

**MIGUEL ÁNGEL CAAMAÑO ANIDO**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad  
de A Coruña*

**Extracto:**

EL autor llega a la conclusión de que la regulación del nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos difícilmente resistirá un juicio de constitucionalidad. Desde tres puntos de vista se somete a examen la nueva normativa:

- a) La creación del Impuesto por Ley de *acompañamiento* a la de Presupuestos.
- b) La ruptura de los principios de presupuesto único, unidad de caja y no afectación; y
- c) Su enjuiciamiento desde la perspectiva del ordenamiento comunitario.

---

## Sumario:

---

1. La creación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por medio de la Ley de *acompañamiento* a la de Presupuestos para el año 2002.
2. La ruptura del principio de unidad de caja.
3. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos desde la perspectiva del ordenamiento comunitario.
  - A) Generalidad.
  - B) Impuesto multifásico.
  - C) Neutralidad.

La Sección Tercera del Capítulo II (Impuestos Indirectos) del Título I (Normas Tributarias) de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, esto es, de la Ley de *acompañamiento* a la de Presupuestos para el año 2002, crea un nuevo tributo. Dice expresamente el primer artículo de la citada Sección que «con efectos a partir del 1 de enero de 2002, se crea un nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», que se regirá por las disposiciones que figuran a continuación. Se ha utilizado, así, el vehículo de la Ley de *acompañamiento* para crear *ex novo* un tributo.

Se trata de un impuesto indirecto, que grava la venta al por menor (ventas al público para consumo directo y suministro en «establecimientos de consumo propio») de determinados hidrocarburos (especialmente gasolinas, gasóleo, fuelóleo y queroseno), que recae sobre los propietarios de los productos gravados que realicen las operaciones sujetas a que hemos aludido, y cuya neutralidad se consigue a través del mecanismo de la repercusión sobre el consumidor final. La simetría con el IVA en este último punto es tal que cuando la operación gravada deba documentarse en factura o documento equivalente que permita su deducción la repercusión de las cuotas devengadas se desglosará en el citado documento, reflejándolas separadamente del resto de los conceptos comprendidos en el mismo.

En la Exposición de Motivos de la citada Ley se dice, sin más explicación, que en el marco del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas «se establece el nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, con la condición de impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas y quedando afectada su recaudación a la cobertura de los gastos en materia de sanidad y, en su caso, de los de actuaciones medio ambientales».

No hay duda, pues, de cuál ha sido la voluntad del Gobierno, a la postre refrendada por el Parlamento. Se ha querido crear –y se ha hecho– un nuevo tributo, utilizando una norma, de naturaleza instrumental respecto de los objetivos de la Ley presupuestaria que, además, nace tras un proceso en el que, como es sabido, las facultades de examen y enmienda de que gozan las Cámaras parlamentarias están limitadas.

Sin perjuicio de volver con más detenimiento sobre el extremo que acabamos de apuntar, queremos destacar ahora un segundo aspecto que llama igualmente la atención. Se trata del tercer párrafo del artículo Uno. Dice expresamente este precepto 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».

Pues bien, a pesar de la imprecisión de la redacción dada a este precepto, tampoco cabe duda alguna de que el legislador ha querido romper el principio de unidad de caja. El legislador, en un modo de proceder que nos recuerda al fenómeno de la parafiscalidad, nos sorprende esta vez con un planteamiento frontal y deliberadamente contrario a los principios de no afectación y de presupuesto único, consagrados en el artículo 134 de nuestra Constitución.

Pues bien, en las páginas que siguen haremos algunas reflexiones sobre las dos cuestiones que hemos apuntado, la creación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por medio de la Ley de *acompañamiento* y la meditada elusión del principio de unidad presupuestaria, así como a una tercera, que estriba en someter el nuevo impuesto a un juicio de legalidad desde la perspectiva del ordenamiento comunitario.

## **1. LA CREACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS POR MEDIO DE LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO A LA DE PRESUPUESTOS PARA EL AÑO 2002**

Como hemos apuntado ya, la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social crea *ex novo*, sin que se dé ningún tipo de explicación, el impuesto que nos ocupa. No se ha utilizado, en efecto, la Ley de Presupuestos Generales del Estado a la que presuntamente la anterior sirve de complemento necesario –de *acompañamiento*–, porque tal modo de proceder vulneraría frontalmente, como es sabido, la prohibición del apartado 7.º del artículo 134 de nuestra Constitución, a cuyo tenor «La Ley de Presupuestos no puede crear tributos (...)». Se ha orillado tal prohibición, pero no dictando una norma con arreglo al procedimiento ordinario de discusión y aprobación, o sea, dictada con el debido respeto a las competencias del poder legislativo en materia financiera y respetuosa en todo punto con el principio de seguridad jurídica, sino utilizando el instrumento de la Ley de *acompañamiento* a la de Presupuestos.

