

**Roj:** STS 457/2016 - **ECLI:**ES:TS:2016:457  
**Órgano:** Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
**Sede:** Madrid  
**Sección:** 4  
**Nº de Recurso:** 12/2015  
**Nº de Resolución:** 350/2016  
**Fecha de Resolución:** 18/02/2016  
**Procedimiento:** CONTENCIOSO  
**Ponente:** MARIA DEL PILAR TESO GAMELLA  
**Tipo de Resolución:** Sentencia

---

## **Encabezamiento**

**Sentencia Nº: 350/ 2016**

***REC.ORDINARIO(c/a) Num.: 12/2015***

***Votación: 26/01/2016***

***Ponente Excm. Sra. D<sup>a</sup>.: María del Pilar Teso Gamella***

***Secretaría Sr./Sra.: Ilma. Sra. Dña. María Josefa Oliver Sánchez***

**S E N T E N C I A 350/**

**TRIBUNAL SUPREMO.**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: CUARTA**

***Excmos. Sres.: Presidente:***

**D. Luis María Díez Picazo Giménez**

***Magistrados:***

**D. Segundo Menéndez Pérez**

**D<sup>a</sup>. María del Pilar Teso Gamella**

**D. José Luis Requero Ibáñez**

**D. Jesús Cudero Blas**

**D. Ángel Ramón Arozamena Laso**

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Febrero de dos mil dieciséis.

Visto por la Sala Tercera (Sección Cuarta) del Tribunal Supremo, el recurso contencioso administrativo nº 12/2015, interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Luis Arredondo Sanz, en nombre y representación de Transportes Muñiz S.L., contra

el Acuerdo del Consejo

de Ministros de 27 de febrero de 2015, en relación con la responsabilidad del Estado Legislador por el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- El presente recurso contencioso-administrativo se interpuso, el día 19 de enero de 2015, contra el Acuerdo del Consejo de Ministros citado en el encabezamiento.

**SEGUNDO** .- Recibido el expediente administrativo, y con entrega del mismo a la parte recurrente, se confirió trámite para la formulación del correspondiente escrito de demanda.

En el citado escrito, presentado el día 29 de abril de 2015, se hacen las alegaciones oportunas y se solicita que se declare " *la nulidad de la resolución recurrida, esto es, la desestimación presunta por silencio de la reclamación de Responsabilidad Patrimonial de la Administración interpuesta por Transportes Muñiz SL en fecha 2 de abril de 2014, y de su posterior resolución expresa de fecha 27 de febrero de 2015*" .

*"Se condene a la Administración a pagar la cantidad de 73.072,24*

*&#8364; más los intereses legales y solicitándose asimismo la actualización de las cantidades reclamadas conforme al IPC".*

**TERCERO** .- Habiéndose dado traslado a la Administración General del Estado del escrito de demanda, por el Abogado del Estado se presenta escrito de contestación en el que, tras las alegaciones oportunas, suplica que se dicte sentencia en la que se desestime el recurso y confirme el Acuerdo del Consejo de Ministros con imposición de costas a la parte recurrente.

**CUARTO** .- Solicitado el recibimiento a prueba, mediante Auto de 8 de julio de 2015 se acuerda recibir el proceso a prueba, y se admiten las pruebas propuestas, cuyo resultado de su práctica consta en las actuaciones.

**QUINTO** .- Evacuado el correspondiente trámite de conclusiones por ambas partes, se señaló para la deliberación y fallo del presente recurso el día 26 de enero de 2016, fecha en tuvo lugar.

Siendo Ponente la Excm. Sra. D<sup>a</sup>. **María del Pilar Teso Gamella** , Magistrada de la Sala

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO** .- *El acto administrativo recurrido*

En el presente recurso se impugna el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de

febrero de 2015, que desestimó la reclamación formulada, entre otros, por la parte ahora recurrente, Transportes Muñiz S.L., por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, debido a los daños derivados de la aplicación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

El citado impuesto se crea mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y tras diversas modificaciones, se deroga, con efectos de 1 de enero de 2013, mediante Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012.

La reclamación económica presentada por la parte ahora recurrente se fundamentaba en la responsabilidad patrimonial por el incumplimiento del Derecho comunitario, declarada por Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 27 de febrero de 2014 (C-82/12, asunto *Transportes Jordi Besora* ), y publicada en el Boletín Oficial de la Unión Europea de 14 de abril de 2014.

Las razones por las que el acuerdo aquí impugnado deniega la reclamación se concretan, además de la inexistencia de nexo causal, en la intangibilidad de la situaciones firmes y la falta de antijuridicidad del daño, en que la vulneración que identifica la citada Sentencia del TJUE, no es una " *violación suficientemente caracterizada* ", al no concurrir una inobservancia manifiesta y grave del legislador español sobre los límites impuestos a su facultad de apreciación.

Se sostiene, en dicho acuerdo, que la Ley que crea el citado impuesto no cumple, ni traspone, una Directiva comunitaria, sino que es una actuación del legislador español en el ámbito de su competencia, disponiendo de un amplio margen de apreciación. La única limitación era la prevista en el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, que no era clara ni precisa, pues el concepto de " *finalidad específica* " que se utiliza en dicho precepto, respecto de los impuestos indirectos, es un concepto jurídico indeterminado, cuya definición no estaba determinada en la propia Directiva.

Además, se trataba de una regulación que generaba confusión, pues diversos Tribunales Superiores de Justicia fallaron a favor de la compatibilidad de dicho Impuesto con el Derecho de la Unión Europea. Y la actuación de la Comisión contribuyó al mantenimiento en vigor de las medidas contrarias al ordenamiento de la Unión Europea, pues se inició un procedimiento de infracción en 2002, que se mantuvo en suspenso hasta 2008, sin que se llegara a interponer demanda por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

## **SEGUNDO** .- *La posición procesal de las partes*

La posición de la *parte recurrente* , a tenor de su escrito de demanda, en cuyo suplico se reclama la cantidad de 73.072,24 euros más los intereses legales hasta la devolución solicitada, se concreta en afirmar que existe un perjuicio evidente, pues se ha soportado, y pagado, un impuesto contrario a las normas europeas.

Concorre una relación de causalidad directa, se aduce, entre esa actuación del legislador, creando un impuesto contrario al Derecho comunitario, y el daño sufrido por la mercantil recurrente, que se individualiza mediante la suma de lo pagado por dicho impuesto. Además, se trata de un daño antijurídico pues la creación, mediante Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, del citado impuesto ha sido declarado disconforme con el Derecho de la Unión

Europea, mediante la ya citada Sentencia del TJUE, de 27 de febrero de 2014.

La infracción del Derecho comunitario, se añade, es "*suficientemente caracterizada*" en base a lo razonado en la expresada Sentencia del TJUE. Además la Comisión Europea ya había emitido un dictamen señalando que dicho impuesto era contrario a las normas comunitarias. Por lo que, se concluye, era clara la ilegalidad del impuesto.

Por su parte, el *Abogado del Estado*, además de señalar que el impuesto fue declarado constitucional mediante STC 209/2012, de 14 de noviembre, aduce que no concurren los requisitos propios de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, pues no estamos ante una *violación suficientemente caracterizada*, toda vez que la mera existencia de una Sentencia del TJUE declarando una infracción o un incumplimiento no basta a tales efectos.

Se concreta que la violación no es suficientemente caracterizada porque no hay claridad y precisión en la norma vulnerada, pues la expresión "*finalidad específica*" del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE es un concepto jurídico indeterminado, que confiere un amplio margen de apreciación a los Estados.

Se señala también que la actuación de España fue de buena fe, colaborando con la Comisión. Igualmente que la jurisprudencia del TJUE sobre la indicada Directiva 92/12/CEE, no concretaba como debía ser interpretada, pues los propios Tribunales Superiores de Justicia expresaron serias dudas de Derecho que así lo demuestran.

Además, se alega que no existe relación de causalidad directa y exclusiva. No es directa porque en todo caso hubiera tenido que incrementar el nivel impositivo de los hidrocarburos según la Directiva 2003/96/CE. Y no es exclusiva porque también responde a una actuación del legislador autonómico. Además, de haberse desgravado lo pagado en otros impuestos, y su relación con el gasóleo profesional. De modo que, se concluye, si se accediera a lo solicitado se podría vulnerar la seguridad jurídica y causar un enriquecimiento injusto.

### **TERCERO** .- *Las exigencias de la "violación suficientemente caracterizada"*

Atendida la posición procesal de las partes, nos corresponde seguidamente examinar si concurren los presupuestos para el nacimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la infracción en que incurre la Ley española en relación con la norma de Derecho comunitario europeo, según declara la indicada Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, que es el fundamento de la reclamación que se formuló ante el Consejo de Ministros y cuya denegación se impugna en el presente recurso. Singularmente, la cuestión medular se concentra en determinar si la vulneración normativa, a la que se atribuye el daño era, o no, una "*violación suficientemente caracterizada*".

