo real, objetivo, monofásico y afectado a la financiación de gastos sanitarios o, en su caso, medioambientales, de naturaleza indirecta que recaía sobre el consumo de determinados hidrocarburos (gasolina, gasóleo, fuelóleo y queroseno), cuyo rendimiento recaudatorio se afectaba, en su totalidad, a la financiación de los gastos de naturaleza sanitaria, si bien la parte proveniente de la aplicación de los tipos de gravamen autonómicos podía dedicarse a financiar actuaciones medioambientales, finalidades ambas que debían orientarse por criterios objetivos. Su ámbito de aplicación se circunscribe a todo el territorio español, salvo Canarias, Ceuta y Melilla, y sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales existentes en Navarra y el País Vasco.²⁰

A efectos del artículo 9.Cinco.1 de la Ley 24/2001, el hecho imponible estaba constituido por las ventas minoristas y el autoconsumo de los productos comprendidos en su ámbito objetivo. Tenían la consideración de ventas minoristas, según el artículo 9. Cuatro. 1 y 2 de la Ley 24/2001:

- Las ventas o entregas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo destinados al consumo directo de los adquirentes. En concreto, las efectuadas en los establecimientos que

¹⁸ Apartado 1 – Necesidad de la Norma, Exposición de motivos, Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, páginas 44305 a 44331).

¹⁹ CÁMARA BARROSO, María del Carmen. «Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico "céntimo sanitario" español», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 21, 2014, págs. 69-88.

²⁰ Artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001, páginas 50493 a 50619).

cuenten con instalaciones fijas para la venta al público de los productos incluidos en el tributo, es decir, las gasolineras.

- Las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de los productos cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio.

A diferencia de lo que sucede con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, que grava la fabricación, el IVMDH somete a gravamen las ventas minoristas de aquéllos. Como consecuencia, la aplicación de ambas figuras tributarias determina un aumento de la presión fiscal existente sobre los carburantes, que se suma a la carga impositiva derivada del IVA.²¹

La base del impuesto estaba constituida por el volumen expresado en miles de litros para la gasolina, el gasóleo y el queroseno, y el volumen expresado en toneladas métricas para el fuelóleo. Tal y como subraya EDUARDO ESPEJO, echamos de menos alguna remisión a la LIE ya que no se contempla un elemento fundamental en la determinación de la base imponible: la temperatura. En efecto, el artículo 48 de la LIE, se refiere al volumen de producto a 15 grados, ya que el volumen aumenta o disminuye en función de la temperatura. Así, el legislador no tuvo en cuenta esta vieja y controvertida polémica del mercado de los carburantes.²²

El tipo de gravamen, estaba formado por la suma de dos tipos, uno estatal y otro autonómico, aplicable a los hechos imponibles que tengan lugar en aquellas Comunidades Autónomas que hayan decidido establecerlo, por lo que la cesión del impuesto lleva consigo la competencia normativa sobre el tipo de gravamen. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado tipo alguno, el tipo de gravamen del impuesto será exclusivamente el estatal.

En relación con los tipos estatales del impuesto fijados en apartado Diez del artículo 9 de la Ley 24/2001, éstos han permanecido inalterables desde la creación del IVMH.

Por lo que se respecta al tramo autonómico, el tipo inicialmente establecido fue incrementado en varias ocasiones, siendo aplicado finalmente, a elección de las Comunidades Autónomas, un intervalo de baremos establecido en el artículo 52 de la Ley 22/2009, de 18 diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En este aspecto, cabe destacar que la

²¹ CALVO VÉRGEZ, Juan. «Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos», Quincena Fiscal, nº 22, 2012, págs. 41- 68.

²² ESPEJO, Eduardo. «Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», Revista REAF, nº250 de marzo de 2002, págs. 99-102.

problemática de la diversidad o inexistencia de un tipo autonómico residía en que los productos petrolíferos tenían distintos precios en las distintas CCAA, por imperativo legal y no por razones de mercado.²³

A tenor de lo expuesto, hasta la derogación del IVMDH a finales de 2012, para calcular el gravamen total que recaía sobre los carburantes, a la tarifa estatal del Impuesto sobre Hidrocarburos contemplada en el artículo 50 LIE, se tenía que adicionarse el tramo estatal y, de existir, el tramo autonómico del IVMDH.²⁴

En cuanto al devengo del IVMDH, éste tenía lugar en el instante de puesta a consumo de los hidrocarburos a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo por el propietario de los hidrocarburos, siempre que se haya ultimado el régimen suspensivo. Por otro lado, en el caso de las operaciones de importación, el impuesto se devenga cuando el producto quedaba a disposición de los importadores, tras haberse ultimado el régimen suspensivo y la importación a consumo de los mismos.²⁵

Así pues, el momento del devengo difiere del establecido por el Impuesto sobre Hidrocarburos, que se devenga a la salida de los productos del depósito fiscal con destino al establecimiento minorista.²⁶ En cambio, en el IVMH se produce el devengo en un momento posterior, esto es, cuando los productos son vendidos en el establecimiento minorista donde se produce la puesta a disposición al consumidor final. Esta situación produce un quebranto de lo establecido en el artículo 6 de la derogada Directiva 92/12 CEE (actual artículo 7 de la Directiva 2008/118/CE) en relación a las normas generales relativas al devengo de los Impuestos Especiales, desde el instante en que el devengo del IVMDH tiene lugar en la fase de venta al consumidor, a diferencia del Impuesto armonizado sobre Hidrocarburos, exigible desde el momento de puesta a consumo del producto sujeto.²⁷

Concluimos el presente apartado haciendo hincapié en la finalidad específica atribuida al IVMDH por la Ley 21/2001, cuya inexistencia motivó al TJUE a declarar contrario al Derecho de la Unión Europea el citado impuesto, por medio de la Sentencia de 27 de febrero de 2014, objeto de análisis en el capítulo posterior.

²³ ESPEJO, Eduardo. «Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», Revista REAF, nº250 de marzo de 2002, págs. 99-102.

²⁴ CÁMARA BARROSO, María del Carmen. «Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico "céntimo sanitario" español», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 21, 2014, págs. 69-88.

²⁵ El artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales define el régimen suspensivo como aquel régimen fiscal aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación, en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y no es exigible el impuesto.

²⁶ Artículo 7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

²⁷ CALVO VÉRGEZ, Juan. «Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos», Quincena Fiscal, nº 22, 2012, págs. 41- 68.

Tal y como hemos expuesto con anterioridad, el IVMDH fue creado con la finalidad de contribuir al cumplimiento de dos mandatos constitucionales: la protección de la salud pública (art.43 CE) y, en caso de que así lo establezcan las distintas CCAA, la protección del medio ambiente (art.45 CE). Ahora bien, la imputación de los gastos sanitarios a los consumidores de determinados hidrocarburos se articulaba en función del principio de capacidad económica, con independencia de su posible incidencia en la generación de gastos sanitarios y, en su caso, medioambientales.²⁸

A este respecto, CÁMARA BARROSO apunta que el hecho de que sea un impuesto plenamente cedido a las CCAA ponía de manifiesto la existencia de una finalidad claramente presupuestaria, cuyo objetivo último no sería otro que fortalecer la corresponsabilidad fiscal de las CCAA y no la finalidad específica exigida por la normativa comunitaria.²⁹ En este sentido, coincide con EDUARDO ESPEJO que afirma que el IVMDH supone una nueva vía de financiación para las CCAA, constituyendo un mero complemento del Impuesto sobre Hidrocarburos³⁰ y ALVAREZ GARCIA y JORGE GARCÍA-INÉS, que entienden la afectación de la recaudación obtenida por el IVMDH a la sanidad carente de argumentación teórica, al no existir un vínculo estrecho entre el consumo de carburante y la sanidad.³¹

Por tanto, el IVMDH no cumplía con las exigencias del art.3.2 de la Directiva 92/12/CEE, al producirse su devengo en la fase minorista de la comercialización de los hidrocarburos (venta minorista), mientras que la normativa armonizada sobre los Impuestos de los Hidrocarburos determina su devengo en la fase mayorista (puesta a consumo). A su vez, no respondía al cumplimiento de una finalidad específica, sino a una finalidad presupuestaria, aunque su recaudación resultase afectada a la financiación de los gastos autonómicos en materia de sanidad.³²

1.3. La supresión del IVMDH y su inclusión en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

A partir de la entrada en vigor en el año 2012 del IVMDH mediante la Ley 24/2001, los hidrocarburos estaban sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos y al Impuesto sobre el Valor Añadido como impuestos

²⁸ *Ídem.*

²⁹ CAMARA BARROSO, María del Carmen. «*La problemática pendiente del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos*», Crónica tributaria, ISSN 0210-2919, N° Extra 4, 2011, págs. 7-16.

³⁰ ESPEJO, Eduardo. *Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*. Revista REAF, nº250 de marzo de 2002, págs. 99-102.

³¹ ALVAREZ GARCIA, Santiago y JORGE GARCIA-INÉS, Marta. «*Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*», Instituto de Estudios Fiscales, ISSN 1578-0244, N°. 20, 2007, págs. 1-34.