En cualquier caso, no deja de ser sorprendente que, sin una aparente urgencia ni desde luego confesada necesidad, el legislador haya echado mano de la figura, doctrinalmente tan criticada, de una Ley instrumental, la Ley instrumental de la de Presupuestos Generales para

cada año, especialmente en un momento en el que también la doctrina se viene mostrando convencida y fundadamente crítica con la técnica legislativa que se ha generalizado en los últimos años <sup>1</sup>.

La naturaleza instrumental queda clara a poco que nos asomemos al preámbulo o a las Exposiciones de Motivos de las Leyes de *acompañamiento* publicadas en los últimos años. Veamos algunas de ellas por vía de ejemplo:

- La que fue segunda Ley de acompañamiento (Ley 40/1994, de 30 de diciembre) decía expresamente que «los objetivos de política económica, plasmados en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, requieren, para su mejor ejecución, la adopción de un conjunto de medidas de distinta naturaleza y alcance cuyo denominador común se halla en *constituir instrumentos eficaces al servicio de la acción política del gobierno*, en los distintos ámbitos sectoriales en que ésta se desenvuelve (...)».
- La Ley de acompañamiento para 1997 (Ley 13/1996, de 30 de diciembre) señalaba que «la presente Ley incluye un amplio conjunto de medidas referidas a los distintos campos en que se desenvuelve la actividad del Estado, cuya finalidad es contribuir a la mejor y más efectiva consecución de los objetivos de la política económica del Gobierno que se contienen en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997».
- Y las Leyes de acompañamiento para 1998 y 1999 (Ley 66/1997, de 30 de diciembre, y Ley 50/1998, de 30 de diciembre, respectivamente) adoptan sendas redacciones casi idénticas, en lo que ahora nos interesa, a la transcrita Ley 40/1994. Ambas señalan que «los objetivos de política económica, plasmados en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, requieren, para su mejor ejecución, la adopción de un conjunto de medidas de distinta naturaleza y alcance cuyo denominador común se halla en *constituir instrumentos eficaces al servicio de la acción política del gobierno*, en los distintos ámbitos sectoriales en que ésta se desenvuelve (...)».
- E incluso la naturaleza instrumental queda clara en el punto I de la Exposición de Motivos de la Ley de acompañamiento a la de Presupuestos para 2002. Dice expresamente que esta última «establece determinados objetivos de política económica, cuya consecución hace necesario la *aprobación de diversas medidas normativas que permiten una mejor y más eficaz ejecución del programa económico del Gobierno, en sus distintos ámbitos en que aquél desenvuelve su acción. Éste es el fin perseguido por la presente Ley (...)*».

Otro de los argumentos en favor de la naturaleza instrumental de las Leyes de *acompañamiento* respecto de las de Presupuestos Generales del Estado estriba en que disfrutaron del mismo proceso «abreviado» de discusión y aprobación que estas últimas. Por tal razón han recibido el sobre-

<sup>1</sup> Véase al respecto RODRÍGUEZ BEREIJO: *Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos*, en Estudios de Derecho y Hacienda (Libro homenaje a César Albiñana García-Quintana), vol. I, Madrid, 1987, pp. 647 ss.

nombre de *Leyes de acompañamiento*. De este modo, parece razonable sostener que todas las reservas que doctrinal <sup>2</sup>, jurisprudencial <sup>3</sup>, institucional <sup>4</sup> e incluso legislativamente <sup>5</sup> se han hecho sobre el contenido y los límites de las Leyes de Presupuestos serían igualmente predicables de sus Leyes instrumentales. Nótese que la combinación que encierra la nueva regulación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, de haber sido creado por Ley de *acompañamiento*

