

**DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE
DETERMINADOS HIDROCARBUROS CONTRARIO AL DERECHO
COMUNITARIO Y PROCEDIMIENTOS PARA OBTENER SU DEVOLUCIÓN
(SENTENCIA 27 DE FEBRERO DE 2014, SALA TERCERA TJUE, ASUNTO
C-82/12)**

Alberto ÁLVAREZ RODRÍGUEZ
*Licenciado en Derecho por la Universidad de Vigo
Máster en Fiscalidad Internacional y Comunitaria USC
Colegiado 1912 ICA Ourense*

Recibido 06.04.2014 / Aceptado 03.06.2014

RESUMEN: El pasado 27 de febrero de 2014, la Sala Tercera del TJUE, declaro, que *el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos* “IVMDH”, vigente en España entre los años 2002 y 2012 contrario al Derecho Comunitario. Como consecuencia la Administración Pública española, tendrá que responder ante los contribuyentes que soliciten la devolución, de todo, o parte, de lo indebidamente recaudado en ese periodo.

PALABRAS CLAVE: asunto C-82/12, IVMDH, céntimo sanitario, mala fe, rectificación de autoliquidaciones, devolución de ingresos indebidos, responsabilidad patrimonial de la Administración.

ABSTRACT: 27 February 2014, Court of Justice of the European Union (Third Chamber), declared *the tax on retail sales of certain hydrocarbons*, in force in Spain between 2002 and 2012 (from 2002 to 2012); it is contrary (opposite) to Community Law. As a consequence, Spanish Public Administration will have to answer to (be held liable by) taxpayers who request the devolution, entirely or part of taxes collected improperly.

KEY WORDS: judgment in case C-82/12, in bad faith, rectification of self-assessments, refund of unduly paid taxes, declaration of assets of Administration.

SUMARIO: 1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS. 2. TRANSPORTES JORDI BESORA S.L vs GENERALITAT DE CATALUNYA. 3. PROCEDIMIENTOS PARA OBTENER LA DEVOLUCION. 3.1. Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos. 3.2. Vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración. 4. CONCLUSIÓN.

1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

El extinto IVMDH era un tributo de naturaleza indirecta que recaía sobre el consumo de determinados hidrocarburos, gravando en fase única, las ventas minoristas, regulado en el *artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, posteriormente fue parcialmente modificado por el *artículo 7 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de mismo nombre*, entrando en vigor el 1 de enero de 2002 y estando vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, ya que a partir del 1 de enero de 2013, precisamente para corregir las deficiencias detectadas, pasó a integrarse en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, pasando a formar parte del mismo los antiguos tipos estatal (actualmente Estatal Especial) y autonómico, que junto al Tipo Estatal General son los tres tramos de los que está compuesto el IEH.

En principio el IVMDH era un impuesto de cuya gestión estaba previsto que se hicieran cargo las Comunidades Autónomas por delegación del Estado, pero a excepción de País Vasco y Navarra, en donde el IVMDH fue un impuesto concertado y convenido, ninguna otra Comunidad Autónoma instó nunca el traspaso, siendo el Estado quien ha gestionado el impuesto durante toda su vigencia, correspondiendo el total de los ingresos del mismo a las CCAA. El tipo de gravamen aplicable a cada producto, estaba formado por el tipo estatal (igual para todas las CCAA e inalterable en los diez años de vigencia) y el tipo autonómico (elección de las mismas, cuyos tipos máximos fueron modificados a lo largo de su vigencia), tal y como disponía el artículo 9.Diez de la Ley 24/2001. No obstante, los puntos más controvertidos de la citada norma, eran su finalidad y devengo:

La propia Ley 24/2001, recogía en su exposición de motivos, cual era el propósito de dicho impuesto: "*Por otra parte, en el marco del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas se establece el nuevo impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, con la condición de impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas y quedando afectada su recaudación a la cobertura de los gastos en materia de sanidad y, en su caso, de los de actuaciones medio ambientales*".

Devengo, artículo 9. Ocho de la Ley 24/2001: "*1. El impuesto se devenga en el momento de la puesta de los productos comprendidos en el ámbito objetivo a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo(...)*".