Ciertamente el nacimiento de la responsabilidad del Estado legislador en estos casos, y el consiguiente derecho a indemnización, debe atender a la naturaleza de la violación del Derecho de la Unión Europea. Recordemos que el TJUE reconoce este derecho a indemnización cuando, ante el incumplimiento del Derecho comunitario (Sentencia caso *Francoovich y Bonifaci de 19 de noviembre de 1991*), concurre un estándar mínimo que se concreta en los tres requisitos siguientes. Primero, que la norma infringida tenga por objeto conferir derechos a particulares. Segundo, que la

violación esté suficientemente caracterizada. Y tercero, que medie relación de causalidad entre la infracción y el daño sufrido.

Ciertamente cuando se trata de la responsabilidad originada por actos normativos ha de tomarse en consideración, a los efectos de determinar la naturaleza a la violación normativa, la complejidad de las situaciones reguladas, las dificultades de aplicación y el margen de apreciación del que se dispone (SSTJUE de 5 de marzo de 1996 caso *Brasserie Du Pêcheur S.A.* , de 26 de marzo de 1996 caso *Dillenkofer* , y de 8 de octubre de 1996 caso *British Telecommunications* ). Teniendo en cuenta que el TJUE ha reconocido una amplia facultad de apreciación de que disponen las instituciones para la aplicación de políticas comunitarias.

Resulta imprescindible valorar, por tanto, a) el grado o nivel de claridad y precisión de la norma vulnerada, b) la amplitud del margen de apreciación de que disponga el Estado miembro, c) el carácter intencionado o involuntario de la infracción y del perjuicio, d) su naturaleza excusable o inexcusable ante un eventual error de Derecho, e) que la conducta de una institución comunitaria haya podido contribuir a la infracción del Derecho de la Unión Europea, y f) el mantenimiento de medidas contrarias al Derecho comunitario.

Ahora bien, como señala la expresada Sentencia del TJUE de 5 de marzo de 1996 caso *Brasserie Du Pêcheur S.A.* , ello no supone que pueda supeditarse la obligación de reparar, a la concurrencia de un requisito basado en el concepto de culpa, ni puede someterse la reparación del perjuicio a la existencia de un acto intencional o negligente de las autoridades nacionales (apartado 50).

En todo caso, señalan las citadas sentencias, la infracción del Derecho de la Unión, merecer ser tildada de " *suficientemente caracterizada* " cuando ha perdurado, a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter trasgresor del comportamiento controvertido. En definitiva, una mera infracción de Derecho comunitario, por parte de un Estado miembro, puede constituir una violación suficientemente caracterizada, pero no la constituye necesariamente.

#### **CUARTO .- Los elementos para determinar la naturaleza de la infracción**

Acorde con la doctrina sucintamente expuesta en el anterior fundamento, nos corresponde ahora determinar si la infracción del Derecho de la Unión Europea que declara la Sentencia del TJUE, de 27 de febrero de 2014, es o no una *violación suficientemente caracterizada* .

Nadie discute que en el caso que examinamos, efectivamente, se ha producido una vulneración del Derecho comunitario, toda vez que la citada Sentencia del TJUE, de fecha 27 de febrero de 2014 (C-82/12, asunto *Transportes Jordi Besora* ), al resolver una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional español, acuerda, en su parte dispositiva, que el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, debe entenderse opuesto a la norma nacional que establece el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, pues 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 medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección*

de la salud y del medioambiente (apartado 36).

De manera que la norma tributaria española, artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, es contraria al artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, sobre impuestos especiales.

La determinación de la naturaleza de esa violación del Derecho de la Unión Europea, singularmente si se trata de una *violación suficientemente caracterizada*, exige tomar como punto de partida el contraste entre lo dispuesto por la norma infractora y por la norma infringida (1), la jurisprudencia de aplicación al caso (2), además de las circunstancias inmediatamente anteriores y posteriores a la creación del controvertido impuesto (3).

#### **QUINTO.-** *El contraste entre la norma española y la comunitaria*

La confrontación entre la norma española y la norma comunitaria nos indica que efectivamente los Estados miembros pueden crear impuestos especiales sobre los productos a que se refiere el artículo 3.1 de la Directiva 92/12/CEE.

Ahora bien, para ello han de cumplir las exigencias que establece el artículo 3.2 de dicha Directiva, una de las cuales, precisamente la que ahora se discute, es que dichos nuevos impuestos indirectos deben tener una "*finalidad específica*".

Así es, el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE dispone que los hidrocarburos, entre otros productos, "*podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto*".

Y el artículo 9.3 de la Ley 24/2001, que es la que establece el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, dispone que los "*rendimientos que se deriven del presente Impuesto quedarán afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios*".

De modo que los hidrocarburos podrán estar sujetos a impuestos indirectos distintos del sistema de impuestos especiales armonizado que establece la Directiva 92/12/CEE, siempre que persigan una *finalidad específica* y se respeten las normas impositivas aplicables. Téngase en cuenta que la creación y funcionamiento del mercado interior implican la libre circulación de mercancías, que comprenden a las que son objeto de los impuestos especiales que se regulan en la expresada Directiva bajo un sistema armonizado.

En definitiva, los hidrocarburos, único producto o sector que ahora interesa, están sujetos a dicha Directiva sobre impuestos especiales, si bien la implantación de nuevos gravámenes, distintos de los impuestos armonizados, exige, para que sean compatibles con el ordenamiento comunitario, que persigan esa *finalidad específica*, además de ajustarse a las normas impositivas de aplicación.

#### **SEXTO** .- *La finalidad específica en la STJUE de 27 de febrero de 2014*

Desde luego no basta con señalar que el impuesto controvertido carecía de *finalidad específica*, pues así ha sido declarado por la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014. Lo relevante, a los efectos de determinar si estamos o no ante una *violación suficientemente caracterizada*, es si en el momento en que se produjo la infracción del Derecho de la Unión, mediante la entrada en vigor del impuesto controvertido, y su mantenimiento durante más de diez años, concurrían los requisitos propios de este tipo de violaciones normativas.

Interesa, por tanto, que nos detengamos en el contenido y alcance del concepto jurídico indeterminado "*finalidad específica*" que establece el artículo 3.2 de la Directiva. Este tipo de finalidad no es la meramente presupuestaria. Así es pone de manifiesto por la jurisprudencia del TJUE, en los términos que luego veremos.

Por ahora, debemos señalar que mediante la finalidad específica de este tipo de impuestos especiales, creados al margen del régimen armonizado y para evitar la quiebra del sistema, no se puede incrementar sin límites la capacidad financiera de los entes territoriales, pues todos los impuestos participarían entonces de dicha finalidad, los sujetos al artículo 3.2 de la Directiva citada y los que no. No basta que su finalidad u objeto esté simplemente "*predeterminado*" para atender una concreta competencia sectorial asumida, como es la sanidad, pues esa sería una naturaleza netamente presupuestaria, que procura incrementar los recursos de la hacienda pública, para atender los gastos que comporta la asunción de una nueva y costosa competencia.

Es necesario algo más, o mejor dicho, algo distinto, de ahí el carácter *específico* de la finalidad exigida por la norma comunitaria. Ello significa que el impuesto ha de tener un objeto, por sí mismo, que no sea financiar una transferencia del Estado a las Comunidades Autónomas, como aquí sucedió. Es preciso que los rendimientos del impuesto se destinaran a garantizar la protección de la salud y del medioambiente para disminuir los costes sociales y medioambientales ocasionados o vinculados, específicamente, al consumo de los hidrocarburos gravados.

Es necesario, en definitiva, que el destino al que se afecten los rendimientos del impuesto favorezca la consecución de una finalidad no presupuestaria del impuesto, que es la reducción de esos costes sociales relacionados con el consumo de hidrocarburos. "*De tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión*" (punto 30 "in fine" de la ya citada STJUE de 27 de febrero de 2014).

La finalidad del artículo 3.2 de la Directiva, a tenor de la citada Sentencia del TJUE, por remisión a las conclusiones del Abogado General (apartados 25 y 26), se concreta en que dicho impuesto esté concebido, por lo que respecta a su estructura, hecho imposible o tipos de gravamen, de tal forma que disuada o incentive una determinada actuación. En este caso, que dicha estructura del impuesto disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos, o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para la salud y el medioambiente. Y nada de esto acontecía en el caso examinado.

**SÉPTIMO** .- *La actuación de las autoridades españolas según la STJUE de 27 de febrero de 2014*

Partiendo del contraste entre la norma nacional e infractora (artículo 9 de la Ley 24/2001) y la norma comunitaria e infringida (artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE),

y de las consecuencias que se extraen de la STJUE de 27 de febrero de 2014, que declaró dicha vulneración, debemos continuar, para determinar esa suficiencia de la caracterización de la violación, examinando, como ya adelantamos, las circunstancias que rodearon la creación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos, incluyendo entre las mismas la interpretación que venía haciendo el TJUE sobre el citado artículo 3.2 de la Directiva sobre impuestos especiales, y las relaciones entre las instituciones españolas y comunitarias sobre la acomodación de la norma nacional a la comunitaria. Dicho de otro modo, se trata de determinar si en enero de 2002, cuando entra en vigor el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, se conocía o se podía conocer que el mismo era disconforme con el Derecho comunitario.