<sup>2</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *Ley de Presupuestos y Leyes «de acompañamiento»*, presentación del libro de varios autores, «Medidas Fiscales para 1997», Civitas, Madrid, 1997, y *Leyes de Presupuestos y Leyes «de acompañamiento»: un posible fraude a la Constitución*, en la revista «Quincena Fiscal», núm. 22, 1994. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *La reforma de los procedimientos de aprobación de los Presupuestos Generales del Estado*, dentro de la obra «El sistema económico en la Constitución española», Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1994; *Constitución y Ley de Presupuestos: en torno a algunas de las singularidades de una «Ley plena»*, en «Estudios de Derecho Financiero y Tributario», Libro-Homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1996; *Ley de Presupuestos y Constitución. (Sobre las singularidades de la reserva de Ley en materia presupuestaria)*, Ed. Trotta, Valladolid, 1998, especialmente págs. 133 y sigs. OLALDE MARTÍN, T.: *Ley de Presupuestos versus Ley de Acompañamiento*, en la Rev. «Impuestos», Tomo II, 1995. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Jurisprudencia constitucional y Derecho presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes*, «Revista Española de Derecho Constitucional», núm. 44, 1995; SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *La Ley de Presupuestos y las Leyes de Acompañamiento*, en «Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública», núm. 242.

Pueden verse, desde otro punto de vista, los planteamientos de estos autores: ANTÓN PÉREZ, J. A.: *La Ley de «Acompañamiento» a la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Normas fiscales*, en «Actualidad Tributaria», núm. 47, 1994, pág. D.1448, así como SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: *La Ley de Presupuestos y las Leyes de Acompañamiento*, en «Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública», núm. 242, págs. 868-869. Igualmente, pueden citarse los trabajos de ABRIL ABADÍN, E.: *La política tributaria y la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994*, en «Presupuesto y Gasto Público», núm. 12, 1993, pág. 56, del mismo autor: *La política tributaria para 1995: Ley de Presupuestos Generales del Estado y Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, en «Presupuesto y Gasto Público», núm. 14, 1994, págs. 63-64, y MONTERO HITA, E.: *El Presupuesto para 1995*, también en «Presupuesto y Gasto Público», núm. 14, 1994, pág. 6.

<sup>3</sup> A título de ejemplo, son ilustrativos estos dos pronunciamientos: la STC 76/1992, de 14 de mayo, que declaró contrario a la Constitución el artículo 130 de la Ley General Tributaria en virtud de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, y la STC 195/94, de 28 de junio, que declaró inconstitucionales las modificaciones del párrafo 3.º del artículo 111 y del párrafo 5.º del artículo 128 de la Ley General Tributaria por Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

<sup>4</sup> Cfr. por ejemplo, el Dictamen del Consejo de Estado de 25 de septiembre de 1997, y el de 30 de septiembre de 1998 del Consejo Económico y Social.

<sup>5</sup> Repárese en lo significativo que resulta el preámbulo de la Ley de Presupuestos para 1995:

«La doctrina del Tribunal Constitucional en una ya abundante jurisprudencia, cuya más reciente expresión se halla en las sentencias números 178/1994, de 16 de junio, y 195/1994, de 28 de junio, ha definido los límites que impone la Constitución española, en su artículo 134, a las leyes anuales de Presupuestos.

Así, la Ley de Presupuestos posee un contenido mínimo, necesario e indisponible, constituido por la previsión anual de la totalidad de los gastos e ingresos del sector público y la consignación del importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. A dicha materia puede unirse, eventualmente, la regulación de otras cuestiones, siempre que éstas tengan relación directa con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos que integran los Presupuestos o con los criterios de política económica en que se sustentan y, además, sean complemento necesario tanto para la mayor inteligencia, como para la mejor y más eficaz ejecución de los propios Presupuestos y, en general, de la política económica del Gobierno de la Nación. Este contenido eventual, en cualquier caso, no ha de afectar a normas de derecho codificado.

Junto a aquellos contenidos, la Ley de Presupuestos puede incluir modificaciones en los elementos de los tributos del Estado, cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea.

El contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, en consonancia con el mandato constitucional recogido en esta doctrina, se ha reducido considerablemente, como ya sucediera en el año precedente incorporándose a otra Ley la regulación de materias, que aun siendo instrumento eficaz para el cumplimiento de los objetivos de la política del Gobierno, su inclusión en la Ley anual de Presupuestos pudiera ser discutida».

miento y de «elusión» del principio de presupuesto único, fácilmente permite sostener que los mismos vicios que el Tribunal Constitucional ha detectado y denunciado en aquellos casos en que las Leyes de Presupuestos regularon materias que no guardaban directa relación con las previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos, o con los criterios de política económica, tratándose de materias que excedían de la función constitucional de aquéllas, son igualmente predicables de la recientemente publicada Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Y nos parece tan defendible esta afirmación como que esta Ley no obedece, en nuestra opinión, al menos en lo que respecta a la creación *ex novo* del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, cuya recaudación, insistimos, se excluye de los Presupuestos Generales del Estado, a una fiel conexión material o teleológica con la de Presupuestos.