2. TRANSPORTES JORDI BESORA S.L VS GENERALITAT DE CATALUNYA

Como bien es sabido, el pasado 27 de febrero de 2014, la Sala Tercera del TJUE, declaró en el asunto C-82/12:

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

En resumen, el *IVMDH* es contrario al derecho comunitario, al considerarse que tal impuesto, no persigue la finalidad específica de utilizarse para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos, sino, que tiene una finalidad meramente presupuestaria, para atender los gastos que generan las competencias transferidas en materia de sanidad y de

medioambiente, transferidas el mismo año que entro en vigor a las Comunidades Autónomas; como concluyo que no perseguía la llamada *Finalidad Específica* no entro a valorar si respetaba la normativa de la Unión en materia de IVA e impuestos especiales, si bien a este respecto mencionar que según reiterada jurisprudencia del TJUE, *"el artículo 3.2 de la Directiva 92/12, no exige el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de base imponible, calculo, devengo y control del impuesto, es suficiente que el impuesto indirecto persiga una finalidad específica, dado que el IVA y los impuestos especiales presentan algunas características incompatibles. Así, el primero es proporcional al precio de los bienes que grava mientras que los segundos se calculan, con carácter principal, sobre el volumen del producto. Además, el IVA se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución mientras que los impuestos especiales se devengan cuando se despachan a consumo los productos gravados el IVA se caracteriza por su generalidad mientras que el impuesto especial sólo recae sobre productos determinados. En consecuencia, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, establecería un requisito imposible de cumplir si se interpretara en el sentido de que obliga a los Estados miembros a respetar al mismo tiempo las normas impositivas aplicables en relación con estas dos categorías de impuestos"*. Por lo cual, no hace falta respetar todos estos elementos, mientras los rendimientos del tributo estén afectados a una finalidad extrafiscal ligada al impuesto (véase *Comisión/Francia C-434/97*, de 24 de febrero de 2000).

Resolviendo así, la petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el marco de un litigio entre, Transportes Jordi Besora, S.L. y la Generalitat de Catalunya, en relación con una resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona, por la que se le denegaba, la devolución de 45.632,38€, cantidad soportada en concepto de IVMDH en los ejercicios comprendidos entre los años 2005 y 2008.

En cuanto a los efectos temporales de la Sentencia, (apartados 40 y 41):

"en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento

de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia...

Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurran dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves".

Fundamento por el cual, el Tribunal rechaza la petición de la Generalitat y el Gobierno, que solicitaron que limitasen los efectos en el tiempo de la presente sentencia. Petitoria denegada por un motivo fundamental, *mala fe* de ambas Administraciones, que hicieron caso omiso al dictamen emitido por los servicios de la Comisión, consultados por las autoridades españolas en 2001, que concluyeron claramente que la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contrario al Derecho de la Unión. Comportamiento reiterado en el tiempo, puesto que en 2003 se inició un procedimiento de incumplimiento contra España, concluyendo el 6 de mayo de 2008 en un dictamen motivado, en el que se denunciaba que el IVMDH no cumplía los requisitos establecidos en la Directiva 92/12/CEE. Advertencias, que no impidieron a las Comunidades Autónomas, exigirlo, al menos, durante algún momento de su vigencia, incluso algunas que no lo habían establecido lo hicieron pocos meses antes de su anunciada derogación y otras que ya lo habían establecido anteriormente subieron al tipo máximo a lo largo del 2012, motivos que incrementan el fundamento de finalidad puramente presupuestaria; a excepción de Euskadi, La Rioja y Aragón, que decidieron no aplicarlo.

Con respecto a la otra alegación invocada, referente a las repercusiones económicas graves que podría tener para el Estado, al no concurrir la circunstancia de la *buena fe*, la propia Sentencia en su (apartado 48) declara:

"ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia".

El Efecto Directo del Derecho Comunitario y la primacía de la Directiva 92/12, sobre la norma interna controvertida, declarada nula en su totalidad, no siendo salvable ninguna de las partes que componen el impuesto, abre el camino para que los perjudicados, emprendan las acciones correspondientes para lograr recuperar, todo o parte, de lo indebidamente recaudado y paliar así los efectos sufridos por el mismo, pudiendo acudir a dos procedimientos diferentes; en primer lugar, mediante la rectificación de autoliquidaciones y solicitud de devolución de ingresos indebidos, y en segundo lugar, si no consiguen hacer valer sus pretensiones con el procedimiento anterior, tendrán que acudir a la Vía de la Responsabilidad Patrimonial de la Administración.

3. PROCEDIMIENTOS PARA OBTENER LA DEVOLUCION

3.1. Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos

Se encuentra regulado en la Ley General Tributaria y más concretamente en los artículos 126 a 129 del 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. Estando legitimados para solicitar la devolución tanto los obligados a soportar la repercusión del impuesto (repercutidos) como quienes presentaron las autoliquidaciones (sujetos pasivos). No obstante, la devolución de las cuotas repercutidas se realizará, cuando proceda, directamente a quienes hubieran soportado indebidamente la repercusión, incluso aunque el procedimiento hubiera sido iniciado por los sujetos pasivos según lo dispuesto en el artículo 14.4 del 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. A este respecto, es importante señalar, que si los sujetos pasivos, realizaron en su momento algún acto que haya interrumpido la prescripción, en principio, de la interrupción de dicho plazo también se beneficiaran los clientes (repercutidos) que procedan a reclamar el *céntimo sanitario*, mediante la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Los sujetos pasivos, deberán solicitar la devolución en atención a lo dispuesto en el artículo 221 apartado 4 de la LGT: "*cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley*"; art 120.3 "*cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente*".