³² CALVO VÉRGEZ, Juan. «*Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos*», Quincena Fiscal, nº 22, 2012, págs. 41- 68.

estatales armonizados conforme a directivas de la Unión Europea y cedidos parcialmente a las CCAA sin competencias normativas y al IVMDH, como impuesto no armonizado y totalmente cedido a las CCAA con competencias normativas sobre una parte de la cuantificación del mismo.³³

Sin embargo, la incidencia del Derecho de la Unión Europea en la potestad tributaria nacional supuso la derogación del IVMDH de nuestro ordenamiento tributario y la integración del mismo en el Impuesto sobre Hidrocarburos. Cabe resaltar que desde su creación ya se cuestionó su legalidad desde las instituciones comunitarias, por lo que finalmente el Estado español optó por derogar el impuesto para evitar que la Comisión Europea iniciara un litigio frente al TJUE.³⁴

La Comisión Europea emitió un Dictamen motivado de fecha de 6 de mayo de 2008, en el que estimaba que el IVMDH era incompatible con el Derecho Comunitario, por lo que se notificó a España del incumplimiento por el IVMDH de la legislación comunitaria.³⁵ Ante esta situación, el Gobierno por Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado, en su disposición derogatoria 3ª y con efectos de 1 de enero de 2013, procedió a la derogación del artículo 9 de la Ley 24/2001. Con ello, se deroga el IVMDH pasando a integrarse en el Impuesto especial sobre Hidrocarburos mediante una serie de modificaciones de la LIE. Concretamente, en cuanto a los tipos impositivos, se modificó el artículo 50 LIE estableciéndose un tipo de gravamen formado mediante la suma de un tipo estatal y autonómico, comprendiendo el estatal, un tipo general y un tipo especial, cediéndose a las CCAA el 58% del tipo general y la totalidad del tipo especial, así como la recaudación del tipo autonómico si lo tuviera establecido.³⁶

Así pues, el tramo estatal del citado impuesto derogado queda sustituido por el tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos, mientras que el tramo autonómico del IVMDH pasa a transformarse en el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos. Por tanto, en la práctica, esta maniobra legislativa tuvo como único fin la *reubicación* del IVMDH dentro del tipo impositivo del Impuesto sobre Hidrocarburos. Como consecuencia, se produce un incremento de los tipos de gravamen del Impuesto

³³ CAMARA BARROSO, María del Carmen. «La problemática pendiente del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos», Crónica tributaria, ISSN 0210-2919, N° Extra 4, 2011, págs. 7-16.

³⁴ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro. «La incidencia del Derecho de la Unión Europea en el poder tributario de las Comunidades Autónomas: la supresión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», Crónica tributaria, ISSN 0210-2919, N° 149, 2013, págs. 67-81.

³⁵ El artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 47 a 199) establece que «si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.»

³⁶ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro. «La incidencia del Derecho de la Unión Europea en el poder tributario de las Comunidades Autónomas: la supresión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», Crónica tributaria, ISSN 0210-2919, N° 149, 2013, págs. 67-81.

sobre Hidrocarburos, que antes de la modificación ya se situaban bastante por encima de los mínimos fijados por la Directiva 2003/96/CE.³⁷

Luego con este cambio legislativo se constata el verdadero y único fin del IVMDH: atribuir a las CCAA parte de la corresponsabilidad fiscal y competencias normativas para que posean una herramienta con gran potencial recaudatorio con la que poder financiar la sanidad a nivel autonómico, incrementando la presión fiscal existente sobre los carburantes. En la práctica, el IVMDH seguirá funcionando de la misma manera, pero como una suerte de recargo del Impuesto sobre Hidrocarburos, dejando de ser un impuesto no armonizado. No obstante, el traspaso a las CCAA de competencias normativas sobre un impuesto armonizado a nivel europeo posibilita la participación de éstas en la toma de decisiones a nivel comunitario, con el riesgo de dispersión normativa que ello conlleva, además de contravenir los preceptos de la Directiva 2003/96/CE relativos al establecimiento de tipos impositivos diferenciados.³⁸

FIDE

³⁷ CÁMARA BARROSO, María del Carmen. *«Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico "céntimo sanitario" español»*, Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 21, 2014, págs. 69-88.

³⁸ CÁMARA BARROSO, María del Carmen. *«Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico "céntimo sanitario" español»*, Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 21, 2014, págs. 69-88.

II. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014.

En el presente capítulo hablaremos de la reciente declaración de no conformidad a Derecho de la UE del IVMDH, tratando en un primer lugar el procedimiento iniciado por la empresa Transportes Jordi Besora, S.L. que dio origen a la cuestión prejudicial origen de la Sentencia de 27 de febrero de 2014. En segundo lugar, analizaremos los motivos por los que el TJUE consideró al tributo español contrario a la normativa comunitaria. Finalmente, haremos mención a la retroactividad de la Sentencia, como base para futuras reclamaciones del Impuesto.

2.1. Antecedentes.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora SL contra Generalitat de Catalunya, declaró el IVMDH contrario al artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE. Sin embargo, antes de la entrada en vigor del impuesto ya existían dudas sobre su compatibilidad con el Derecho Comunitario.

En el año 2001, la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, en contestación a una consulta realizada por la Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las CCAA, resaltó los posibles conflictos jurídicos que podían surgir entre la legislación española y comunitaria en el supuesto de que el Estado español procediese a la creación de un nuevo impuesto sobre el consumo de hidrocarburos en la fase minorista.³⁹

Posteriormente, tras iniciar en el año 2003 un procedimiento de infracción contra España, la Comisión Europea emitió un Dictamen motivado 2002/2315 con fecha de 6 de mayo de 2008 por el que sostenía la incompatibilidad del impuesto con el Derecho de la Unión. A juicio de la Comisión, la ordenación del devengo del IVMDH no se ajustaba a la del Impuesto Especial armonizado y carecía de una finalidad específica, más allá del fortalecimiento de la autonomía de las CCAA mediante el aumento de sus ingresos tributarios.⁴⁰

³⁹ La contestación del Sr. Michel Aujean, Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, fue que España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre el tabaco y los hidrocarburos bajo ciertas condiciones, en particular: i) que el objetivo fuese otro que principalmente el presupuestario; ii) que el impuesto no fuese exigible sino en el momento de la puesta al consumo.

⁴⁰ CALVO VÉRGEZ, Juan: «Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos», Quincena Fiscal, nº 22, 2012, págs. 41- 68.

No obstante, ante una eventual modificación de la Directiva 2003/96/CE y confiando en que España adoptase las medidas necesarias para adaptar la regulación del IVMDH al Derecho Comunitario, la Comisión no remitió el asunto al TJUE. Únicamente se limitó a realizar una propuesta de modificación del art.18.1 de la Directiva 2003/96/CE que permitiría a las CCAA aplicar un recargo sobre el tipo de gravamen estatal en el Impuesto sobre Hidrocarburos.⁴¹

Finalmente, el Estado español suprime el impuesto integrándolo en el Impuesto sobre Hidrocarburos. Sin embargo, esta situación no impidió el planteamiento de numerosos litigios ante los tribunales españoles que desembocaron en una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña al TJUE, en relación con una solicitud de devolución de ingresos indebidos planteada por una empresa de transporte.

2.2. La no conformidad del IVMDH con el Derecho de la Unión.

El origen de la petición de decisión prejudicial se encontraba en una reclamación presentada por la empresa Transportes Jordi Besora, S.L. que abonó, en condición de consumidor final, un importe de 45.632,38 euros en concepto del IVMDH adeudado en relación con los ejercicios fiscales comprendidos entre 2005 y 2008. La citada entidad presentó una solicitud de devolución del IVMDH por entender que el mismo era contrario al artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, ya que el impuesto español tenía una finalidad meramente presupuestaria y no respetaba la normativa comunitaria en materia de IVA ni Impuestos Especiales en lo relativo al devengo del impuesto.⁴²

Una vez agotada la vía administrativa, la entidad interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Cataluña. Tras manifestar dicho órgano sus reservas sobre la compatibilidad del impuesto con la Directiva, decidió suspender el procedimiento judicial y plantear varias cuestiones prejudiciales ante el TJUE, a fin de determinar si el artículo 3.2 de la Directiva se oponía al impuesto. En estas circunstancias, tanto el Gobierno español como la Generalitat de Catalunya alegaron que el IVMDH no tenía una finalidad meramente presupuestaria, sino que los ingresos obtenidos se atribuían a las CCAA para atender los gastos que generaban las competencias transferidas en materia de sanidad y medioambiente, teniendo el

⁴¹ El artículo 18 de la Propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE dispone lo siguiente: “No obstante lo dispuesto en el artículo 4, apartado 3, España podrá disponer que los niveles de imposición sobre el consumo energético general aplicados por las Comunidades Autónomas sean superiores a los niveles nacionales de imposición correspondientes (diferenciación regional). Las normas aplicables deberán cumplir las condiciones siguientes: a) El nivel de imposición aplicado por la Comunidad Autónoma no deberá superar el nivel de imposición nacional correspondiente en más del 15 %.”