En nuestra opinión, insistimos, en la medida en que la propia normativa del nuevo impuesto «afecta» su recaudación a fines concretos y determinados, huyendo del principio de presupuesto único, esto es, de las previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos que encierra la Ley de Presupuestos, no es fácil justificar la legalidad de que haya sido creado en virtud de la Ley «instrumental» de ésta.

Nótese que incluso al margen de la apreciación que acabamos de hacer sobre el efecto que produce la ruptura del principio de unidad de caja precisamente por un impuesto creado por Ley de acompañamiento, con carácter general la función de este tipo de Leyes ha sido seriamente criticada por doctrina:

A este respecto señala MARTÍNEZ LAGO <sup>6</sup> que «la función de las Leyes de acompañamiento debe limitarse a complementar la Ley principal a la que se juntan. Lo que no debía hacer la Ley de Presupuestos no puede consentirse ahora de su complemento que, como tal, si tiene su lógica lo será en la medida en que su adición al contenido mínimo y eventual de una norma presupuestaria para un ejercicio dado permita el logro de los objetivos de política económica a que ambos instrumentos normativos han de servir. A la pregunta de cuál será entonces el contenido posible de una Ley de acompañamiento no ha de responderse necesariamente pensando en que el mismo será más amplio que el de una Ley de Presupuestos. Antes al contrario: ésta tiene que regular el plan de ingresos y gastos y puede, además, contener medidas que encuentren justificación por su conexión directa con aquél o con la función que toca a esta clase de Leyes. Sin embargo, una Ley de acompañamiento deberá regular sólo lo que complementa a ambos aspectos y nada más». En sentido todavía más concluyente se pronunció FALCÓN, en cuya opinión el hecho de que el rechazo de los Presupuestos para 1996 haya llevado a prescindir también de la correspondiente Ley de acompañamiento, no hace sino confirmar que la misma constituye un simple desdoblamiento de la Ley de Presupuestos, y que en consecuencia se ve afectada por las mismas limitaciones al debate, al menos por la misma presión financiera y de urgencia que gravita sobre el procedimiento presupuestario y justifica las limitacio-

<sup>6</sup> MARTÍNEZ LAGO: Leyes de Presupuesto y Leyes «de acompañamiento» (aspectos constitucionales de los Presupuestos Generales del Estado y abuso de las formas jurídicas por el Gobierno), Civitas REDF, n.º 104, oct.-dic. 1999, p. 791.

nes del artículo 134.7 de la Constitución. Y en este sentido, el hecho de que el rechazo de las Cámaras al Presupuesto se haya entendido también como un simultáneo rechazo a la Ley de acompañamiento no hace sino confirmar las serias dudas de inconstitucionalidad sobre tal Ley <sup>7</sup>.

El prof. RODRÍGUEZ BEREJO <sup>8</sup>, cuya *auctoritas* en la materia no hace falta subrayar, si bien parte de una posición más tibia, sin embargo, al hacer referencia a ciertas cuestiones de envergadura que el Tribunal Constitucional tiene pendientes de resolver, está implícitamente suscitando la duda sobre la constitucionalidad de las mismas. Algunas de dichas cuestiones las formula el citado autor en forma de pregunta a la que en su opinión el Tribunal Constitucional tiene que dar respuesta: ¿En qué medida la Ley de Acompañamiento constituye un rodeo o expediente técnico para eludir el impedimento constitucional del límite del artículo 134, apartados 2 y 7, Constitución Española al contenido de las Leyes anuales de Presupuestos según ha sido fijado por la interpretación del Tribunal Constitucional?, ¿acaso en una Ley que se llama y se justifica a sí misma como de «Acompañamiento» o de complemento necesario de la Ley de Presupuestos cabe cualquier contenido normativo imaginable, por incongruente que sea con el programa económico-financiero anual, sin menoscabo del principio de seguridad jurídica y de las competencias del poder legislativo en materia financiera?».

