

INFORME DE DEVOLUCIÓN INGRESOS INDEBIDOS

Impuesto sobre Hidrocarburos.

En fecha 27 de febrero de 2014 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia declarando que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos vulnera el ordenamiento jurídico comunitario y es contrario a la legislación europea. El mencionado IVMDH era, hasta la fecha de su desaparición, un impuesto especial no armonizado que gravaba la venta de determinados hidrocarburos en su fase minorista.

El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos fue derogado 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. Con ello, el IVMDH pasó a integrarse en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos mediante una serie de modificaciones introducidas en la Ley de Impuestos Especiales. Concretamente, 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.

Por otro lado, la citada Ley 2/2012 también modifica el artículo 52 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, estableciendo que en el Impuesto sobre Hidrocarburos las CCAA podrán asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico aplicable de la siguiente forma:

***a)** Productos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.13 y 1.14 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales: desde 0 hasta 48 euros por 1.000 litros.*

***b)** Productos comprendidos en los epígrafes 1.4 y 1.15 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales: desde 0 euros hasta 12 euros por 1.000 litros.*

***c)** Productos comprendidos en el epígrafe 1.5 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales: desde 0 euros hasta 2 euros por tonelada.*

***d)** Productos comprendidos en el epígrafe 1.11 del artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales: desde 0 euros hasta 48 euros por 1.000 litros.*

El límite superior de la banda podrá ser actualizado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.”

Luego, recoge la disposición transitoria tercera de la Ley 2/2012, en su apartado 6, que todas las referencias al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos que se encuentren en la normativa vigente se entenderán realizadas a los nuevos tipos estatal especial y autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.

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.

Por todo ello, consideramos en nuestra humilde opinión que la actual regulación del Impuesto sobre Hidrocarburos es contraria a la normativa comunitaria en materia de impuestos especiales, en base a los siguientes motivos que exponemos a continuación:

Vulneración del artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, armonizar significa poner en armonía o hacer que no discuerden o se rechacen dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir con un mismo fin. De acuerdo con la anterior definición, podemos definir la armonización fiscal europea como la aproximación de los distintos regímenes fiscales de los Estados miembros para evitar que las normas contenidas en los mismos originen distorsiones en el mercado único.

Tras la suscripción de la Acta Única Europea, el compromiso alcanzado por los Estados miembros de crear un marco jurídico que amparara la instauración de un mercado único condujo a España a modificar la regulación de las dos principales figuras de imposición indirecta, mediante la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, con el fin de someterlas a un proceso armonizador europeo 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

En este sentido, la Directiva 2003/96/CE regula diferentes aspectos de la estructura impositiva de los tributos que gravan los productos energéticos y la electricidad, entre los que se encuentran los hidrocarburos. El artículo 5 de la citada Directiva establece que los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados en los siguientes casos:

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

Por tanto, el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE solo admite la diferenciación de tipos de gravamen por motivos relacionados con la calidad del producto energético y el uso del mismo, pero no por razón de territorio, como ocurre con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, por lo que el tipo de gravamen autonómico del citado impuesto armonizado vulnera el artículo 5 de la citada Directiva.

No obstante, para posibilitar la conciliación entre ambas regulaciones, la Comisión Europea presentó en el año 2011 una Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE, en la cual se recoge en su artículo 18.1 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 %.”

Esta especialidad introducida por solicitud expresa de España permite compatibilizar los principios de corresponsabilidad fiscal con los de armonización. Sin embargo, la Propuesta de Directiva no llegó a aprobarse, por lo que la actual regulación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos recogidos en el artículo 50 LIE es incompatible con el artículo 5 de la actual Directiva 2003/96/CE y los principios reguladores de la armonización fiscal a nivel europeo en materia de imposición indirecta.

En definitiva, la reubicación del IVMDH dentro del Impuesto sobre Hidrocarburos constituye una maniobra legislativa que pone en peligro la consecución de los objetivos del mercado único, pues es evidente que la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas, en lo que al tipo de gravamen se refiere, rompe con los objetivos del Derecho Originario de la UE. Pues bien, con la aproximación legislativa entre territorios para facilitar la libre circulación de mercancías, además de implicar una distorsión de la competencia, incompatible con los objetivos perseguidos por la armonización fiscal comunitaria y el riesgo de dispersión normativa que conlleva la participación de las CC.AA en la toma de decisiones sobre un impuestos armonizado a nivel europeo. Así, consideramos que la búsqueda de la ansiada corresponsabilidad fiscal de las CC.AA no puede ser alcanzada mediante una argucia legal que contraviene los preceptos de la Directiva 2003/96/CE relativos al establecimiento de tipos impositivos diferenciados. El establecimiento de tipos impositivos diferenciados por razones territoriales sobre un tributo armonizado a nivel europeo implica la existencia de distorsiones fiscales que alteran las condiciones de concurrencia de un mercado único, originando discriminaciones de origen fiscal totalmente injustificadas y contrarias a Derecho.

Principio de primacía del derecho de la UE y eficacia directa de las Directivas Comunitarias.

Una vez constatada la incompatibilidad del tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos 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 (Sentencias del Tribunal de Justicia de 16 de mayo 2013, Alakor Gabonatermelo és Forgalmazó, C-191/12, Rec.p. I-0000, apartado 24 y de 20 de octubre de 2011, DanfossySauer-Danfoss, C-94/10, Rec.p. I-0000, apartado 23).