⁴² CALVO VÉRGEZ, Juan. «El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 3, 2015, págs. 95-119.

impuesto como finalidad específica reducir los costes sociales provocados por el consumo de hidrocarburos.⁴³

Sin embargo, el TJUE descartó las alegaciones manifestadas por ambas Administraciones y se pronunció mediante Sentencia de 27 de febrero de 2014 declarando el citado impuesto contrario al Derecho Comunitario.

El Tribunal inicia su motivación recordando que el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE dispone que, con el fin de evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen los intercambios comerciales, los hidrocarburos podrán únicamente estar sujetos a impuestos indirectos distintos de los impuestos especiales armonizados si, por una parte, esos impuestos indirectos persiguen una o varias finalidades específicas, y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. A este respecto, el apartado 22 de la Sentencia declara que estos dos requisitos tienen carácter cumulativo.⁴⁴

Por lo que respecta a la finalidad específica, se entiende como un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario. Con el fin de delimitar dicho concepto, el TJUE cita la Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co, asunto 437/97.⁴⁵ En este sentido, cabe añadir que el Abogado General Antonio Saggio definió a los impuestos con finalidad específica como aquellos que persiguen fines distintos del de cubrir las necesidades de financiación pública y que no son contrarios a los objetivos de la Unión como pueden

⁴³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora SL contra Generalitat de Catalunya, apartado 26: “*Afirman que, en efecto, en virtud del artículo 9, apartado 1, punto 3, de la Ley 24/2001, los rendimientos de dicho impuesto que resulten de la suma del tipo de gravamen estatal y del tipo de gravamen establecido por la Comunidad Autónoma de que se trata deben afectarse obligatoriamente a atender los gastos sanitarios, mientras que los rendimientos resultantes del último tipo de gravamen pueden afectarse, en su caso, a atender gastos en materia de medioambiente. Aseveran que, a diferencia del impuesto indirecto, que tiene por objeto específico recaudar ingresos de carácter meramente presupuestario, el IVMDH contribuye por su concepción e incidencia a la finalidad específica de reducir los costos sociales provocados por el consumo de hidrocarburos.*”

⁴⁴ STJUE de 27 de febrero de 2014, apartado 22: “*Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios (sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, Rec. p. I-1129, apartado 26, y EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 46) tienen carácter cumulativo, como se desprende del propio tenor de dicha disposición.*”

⁴⁵ STJCE de 9 de marzo de 2000, apartado 33: “*Pues bien, el aumento de la autonomía municipal mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, como acaba de indicarse, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales.*”

ser la protección del medio ambiente, la salud pública, promover el turismo, el deporte, la cultura o los espectáculos.⁴⁶

A tenor de lo expuesto, la finalidad específica es susceptible de alcanzarse vinculando el uso de los ingresos recaudados a determinados fines. Por ello, sostiene el Tribunal que para considerar que el IVMDH persigue una finalidad específica, es preciso que tenga por objeto garantizar la protección de la salud y del medioambiente.⁴⁷ Por ello, reconoció que la afectación del IVMDH a la financiación por parte de las CCAA de competencias transferidas en materia de sanidad y medioambiente podría constituir un elemento para identificar la existencia de una finalidad específica. No obstante, precisa que dicha afectación resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna del Estado miembro y no puede constituir un elemento suficiente y determinante de una finalidad específica.⁴⁸

Por lo tanto, la situación se asemeja a la ya tratada por el Tribunal en el asunto C-437/97, ya que en ambos casos se introduce un impuesto con la finalidad de aumentar la autonomía de un Ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria, hecho que constituye un objetivo meramente presupuestario. En este sentido, la estructura del IVMDH no había sido diseñada con el objeto de desincentivar el consumo de hidrocarburos o para incentivar el consumo de otros productos menos perjudiciales. Por consiguiente, no basta con la mera afectación de la recaudación del impuesto a medidas sanitarias y medioambientales para acreditar que persigue una finalidad no presupuestaria.⁴⁹ En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por la Directiva de todo efecto útil.⁵⁰

Esta situación se contrapone con la STJCE de 24 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, asunto C-434/97, la cual afirmaba la compatibilidad de un impuesto francés no armonizado sobre las bebidas alcohólicas y el tabaco, cuya implantación se fundamentaba en el riesgo que comporta para la salud el consumo de los bienes gravados y, sobre todo, en el destino de lo recaudado a financiar determinadas

⁴⁶ Conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Saggio presentadas el 1 de julio de 1999, Asunto C-437-97, *EKW and Wein & Co*, apartado 39.

⁴⁷ STJUE de 27 de febrero de 2014, apartado 30.

⁴⁸ CALVO VÉRGEZ, Juan. «*El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional*», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, Nº 3, 2015, págs. 95-119.

⁴⁹ GARCÍA NOVOA, César. «*La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, Nº 14, 2014, págs. 101-129.

⁵⁰ CALVO VÉRGEZ, Juan. «*El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional*», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, Nº 3, 2015, págs. 95-119.

prestaciones de la seguridad social. Esta afectación especial de lo recaudado constituiría, en definitiva, una finalidad específica.⁵¹

Esta cuestión fue examinada en profundidad por el Abogado General Nils Wahl en sus conclusiones, las cuales sirvieron de base al Tribunal para fundamentar su posición. A este respecto, el Tribunal vino a subrayar la ausencia de finalidad específica en tanto que los gastos que se pretendían cubrir por el Impuesto podrían financiarse a través de cualquier gravamen. De acuerdo con el razonamiento del Tribunal, para que el IVMDH tuviera una finalidad específica, sería imprescindible que su objeto fuera garantizar la protección de la salud y el medioambiente. Para ello, los rendimientos derivados del Impuesto tenían que utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados al consumo de los hidrocarburos gravados, existiendo así un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto. Sin embargo, lo recaudado con el impuesto se destinaba a la financiación de los gastos sanitarios en general. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante los rendimientos de toda clase de impuestos, por lo que se trataba de un ingreso no finalista, al poder destinarse a aquello que estimaran conveniente las CCAA.⁵²

Concluye el Tribunal declarando que a falta de una afectación predeterminada a fines medioambientales y sanitarios de los rendimientos, no puede considerarse que el IVMDH persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE.⁵³

Acerca de esta cuestión opina MARTIN QUERALT que no es lo mismo tener una finalidad financiera propia de cualquier figura tributaria, que disponer de una política pública activa, que se pueda considerar reparadora de la salud o medioambiente. Esta última exige detectar los efectos nocivos del consumo específico de determinados productos y diseñar acciones que contribuyan a su reparación, a partir de los rendimientos que genera el impuesto en cuestión. Solo así el impuesto cumple una finalidad específica y se justifica la duplicidad impositiva con el Impuesto de Hidrocarburos.⁵⁴

⁵¹ GARCÍA NOVOA, César. «La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 14, 2014, págs. 101-129.

⁵² CALVO VÉRGEZ, Juan. «El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 3, 2015, págs. 95-119.

⁵³ STJUE de 27 de febrero de 2014, apartado 32.

⁵⁴ MARTIN QUERALT, Juan. «La anulación del Impuesto sobre el céntimo sanitario y la necesaria coherencia y responsabilidad del legislador en el diseño de los tributos», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, ISSN 1130-4901, N° 273, 2014, págs. 4-7.

En la misma línea, BORRERO MORO señala la ausencia de una finalidad extrafiscal en la configuración jurídica del IVMDH, en el sentido de que, de alguna manera, incentive la reducción de los costes sanitarios y medioambientales causados por el consumo de hidrocarburos.⁵⁵

Así pues, tras interpretar que la carencia de una finalidad específica del IVMDH se oponía a las normas contenidas en la Directiva 92/12/CEE, el Tribunal no consideró necesario examinar su compatibilidad con las normas relativas al devengo.⁵⁶ Sin embargo, merece la pena hacer mención a las conclusiones del Abogado General sobre este punto. Para ello, se basa en la Sentencia *EKW y Wein & Co*, donde se afirmó que el impuesto objeto del litigio no cumplía con las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, ya que era exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo, tal y como señala el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12.⁵⁷

En este sentido, el Abogado General consideró que ocurre lo mismo en el caso del IVMDH, donde a diferencia del Impuesto sobre Hidrocarburos, que se devenga cuando el producto sale del último depósito fiscal, y del IVA, que es exigible en cada fase del proceso de producción y distribución, el IVMDH se devenga cuando los hidrocarburos se venden al consumidor. Por tanto, concluye afirmando que la estructura del IVMDH se opone al sistema general de los impuestos especiales en lo que respecta al devengo, al tener lugar en un momento distinto al establecido por la Directiva Europea.⁵⁸

2.3. La limitación temporal en el tiempo de la sentencia.

Acordada la incompatibilidad del IVMDH con la normativa comunitaria y atendiendo a la facultad del Tribunal a modular la eficacia temporal de sus resoluciones en base al principio de seguridad jurídica, se abordó la solicitud de la Generalitat de Catalunya y del Gobierno español de limitar los efectos de la Sentencia en el tiempo, con el objeto de que aquélla únicamente produjese sus efectos en el futuro y no afectase a los impuestos recaudados en el pasado.⁵⁹ Para ello, alegaron que el citado impuesto había

⁵⁵ BORRERO MORO, Cristóbal. «*La necesaria reconversión del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos en el marco del nuevo sistema de financiación autonómico*», Crónica Tributaria, ISSN 0210-2919, nº137, 2010, págs.67-91.