En definitiva, a nuestro modo de ver, si las Leyes de acompañamiento, en virtud de su naturaleza instrumental respecto de los objetivos de la norma presupuestaria, nunca deben ser utilizadas como un instrumento legislativo ordinario, y por ello tampoco, en primer lugar, como mecanismo para esquivar las exigencias y límites que la Constitución y el Tribunal Constitucional han establecido a las normas presupuestarias, con mayor razón debemos dudar de que resista un juicio de constitucionalidad la creación de un impuesto, el nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, por Ley de *acompañamiento* a la de Presupuestos, especialmente si tenemos presente que su recaudación, lejos de integrarse en los Presupuestos Generales del Estado, se afecta a un capítulo particular, en este caso al gasto sanitario y, en su caso, medioambiental.

<sup>7</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *El carácter automático de la prórroga de los Presupuestos y la práctica de regular dicha prórroga mediante Decreto-ley: la injustificada obsesión por las normas tributarias temporales*, Editorial de la Rev. Quincena Fiscal, núm. 1, 1996, págs. 6 y 7.

<sup>8</sup> RODRÍGUEZ BEREJO: *Jurisprudencia Constitucional y Derecho Presupuestario, Cuestiones resueltas y temas pendientes*, «Revista Española de Derecho Constitucional», núm. 44, 1995, p. 53.

De toda formas, aun tratándose de cuestiones que el citado autor denomine pendientes, próximamente el Tribunal Constitucional tendrá que pronunciarse al respecto, ya que, como es sabido, el Grupo Parlamentario Socialista presentó recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de acompañamiento a la de Presupuestos para 1999, entre otras razones porque con tales Leyes «de acompañamiento» se produce «una patente vulneración del principio de seguridad jurídica, así como una grave lesión de los derechos de las minorías como consecuencia de su limitada tramitación, con infracción, por ende, de los principios de especialidad parlamentaria, del derecho de enmienda, y los plazos de la tramitación parlamentaria. Por otro lado, resulta claro que una gran parte del contenido del Proyecto no guarda relación directa con el Presupuesto al que dice complementar, ni constituye contenido necesario o eventual del mismo, ni de la política económica general del Gobierno».



## 2. LA RUPTURA DEL PRINCIPIO DE UNIDAD DE CAJA

Como estamos viendo, una de las particularidades que más llama la atención de la regulación del nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se recoge en el tercer párrafo del artículo Uno, a cuyo tenor «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».

Se trata, pues, como también hemos adelantado, de un caso de deliberada ruptura del principio de no afectación. El legislador, en un modo de proceder que nos recuerda al fenómeno de la para-fiscalidad, nos sorprende esta vez excluyendo la recaudación del nuevo Impuesto de los Presupuestos Generales del Estado, y afectándola a determinados gastos –sanitarios y, en su caso, medioambientales–, con clara huida de los principios de unidad de caja y de presupuesto único.

El principio de unidad presupuestaria<sup>9</sup> está recogido en el artículo 134.2.º de la Constitución, a cuyo tenor los presupuestos «incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal, y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado». Encierra, como es sabido, la exigencia de que exista un único documento presupuestario y, asimismo, que toda la actividad del gasto público del Gobierno reciba aprobación en un único acto.

Corolario del anterior es, desde el punto de vista de la contabilidad pública, el principio de unidad de caja. Como señala GARCÍA NOVOA<sup>10</sup>, si la «unidad presupuestaria» supone limitar o excluir los presupuestos extraordinarios, múltiples y/o anejos, el principio de unidad de caja, desde el punto de vista positivo, impone una centralización de los fondos presupuestarios. Esta centralización casi nunca va a ser una centralización física, por el papel cada vez más reducido del dinero material en la vida financiera actual, sino una centralización «de gestión de los cobros y los pagos». Y desde un punto de vista negativo, el principio de unidad de caja se traduce en la prohibición de eventuales «cajas especiales».