Vaya por delante que la ya citada STJUE, de 27 de febrero de 2014, hace unas consideraciones que no podemos pasar por alto, cuando, al desestimar la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia por aplicación de la seguridad jurídica, llega a la conclusión, en sus apartados 41 y siguientes, que no concurre en las autoridades españolas, el Gobierno y la Generalitat de Cataluña, la buena fe precisa para acceder a dicha limitación temporal. En concreto, se declara que " *no se desprende en modo alguno de los elementos aportados por la Generalitat de Catalunya ni el Gobierno español, contrariamente a lo que alegan, que la Comisión hubiera indicado en algún momento a estas autoridades que el impuesto de venta minorista de hidrocarburos fuera conforme a dicha disposición* " (apartado 43). Por lo que concluye que " *no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el impuesto en vigor durante un periodo de más de diez años* " (apartado 45).

#### **OCTAVO .-** *La jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 3.2 de la Directiva*

La jurisprudencia del TJUE sobre la interpretación del expresado artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CE, anterior a 2002 que es cuando se implanta el impuesto alumbrado mediante Ley 24/2001, ya había declarado que la " *finalidad específica* " del impuesto era una finalidad no presupuestaria. Prueba de lo que señalamos son las dos sentencias siguientes.

En la STJUE de 24 de febrero de 2000 (asunto c-434/97), *Comisión/Francia* , en un recurso por incumplimiento, se desestima el recurso en relación con un impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas que estaba " *destinado a financiar determinadas prestaciones de la Seguridad Social* ", para bebidas con un contenido de alcohol superior al 25% vol. Allí, aunque no se cuestionó si concurría una " *finalidad específica* " ni estaba en juego el concepto sobre la misma, se indica claramente que dichos impuestos debían perseguir una " *finalidad específica, es decir un objetivo no presupuestario* " (apartado 19).

La STJUE de 9 de marzo de 2000 (asunto c-437/97), *EKW y Wein& Co* , al resolver una cuestión prejudicial, consideró que no era una " *finalidad específica* ", según alegaba el Gobierno austriaco, ni reforzar la autonomía financiera de las entidades territoriales, ni compensar las cargas soportadas por los municipios debido a las obligaciones que causa el turismo, ni proteger la salud pública al incentivar el consumo de bebidas no alcohólicas, señalando que " *un objetivo puramente presupuestario, (...) 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* ".



De modo que, a tenor de las dos sentencias citadas, en 2002 resultaba indiscutible que la *finalidad específica* del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, era incompatible con una finalidad meramente presupuestaria. De modo que, como declara la antes citada STJUE de 5 de marzo de 1996 caso *Brasserie Du Pêcheur S.A.*, concurría el pertinente grado o nivel de claridad y precisión de la norma vulnerada, para calificar la vulneración como suficientemente caracterizada. El margen de apreciación en este punto es escaso, pues atiende a lo que ya venía declarando el TJUE al interpretar el expresado artículo 3.2.

#### **NOVENO** .- *La implantación del impuesto controvertido*

También resulta de utilidad, a los mismos efectos de determinar si estamos ante una violación suficientemente caracterizada, como ya anunciamos, examinar la relación entre las instituciones comunitarias y las españolas para el establecimiento del impuesto, y las circunstancias que rodearon su creación.

Antes de nada, resulta significativo que la implantación de este Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos se produjera como consecuencia de la aprobación de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común. Así es, mediante Acuerdo 2/2001, de 22 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, se aprueba ese nuevo sistema de financiación, que creó un grupo de trabajo al que se encomendó analizar "*la creación de un impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos*" con determinadas características.

Quiere esto decir que en el origen del impuesto, en las razones que determinan su alumbramiento, se expresa ya una finalidad netamente presupuestaria, como era la necesidad de establecer un nuevo sistema de financiación que se establecía mediante el citado Acuerdo de 2/2001, y que se nutría de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas para asumir nuevas competencias. Se señalaba al respecto, en dicho acuerdo, que "*para poder asumir la cesión del IVA y los Impuestos Especiales de Fabricación, así como la cesión del Impuesto sobre la electricidad y del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, será condición necesaria tener traspasados los servicios de gestión de asistencia sanitaria de la Seguridad Social*".

#### **DÉCIMO** .- *La relación entre las autoridades españolas y comunitarias*

El examen de la relación de las autoridades españolas con las comunitarias en este punto, pone de manifiesto de forma clara que estamos ante una infracción suficientemente caracterizada. Recordemos que este análisis reviste especial relevancia, como declara la STJUE de 5 de marzo de 1996 caso *Brasserie Du Pêcheur S.A.*, cuando señala que es importante que el juez nacional tome en consideración si el Estado miembro conocía o no la actitud de la Comisión (apartado 50). Y, en este caso, las autoridades españolas conocían la posición de la Comisión antes de la entrada en vigor del impuesto controvertido y, por supuesto, durante su vigencia por más de diez años.

Así es, antes de la creación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos se planteó, el día 6 de abril de 2001, por el Presidente de la Comisión Nacional para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación aplicable a las Comunidades Autónomas a partir de 2002, al Director de Política Fiscal de la Dirección General de la Fiscalidad de la Comisión Europea, dos cuestiones sobre

la creación de dicho impuesto, relacionadas con el acomodo de dicho impuesto a la norma comunitaria. Pues bien, el Director de Política Fiscal, en fecha 14 de junio de 2001, concluye que la *" Comisión considera que, según la información a su disposición, el proyecto presentado, relativo a la introducción de impuestos con tipos de gravamen diferentes en las Comunidades Autónomas aplicables (...) a los hidrocarburos, no respetaría la legislación comunitaria "*.

La Comisión Nacional, con base en la jurisprudencia del TJUE, discrepó del anterior criterio expresado por las autoridades comunitarias y señaló que *" esta conclusión no es compartida por la Comisión (nacional), en base al análisis jurisprudencial que se ha realizado y siempre que tales diferencias respondieran a parámetros objetivos, como reclama la citada Dirección General "*.

Con posterioridad a la aplicación del impuesto, que recordemos se hace con efectos de 1 de enero de 2002, y antes de cumplirse tres meses de la entrada en vigor, mediante comunicación de 22 de marzo de 2002, la Comisión Europea solicita a España, observaciones sobre si el impuesto creado respetaba las condiciones del artículo 3.2 de la tan citada Directiva 92/12/CEE.

El reino de España contesta a dicha comunicación, mediante informe de 31 de mayo de 2002, y señala que ya la Comisión Europea había reconocido, en otros casos, el impuesto *destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social*, y en este caso también hay una finalidad específica, sanitaria y medioambiental.

La Comisión Europea, ya en el seno de un procedimiento de infracción (nº 2315/2002), remite comunicación de emplazamiento a España, de fecha 16 de julio de 2003, al considerar que se han incumplido las obligaciones que le incumben según el artículo 3.2 de la citada Directiva. En esta comunicación ya se declara que *" la Comisión de las Comunidades Europeas considera que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al apartado 2 del artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE al aplicar a determinados productos sujetos a impuestos especiales un gravamen indirecto sin finalidad específica "*.

Transcurren dos años y nueve meses sin actuación alguna en el procedimiento por infracción, y en 28 de junio de 2006, la Comisión Europea remite carta de emplazamiento complementaria, analiza la Directiva y la jurisprudencia del TJUE y concluye, insistiendo, que el impuesto tiene una finalidad presupuestaria y no una finalidad específica. España realiza observaciones mediante informe de 5 de octubre de 2006 y se reafirma en sus consideraciones.

Tras la carta del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, de 18 de junio de 2007, mediante Dictamen de 6 de mayo de 2008, la Comisión Europea en el procedimiento de infracción citado, concluye que *" el Reino de España no ha respetado las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en el artículo 3, apartado 2, de la directiva 92/12/CEE, al recaudar el IVMDH "*.

No podemos desconocer, además, que desde mediados de 2006 a julio de 2007 las autoridades españolas demoraron la presentación de propuesta que le fue requerida en tres ocasiones por la Comisión (22 de junio, 26 de julio y 30 de noviembre de 2006).

**UNDÉCIMO** .- *La conclusión: la violación es suficientemente caracterizada*

La síntesis, antes expuesta, de las comunicaciones, entre las autoridades españolas y las comunitarias, pone de relieve que en todas y cada una de las ocasiones en las que las autoridades comunitarias se han pronunciado, con motivo de cuestiones formuladas por órganos nacionales, o por propia iniciativa, sobre la naturaleza del impuesto, han llegado a la misma conclusión: el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos contravenía lo dispuesto por el artículo 3.2 de la Directiva de impuestos especiales. Desde 2001 insistió una y otra vez en dicha conclusión.

Nos encontramos, en definitiva y recapitulando lo anterior, ante una infracción suficientemente caracterizada porque cuando entra en vigor, en 2002, el controvertido impuesto, creado mediante Ley 24/2001, las autoridades españolas eran conscientes, o deberían haberlo sido (lo que significa que no puede ser un error jurídico de carácter excusable), que dicho impuesto no se ajustaba a lo dispuesto por el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE.