⁵⁶ STJUE de 27 de febrero de 2014, apartado 35: “*Por consiguiente, cabe concluir, sin que sea necesario examinar si se cumple el segundo requisito enunciado en dicho artículo 3, apartado 2, relativo al respeto de las 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.*”

⁵⁷ STJCE de 9 marzo de 2000, apartado 48.

⁵⁸ Conclusiones del Abogado general Sr.Nils Wahl presentadas el 24 de octubre de 2013, Asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora, S.L. contra Generalitat de Catalunya, Apartados 33-46.

⁵⁹ GARCÍA NOVOA, César. «*La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, Nº 14, 2014, págs. 101-129.

dado lugar a una gran cantidad de litigios y que la obligación de devolver dicho impuesto, cuyo rendimiento alcanzó alrededor de 13.000 millones de euros entre 2002 y 2011, ponía en serio peligro la financiación de la sanidad pública de las CCAA.⁶⁰

Sin embargo, el Tribunal no accedió a las pretensiones del Reino de España y de la Generalitat catalana, interpretando que la limitación temporal de los efectos de las sentencias europeas, a la luz de su jurisprudencia, es una posibilidad absolutamente excepcional que se subordina a la concurrencia de dos requisitos: la buena fe de los círculos interesados y las repercusiones económicas graves.⁶¹

Por lo que respecta al primer criterio, el TJUE concluyó que no podía admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hubiesen actuado de buena fe al mantener el impuesto en vigor durante un período de más de diez años. Añade además que la propia Comisión Europea emitió en mayo de 2008 un dictamen motivado en el que solicitaba a España que adoptase las medidas necesarias para adaptar la regulación del impuesto a la normativa de la Unión Europea.⁶² A juicio del Abogado General, esta conducta denota la ausencia de buena fe del Gobierno español, al mantener la legislación a sabiendas del riesgo de que la misma fuera declarada no conforme con el Derecho de la Unión.⁶³ A mayor abundamiento, señala el Tribunal que los servicios de la Comisión Europea informaron a las autoridades españolas en el año 2001 de que la introducción de dicho impuesto sería contrario al Derecho de la Unión, iniciando, una vez creado el impuesto, un procedimiento de infracción contra España.⁶⁴

Para que una petición de esta índole hubiese prosperado, el Gobierno debió haber alegado y probado la existencia de una incertidumbre objetiva y considerable respecto a las disposiciones de la Directiva 92/12/CEE, precisando en qué habría contribuido el comportamiento de la Comisión y de otros Estados miembros a esa incertidumbre. Sin embargo, es necesario mencionar que cuando se creó el IVMDH mediante la Ley 24/2001, España ya conocía los criterios que llevaron a considerar contrario a Derecho comunitario un impuesto de semejantes características, ya que el Tribunal había dictado sentencia sobre la no conformidad a la normativa europea de un tributo austríaco en el asunto C-437/97.⁶⁵

⁶⁰ CALVO VÉRGEZ, Juan. *«El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional»*, Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 3, 2015, págs. 95-119.

⁶¹ STJUE de 27 de febrero de 2014, apartado 41.

⁶² STJUE de 27 de febrero de 2014, apartado 44.

⁶³ Conclusiones del Abogado general Sr.Nils Wahl presentadas el 24 de octubre de 2013, Asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora, S.L. contra Generalitat de Catalunya, Apartados 33-58.

⁶⁴ STJUE de 27 de febrero de 2014, apartado 44.

⁶⁵ PUEBLA AGRAMUNT, Núria. *«El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido»*, Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 7, 2014, págs. 19-40.

En la citada Sentencia, el Tribunal limitó los efectos de su pronunciamiento porque consideró que, al no haberse nunca antes interpretado el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, el Gobierno austriaco pudo llegar a estimar de buena fe que la normativa controvertida era conforme al Derecho de la Unión.⁶⁶ No obstante, este hecho evidencia la ausencia de buena fe del Gobierno español y la Generalitat catalana, al ignorar deliberadamente la interpretación del precepto controvertido realizada por el Tribunal de Justicia.

Así pues, el Tribunal consideró que debía declararse la contrariedad a derecho del impuesto con efectos *ax tunc*, lo que implica que procede devolver las cantidades exigidas por el Impuesto. En este sentido también se pronunció el Abogado General, señalando que España había asumido deliberadamente durante años el riesgo de seguir adelante con una legislación, cuanto menos, controvertida.⁶⁷

Por lo que respecta al segundo criterio, consideró que, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos de la misma. Añade el Tribunal que si esto fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida que son éstas que producen las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. En tales casos, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal comunitaria confiere a los contribuyentes.⁶⁸

Como muy acertadamente se dijo en la STJCE de 9 de marzo de 2000: *“si bien las consecuencias prácticas de cualquier decisión jurisdiccional deben sopesarse cuidadosamente, no puede llegarse hasta el punto de influir en la objetividad del Derecho y comprometerse su aplicación futura por causa de las repercusiones que puede tener una resolución judicial por lo que respecta al pasado.”*⁶⁹

En definitiva, a juicio del Tribunal el IVMDH tenía una finalidad meramente presupuestaria por lo que dictó Sentencia declarando el IVMDH contrario a la normativa comunitaria y, en consecuencia, inaplicable, reconociéndose la primacía de la Directiva de Impuestos Especiales y determinando la inaplicabilidad de

⁶⁶ STJCE de 9 marzo de 2000, apartado 58: *“En cuanto al presente asunto, procede destacar, en primer lugar, que hasta la fecha no se había interpretado el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales en ninguna sentencia sobre una cuestión prejudicial, y que, por lo tanto, el comportamiento de la Comisión pudo llevar al Gobierno austriaco a estimar razonablemente que la normativa relativa al impuesto sobre las bebidas alcohólicas era conforme con el Derecho comunitario.”*

⁶⁷ Conclusiones del Abogado general Sr.Nils Wahl presentadas el 24 de octubre de 2013, Asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora, S.L. contra Generalitat de Catalunya, apartado 58.

⁶⁸ STJUE de 27 de febrero de 2014, apartados 48 y 49.

⁶⁹ STJCE de 9 de marzo de 2000, apartado 57.

la norma nacional desde la fecha de publicación de la Sentencia, extendiendo no obstante sus efectos desde el instante de la aprobación de la norma.⁷⁰

FIDE

⁷⁰ CALVO VÉRGEZ, Juan. «El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 3, 2015, págs. 95-119.

III. Las consecuencias de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014.

En este último capítulo abordaremos las consecuencias de la Sentencia Transportes Jordi Besora. En primer lugar, procederemos a analizar los efectos jurídicos que supone el pronunciamiento del Tribunal en relación a la Ley 24/2001 y la inicial oposición del Estado español a la devolución íntegra del impuesto indebidamente abonado por los contribuyentes. Finalmente, explicaremos las dos vías que recoge el ordenamiento jurídico español para que los contribuyentes puedan recuperar las cantidades satisfechas por el tributo: la devolución de los ingresos indebidos y a responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

3.1. La inaplicabilidad retroactiva del céntimo sanitario.

El Tribunal apreció en su pronunciamiento la contrariedad de una norma interna española con el Derecho de la UE. Este pronunciamiento no hace sino subrayar la primacía del Derecho Comunitario frente a los ordenamientos nacionales, por lo que la ley que regula el IVMDH deviene inaplicable desde la fecha de publicación de la Sentencia. Sin embargo, la no limitación de los efectos en el tiempo declarada en el apartado 50 de la Sentencia, supone la extensión de los efectos de la resolución judicial desde el momento de aprobación de la Ley 24/2001. Se produce así un efecto de *inaplicabilidad retroactiva* de la norma interna, con efectos jurídicos análogos a la nulidad de pleno derecho, en tanto que de la norma reguladora del impuesto no puede derivarse ningún efecto jurídico.⁷¹

En definitiva, la norma reguladora del IVMDH resulta inexistente con eficacia *ex tunc*, es decir, desde su entrada en vigor, lo que equivale a que el tributo no hubiese existido nunca en nuestro orden fiscal.

A este respecto, conviene traer a colación la STS de 11 de setiembre de 2009, en la que se declara la nulidad de pleno derecho de una liquidación tributaria dictada en base a una norma declarada contraria a la normativa comunitaria.⁷²

⁷¹ GARCÍA NOVOA, César. «La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, N° 14, 2014, págs. 101-129.