<sup>9</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Principios contables del sistema presupuestario*, en la obra Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje a Eduardo García de Enterría, Madrid, 1991; ESCRIBANO LÓPEZ: *Presupuesto del Estado y Constitución*, IEF, Madrid, 1991, p. 54; GARCÍA AÑOEROS: *Apuntes de Derecho Presupuestario*, Sevilla, 1965; GARCÍA GARCÍA: *La constitucionalización de los principios presupuestarios*, Presupuesto y Gasto Público, n.º 22, 1984; MARTINEZ LAGO: *Los límites a la iniciativa de las Cortes Generales en materia presupuestaria*, IEF, Madrid, 1990; ORON MORATAL: *La configuración constitucional del gasto público*, Tecnos, Madrid, 1995; PÉREZ DE AYALA: *La Unión económica y monetaria y sus repercusiones en el Derecho Financiero español*, en la obra Sistema Fiscal español y armonización europea, M. Pons, Madrid, 1995; RODRÍGUEZ BEREJO: *La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978*, Hacienda y Constitución, IEF, Madrid, 1979, y del mismo autor, *El Presupuesto del Estado*, Tecnos, Madrid, 1979.

<sup>10</sup> GARCÍA NOVOA: *Principios presupuestarios*, Cap. IV del Manual de Derecho Presupuestario, Edit. Comares, Granada, 2001, p. 60.

Y también deriva del principio de presupuesto único el llamado principio de no afectación entre ingresos y gastos, principio a que hacen referencia los artículos 23 de la Ley General Presupuestaria («los recursos de la Hacienda del Estado y de cada uno de sus organismos autónomos se destinan a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por una Ley se establezca su afectación a fines determinados»), y 27 LGT («el rendimiento de los tributos del Estado se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que, a título excepcional y mediante una Ley, se establezca una afectación concreta»), como consecuencia de su incidencia en el ámbito de los tributos. El principio de no afectación, como se puede extraer fácilmente de su denominación, se traduce en la exigencia de que todo el caudal dinerario de los ingresos públicos se destine a financiar, de modo indistinto y global, el conjunto de los gastos públicos.

Al Gobierno, y a la postre al Parlamento, sin duda les debe de haber parecido –extremo que nosotros no alcanzamos a apreciar– que las circunstancias que militaron, en el sentido de que el nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos haya quebrado deliberadamente los principios presupuestarios y contables a que hemos hecho referencia, reúnen las características de «excepcionalidad» que exige el transcrito artículo 27 LGT.

En cualquier caso, como decíamos anteriormente, el efecto producido nos recuerda a estas alturas al fenómeno de la parafiscalidad. Si los tributos «fiscales», cuya creación, vida y destino encajan en el régimen jurídico normal y típico de los tributos, esto es, se sitúan, como señala FERREIRO<sup>11</sup>, en un camino que responde a los principios generales de tributación aceptados por el ordenamiento, sin embargo, los parafiscales se incluyen en un circuito ingresos-gasto público (en alguno o en la mayoría de sus tramos, según los casos) distinto, que obedece, por tanto, a principios «anómalos».

Ya la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, al ordenar que se adaptasen por Decreto los tributos establecidos por la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 1958, admitía la existencia de tributos de características singulares, que los apartan del régimen ordinario, régimen que le llevó a afirmar a la doctrina que constituye una «anormalidad», anormalidad que admite, además, su propia graduación. Y es ilustrativo tener en cuenta que ya la Ley del Presupuesto

<sup>11</sup> FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español*, cit. p. 223. El fenómeno de la parafiscalidad el autor citado de esta forma: «un tributo "fiscal" es aquel que ha sido creado por el Estado por medio de una Ley, cuya gestión, o al menos su dirección y control, está encomendada a los órganos de la Administración financiera, que, normalmente, tienen atribuida esta tarea y cuyo producto se integra en los Presupuestos Generales del Estado para financiar indistintamente el gasto público. Un tributo fiscal es así un tributo que sigue en su creación, vida y destino el régimen jurídico normal y típico de los tributos. Un régimen jurídico, un camino que responde a los principios generales de tributación aceptados por el ordenamiento. La existencia de un tributo, prosigue el autor, que no responda a este esquema (por ejemplo, que haya sido establecido por una disposición de rango inferior a la Ley, que se gestione fuera de la órbita de la Administración financiera, que no se integre en los Presupuestos Generales del Estado, que se destine a cubrir un gasto determinado) significa la existencia de un circuito ingresos-gasto público distinto (en alguno o en la mayoría de sus tramos, según los casos) paralelo al circuito típico y normal de los ingresos y gastos del Estado. Y así, frente a la fiscalidad estatal, representada básicamente por los tributos típicos y normales, podemos hablar de una parafiscalidad compuesta por tributos (esencialmente por tasas) que no siguen el régimen jurídico típico y normal de los tributos estatales (...)».