Así lo demuestra no sólo la jurisprudencia del TJUE, que en el año 2000 ya declaraba que la *finalidad específica* que debía tener un impuesto indirecto, al margen de los armonizados, era una finalidad no presupuestaria; sino también que las autoridades comunitarias, antes y después de la creación del impuesto, insistían en sus comunicaciones al Gobierno de España que el impuesto vulneraba el artículo 3.2 de la Directiva de impuestos especiales. Y a pesar de ello, el impuesto se aplica en 2002 y se mantiene en vigor durante más de diez años.

Por ello consideramos que aunque pudiera sostenerse que el mero contraste de las dos normas (artículo 9 de la Ley 24/2001 y el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE) podría no revelar una infracción suficientemente caracterizada y ello explica las distintas resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia. La interpretación de dicho artículo 3.2 por la jurisprudencia del TJUE, además de las consideraciones que hace la expresada STJUE de 27 de febrero de 2014 (apartados 41 y siguientes), y las uniformes e insistentes comunicaciones de las instituciones comunitarias a las españolas poniendo de manifiesto dicha infracción, nos llevan a la conclusión de que podía y debía haber sido conocida esa vulneración normativa, al tiempo de la implantación del impuesto. De modo que la violación del Derecho comunitario tenía el grado de claridad suficiente para ser considerada como suficientemente caracterizada.

No obsta a lo anteriormente expuesto que durante la sustanciación del procedimiento por infracción, el Gobierno español intentara, en paralelo, negociar con las autoridades comunitarias para modificar la Directiva 2003/96/CE, como condición para derogar el impuesto controvertido. Ni tampoco, puede oponerse con éxito frente a lo antes razonado, que diversos Tribunales Superiores de Justicia no plantearan cuestión sobre el acomodo de la norma española a la comunitaria. Ambas cuestiones no tienen el vigor necesario para abatir, a los efectos de la caracterización de la violación, lo declarado por la jurisprudencia comunitaria antes de 2002 y lo que ponen de manifiesto las comunicaciones entre las autoridades españolas y europeas, si atendemos al estándar que establece la jurisprudencia antes citada, sobre la violación suficientemente caracterizada.

Por lo demás, no puede invocarse el amplio margen de apreciación de que disponía el Estado miembro, pues, en este caso, dicho margen resultaba tan reducido como exige el respeto a la norma comunitaria (artículo 3.2 de la Directiva de impuestos especiales). Dicho de otro modo, la libertad de apreciación no es un salvoconducto para obviar, sortear, o simplemente infringir, los requisitos que la

norma comunitaria establece para crear determinados impuestos.

#### **DUODÉCIMO** .- *La relación de causalidad*

Por otro lado, respecto de la inexistencia de relación de causalidad directa y exclusiva que niega la Administración General del Estado, tampoco en este punto puede ser compartido tal alegato, por las razones que seguidamente expresamos.

A) La relación de causalidad es *directa* porque la parte recurrente ha sufrido un daño de carácter económico, que es antijurídico porque no tiene el deber de soportar, derivado de una actuación de los poderes públicos, que se concreta en la aplicación de una norma legal contraria al Derecho de la Unión Europea, cuando entre ambos elementos media un vínculo causal. Y es de carácter directo porque la aprobación de la Ley 24/2001, que crea el impuesto, y los sucesivos actos de aplicación, generan un daño económico en forma de repercusión derivada de las sucesivas liquidaciones tributarias. Sin lo primero, esa actuación de los poderes públicos, no se hubiera producido lo segundo, el daño o perjuicio económico. De ahí su carácter necesario.

Respecto de las referencias a las devoluciones de ingresos indebidos, conviene dejar claro que es una figura cuya naturaleza es sustancialmente distinta a la responsabilidad patrimonial, pues ésta se concreta en la indemnización por los daños extracontractuales derivados, en este caso, de una ley contraria al Derecho de la Unión Europea. De modo que la reclamación cuya desestimación se impugna se suscita respecto de liquidaciones tributarias firmes, en las que también puede haber prescrito el derecho a la devolución de ingresos indebidos, según los ejercicios, y sin que resulte de aplicación la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Conviene recordar, para valorar su compatibilidad, que en la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por invalidez de la ley nacional infractora del Derecho comunitario, la acción para pedir la responsabilidad patrimonial, la denominada "*actio nata*", se inicia, a los efectos del plazo del artículo 145.2 de la Ley 30/1992, al dictarse la STJUE, que fue en 2014, que es cuando expresamente se declara que la ley española ha vulnerado el Derecho de la Unión Europea.

Ahora bien, cuando el derecho a la devolución no ha prescrito, cuyo plazo es de cuatro años, se ha ejercitado, se ha estimado y ha tenido lugar la devolución de lo percibido indebidamente, como es natural no pueden duplicarse, para el mismo ejercicio económico, la devolución de ingresos y la indemnización por responsabilidad. Del mismo modo que sucede, como luego veremos, en el caso de las devoluciones del tramo autonómico por el gasóleo profesional. La solución contraria efectivamente daría lugar a un enriquecimiento injusto.

Por lo demás, no puede valorarse, a los efectos examinados, la omisión que invoca la Administración demandada. Nos referimos al hipotético o probable aumento de la carga fiscal de los hidrocarburos que se hubiera aprobado, se desconoce en qué términos, en el caso de no haberse implantado el controvertido impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea.

B) La relación de causalidad es *exclusiva* toda vez que el daño ocasionado al recurrente deriva de la aplicación de una ley estatal, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que alumbra el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

No se trata de determinar, a los efectos que ahora enjuiciamos, qué Administración o Administraciones se han beneficiado de los rendimientos de dicho impuesto, sino qué Administración o Administraciones son responsables de su implantación. Y si bien es cierto que la configuración del impuesto permite que junto al tipo estatal, se aprueben tipos impositivos adicionales por las Comunidades Autónomas, y así lo hicieron algunas, lo cierto es que es la citada Ley 24/2001 la que establece un diseño y estructura del impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea. Es el artículo 9 de la Ley 24/2001 el que trasgrede el artículo 3.2 de la Directiva de impuestos especiales armonizados, dando lugar al ingreso de cantidades económicas por la aplicación de un impuesto, cuya invalidez ha sido declarada. Manteniéndose en vigor durante más de diez años, sin que fuera derogado por quién tenía la competencia para hacerlo.

Téngase en cuenta, por lo demás, que estamos enjuiciando la legalidad de una denegación de reclamación por responsabilidad patrimonial y no de una devolución de ingresos indebidos, pues ésta última, efectivamente, se presenta ante la Administración que ha recibido el ingreso indebido, mientras que en el caso de la responsabilidad patrimonial ante la Administración autora de la actuación que causa el daño que debe ser reparado.

Acorde con lo expuesto, por tanto, no estamos ante un supuesto de gestión dimanante de fórmulas conjuntas de actuación, o de concurrencia de Administraciones en la producción del daño, previstos en el artículo 140 de la Ley 30/1992. El daño tiene su origen exclusivo en la Ley 24/2001, que configura un impuesto que vulnera el Derecho comunitario y permite la creación de tipos adicionales por las Comunidades Autónomas. Lo relevante, en definitiva, es la concurrencia de los presupuestos propios de la responsabilidad patrimonial, determinando la acción que, de modo exclusivo, produce la lesión que debe ser indemnizada. Dicho de otro modo, la condición necesaria para ocasionar el perjuicio económico padecido por la parte recurrente es la Ley 24/2001, sin dicha actuación no se hubiera producido, en ninguna de las cantidades abonadas. Y ello no sucede con las leyes autonómicas que se dictaron, por algunas Comunidades Autónomas, al amparo de la citada Ley estatal.

### **DÉCIMO TERCERO .- La seguridad jurídica**

Interesa añadir que la invocación, que hace el Abogado del Estado, de la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la CE) no puede servir de cobertura para excluir, con invocación o no de la cosa juzgada, los ejercicios que han devenido firmes, tanto si fueron impugnados en su día como si no, o cuando ha prescrito el derecho a devolución de ingresos indebidos. Entre la impugnación de liquidaciones tributarias y la impugnación de la denegación de la reclamación por responsabilidad media una diferencia esencial. Se trata de actos distintos, dictados en el ejercicio de potestades diferentes, que responden a principios, y protegen bienes jurídicos, no coincidentes. Dicho de otro modo, el objeto y la razón de decidir, son distintos y, en todo caso la acción de responsabilidad obliga a reparar el daño, pero no anula el efecto de cosa juzgada derivado de la sentencia judicial anterior.