En este sentido, cabe resaltar que la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos que el acervo comunitario confiere a los justificables. Por tanto, el Estado miembro está obligado a devolver lo recaudado contra el Derecho de la Unión (Sentencias del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec.p. 3595, apartado 12; de 28 de enero de 2010, Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, Rec.p. I-731, apartado 45, y de 6 de setiembre de 2011, Lady & amp; Kidyotros, C-398/09, Rec.p. I-0000, apartado 17).

Así, la necesidad de devolución del tramo autonómico indebidamente soportado se justifica en los principios de primacía del Derecho de la Unión Europea y el principio de eficacia directa de las Directivas Comunitarias.

La directiva es un acto dirigido a los Estados miembros que éstos deben transponer a sus derechos nacionales. No obstante, el Tribunal de Justicia ha reconocido su eficacia directa con el objeto de proteger los derechos de los particulares. La construcción de la doctrina del efecto directo se inicia con la STJCE de fecha 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, en la que se señaló que: *“La Comunidad constituye un nuevo orden jurídico del Derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado sus derechos soberanos (...), un orden jurídico en el que no sólo los Estados, sino también las personas individuales son sujetos de Derecho. El Derecho comunitario, independientemente de la legislación de los Estados miembros, de la misma manera que le impone a los particulares deberes, también le otorga derechos. Tales derechos se constituyen no sólo cuando el Tratado lo prevé expresamente sino sobre la base de obligaciones claras que el Tratado establece en los individuos, en los Estados y en los órganos de la Comunidad (...) Que el Tratado otorgue a la Comisión y a los Estados miembros el derecho de acudir al Tribunal en el caso de que un Estado no cumpla sus obligaciones, no significa que sea imposible para el particular apelar en el caso concreto a tales obligaciones ante los tribunales internos (...) Tampoco excluye la posibilidad de que las personas privadas aleguen en el procedimiento ante los tribunales internos el incumplimiento de tales obligaciones.”*

En virtud de lo anterior, el efecto directo de las directivas europeas permite a los particulares invocar directamente su incumplimiento ante una jurisdicción nacional o europea, además de poner de manifiesto la obligación que recae sobre los Estados miembros de regular el Derecho interno conforme a las exigencias, los principios y objetivos comunitarios.

El TJUE abordó por primera vez el efecto directo de las Directivas Comunitarias en la Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Asunto Van Duyn, C-41/74, y posteriormente en las Sentencias de 5 de abril de 1979, Asunto Ratti, y de 19 de enero de 1982, Asunto Becker, C-8/81 entre otras, estableciendo que si las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones pueden ser invocadas (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec.p. 53, apartado 25, y de 10 de setiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec.p. I-6833, apartado 51).

Así, los particulares no tienen por qué soportar los efectos desfavorables de una norma interna contraria a la Directiva siempre y cuando, la norma comunitaria cumpla una serie de requisitos. En primer lugar, la disposición europea ha de ser clara y precisa, en el sentido de que debe establecer una obligación concreta y desprovista de ambigüedades. En el caso que nos ocupa, resulta evidente que el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE recoge un listado *numerus clausus* de determinados supuestos en los que el legislador nacional puede aplicar tipos impositivos diferenciados sobre los tributos que gravan los productos energéticos. Así, los supuestos no incluidos dentro de la lista cerrada recogida en el citado artículo, como sería el caso del establecimiento de un tipo de gravamen distinto por razón de territorio, serían contrarios a lo

dispuesto en la Directiva en relación a la estructura del tipo impositivo de los productos energéticos y la electricidad.

En segundo lugar, el mandato de la disposición comunitaria ha de ser incondicional, en el sentido de que no deje un margen de apreciación discrecional a las autoridades públicas o a las instituciones comunitarias, algo que se cumple en el presente caso, en cuanto el artículo 5 de la Directiva solo permite la imposición diferenciada en función de las características o uso del producto, y no por razones regionales, y siempre y cuando, cumplan los niveles de imposición mínima y sean compatibles con el Derecho Comunitario.

La primacía del Derecho de la Unión Europea sobre la norma nacional, asentada por el Tribunal en la Sentencia de 15 de julio de 1964, Costa/Enel, Asunto C-6/64, sobre la base de la naturaleza y los caracteres específicos del ordenamiento comunitario, obliga a las autoridades nacionales de un Estado miembro a no aplicar sus normas domésticas que resulten incompatibles con el acervo jurídico de la UE. A diferencia del principio de eficacia directa, constituye una noción absoluta que se predica de toda norma comunitaria, por lo que su ámbito de aplicación no resulta limitado por el cumplimiento de ningún requisito. Así, el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE prevalece sobre el artículo 50 LIE, deviniendo éste último inaplicable, en cuanto regula un tramo autonómico para el Impuesto sobre Hidrocarburos, que conlleva la aplicación de tipos diferenciados en función del territorio sobre un impuesto armonizado a nivel europeo, por medio de una cesión normativa a las CC.AA que contraviene los principios reguladores de la armonización fiscal europea y del mercado único.

Concluimos que resulta del todo insoportable para el contribuyente que se mantuvieran los efectos económicos derivados de la recaudación del tipo de gravamen autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, contrario al Derecho de la Unión Europea, debiéndose proclamar el derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por dicho concepto, en aras de garantizar el pleno efecto de la norma comunitaria.