Los repercutidos también podrán solicitar la devolución del céntimo sanitario, principalmente empresarios y profesionales, ya que serán pocos los particulares a título individual que conserven suficientes facturas como para proceder a reclamar dicho importe. En atención a lo anterior, la Agencia Tributaria ha puesto a disposición de los interesados, un modelo normalizado de solicitud (voluntario) correspondiente exclusivamente a solicitudes de devolución del IVMDH, pero solo para quienes hayan soportado la repercusión de este impuesto, *consumidores finales*, los cuales deberán presentar tantas solicitudes, como sujetos pasivos situados en las distintas CCAA les hayan suministrado el servicio, *repercutido el impuesto*, es decir, una por Comunidad.

No obstante, estos procedimientos solo servirán para reclamar las cantidades sufragadas en el periodo 2010-2012, más intereses, ya que como dispone el artículo 66 de la LGT, este derecho prescribe a los cuatro años, a contar desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar autoliquidación, si se ingresó dentro de dicho plazo. No obstante, para presentar la rectificación de autoliquidaciones, el 20 de abril de 2014 será el último día que tendrán los sujetos pasivos, para solicitar lo ingresado durando primer trimestre de 2010, y así sucesivamente con cada autoliquidación trimestral.

Tampoco podrá ser objeto de reclamación, el ejercicio de 2013, puesto que se corrigieron los defectos que adolecía el impuesto (aunque sigue habiendo distorsiones en el mercado interior español por los diferentes tipos en las CCAA), así que, los que decidan acudir a estos procedimientos, se verán limitados a los ejercicios 2010-2012, siempre y cuando no se haya producido ningún acto del particular que haya interrumpido la prescripción.

Condicionalmente, con la presentación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, habrá que acompañar la documentación acreditativa del ingreso y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario y los justificantes de la repercusión indebidamente soportada. A este respecto, la información facilitada por la Agencia Tributaria ha dejado entrever, que los únicos documentos, que tendrán la condición de "validos", serán las facturas y el documento equivalente o tique solo si el destinatario no sea empresario profesional, en ambos además deberá figurar el importe repercutido por IVMDH, o la mención de que el IVMDH se encuentra incluido en el precio, (he tenido acceso a facturas de los años 2010 y 2011 emitidas por SOLRED a uno de sus clientes, acreditativas y válidas para cualquier procedimiento y en ellas no figura el importe repercutido por IVMDH) ya que la norma solo exigía que la repercusión se hiciese necesariamente mediante factura, si la normativa vigente en materia de facturación así lo exigía, por lo que no tiene sentido alguno que ahora se exija que dicho concepto figure en la misma.

Por todo lo anteriormente expuesto, antes de presentar la solicitud de rectificación y devolución, habrá que proceder a realizar un estudio singularizado de cada caso, y más si tenemos en cuenta, que hubo CCAA que durante la vigencia del IVMDH, permitieron a determinados sectores su devolución, no siendo procedente, que ahora los que gozaron de su deducción procedieran, nuevamente a solicitarla.

Una vez presentada la solicitud en la oficina gestora correspondiente, si esta es denegada, se podrá presentar recurso potestativo de reposición ante el mismo órgano, o directamente recurso económico administrativo, en el Tribunal Económico Administrativo Regional correspondiente, y finalmente, si este ultimo vuelve a desestimar la reclamación, los interesados tendrán que interponer recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente.

3.2. Vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración

La Disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, dispone: "*Responsabilidad por incumplimiento de normas de Derecho comunitario: Las Administraciones Públicas y cualesquiera otras entidades integrantes del sector público que, en el ejercicio de sus competencias, incumplieran obligaciones derivadas de normas del derecho de la Unión Europea, dando lugar a que el Reino de España sea sancionado por las instituciones europeas asumirán, en la parte que les sea imputable, las responsabilidades que se devenguen de tal incumplimiento, de conformidad con lo previsto en esta disposición y en las de carácter reglamentario que, en desarrollo y ejecución de la misma, se dicten*".