En este sentido nos pronunciamos en la Sentencia de 15 de septiembre de 2010 (recurso contencioso administrativo nº 653 / 2009), que resume el contenido de la Sentencia del Pleno de la Sala, de 2 de junio de 2010 (recurso contencioso administrativo 588/2008), al señalar que << *la Sala califica estas normas limitadoras de los efectos propios del régimen general del instituto procesal de la cosa juzgada como restrictivas o limitativas de derechos y de carácter excepcional y, por ello,*

*procede a interpretarlas de un modo estricto y no extensivo, entendiendo así que las mismas disponen que la cosa juzgada ha de alcanzar a las pretensiones invocadas en el proceso ya fenecido pero no a aquéllas que sean distintas de las antes deducidas "(...) bien porque los sean los sujetos frente a los que se piden; bien porque lo sea el "petitum", esto es, el bien jurídico cuya protección se solicita". (FD 7º, párrafo noveno). (...) De dicha interpretación, concluye la Sala (...) no impide el ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial sustentada en el perjuicio irrogado por la aplicación en la sentencia dotada de ese valor de cosa juzgada de la ley o norma con fuerza de ley luego declarada contraria a la Constitución". (FD 7º, párrafo décimo), al no existir identidad entre los bienes jurídicos cuya protección se solicita ya que en el proceso fenecido lo era el derecho o derechos derivados, a juicio del recurrente, de una concreta situación o relación jurídica y en el nuevo proceso lo es el de ser indemnizado por los daños ocasionados en su patrimonio por un tercero que no tenía el deber de soportar. Con ello, la Sala mantiene así el criterio reiterado en la controvertida jurisprudencia que iniciaron las ya mencionadas sentencias de 29 de febrero, 13 de junio y 15 de julio de 2000 y que, a juicio de la Sala, es el que mejor se ajusta al que rige en materia de ejercicio de acciones de responsabilidad patrimonial contra los Estados miembros de la Unión Europea>>.*

#### **DÉCIMO CUARTO .- El enriquecimiento injusto**

El alegato que se esgrime, en la contestación a la demanda, sobre el enriquecimiento injusto que supone acceder al pago de lo recaudado por dicho Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, durante los años de vigencia del impuesto, cuando lo abonado por tal concepto ha sido considerado un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades o en el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y cuando, se añade, ha podido implicar una mayor cuantía de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas deducibles, no puede ser estimado. Seguidamente expresamos las razones de tal conclusión.

La Administración tributaria está obligada, con carácter general, a devolver las cantidades ingresadas por los tributos recaudados que infringen el Derecho de la Unión Europea. Así se declara, respecto de los Estados miembros, en las SSTJUE " *San Giorgio* " de 9 de noviembre de 1983; " *Michaïdilis* " de 21 de septiembre de 2000; " *Weber's Wine World y otros* " de 2 de octubre de 2003; " *Marks & Spenser* " de 10 de abril de 2008; y " *DirectParcelDistributionBelgium* " de 28 de enero de 2010.

Ahora bien, esta regla general de devolución de lo ingresado por impuestos incompatibles con el Derecho de la Unión, puede denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. Esta excepción ha de ser interpretada de forma restrictiva, como señala la STJUE, caso *Lady & Kid A/S* , de 6 de septiembre de 2011, que excluye el enriquecimiento sin causa, cuando se trata de la supresión de otros tributos relacionada con el establecimiento de un tributo contrario al Derecho de la Unión (apartado 23). Añadiendo que la repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye la única excepción al derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo del Derecho de la Unión (apartado 25). Por consiguiente, se concluye, *el Derecho de la Unión se opone a que un Estado miembro deniegue la devolución de un tributo ilícito basándose en que las cantidades indebidamente pagadas por el sujeto pasivo se hayan visto compensadas por el ahorro resultante de la supresión simultánea de otros gravámenes, puesto que, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, tal compensación no puede considerarse un enriquecimiento sin causa en relación con el referido tributo (apartado 26).*

En el mismo sentido ya la STJUE *Weber's Wine World y otros* , de 2 de octubre de 2003, declara que *un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver el impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario cuando las autoridades nacionales hayan demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del sujeto pasivo y que su devolución a éste le produciría un enriquecimiento sin causa. (...) Dado que esta excepción constituye una restricción aplicada a un derecho subjetivo basado en el ordenamiento jurídico comunitario, debe interpretarse de forma restrictiva* (apartados 94 y 95) . También se declara que incluso cuando se demuestra que la carga del tributo recaudado indebidamente ha sido repercutida total o parcialmente sobre terceros, la devolución de éste al operador económico no implica necesariamente un enriquecimiento sin causa, pues se podría sufrir un perjuicio económico derivado de una disminución del volumen de ventas. Por lo que se contesta, a una de las cuestiones suscitadas, señalando que las normas del Derecho comunitario relativas a la acción de devolución de lo pagado indebidamente deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que niegue, cuestión que corresponde verificar al juez nacional, la devolución de un impuesto incompatible con el Derecho comunitario por la sola razón de que éste haya sido repercutido sobre *terceros, sin exigir que se determine la medida del enriquecimiento sin causa que originaría para el operador económico la devolución de este impuesto* .

El TJUE, en definitiva, excluye que el juez nacional, en aplicación del derecho interno, pueda oponerse a la devolución de un tributo ilícito por un motivo que no sea la repercusión del mismo. La repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye, y no en todo caso, la única excepción al derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión

El daño efectivo que ha soportado la parte recurrente se integra, en definitiva, por las cantidades económicas que hubo de desembolsar el recurrente en aplicación de un impuesto que vulneraba el Derecho de la Unión Europea, con independencia de la relación que media entre el retenedor y la Administración Tributaria, a los efectos del alegado ingreso de las cantidades en el Tesoro Público. Igualmente, las deducciones respecto de otros impuestos distintos al aquí controvertido, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su repercusión respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, es una cuestión ajena a este recurso contencioso administrativo, porque no supone, a tenor de lo expuesto, un enriquecimiento sin causa, al referirse a otros impuestos distintos al Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, cuyas cuotas integran el daño indemnizable.

La Administración tributaria tiene, además, las potestades y los medios adecuados para reclamar al contribuyente, bien el pago de lo deducido o repercutido efectivamente, o bien realizando las compensaciones que procedan, siempre con los límites de la prescripción y en los términos previstos por las normas tributarias.

Teniendo en cuenta que cualquier gasto, como el pago del impuesto controvertido, no es obligatoriamente deducible, sino únicamente será necesario para la obtención de la renta gravable. Dependiendo de quién sea el reclamante y de la actividad económica que desarrolle.

Conclusión distinta alcanzamos, como ya adelantamos, respecto del enriquecimiento injusto, en relación con las cantidades abonadas en los mismos ejercicios económicos por el solapamiento de la vías señaladas, la devolución de

ingresos indebidos y la responsabilidad patrimonial. Lo mismo hay que señalar respecto del gasóleo profesional, y la devolución de cuotas correspondientes al tipo autonómico, al tratarse del mismo impuesto, y para desterrar, insistimos el enriquecimiento sin causa.

Téngase en cuenta que la previsión sobre el gasóleo profesional no se contenía en la redacción originaria del artículo 9 de la Ley 24/2001, sino que fue introducida por la Disposición Final cuarta Ley 36/2006, de 29 de noviembre (que entró en vigor el 1 de diciembre de 2006), que añadió un número seis bis al referido artículo 9, en el que confería a las Comunidades Autónomas que hubieran fijado un tipo de gravamen autonómico para el gasóleo de uso general, la posibilidad de no aplicarlo, en todo o en parte, cuando fuera utilizado como carburante en el motor de determinados vehículos y respecto del cual fuera aplicable la devolución prevista en el artículo 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales. De modo que tal posibilidad solo resulta de aplicación a partir del 1 de octubre de 2006, y respecto de Comunidades Autónomas que hubieran fijado tipos impositivos adicionales y hubieran previsto tal devolución.

#### **DÉCIMO QUINTO** .- *La determinación de la indemnización*

Los razonamientos anteriores nos conducen a la estimación del recurso contencioso administrativo. En consecuencia, la Administración General del Estado deberá indemnizar a la parte recurrente en la cantidad resultante de la aplicación de las siguientes bases.

A) La indemnización se integra por la suma de todas las cantidades abonadas durante la vigencia del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos contrario al Derecho de la Unión Europea, y reclamadas en el presente recurso contencioso administrativo (ejercicios 2003 a 2012)

B) La cantidad anterior únicamente podrá verse minorada con las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, la recurrente ya hubiera percibido, por devolución de ingresos indebidos, respecto de ese mismo impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea y ejercicios.

C) También podrá minorarse la citada cantidad por las cantidades que, en el momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, la recurrente ya hubiera percibido por las devoluciones del tramo autonómico respecto del gasóleo profesional, respecto de ese mismo impuesto y ejercicios.

D) Se abonarán los intereses legales de la cantidad reclamada una vez restadas, en su caso, las cantidades recibidas por devolución de ingresos indebidos o respecto del gasóleo profesional (apartados B y C), desde el día de la presentación de la reclamación hasta la fecha de notificación de esta sentencia. Con aplicación, a partir de ese momento, de lo dispuesto en el artículo 106.2 de la LJCA.