⁷² Sentencia del Tribunal Supremo 6663/2009, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), 11 de setiembre de 2009, recurso 9766/2003: “es evidente que si la disposición a cuyo amparo se giró la liquidación recurrida era nula de pleno derecho, la liquidación practicada queda afectada por idéntico vicio invalidante y, por consiguiente, es también nula de pleno derecho”

3.2. El nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos de la Directiva 2003/96/CE.

A priori, la eficacia retroactiva de la Sentencia obligaba al Estado español a devolver las cantidades ingresadas en concepto de IVMDH, al haberse realizado en aplicación de una norma interna que ha sido declarada contraria al Derecho Comunitario.

No obstante, debe tenerse en cuenta que el tramo estatal de IVMDH se computó a efectos de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96/CE. Así, una vez conocido el pronunciamiento del TJUE, el Gobierno se escudó en la citada Directiva con el fin limitar las eventuales consecuencias económicas que podría suponer para España la ejecución de la Sentencia. El artículo 4.1 de la Directiva señala la obligación de los Estados miembros de aplicar unos niveles mínimos de imposición sobre productos energéticos prescritos en la misma. Esta cuantía de tributación mínima resultaba atendida a partir de la carga total que representaba la acumulación de todos los impuestos indirectos, a excepción del IVA.⁷³

En virtud de la literalidad de la norma, el Gobierno interpretó que las devoluciones del IVMDH no debían afectar al nivel de imposición mínima, por lo que el importe de las devoluciones debía limitarse a devolver el “exceso” sobre tales mínimos. Así, la devolución íntegra del impuesto que fijara los niveles de imposición en materia de hidrocarburos por debajo de los mínimos exigidos por la Directiva Europea, supondría un quebranto del “efecto útil” de la norma comunitaria, efecto que vincula a la Administración tributaria por encima de cualquier norma nacional.⁷⁴

Cabe destacar que el argumento de la “imposición mínima” no es novedoso: ya fue aducido por Reino de España en el apartado 79 de sus alegaciones escritas presentadas ante el TJUE, sin que fuera abordado por el Tribunal en su Sentencia. A este respecto, la STSJ de Cataluña de 28 de marzo de 2014 desmontó por completo la tesis de la imposición mínima realizando las siguientes consideraciones:

- (i) La incompatibilidad del IVMDH con el Derecho de la Unión Europea se infiere con claridad de la STJUE de 27 de febrero de 2014. En consecuencia, en modo alguno cabe barruntar

⁷³ El Artículo 4 de 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. (DOUE núm. 283, de 31 de octubre de 2003, páginas 51 a 70) establece lo siguiente:

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.

⁷⁴ Véase al respecto la STJCE de 12 de junio de 1990, Alemania/Comisión, C-8/88, apartado 13.

de la Sentencia que el IVMDH únicamente resultaría contrario en la parte que exceda del nivel mínimo de imposición al que se refiere la Directiva 2003/96/CE.

- (ii) La limitación cuantitativa de la devolución supondría la vulneración de lo dispuesto en la Directiva 92/12/CEE, ya que el nivel mínimo de imposición que reclama la Directiva 2003/96/CE a los Estados miembros debe alcanzarse mediante tributos que se adecuen al propio Derecho de la Unión.
- (iii) De conformidad con lo dispuesto en la Directiva 2003/96/CE, el nivel mínimo de imposición se ha de alcanzar en el momento de puesta a consumo, por lo que teniendo lugar el devengo del IVMDH en un momento posterior, a saber, con la venta minorista del carburante al consumidor final, no existe homogeneidad entre el IVMDH y la Directiva europea, en cuanto a los parámetros jurídicos del devengo.⁷⁵

Añade HERRERA MOLINA que también se estaría incumpliendo la Sentencia del Tribunal de Justicia, en la medida que ésta exigió la íntegra devolución de impuesto, al rechazar la petición de limitar sus efectos temporales. Por tanto, la petición de limitar los efectos de la sentencia en el tiempo perseguía la misma finalidad que el argumento de la tributación mínima: no practicar la íntegra devolución, además de conllevar el establecimiento de un impuesto retroactivo contrario a nuestro orden constitucional.⁷⁶

Finalmente, a la vista de la controversia surgida, en fecha 13 de noviembre de 2014 el Ministerio de Hacienda formalizó un acuerdo con el Comité Nacional de Transporte por Carretera (CNTC) por el que se comprometía a devolver todas las reclamaciones presentadas sin deducir de los importes a devolver, la parte del impuesto que, en teoría, debía servir para cubrir el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos.⁷⁷

⁷⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 283/2010, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), de 28 de marzo de 2010, recurso 1392/2010.

⁷⁶ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «La tributación mínima de los hidrocarburos como excusa para no devolver el céntimo sanitario», ECJ Leading Cases, ISSN 2386-5385, n°22, 2014.

⁷⁷ Acuerdo entre la Secretaría de Estado de Hacienda y el Departamento de mercancías del CNTC adoptado en fecha de 13 de noviembre de 2014.

3.3. Las vías para reclamar los daños causados por incumplimiento del Estado en el caso del IVMDH.

A tenor de lo expuesto, la inaplicabilidad del IVMDH determinaba la improcedencia de las cantidades pagadas por los contribuyentes en concepto de dicho tributo. Ahora bien, las futuras reparaciones se debían llevar a cabo según las normas domésticas.⁷⁸

Así lo ha declarado la copiosa jurisprudencia del propio Tribunal europeo: los Estados miembros están obligados a devolver los tributos percibidos con vulneración del Derecho europeo (STJCE de 14 de enero de 1997) siendo libres para configurar el procedimiento de acuerdo con el que se materializará el derecho de la devolución (STJCE de 15 de setiembre de 1998).⁷⁹ Todo ello, de acuerdo con el denominado principio de equivalencia, según el cual, el derecho a la devolución se hará efectivo mediante los mecanismos previstos en la normativa nacional, sin que la regulación recogida en el Derecho nacional sea menos favorable que la prevista para las devoluciones surgidas a raíz de una norma interna; y el principio de efectividad, que excluye la aplicación de procedimientos que hagan imposible en la práctica el ejercicio del derecho a la devolución.⁸⁰

En definitiva, la ejecución de la Sentencia debía efectuarse al amparo del Derecho español y de los tribunales nacionales. Pues bien, nuestro ordenamiento jurídico prevé dos vías para reclamar la devolución del impuesto:

- (i) La acción de devolución de ingresos indebidos prevista en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).
- (ii) La acción de responsabilidad patrimonial del Estado recogida en el artículo 139 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, Ley 30/92).

⁷⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL contra Administración del Estado, apartado 31.

⁷⁹ GARCÍA NOVOA, César. «La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, N° 14, 2014, págs. 101-129.

⁸⁰ IBAÑEZ GARCÍA, Isaac. «Vías dispuestas en nuestro ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las sentencias del TJUE en materia tributaria (a propósito de la recuperación del "céntimo sanitario)», Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, ISSN 1138-9540, N° 379, 2014, págs. 5-58.

3.3.1. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

En cuanto a la devolución vía ingresos indebidos, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 9, doce, apartado 2 de la Ley 24/2001, en el que se establecía que *“los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidación que procedan”*.

Por tanto, el impuesto se regulaba mediante un procedimiento liquidatorio contenido en la Orden HAC/1554/2002, de 17 de junio y la Orden HAC/299/2002, de 14 de febrero, según el cual, los sujetos pasivos estaban obligados a presentar una declaración-liquidación trimestral (Modelo 569) por cada una de las CCAA en la que se producía el devengo. El criterio para determinar la inclusión en una u otra CCAA se basaba en el territorio donde se situaban los establecimientos de venta al público que hubieran efectuado las ventas minoristas.⁸¹

Otra cuestión importante radica en la repercusión que debían realizar los sujetos pasivos del impuesto a los consumidores, fijándose el devengo en el momento de la venta de combustible gravado. En consecuencia, existe un sujeto pasivo obligado a realizar la autoliquidación de impuesto y unos sujetos que soportan la repercusión. Ello condiciona la vía de devolución de ingresos indebidos a utilizar dado que, quedando obligado el sujeto pasivo a autoliquidar, el cauce procedimental adecuado para obtener la devolución de ingresos indebidos por tales sujetos pasivos es la impugnación de las autoliquidaciones, conforme a lo establecido en los artículos 120.3 y 221.4 de la LGT.⁸² En este sentido, se ha pronunciado el TSJ de Catalunya en la citada Sentencia de 28 de marzo de 2014.⁸³

Por otro lado, el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, dispone que tendrán derecho a solicitar la devolución los sujetos pasivos obligados a presentar la autoliquidación del impuesto, al ser los obligados tributarios que realizaron los ingresos indebidos en las arcas públicas, y también por quien haya soportado la repercusión de su importe. En este sentido, el artículo 129.2 de la LGT añade que el repercutido está facultado también para solicitar la rectificación de la autoliquidación. No obstante, señala el artículo 14.4 del Real Decreto 520/2005 que la devolución solicitada por el obligado tributario será realizada directamente a los sujetos que hubiesen soportado indebidamente la repercusión, a pesar de no

⁸¹ GARCÍA NOVOA, César. *«La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos»*, Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 14, 2014, págs. 101-129.

⁸² CALVO VÉRGEZ, Juan. *«El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional»*, Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 3, 2015, págs. 95-119.