Puesto que la sentencia concluye que las administraciones públicas españolas actuaron de *mala fe*, los perjudicados que sufragaron un impuesto, que nunca tuvieron que soportar, podrán acudir a este procedimiento, para ser indemnizados por los periodos anteriores a 2010.

Es necesario, hacer un pequeño inciso de gran importancia, correspondiente a las obligaciones tributarias formales recogidas en el artículo 29 LGT, y *más en concreto, la obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros; a pesar de que el artículo 30 del Código de Comercio*, dispone que los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a la empresa, deben conservarse **durante 6 años**, a partir del último asiento contable realizado en los mismos, **a efectos fiscales** de acuerdo con los artículos 66 a 70 de la LGT, los libros de contabilidad, así como los soportes documentales que justifiquen las anotaciones registradas en los libros, deben conservarse, **al menos, durante un plazo de 4 años**. Por lo que muy posiblemente, muy pocos serán los que conserven facturas anteriores a 2008, y dependiendo del volumen carga probatoria que se pueda aportar, mayor será el montante de la indemnización, por lo que habrá que examinar cada caso, en función si es superior o no a los gastos procesales, ya que además hubo CCAA que no establecieron o aumentaron su tipo hasta los últimos años de su vigencia.

Este procedimiento se recoge en la Ley 30/1992 LRJAP-PAC, cuyo artículo 139 dispone: "*1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera*

de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos...".

Con esta vía se pretende reparar el daño causado por la Administración, que será el montante equivalente a lo indebidamente pagado por el IVMDH, más intereses, cantidad que se recibirá a título de indemnización y no de ingreso indebido y que además, a diferencia de este no está sujeta al plazo de prescripción de 4 años, pudiendo así, intentar recuperar las cantidades indebidamente soportadas anteriores a 2010.

El plazo que tendrán los perjudicados para ejercer esta acción, es de un año, a contar desde el día siguiente de la publicación de la sentencia del TJUE, es decir, hasta el 27 de febrero de 2015, en virtud de lo dispuesto en el artículo 142.5 de la Ley 30/92: "*En todo caso, el derecho a reclamar prescribe al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo*". A no ser que entendamos que el daño se produce después, me refiero al hecho de que, si previamente antes de acudir a este procedimiento, se solicitó su devolución y esta es denegada, podemos entender que el daño se produce desde ese momento, empezando a contar el plazo de un año desde entonces.

¿Qué administración debe responder?, ¿cuál debe reparar el daño?

A excepción País Vasco y Navarra, en donde el IVMDH fue un impuesto concertado y convenido, por lo que fueron estas las encargadas de su gestión, en el resto del territorio, era el Estado quien gestionaba el impuesto, correspondiendo a las CCAA su recaudación, como medio de financiación de las competencias transmitidas en materia de sanidad y subsidiariamente medio ambiente.

El propio TJUE recoge en su Sentencia que tanto la Generalitat (se puede extrapolar al resto de Autonomías) y el Gobierno actuaron del *mala fe*, al hacer caso omiso a las advertencias de los servicios de la comisión consultados en el año 2001 (apartado 44 de la sentencia), por la Comisión para el Estudio y Propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002, del que formaban parte expertos de financiación autonómica. Por lo tanto y puesto que la responsabilidad es compartida, en principio los afectados podrán dirigirse contra cualquiera de ellas, puesto que no pueden hacerlo conjuntamente contra las dos administraciones.

Particularmente considero que sería mejor dirigirse contra la AEAT, por tres motivos:

1º Fue el Estado quien creó la norma, pudiendo haber acudido a otros medios de financiación no controvertidos, o corregir los defectos que tenía antes de introducirlo en la Ley 24/2001.

2º Los interesados, muy posiblemente tendrían que presentar varias solicitudes y recursos, uno por cada CCAA donde se localizo el servicio, siendo mejor dirigirse, únicamente contra la Administración Central.

3º La calidad del órgano competente para resolver, ya que es el Secretario General Técnico Por delegación del Ministro del Interior, y en el peor de los casos si nos deniegan la petición inicial y tenemos que interponer recurso, resolvería la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

4. CONCLUSIÓN

Han transcurrido doce años desde que el IVMDH entrara en vigor hasta Sentencia del TJUE, demasiado tiempo si tenemos en cuenta que el tributo ya era cuestionado antes de su propia creación, por lo que, si bien es cierto que tanto el Estado como las CCAA que decidieron aplicarlo son responsables, no es menos cierto que los servicios de la UE actuaron con pasividad. Recayendo sobre el contribuyente todo el peso para intentar recuperar, todo o parte de lo indebidamente soportado, puesto que las Administraciones Públicas, no procederán de oficio a devolver el céntimo sanitario, tendrán que acudir a los procedimientos citados.