#### **DÉCIMO SEXTO** .- *Las costas procesales*

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la LJCA, tras la modificación por Ley 37/2011, de 10 de octubre, no se imponen las costas a la Administración recurrente, pues aunque rige en esta materia el criterio del vencimiento, el rigor de su aplicación se atempera en los casos, como el examinado, que presenten " *serias dudas de hecho o dederecho* ", derivadas de la complejidad y diversidad de las cuestiones suscitadas.



## **FALLAMOS**

Que estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil "Transportes Muñiz S.L." contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de febrero de 2015, que se anula, por no ser conforme con el ordenamiento jurídico.

En consecuencia, la Administración General del Estado deberá indemnizar a la recurrente en la cantidad reclamada en el presente recurso. De esta cantidad únicamente podrán restarse las cantidades abonadas por la Administración, por los ejercicios reclamados, cuando al momento de efectuarse el pago de la indemnización por responsabilidad, la recurrente ya hubiera percibido lo reclamado, en su caso, por devolución de ingresos indebidos o por las devoluciones del tramo autonómico respecto del gasóleo profesional, respecto del referido impuesto.

Igualmente deberán abonarse los intereses legales, de la cantidad reclamada una vez restadas, en su caso, las cantidades recibidas por devolución de ingresos indebidos o respecto del gasóleo profesional, desde el día de la presentación de la reclamación hasta la fecha de notificación de esta sentencia. Con aplicación, a partir de ese momento, de lo dispuesto en el artículo 106.2 de la LJCA. Sin imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Luis María Díez Picazo Giménez Segundo Menéndez Pérez

María del Pilar Teso Gamella José Luis Requero Ibáñez

Jesús Cudero Blas Ángel Ramón Arozamena Laso

## **Voto particular**

QUE FORMULA EL EXCMO. SR. DON José Luis Requero Ibáñez A LAS SENTENCIAS DE 18 DE FEBRERO DE 2016, DICTADAS EN LOS RECURSOS CONTENCIOSO- ADMINISTRATIVOS 12, 194, 195, 217, 241, 244, 251 y 259/2015.

Con el máximo respeto discrepo del voto mayoritario sólo en lo que se refiere la concurrencia del requisito consistente en que la violación de la norma comunitaria sea "suficientemente caracterizada". A tal elemento dedica la Sentencia mayoritaria los Fundamentos Tercero a Undécimo, y la discrepancia se centra en los Fundamentos Octavo a Undécimo.

Tal discrepancia que expongo al amparo de los artículos 206.1 y 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, se basa en los siguientes razonamientos que, a mi entender, debieron dar lugar a una sentencia desestimatoria:

**PRIMERO.-** Como es sabido, para apreciar si la violación de la norma comunitaria es "suficientemente caracterizada" es preciso integrar tal concepto jurídico indeterminado acudiendo, a su vez, a otros conceptos también indeterminados: que la violación sea de tal grado o entidad que resulte clara, manifiesta, intencional o inexcusable.

Desde la lógica del instituto de la responsabilidad patrimonial, en este caso del legislador, lo que se ventila es el requisito de la antijuridicidad del daño. No basta una incompatibilidad entre la norma nacional y la comunitaria, sino que sea de una especial intensidad fruto de una interpretación que vaya más allá de lo discutible, de forma que el perjudicado no tenga el deber jurídico de soportar el daño causado por la norma infractora.

Para este segundo escalón en esa labor integradora es también jurisprudencia constante acudir como indicadores de esa gravedad, por ejemplo, a la complejidad de la regulación y la claridad de la norma comunitaria, el margen de apreciación del legislador nacional, la conducta de las instituciones comunitarias y de los Estados, el mantenimiento de la norma pese a la existencia de precedentes jurisprudenciales o pese a la incoación de un procedimiento por incumplimiento.

Siguiendo esos indicadores o marcadores entiendo que en este caso no está "suficientemente caracterizada" la incompatibilidad del artículo 9.2 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en cuanto que crea el Impuesto sobre Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH), con el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, según la interpretación que del mismo ha hecho la Sentencia del TJUE de 24 de febrero de 2014, caso Transportes Jordi Besora, C-82/12, en lo que hace a la exigencia de que ese nuevo tributo responda a una "finalidad específica" respecto del sistema de impuestos especiales armonizados.

**SEGUNDO.-** Ya no es cuestión litigiosa que España creó un impuesto que no respondía a una "finalidad específica" tal y como exige la norma comunitaria; eso ya está zanjado con la Sentencia Transportes Jordi Besora. Sin embargo del parecer mayoritario deduzco que una vez clarificado qué se entiende por "finalidad específica", los términos en que se basa esa Sentencia vienen a confundirse con la exigencia de que la infracción sea "suficientemente caracterizada", que es la cognición de este pleito y cuya apreciación es exclusiva de esta Sala. Por tanto, una cosa es la claridad de la doctrina deducible de la Sentencia Transporte Jordi Besora y otra si lo que ya es claro lo era hasta ese momento, lo que exige indagar en el estado de la cuestión previo y que abarca actuaciones desarrolladas entre 2001 y 2013, estado presidido por una incertidumbre jurídica capaz de generar posturas contrapuestas, objetivamente defendibles, incertidumbre que zanja la citada Sentencia.

**TERCERO.-** Los indicadores antes apuntados cabe aplicarlos sobre dos momentos distintos: primero, el estado de la cuestión antes de promulgarse la Ley 24/2001; el segundo, el estado de la cuestión tras promulgarse y durante el tiempo que estuvo vigente hasta el archivo de procedimiento por incumplimiento una vez derogada la Ley 24/2001.

### **1. Situación anterior a Ley 24/2001.**

Viene presidida por dos Sentencias del TJUE que sustentarán el parecer de la Comisión y serán la jurisprudencia existente hasta la Sentencia Transportes Jordi Besora que fija la que, hoy por hoy, es la doctrina sobre qué se entiende por "finalidad específica" respecto de los impuestos especiales no armonizados.

La primera es la Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión vs. Francia (C-434/97), dictada en un procedimiento por incumplimiento. En ese caso no fue

cuestión litigiosa la concurrencia del requisito de que la creación de un impuesto especial no armonizado responda a una finalidad específica. Se ventilaba allí la infracción de la normativa comunitaria a raíz de la creación de un tributo cuyo fin era financiar el Fondo Nacional del Seguro de Salud y la Sentencia se limita a recordar que el artículo 3.2 sólo permite la creación de impuestos especiales no armonizados relacionados con políticas no presupuestarias. La controversia versó sobre otros aspectos ahora ajenos como el ámbito y la base imponible.

Más relevante es la Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97), dictada en un procedimiento prejudicial y en la que el TJUE da un paso más. Se estaba ante una norma austriaca reguladora de un impuesto municipal sobre bebidas alcohólicas, norma que no preveía una finalidad específica para ese tributo. Será ante el TJUE cuando Austria concrete como finalidad específica reforzar la autonomía financiera de las entidades territoriales, compensar las cargas soportadas por los municipios por las obligaciones derivadas del turismo y proteger la salud pública, porque incita al consumo de bebidas no alcohólicas, menos gravadas que las bebidas alcohólicas.

La Sentencia asume las conclusiones del Abogado General y va desmontando tales alegaciones. En lo que ahora interesa aclara que el aumento de la autonomía municipal, mediante el reconocimiento de una potestad tributaria, constituye un objetivo puramente presupuestario que "por sí sólo" no constituye una finalidad específica en el sentido del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE. A tal efecto recuerda que la finalidad de la misma es evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios, lo que ocurriría si los operadores económicos estuvieran sometidos a formalidades distintas de las previstas por la normativa comunitaria de impuestos especiales o IVA, pues las citadas formalidades pueden diferir de un Estado miembro a otro.

Con tales precedentes España decide la creación de lo que será el IVMDH. A tal efecto hubo un "diálogo" entre la Comisión o Grupo de Trabajo constituido en España para la reforma de los impuestos especiales y el Director General de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad de la Unión Aduanera de Comisión Europea. España hace una consulta sobre legalidad de la creación de nuevos impuestos que graven bienes gravados con otros impuestos especiales y expuso que finalizaba el quinquenio 1997-2001 con inicio de la reforma del sistema financiación autonómico; además coincidía con el fin del INSALUD al culminar el proceso de descentralización en materia de sanidad. Se añade las exigencias de nuestra organización territorial basada en unos entes territoriales -las Comunidades Autónomas- como sujetos políticos dotados de potestad normativa a las que se cede ese tributo para financiar actuaciones referidas a dos competencias autonómicas, sanidad y medioambiente.

En cuanto a la "finalidad específica", España la identifica con la financiación políticas sanitarias y medioambientales, materias que son competencias autonómicas « *lo que implicaría a su vez, por supuesto, que el rendimiento de los mismos debería quedar asignado a la financiación de gastos vinculados a las actuaciones medioambientales y sanitarias* ». En este sentido debe añadirse que en el ordenamiento interno español el artículo 27 de la Ley General Tributaria de 1963, en ese momento vigente, habilitaba para prever ex lege la "afectación concreta" de los tributos frente a la regla general de que el rendimiento de los mismos se destine a financiar gastos generales; previsión repetida en el texto refundido de la Ley General Presupuestaria de 1988, artículo 23 que se refiere a la "afectación a fines determinados"

En ese diálogo la Dirección General de Fiscalidad de la Unión Aduanera de la Comisión Europea recuerda las exigencias derivadas de la literalidad del artículo 3.2, la doctrina de la Sentencia EKW, Wein & Co y que lo que España plantea es admisible si se integra en una política de sanidad o medioambiente.