⁸³ STSJ de Cataluña 283/2014, de 28 de marzo de 2014: *“... desde el plano del Derecho nacional, la Ley 58/2003, General Tributaria, ofrece el cauce adecuado para articular la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de las cuotas indebidamente soportadas por la recurrente, a partir del artículo 221.4 LGT.”*

ser los sujetos pasivos obligados a autoliquidar el impuesto. Es decir, la devolución, aunque la solicite el contribuyente, se hará al repercutido.⁸⁴

Por lo que se refiere al órgano competente al que habrá de dirigirse las reclamaciones por ingresos indebidos, el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, nos remite al órgano que corresponda de acuerdo con la normativa específica. Pues bien, el artículo 46.1 de la Ley 21/2001 estructuró el IVMDH como un impuesto estatal y, a pesar de haberse cedido a las autonomías parte de su competencia normativa, su gestión continuaba siendo ejercida por la Agencia Tributaria. Por tanto, las solicitudes deberán ser dirigidas al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la propia AEAT, correspondiente al domicilio fiscal del solicitante.⁸⁵

Una vez establecido una de las vías por las que el contribuyente puede recuperar las cantidades satisfechas en concepto del céntimo sanitario, cabe mencionar nuevamente el sometimiento de las reclamaciones a las normas nacionales, tal y como declara la STJUE de 26 de enero de 2010, *Transportes Urbanos*, asunto C-118/08. Así pues, resultan de aplicación los plazos de prescripción establecidos en el ordenamiento jurídico nacional, por lo que el derecho a la devolución de ingresos indebidos prescribe a los cuatro años según dispone el artículo 66.c) de la LGT.

A este respecto, debemos resaltar que el plazo de prescripción del derecho a la devolución en el caso de un ingreso indebido efectuado mediante autoliquidación se computa desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación. De conformidad con lo dispuesto en la Orden HAC/1554/2002, el plazo de presentación de la autoliquidación del IVMDH comprendía los veinte días siguientes al fin del trimestre, por lo que, el primer trimestre correspondiente al ejercicio 2010 habría prescrito el 20 de abril de 2014, pudiendo reclamarse la devolución por ingresos indebidos correspondientes a todos los trimestres posteriores hasta el 31 de diciembre de 2012, fecha en la que se derogó el impuesto.⁸⁶

Todo lo anterior resulta de aplicación salvo que el contribuyente hubiera llevado a cabo algún acto que implicara la interrupción del plazo de prescripción. Sería el caso de que, con anterioridad a la Sentencia, se hubiera interpuesto un recurso o reclamación de cualquier clase solicitando la rectificación de la autoliquidación o la solicitud de devolución, algo que fue relativamente frecuente a raíz del Dictamen

⁸⁴ GARCÍA NOVOA, César. «La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 14, 2014, págs. 101-129.

⁸⁵ GARCÍA NOVOA, César. «La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 14, 2014, págs. 101-129.

⁸⁶ CALVO VÉRGEZ, Juan. «El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 3, 2015, págs. 95-119.

motivado de 2008 emitido por la Comisión Europea. En estos supuestos, se debería devolver los cuatro años no prescritos anteriores a la reclamación.⁸⁷

Diferente sería el caso en que instada la devolución del impuesto, ésta hubiera sido desestimada por la Administración o el Tribunal económico-administrativo correspondiente. Aquí correspondería solicitar la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 de la LGT o a través del recurso extraordinario de revisión recogido en el artículo 244 de la citada ley.

Finalmente, descartamos acudir tanto al procedimiento de nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la LGT, pues su aplicación restrictiva no incluye los supuestos de contradicción de una norma interna con el Derecho de la Unión, tal y como declara la STS de 29 de enero de 2000; y la revocación del acto administrativo por infracción manifiesta de ley, regulada en el artículo 219 de la LGT, ya que la jurisprudencia ha rechazado que la infracción de una Directiva por una norma interna pueda considerarse una infracción manifiesta de ley. A este respecto, cabe citar la STSJ de Madrid de 13 de octubre de 1995.⁸⁸

3.3.2. La acción de la responsabilidad patrimonial del Estado.

La reclamación por lesión patrimonial del Estado recogida en nuestro ordenamiento en el artículo 139 de la Ley 30/92, se perfila como la vía adecuada para ser utilizada en el caso de haber transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción tributaria establecido en la LGT, pudiendo así, recuperar las cantidades indebidamente soportadas anteriores al año 2010.

Con esta vía se pretende reparar el daño causado por la Administración, que sería la suma total de lo indebidamente pagado por los contribuyentes en concepto de IVMDH, más intereses legales de la cantidad a entregar. Posee una naturaleza que difiere de la vía de devolución del ingreso tributario indebido, en el sentido de que la finalidad de la acción de responsabilidad no es obtener el reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas, sino la solicitud de una indemnización, constituyendo las

⁸⁷ GARCÍA NOVOA, César. «La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 14, 2014, págs. 101-129.

⁸⁸ GARCÍA NOVOA, César. «La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 14, 2014, págs. 101-129.

cantidades de ingresos indebidos un término de referencia para el cálculo de la indemnización que se solicita.⁸⁹

El plazo recogido por el artículo 145.2 de la Ley 30/92 para reclamar responsabilidad a la Administración es de un año desde que se hubiera producido “*el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo*”. En cuanto al cómputo del citado plazo, la jurisprudencia ha interpretado que debe iniciarse desde la fecha de la publicación de la Sentencia en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE). En el caso que nos ocupa, dicha publicación se produjo el 14 de abril de 2014.⁹⁰ Así pues, el plazo máximo para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por el “céntimo sanitario” finalizó el 14 de abril de 2015, al transcurrir un año desde la publicación de la Sentencia del TJUE en el DOUE.

El reconocimiento del principio de responsabilidad del Estado por los daños causados a los particulares como consecuencia de la vulneración del ordenamiento comunitario es reconocido por la copiosa jurisprudencia del TJUE. A partir de la Sentencia de 19 de noviembre de 1991, *Francovich y Bonifaci*, (asuntos acumulados C-6/90 y 9/90), posteriormente ampliada por la Sentencia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur y Factortame*, (asuntos acumulados C-46/93 y 48/93) el TJUE ha establecido el principio de responsabilidad del Estado, señalando “*que el Derecho comunitario impone el principio de que los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que les sean imputables.*”⁹¹

Recordemos que, tal y como señala la Sentencia *Francovich* en su apartado 42, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las modalidades procesales de los recursos judiciales que corresponden a los justiciables en virtud del Derecho Comunitario. Por tanto, la acción de responsabilidad del Estado por vulneración del Derecho de la Unión debe regirse por las normas internas de cada Estado miembro, de acuerdo con el principio de equivalencia, el cual exige que la aplicación del conjunto de normas aplicables a los recursos se aplique indistintamente a los recursos

⁸⁹ ÁLVAREZ RODRÍGUEZ, Alberto. «*Declaración del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos contrario al derecho comunitario y procedimientos para obtener su devolución*», Cuaderno electrónico de estudios jurídicos, ISSN-e 2341-0116, N.º. 2, 2014, págs. 39-50.

⁹⁰ En este sentido se ha pronunciado la STS 309/2014, de 4 de febrero de 2014, aplicando la teoría de la “*actio nata*” en el sentido que la publicación en el DOUE “*permite por vez primera tener conocimiento pleno de los elementos de hecho y de derecho que integran la pretensión indemnizatoria, haciendo jurídicamente posible el ejercicio de la acción*”.

⁹¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 5 de marzo de 1996, asuntos acumulados C-46/93 y 48/93, *Brasserie du Pêcheur SA contra Bundesrepublik Deutschland y The Queen contra Secretary of State for Transport*, apartado 17.

basados en la violación del Derecho comunitario y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno.⁹²

No obstante, el Tribunal Supremo venía rechazando expresamente trasladar la construcción sobre la responsabilidad por Ley inconstitucional al caso de la responsabilidad por Ley incompatible con el Derecho de la Unión.⁹³

Concretamente, la doctrina sentada en las STS de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, entendía que la no impugnación previa, administrativa y judicial, de la norma contraria al Derecho Comunitario rompía el nexo causal exigido por la propia jurisprudencia comunitaria para la declaración de la responsabilidad patrimonial, ruptura que, no se aprecia en los casos de declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria, en los que no es preciso el agotamiento de las recursos administrativos y jurisdiccionales para el ejercicio de la acción de la responsabilidad.⁹⁴ En suma, la jurisprudencia otorgaba un tratamiento procesal diferenciado para las solicitudes de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario respecto de las que se fundamentaban en una declaración de inconstitucionalidad.

En este contexto, se dictó la STJUE de 26 de enero de 2010, *Transportes Urbanos*, asunto C-118/08, en la que declara que el diverso tratamiento procedimental expuesto es incompatible con el Derecho de la Unión, ya que supone una vulneración del principio de equivalencia.⁹⁵ A raíz de este pronunciamiento, a partir de la STS de 17 de setiembre de 2010, el Tribunal rectifica su anterior jurisprudencia asimilando para los supuestos de infracción de Derecho Comunitario el tratamiento procedimental exigido a los casos de responsabilidad patrimonial por Ley inconstitucional.⁹⁶

⁹² IBAÑEZ GARCÍA, Isaac. «*Vías dispuestas en nuestro ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las sentencias del TJUE en materia tributaria (a propósito de la recuperación del "céntimo sanitario")*», Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, ISSN 1138-9540, N° 379, 2014, págs. 5-58.

⁹³ COBREROS MENAZONA, Edorta. «*Obligación de indemnizar por la aplicación de una Ley contraria al Derecho de la Unión Europea*», Civitas. Revista española de derecho europeo, ISSN 1579-6302, N°. 49, 2014, págs. 127-149.

⁹⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 679/2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), de 17 de septiembre de 2010, recurso 153/2007: “*no se admite en los casos de actos de aplicación de leyes inconstitucionales, casos en los que no es preciso el agotamiento de los recursos administrativos y jurisdiccionales para el ejercicio de la acción de responsabilidad.*”

⁹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL* contra Administración del Estado, apartado 46.

⁹⁶ Sentencia del Tribunal Supremo 679/2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), de 17 de septiembre de 2010, recurso 153/2007: “*la doctrina jurisprudencial sentada por esta Sala en sus sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, que establecieron un tratamiento distinto y menos favorable para el administrado a los efectos de apreciación de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el caso de que nos encontremos ante una ley declarada contraria al Derecho Comunitario, que en aquellos supuestos en los que la misma norma incurriera en vicio de*

En cuanto a los requisitos exigidos para dar lugar a indemnización en virtud de la responsabilidad patrimonial del Estado miembro, el TJUE ha desarrollado una doctrina jurisprudencial a partir de la citada Sentencia *Francovich y Bonifaci*, señalando que la plena eficacia de la norma comunitaria vulnerada impone un derecho a indemnización, siempre y cuando, concurren tres requisitos de forma acumulativa:⁹⁷

- (i) Que la norma jurídica incumplida tenga por objeto conferir derechos a los particulares. En este caso la ley estatal ha vulnerado el derecho de los españoles a que el impuesto indirecto suplementario en cuestión persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3 apartado 2 de la Directiva 92/12. Por ello, con la finalidad de remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, surge el derecho del contribuyente a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, neutralizándose de esta manera la carga económica que se le impuso de forma incorrecta (STJUE de 16 mayo 2013, *Alakor Gabonatermelo és Forgalmazó*, C-191/12, y de 20 de octubre de 2011, *Danfoss y Sauer-Danfoss*, C-94/10.)
- (ii) Que la violación esté suficientemente caracterizada. La STJCE de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du pêcheur y Factortame* (C-46/93 y C-48/93), apartado 31, señala: “*el criterio decisivo para considerar que una violación del Derecho Comunitario es suficientemente caracterizada es el de la inobservancia manifiesta y grave, por parte tanto de un Estado miembro como de una Institución comunitaria, de los límites impuestos a su facultad de apreciación. A este respecto, entre los elementos que el órgano jurisdiccional competente puede tener que considerar, debe señalarse el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una Institución comunitaria hayan podido contribuir a la omisión, la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho Comunitario*”.

Por tanto, la violación suficientemente caracterizada se desprende de la simple lectura de la Sentencia cuando trata sobre la limitación de sus efectos, afirmando que no puede admitirse

inconstitucionalidad, cuando en virtud de la doctrina patrocinada por el TJCE el tratamiento debería ser el mismo en base al principio de equivalencia. A la vista de ello entiende que esta Sala debería modificar su doctrina jurisprudencial en materia de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión, a tenor de lo declarado por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Gran Sala), de 26 de enero de 2010, en virtud del principio de primacía del Derecho Comunitario, continuamente afirmado por el TJCE y reconocido en nuestro ordenamiento.”

⁹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 19 de noviembre de 1991, asuntos acumulados C-6/90 y 9/90, *Andrea Francovich y Danila Bonifaci y otros contra República Italiana*, apartados 38 a 46.

que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un período de más de diez años ya que, entre otros motivos, el Tribunal de Justicia ya se pronunció sobre un impuesto con aspectos análogos a los del IVMDH en relación con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

- (iii) Que exista una relación de causalidad directa entre la infracción estatal y el daño sufrido por los particulares. Lo cual es bastante evidente si tenemos en cuenta que el perjuicio patrimonial se produce como consecuencia directa de una ley estatal que viola una norma comunitaria.

En definitiva, consideramos que se han abonado a la Administración tributaria unas cantidades que no hubieran correspondido de haberse respetado por la legislación española los mandatos contenidos en la normativa comunitaria, por lo que el Estado español deberá proceder a reparar económicamente a los contribuyentes, estimando las indemnización solicitadas en su totalidad, a fin de conseguir la *restitutio in integrum* que debe inspirar este tipo de pronunciamientos reparatorios. Así pues, el daño indemnizable debe estar constituido por la pérdida económica causada por la aplicación de un precepto declarado ilegal, consistente en todos los pagos realizados a la Hacienda Pública en concepto IVMDH y el abono de los intereses legales de la cantidad a devolver.

Sin embargo, al contrario de lo que ha ocurrido en las reclamaciones de ingresos indebidos, en las que tanto la Agencia Tributaria como los Tribunales españoles han ido estimando la mayoría de las solicitudes, el Consejo de Ministros en la reciente Resolución con fecha 27 de febrero de 2015, ha desestimado la totalidad de las solicitudes presentadas en concepto de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador.⁹⁸

Para ello, se fundamenta, en primer lugar, en la ausencia de una violación suficientemente caracterizada, al considerar que no existe una inobservancia manifiesta y grave por parte del legislador español de los límites impuestos a su facultad de apreciación. Añade que la apreciación de la concurrencia de dicho requisito es competencia exclusiva de los tribunales nacionales, por lo que una sentencia del TJUE que declare una infracción del ordenamiento comunitario no implica necesariamente que la misma sea suficientemente caracterizada.

En segundo lugar, esgrime que el concepto de *finalidad específica* empleado en el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, es un concepto jurídicamente indeterminado, cuya definición no se establecía de

⁹⁸ Resolución con fecha 27 de febrero de 2015 en relación con la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador con fundamento en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, relativa al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

manera clara en la propia norma, otorgando a los Estados miembros un margen de apreciación discrecional a la hora de interpretarlo y aplicarlo. A nuestro juicio, contradice la reiterada jurisprudencia comunitaria en la que se define con claridad el concepto de *finalidad específica*.⁹⁹

Finalmente, niega la existencia de una relación de causalidad fundamentándose en la intangibilidad de las situaciones firmes. Para ello, declara que los ingresos realizados por los reclamantes en concepto del IVMDH tienen el carácter de situaciones consolidadas, no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de una sentencia del TJUE.

A tenor de lo expuesto, más allá del incumplimiento por parte del Estado español de su compromiso adoptado con la CNTN, con posterioridad a la Resolución del Consejo de Ministros, el TJUE se ha vuelto a pronunciar en un caso similar sobre la finalidad específica. En dicho pronunciamiento confirma la doctrina de la Sentencia *Transportes Jordi Besora*, señalando que la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto a la financiación por parte de autoridades locales de competencias que les han sido atribuidas constituye una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no quedando demostrada la existencia de un fin específico en el sentido que marca la Directiva.¹⁰⁰

En consecuencia, los contribuyentes que deseen obtener el reintegro de los ingresos prescritos en concepto de IVMDH, deberán acudir a la vía judicial mediante la interposición de un recurso contencioso-administrativo, impugnando para ello la Resolución del Consejo de Ministros que pone fin a la vía administrativa.

⁹⁹ Véase al respecto STJCE de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co, asunto 437/97.

¹⁰⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), de 5 de marzo de 2015, asunto 553/13, Tallinna Ettevõtlusamet contra Statoil Fuel & Retail Eesti.

Conclusiones

- El proceso de armonización en materia de imposición indirecta iniciado en el seno de la Unión propició en España la reestructuración del IVA y los Impuestos Especiales, con el fin de adaptar su regulación al principio armonizador de tributación en destino.
- El IVMDH se diseñó con el objeto de dotar a las CCAA de recursos financieros, en el marco de un modelo territorial autonómico dirigido a la corresponsabilidad fiscal de los diferentes entes públicos. A nuestro juicio, la atribución de potestad tributaria a las autonomías se ha llevado a cabo vulnerando los principios reguladores del mercado único europeo.
- La derogación del IVMDH y su posterior integración dentro de la estructura del Impuesto sobre Hidrocarburos supone la aplicación en España de un impuesto armonizado a nivel europeo a un tipo impositivo diferenciado entre las CCAA. En este sentido, la Directiva 2003/96/CE solamente permite el establecimiento de tipos distintos en función del uso o características del producto, y no por razones de territorio, por lo que las cesiones normativas del Impuesto sobre Hidrocarburos, implican una distorsión de la competencia, incompatible con los objetivos perseguidos por la armonización fiscal en el marco de la Unión Europea.
- La única cuestión prejudicial resuelta por el TJUE, en materia de impuestos especiales, que ha sido planteada por los tribunales españoles ha supuesto la declaración de inaplicabilidad del IVMDH al carecer de una finalidad específica, requisito exigido por la legislación europea. Este hecho contrasta con el resto de países de nuestro entorno, donde es frecuente que los tribunales nacionales acudan a las instancias judiciales europeas con el fin de resolver dudas interpretativas acerca de la aplicación de normas internas y comunitarias.
- La pasividad del Estado español, al mantener durante diez años un impuesto discutido incluso antes de su entrada en vigor, fue determinante para que el Tribunal de Justicia interpretara la ausencia de buena fe en su actuación, desestimando la limitación de los efectos en el tiempo de la Sentencia.
- Las dos vías establecidas en el ordenamiento tributario español permiten a los contribuyentes recuperar las cantidades indebidamente ingresadas por el IVMDH. Sin embargo, las reticencias del Estado español a la devolución íntegra del impuesto, materializadas el pasado 27 de febrero

mediante la desestimación de las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado, implica que los contribuyentes deban iniciar un proceso judicial con tal de hacer efectivo el derecho reconocido en las instancias judiciales europeas, lo que limitará en gran medida el importe de las devoluciones.