Con estos presupuestos se promulga la Ley 24/2001.

## **2. Situación tras la Ley 24/2001, en especial el procedimiento por incumplimiento.**

Cabe distinguir dos momentos: uno desde el 21 de marzo 2002 a

6 de mayo de 2008, esto es, entre la carta de Director General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión hasta el Dictamen motivado en el procedimiento por incumplimiento; otro, desde que se emite ese Dictamen motivado hasta el 10 de marzo de 2014, en que se archiva ese procedimiento por incumplimiento.

El primer momento se inicia con la carta de 21 de marzo 2002 del Director General pidiendo explicaciones a España sobre compatibilidad IVMDH respecto del cumplimiento del requisito consistente en que el nuevo impuesto obedezca a una finalidad específica según el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE. España responde el 31 de mayo 2002 admitiendo que, en efecto, con la creación del IVMDH no puede perseguirse un fin sólo recaudatorio y a tal efecto cita la Sentencia Comisión vs Francia. Sin embargo en este caso España alegó un fin específico, en concreto financiar la sanidad y, en su caso, lo relativo al medioambiente, fines estos cuya concreción corresponde a las Comunidades Autónomas.

Finaliza 2002 sin más actuaciones hasta que en 16 de julio de 2003, iniciado el procedimiento por incumplimiento y dentro del trámite del artículo 226.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, se invita a España para que presente observaciones. En ese escrito se recuerda una vez más que la doctrina de la Sentencia EKW y Wein & Co, no excluye que la sanidad y el medioambiente sean fines específicos pero advierte que en la ley española no hay más que una afectación general, no predeterminada.

España responde el 17 septiembre 2003 recordando que la legislación interna permite afectaciones tributarias a fines determinados, a lo que añade lo previsto en la Ley 16/2003, de 28 de mayo de Cohesión y Calidad del Sistema Nacional de Salud, que ordena la afectación por las Comunidades Autónomas de los rendimientos así obtenidos para la financiación de las prestaciones sanitarias (artículo 10.1y2). España recuerda que lo que impide la Sentencia EKW y Wein & Co es un tributo que tenga como fin "por sí solo" la financiación de entes territoriales, advierte de la dificultad de la prueba de un fin específico en el caso español por tratarse de tributos cedidos pues el Estado no actúa sobre afectación concreta, limitándose a la promulgación de la norma que así lo permite.

Tras este cruce de escritos, no es sino hasta el 28 de junio 2006 cuando, de nuevo en el trámite del artículo 226.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, la Comisión dirige una segunda invitación a España para presentar observaciones. En ese escrito la Comisión vuelve a recordar el contenido de los dos precedentes jurisprudenciales ya citados y concreta la exigencia de "finalidad específica" en estos términos: debe tratarse de una finalidad distinta de la perseguible

mediante los impuestos especiales armonizados, recuerda las observaciones del Abogado General en el caso EKW, Wein & Co, entiende que el IVMDH será compatible con la Directiva 92/12/CEE siempre que persiga un fin que sólo pueda lograrse al margen del sistema armonizado, que el IVMDH tiene un fin presupuestario aunque se refiera a dos ámbitos concretos (sanidad y medioambiente) y que en la parte autonómica no hay asignación predeterminada.

España responde a esa segunda invitación el 20 octubre de 2006 insistiendo en que esos dos ámbitos de afectación y añade la incidencia del consumo de hidrocarburos en la salud y que el tributo está en la línea de integrar el principio de que quien contamina paga. Expone una vez más la problemática específica de España derivada de nuestra organización territorial en cuanto que las Comunidades Autónomas tienen enorme capacidad normativa, que las políticas sectoriales sobre sanidad y medioambiente son de su competencia, que el IVMDH es un impuesto complementario del armonizado.

En 2007 sólo hay un cruce de escritos sobre cuestiones ajenas a lo que ahora se ventila y en esta situación se emite por la Comisión el Dictamen motivado de 6 de mayo de 2008 por infracción de la Directiva 92/12/CEE. En cuanto a la inexistencia de una finalidad específica en el IVMDH expone que por tal finalidad específica se entiende que no sea presupuestario y no pueda lograrse mediante impuestos especiales armonizados. No se cumplirá tal requisito si es que el objeto se puede lograr con impuestos especiales armonizados y así concluye que el IVMDH tiene un fin puramente presupuestario y genérico.

España presentó sus alegaciones el 19 de noviembre de 2008 resaltando el tiempo transcurrido desde la promulgación de la Ley 24/2001, alude al contexto de colaboración con la Comisión y a una reunión en septiembre 2008 en la que se trató la idea de suprimir el IVMDH, de modificar la Directiva 2003/96/CE17 de febrero de 2009 -que sustituyó a la Directiva 92/12/CEE- y así consta una propuesta de reforma de esa Directiva 2003/96/CE centrada en la posibilidad de aplicar tipos impositivos diferenciados por las Comunidades Autónomas.

Así las cosas, se suprime el IVMDH por Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 2012.

### **3. Significado de la STJUE Transportes Jordi Besora.**

Las reclamaciones de las que ha conocido esta Sala traen su causa de esa tercera Sentencia dictada en la cuestión prejudicial promovida por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

En esta Sentencia el Tribunal asume las conclusiones del Abogado General que a estos efectos son más explícitas. Esas conclusiones partían de la Sentencia EKW, Wein & Co, en ella se considera que el IVMDH se estableció al tiempo de acordarse transferencias a las Comunidades Autónomas en sanidad y medioambiente, considera probado que su creación obedecía a la necesidad de financiar esas transferencias, sin que resulte probado una finalidad específica en sentido artículo 3.2. El impuesto no armonizado persiguió el mismo fin que el Impuesto sobre Hidrocarburos -reducir costes sociales del consumo de hidrocarburos- de forma que la salud y el medio ambiente son fines formulados en términos amplios y predeterminados.

Así entiende el Abogado General que por "fin específico" hay que entender aquel que incentiva o desincentiva ciertas conductas y no se ha probado que la estructura esté así predeterminada, que financie medidas concretas. Y añade que no hay que confundir el fin del impuesto y con el destino de los rendimientos: el fin del IVMDH se acepta pero no está probado el destino de sus rendimientos sin que sea bastante la mera afectación de rendimientos a fines de sanidad y medioambientales.

**CUARTO.-** Conforme a tales antecedentes y siguiendo los indicadores antes apuntados, entiendo que no hay base para integrar la exigencia de que la incompatibilidad declarada en firme entre la ley nacional y la Directiva 92/12/CEE sea "suficientemente caracterizada" y esto por las siguientes razones:

### **1º Claridad y complejidad de la norma infringida**

España al aprobar el IVMDH era consciente de que ese nuevo impuesto debía responder a una "finalidad específica" distinta de la presupuestaria, concepto especialmente indeterminado. Obviamente en la operación de diseñar un impuesto capaz de integrar tal concepto indeterminado había que partir de la lógica del sistema de la imposición armonizada como instrumento que facilita el mercado interior que gravan en el territorio de la Unión los mismos productos o servicios. Los Estados, sin embargo, pueden - y ahí está su margen de apreciación- crear otro impuesto especial que grave la entrega de productos - en este caso los hidrocarburos - con una finalidad distinta de la presupuestaria y que no pueda lograrse con el impuesto armonizado, en este caso el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Ya se ha expuesto la tesitura en la que se encontraba España - fin del periodo quinquenal en cuanto a la financiación autonómica, se culmina la descentralización sanitaria - y las exigencias de la ordenación territorial a efectos tributarios. A su vez ya el ordenamiento interno daba instrumentos para la creación de tributos con una afectación particular.

Por tanto, partiendo de que si bien finalmente se declaró la incompatibilidad del impuesto español con la Directiva 92/12/CEE, tal indicador no es concluyente para entender que ese incumplimiento fuese suficientemente caracterizado, esto es, grave, manifiesto. Es preciso conjugarlo con los restantes indicadores. Y a esto añádase - como se verá de nuevo respecto de otros indicadores - que es relevante que se promoviese una cuestión prejudicial, lo que implica que el Tribunal promotor no advirtió una norma clara de directa aplicación.

### **2º Precedentes jurisprudenciales .**

La jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 3.2 de la Directiva

92/12/CEE fue evolutiva: de una primera sentencia no concluyente se fue a una segunda sentencia más concreta y finalmente a una tercera que ya es concluyente.

De la Sentencia Comisión Vs. Francia no puede concluirse que España se estuviese adentrando en una infracción grave, manifiesta; es más, la "finalidad específica" no fue cuestión allí litigiosa, se constató que la finalidad del impuesto francés era financiar las prestaciones del Fondo Nacional del Seguro de Salud, lo que sustancialmente no difiere -fuera de esa concreción orgánica- del caso español.