FIDE

Bibliografía

I. Legislación.

1.1. Tratados, convenios, acuerdos y protocolos internacionales ratificados por España.

Unión Europea. Acta Única Europea, firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986 (BOE núm. 158, de 3 de julio de 1987, páginas 20172 a 20182).

Tratado de la Unión Europea, Maastricht, 7 de febrero de 1992. (BOE, núm. 11, 13 de enero de 1994, págs. 858- 926).

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010, páginas 47 a 199).

1.2. Directivas y Reglamentos comunitarios.

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. (DOUE núm. 76, de 23 de marzo de 1992, páginas 1 a 13).

Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos. (DOUE núm. 316, de 31 de octubre de 1992, páginas 12 a 15).

Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre hidrocarburos. (DOUE núm. 316, de 31 de octubre de 1992, páginas 19 a 20).

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. (DOUE núm. 283, de 31 de octubre de 2003, páginas 51 a 70).

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. (DOUE núm. 9, de 14 de enero de 2009, páginas 12 a 30).

1.3. Legislación estatal.

España. Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE núm.285, de 27 de noviembre de 1992, páginas 40300 a 40319).

España. Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, páginas 44305 a 44331).

España. Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001, páginas 50383 a 50419).

España. Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2001, páginas 50493 a 50619).

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, páginas 44987 a 45065).

España. Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009, páginas 107086 a 107155).

España. Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado (BOE núm.156, de 30 de junio de 2012, páginas 46432 a 46935).

España. Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. (BOE núm. 126, de 27 de mayo de 2005, páginas 17835 a 17858).

España. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007, páginas 36512 a 36594).

España. Orden HAC/1554/2002, de 17 de junio, por la que se aprueban las normas de gestión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. (BOE núm. 151, de 25 de junio de 2002, páginas 22875 a 22879).

España. Orden HAC/299/2002, de 14 de febrero, por la que se aprueba el modelo 569 de declaración-liquidación y de relación de suministros exentos en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. (BOE núm. 41, de 16 de febrero de 2002, páginas 6283 a 6290).

II. Jurisprudencia.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 12 de junio de 1990, asunto C-8/88, República Federal de Alemania contra Comisión de las Comunidades Europeas.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 19 de noviembre de 1991, asuntos acumulados C-6/90 y 9/90, Andrea Francovich y Danila Bonifaci y otros contra República Italiana.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 5 de marzo de 1996, asuntos acumulados C-46/93 y 48/93, Brasserie du Pêcheur SA contra Bundesrepublik Deutschland y The Queen contra Secretary of State for Transport.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 14 de enero de 1997, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Comateb y otros contra Directeur général des douanes et droits indirects.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de setiembre de 1998, asunto C-231/96, Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis) contra Ministero delle Finanze.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Quinta), de 9 de marzo de 2000, asunto C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein Wien contra Abgabenberufungskommission Wien y Wein & Co. HandelsgesmbH contra Oberösterreichische Landesregierung.

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera), de 25 de setiembre de 2003, asunto C-437/01, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Italiana.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL contra Administración del Estado.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 20 de octubre de 2011, asunto C-94/10, Danfoss A/S y Sauer-Danfoss ApS contra Skatteministeriet.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Séptima), de 16 de mayo de 2013, asunto C-191/12, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora SL contra Generalitat de Catalunya.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), de 5 de marzo de 2015, asunto 553/13, Tallinna Ettevõtlusamet contra Statoil Fuel & Retail Eesti.

Conclusiones del Abogado General Sr. Antonio Saggio presentadas el 1 de julio de 1999, asunto C-437-97, Evangelischer Krankenhausverein Wien contra Abgabenberufungskommission Wien y Wein & Co. HandelsgesmbH contra Oberösterreichische Landesregierung.

Conclusiones del Abogado general Sr.Nils Wahl presentadas el 24 de octubre de 2013, asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora, S.L. contra Generalitat de Catalunya.

Sentencia del Tribunal Supremo 1623/2000, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 29 de enero de 2000, recurso 2572/1995.

Sentencia del Tribunal Supremo 1077/2004, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), de 29 de enero de 2004, recurso 52/2002.

Sentencia del Tribunal Supremo 5408/2005, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), de 24 de mayo de 2005, recurso 73/2003.

Sentencia del Tribunal Supremo 6663/2009, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), 11 de setiembre de 2009, recurso 9766/2003.

Sentencia del Tribunal Supremo 679/2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª), de 17 de setiembre de 2010, recurso 153/2007.

Sentencia del Tribunal Supremo 309/2014, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 4 de febrero de 2014, recurso 458/2012.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 968/1995, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), de 13 de octubre de 1995, recurso 451/1993.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 283/2010, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), de 28 de marzo de 2010, recurso 1392/2010.

III. Artículos doctrinales.

ALVAREZ GARCIA, Santiago y JORGE GARCIA-INES, Marta. «Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», Instituto de Estudios Fiscales, ISSN 1578-0244, N.º 20, 2007, págs. 1-34.

ÁLVAREZ RODRÍGUEZ, Alberto. «Declaración del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos contrario al derecho comunitario y procedimientos para obtener su devolución», Cuaderno electrónico de estudios jurídicos, ISSN-e 2341-0116, N.º 2, 2014, págs. 39-50.

BORRERO MORO, Cristóbal. «La necesaria reconversión del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos en el marco del nuevo sistema de financiación autonómico», Crónica Tributaria, ISSN 0210-2919, n.º137, 2010, págs.67-91.

CALVO VÉRGEZ, Juan. «Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos», Quincena Fiscal, n.º 22, 2012, págs. 41- 68.

CALVO VÉRGEZ, Juan. «El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, N.º 3, 2015, págs. 95-119.

CAMARA BARROSO, María del Carmen. «La problemática pendiente del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos», Crónica tributaria, ISSN 0210-2919, N.º Extra 4, 2011, págs. 7-16.

CÁMARA BARROSO, María del Carmen. «Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico "céntimo sanitario" español», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, N.º 21, 2014, págs. 69-88.

COBREROS MENDAZONA, Edorta. «Obligación de indemnizar por la aplicación de una Ley contraria al Derecho de la Unión Europea», Civitas. Revista española de derecho europeo, ISSN 1579-6302, N.º 49, 2014, págs. 127-149.

DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro. «La incidencia del Derecho de la Unión Europea en el poder tributario de las Comunidades Autónomas: la supresión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», Crónica tributaria, ISSN 0210-2919, N.º 149, 2013, págs. 67-81.

ESPEJO, Eduardo. «Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», Revista REAF, n.º250 de marzo de 2002, págs. 99-102.

GARCÍA NOVOA, César. «La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos», Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, N.º 14, 2014, págs. 101-129.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «La tributación mínima de los hidrocarburos como excusa para no devolver el céntimo sanitario», ECJ Leading Cases, ISSN 2386-5385, n.º22, 2014.

IBAÑEZ GARCÍA, Isaac. «Vías dispuestas en nuestro ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las sentencias del TJUE en materia tributaria (a propósito de la recuperación del "céntimo sanitario")», Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, ISSN 1138-9540, N.º 379, 2014, págs. 5-58.

MARTIN QUERALT, Juan. «La anulación del Impuesto sobre el céntimo sanitario y la necesaria coherencia y responsabilidad del legislador en el diseño de los tributos», Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, ISSN 1130-4901, N.º 273, 2014, págs. 4-7.

PUEBLA AGRAMUNT, Núria. «El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido, Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 7, 2014, págs. 19-40.

IV. Manuales.

CÁMARA BARROSO, María del Carmen. *La armonización del Impuesto sobre Hidrocarburos en la Unión Europea*. Madrid: Editorial DYKINSON, S.L., 2014. ISBN: 978-84-9085-175-3.

LAZURICA VALDEMOROS, Jesús. *Los Impuestos Especiales I. Disposiciones Generales*. Madrid: Grupo Taric, 2012. ISBN: 978-84-86882-23-5.

FIDE