Es en la Sentencia EKW y Wein & Co cuando el Tribunal da un paso

relevante. Juzga allí una ley que no concretaba fin alguno, se dice que financiar entes territoriales es un fin presupuestario que "por sí sólo" no satisface la exigencia de finalidad específica y seguidamente desmonta las observaciones de Austria en cuanto a la finalidad alegada.

Este caso se basa sustancialmente en la postura de la Comisión, pero ese caso es distinto del IVMDH. La Ley 24/2001 sí concretaba una finalidad, España planteó dos objetivos claros que la ley no podía concretar más pues esa labor correspondía a las Comunidades Autónomas.

Con estos precedentes la Sentencia Transportes Jordi Besora es la que concreta con claridad la interpretación del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, es la que dice qué se entiende por "finalidad específica", es cuando se matiza entre fin del impuesto y destino de los rendimientos, paso éste que en el caso español era competencia autonómica.

Por tanto, esa Sentencia hace una interpretación de la Directiva 92/12/CEE de la que resulta la incompatibilidad con la misma de la norma española, pero la doctrina clara que así lo afirma es la que se emite con la Sentencia Transportes Jordi Besora, no antes. Antes hay un estado en la evolución jurisprudencial que ofrece una base razonable para la discrepancia. Finalmente el Tribunal resolvió lo que resolvió y el asunto queda zanjado, pero no permite sostener que la postura española fuese grave y manifiestamente infractora, es decir, que tuviese un grado de intensidad capaz de considerarse suficientemente caracterizada.

También respecto de este indicador hay que indicar que es significativo que la Sentencia Transportes Jordi Besora que está en el origen de este pleito se haya dictado no en un procedimiento por incumplimiento, sino a raíz de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Antes los distintos Tribunales Superiores de Justicia ante los que se siguieron pleitos contra liquidaciones por el IVMDH, rechazaron hacerlo lo que generaba la confianza de su compatibilidad con la Directiva 92/12/CEE.

### **3º Actitud de la Comisión y de España**

Ya se ha dicho cuál es la finalidad del sistema de imposición indirecta armonizada como instrumento fiscal ligado al funcionamiento del mercado interior. Pues bien, la relevancia del bien jurídico protegido con esa normativa contrasta con la actitud de la Comisión. Cabe así deducir que si tan grave era la infracción de ese sistema, no se entiende que en sus sucesivas cartas y escritos la Comisión se limite a ofrecer unas observaciones reiterativas, sin salir de la doctrina de la Sentencia EKW, Wein & Co, lo que avalaba la discrepancia de España que finalmente quedó zanjada por quien podía hacerlo tras un procedimiento en el que se ventilaba una cuestión jurídicamente discutible.

Por otra parte es un dato relevante el tiempo transcurrido entre el 1 de enero de 2002, fecha de entrada en vigor la Ley 24/2001 creando el IVMDH, y 2012, año en el que se archivó el procedimiento por incumplimiento. Salvo los años 2002, 2003 y 2006, 2007 y 2008 no hay actuación alguna en ese procedimiento, lo que no se compadece con la salvaguarda del mercado interior, velando para que la imposición indirecta sobre ciertos productos se desenvolviese dentro de ese régimen armonizado.

Finalmente si durante ese tiempo hubo negociaciones o conversaciones entre

España y la Comisión lo cierto es que acabaron mediante una suerte de allanamiento de España motivado no tanto por razón de admitir la ausencia de una finalidad específica en el IVMDH, sino tras garantizarse en cuanto a los tipos aplicables al Impuesto sobre Hidrocarburos un margen a las Comunidades Autónomas.

#### **4º El procedimiento por incumplimiento.**

Volviendo sobre el significado y alcance de ese procedimiento, debe insistirse que los términos en que se desarrolló fueron los deducibles de la escasa jurisprudencia que en ese momento existía sobre la interpretación del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, discrepancias basadas en la Defensa de posturas razonables.

En ese procedimiento España defendió su postura según el estado de la jurisprudencia, haciendo valer las exigencias de la legislación interna, en especial las derivadas de la organización territorial del Estado. Y que era conocedora de lo que en ese momento era la jurisprudencia - en especial la Sentencia EKW y Wein & Co - se evidencia que en el IVMDH se entendió ajustado a la Directiva 92/12/CEE porque la previsión de una afectación del IVMDH a una "finalidad específica" (artículo 3.2 de la Directiva), no distaba de lo que en la legislación interna era "afectación concreta" (artículo 26 de la Ley General Tributaria de 1963) o "afectación a fines determinados" (artículo 23 del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria). Será, repito, en la Sentencia Transportes Jordi Besora cuando se concreta el alcance de esa "finalidad específica".

#### **5º Alcance de observaciones que sobre la buena fe hace la Sentencia Transportes Jordi Besora respecto de efectos temporales sentencia:**

Fue España quien planteó la limitación de los efectos del posible pronunciamiento desfavorable en el procedimiento a que dio lugar la cuestión prejudicial que se resuelve con la Sentencia Transportes Jordi Besora. Ésta rechaza limitar esos efectos, recuerda que la regla general es una eficacia *ex tunc* y que sólo en caso de grave daño a la economía o desde la buena fe, sería procedente acceder a esa limitación.

Ante tal pedimento la Sentencia rechaza que concurra esa buena fe como circunstancia enervante de la regla general y se basa en el parecer del Abogado General que a su vez se basa en la doctrina de la Sentencia EKW y Wein & Co. Añade que no se deduce de los autos que la Comisión hubiese indicado que la ley española fuese conforme a la Directiva por lo que había iniciado el procedimiento de incumplimiento en el que se emitió el Dictamen motivado, que España mantuvo la vigencia del IVMDH durante más de diez años y que la convicción de España de que el IVMDH era conforme a la Directiva 92/12/CEE no puede poner en tela de juicio esta afirmación.

Sin embargo tampoco este parecer de la Sentencia Transportes Jordi Besora da pie, por sí, para integrar la exigencia de que se estuviese ante una infracción suficientemente caracterizada. Primero porque esa integración es privativa de los tribunales nacionales; segundo, porque tal apreciación - hecha respecto de los efectos de la sentencia - no impide que esta Sala pueda apreciar que las sentencias Comisión vs. Francia y EKW y Wein & Co no eran concluyentes; tercero, tanto la Comisión como España vinieron manteniendo unas discrepancias en unos términos razonables, y que la mayor fuerza de convicción de la postura sostenida por la Comisión, fue asumida años después por la Sentencia Transportes Jordi Besora, dictada en un



procedimiento prejudicial, no por incumplimiento. Y cuarto, que España mantuviese durante más de diez años en vigor el IVMDH es un dato que queda neutralizado por el hecho de que durante ese tiempo la Comisión así lo consintió.

### **QUINTO.- Conclusión**

Con arreglo a lo expuesto cabe concluir que, efectivamente, España creó un impuesto no armonizado cuya compatibilidad con las exigencias del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE eran dudosas, y las posturas favorables y desfavorables eran defendibles, al margen de cual fuese más convincente. Finalmente será el TJUE quien zanje el debate avanzando -y concretando- en la interpretación e integración del concepto "finalidad específica" exigible a los impuestos especiales no armonizados. Ahora bien, lo que de convincente hay en esa doctrina no lleva a que la postura contraria, mantenida durante más de diez años, haya dado lugar a una infracción de la norma comunitaria suficientemente caracterizada, es decir, que con su mantenimiento se haya incurrido en una infracción grave, manifiesta, intencionada e inexcusable de la Directiva 92/12/CEE.

A esto debe añadirse la dificultad de exigir como finalidad específica unas políticas de fomento de determinadas energías y que desincentiven el uso de hidrocarburos, algo complejo en comparación con tributos que graven el tabaco o el alcohol, a lo que se añade el reparto competencial entre el Estado y Comunidades Autónomas en cuanto que el primero promulga la ley creadora del impuesto y las segundas las políticas objeto de financiación. Que en el procedimiento prejudicial no se probase o no hubiese constancia de las mismas habrá llevado a una interpretación de la norma comunitaria de la que se deduce que la norma española no se ajusta a la misma, que la incumple, pero no da pie a considerar que ese incumplimiento sea grave y manifiesto.

Finalmente quiero apuntar que un asunto centrado en una cuestión objetivamente discutible y que zanjó quien ostenta la competencia para fijar doctrina sobre la interpretación del Derecho comunitario, evolucionando desde su propia doctrina, debe ser restrictiva la apreciación de los requisitos para que nazca la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea. Tal restricción es exigible máxime cuando se trata de aplicar normas cargadas de conceptos indeterminados; se trata de una responsabilidad deducible no de actos administrativos, sino de leyes dirigidas a toda la población, con vocación de permanencia, referidas en este caso a actos en masa y cuyos presupuestos normativos se asientan en conceptos de compleja apreciación.

Madrid, a dieciocho de febrero de 2016

José Luis Requero Ibáñez

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Excm. Sra. D<sup>a</sup> María del Pilar Teso Gamella, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.