para 1972 explicitó el objetivo de eliminar, respecto de las tasas y exacciones parafiscales, la «afectación» de su recaudación a fines específicos, ordenando que el Gobierno, por Decreto, a propuesta del Ministro de Hacienda, regule y actualice «los sistemas de liquidación, recaudación e ingreso en el Tesoro de todas las tasas, exacciones parafiscales y demás derechos, para que su importe se aplique íntegramente al Presupuesto de Ingresos y Gastos del Estado, y modo que en ningún caso los distintos Organismos y Servicios que los administren dispongan directamente de estos recursos (...)». Se dio entonces un paso importante, pues, en la línea de «normalizar»<sup>12</sup> los ingresos parafiscales, tratando de que respetasen, como los demás ingresos tributarios, el principio de presupuesto único y de universalidad presupuestaria.

Como ha venido admitiendo la doctrina<sup>13</sup>, en los tributos parafiscales descansa una importante quiebra del Estado de Derecho, Para MARTÍN QUERALT/LOZANO/ CASADO/TEJERIZO<sup>14</sup>, «de una parte, porque suponen una clara vulneración de los principios tributarios tradicionales, quebrando, además, todos los principios presupuestarios clásicos: universalidad, no afectación, unidad de caja. De otra, porque quiebra también el principio de seguridad jurídica (...)». Para aquéllos, que citan a A. BECKER, la parafiscalidad es un fenómeno que va íntimamente asociado al eclipse de las instituciones democráticas, y conduce a consecuencias, no sólo en el ámbito tributario, sino para el Derecho y la Administración, reveladoras: se fragmenta el ordenamiento jurídico público, coexistiendo la aplicabilidad de diversos regímenes jurídicos en la misma Administración Pública.

### 3. EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

Una tercera característica que subrayamos más arriba estriba en el carácter neutral del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos para el sujeto pasivo, que deberá repercutirlo, incluso con el correspondiente desglose en factura, al consumidor final. No cabe duda, pues, de que estamos ante un tributo que guarda cierta simetría con el género de los gravámenes sobre la cifra de negocios. Pues bien, siendo ello así, la regulación del mismo nos suscita la duda de si encargaré en los supuestos de prohibición del artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, en materia de IVA. A dicha cuestión nos vamos a referir a continuación<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Tal es la expresión que utiliza FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol, I, Marcial Pons, 21.ª edic., Madrid, 1999, p. 226.

<sup>13</sup> Vid. ESTELLA HOYOS, *Evolución legislativa sobre la parafiscalidad: carácter ilegal de las exacciones parafiscales, de origen no legal, no convalidadas*, EDGCE 1966-1973, vol. II, pp. 480 ss. GIULIANI FONROUGE: *Acerca de la llamada parafiscalidad*, en *Ensayos sobre Administración política y Derecho Tributario*, De Palma, Buenos Aires, 1968, vol. I; MARTÍN QUERALT: *Cuestiones polémicas sobre tasas y tributos parafiscales*, CISS Com, n.º 26; MATEO RODRÍGUEZ: *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario, León, 1978; PERIS GARCÍA: *Situación actual de la parafiscalidad en España*, CISS Com, n.º 49, 1987; VICENTE-ARCHE DOMINGO: *Notas de Derecho Financiero a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26-XII-1958*, RAP, n.º 29, 1959.

<sup>14</sup> MARTÍN QUERALT/LOZANO/CASADO/TEJERIZO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000, p. 100.

<sup>15</sup> Pueden consultarse al respecto nuestros comentarios en la obra CAAMAÑO/CALDERÓN/MARTÍN: *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas*, La Ley, Madrid, Tomo I, 1996, pp. 270 a 274 y 287 a 290, y Tomo II, 2000, pp. 476 ss.

Como se deduce ya de la Primera Directiva sobre el IVA, la armonización de la imposición indirecta se fijó como objetivo la desaparición de los sistemas de imposición cumulativa en cascada y la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común del IVA. Un régimen armonizado de estas características pretende en particular garantizar que una misma transacción comercial estará sometida a disposiciones fiscales uniformes, por lo que se refiere al impuesto sobre el volumen de negocios, sea cual sea el Estado miembro donde se efectúe la transacción <sup>16</sup>.

El artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388/CEE, en materia de IVA, pretende asegurar el correcto funcionamiento del sistema común, prohibiendo expresamente que los Estados miembros, a los que se reconoce al mismo tiempo su competencia para establecer tributos *distintos del IVA*, establezcan o mantengan en vigor, unilateralmente, impuestos que presenten las características esenciales del IVA y que, por tanto, se superpongan a este último, alterando la unidad del sistema. Dice expresamente el citado precepto que las disposiciones de la Sexta Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de cualquier impuesto, derecho o tasa, siempre que no tenga carácter –o sea, naturaleza, aclaramos nosotros– de Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

Estamos, pues, ante un límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros, en la medida en que declara contrario al ordenamiento comunitario –y, por tanto, cuanto menos, inaplicable– cualquier clase de impuesto, tasa o «derecho» que, además del IVA, tenga la naturaleza de tributo sobre la cifra de negocios. Aquí reside, pues, la duda que nos asalta en relación con el nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Del texto de la Directiva se deduce que el artículo 33, si bien, por una parte, consiente que los Estados miembros, en el ejercicio de su soberanía fiscal, acumulen el IVA con otros tributos <sup>17</sup>, por otra, prohíbe taxativamente el establecimiento de tributos que tengan «el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios». El alcance de dicha prohibición, según una jurisprudencia reiterada <sup>18</sup>, debe determinarse a la luz de la función que el artículo 33 desempeña en el marco del sistema armonizado del IVA.

En efecto, dilucidando el alcance del artículo 33 de la Sexta Directiva, el TJCE ha señalado en la Sentencia de 8 de julio de 1986, *Kerrut* <sup>19</sup>, que los Estados miembros pueden instituir tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios incluso cuando su percepción pueda conducir a que se produzca una acumulación con el IVA para una misma y única operación. Por otra parte, no hay que olvidar que el propio legislador comunitario tomó consciencia de la posibilidad de acumular el IVA y otros impuestos, como es el caso de la Directiva 83/183, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de

<sup>16</sup> Vid. Sentencia de 3 de marzo de 1988, *Bergandi*, Asunto C-252/86, Rec.p. I-1.343.

<sup>17</sup> Vid. Sentencia de 8 de julio de 1986, *Kerrut*, Asunto C-73/85, Rec.p. I-2.219.

<sup>18</sup> Véanse las Sentencias de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot*, Asunto 295/84, Rec.p. I-3795, y de 13 de julio de 1989, *Wisselink*, Asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec.p. I-2.671.

<sup>19</sup> Asunto C-73/85, Rec.p. I-2.219.

particulares provenientes de un Estado miembro, o incluso en los artículos 11 B, y 13 B de la Sexta Directiva. Sobre esta base, en la Sentencia de 13 de julio de 1989, *Wisselink*<sup>20</sup>, rubrica el Tribunal la tesis de que es admisible acumular a nivel interno tributos nacionales con el IVA, con la única salvedad de que los impuestos, derechos y tasas nunca podrán tener el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

Para dilucidar, en definitiva, cuándo un tributo creado por un Estado miembro vulnera el citado artículo 33, es decisivo concretar en qué casos aquel tributo grava «la cifra de negocios». A tal menester dedicaremos las páginas que siguen.

La respuesta a la anterior cuestión debe tener muy presente un extremo al que ya hemos hecho referencia anteriormente. Nos referimos a que el artículo 33 pretende asegurar el correcto funcionamiento del sistema común, prohibiendo expresamente que los Estados miembros, a los que se reconoce al mismo tiempo su competencia para establecer tributos *distintos del IVA*, establezcan o mantengan en vigor, unilateralmente, impuestos que presenten las características esenciales del IVA y que por tanto se superpongan a este último, alterando la unidad del sistema. Estas características esenciales del IVA que quedan proscritas para los demás tributos que establezcan los Estados miembros han sido detalladas por el abogado general, F. MANCINI, en la Sentencia de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot*<sup>21</sup>, del siguiente modo: a) se trata de un impuesto general, dado que engloba todas las fases de la producción y de la distribución de bienes y el sector de la prestación de servicios; b) neutro, porque, para precios iguales o similares, su carga fiscal permanece idéntica, la neutralidad significa también que el impuesto no forma parte del coste de la mercancía, lo que permite calcular una exacta incidencia en cada una de las fases del circuito de producción y distribución y facilita de esta forma los controles en la importación y en la exportación; c) transparente, en el sentido de que figura como un elemento distinto del coste del producto, lo que permite al operador conocer su cuantía en todo momento y establecer el verdadero precio del producto en función de la competencia.

Y a la vista de tales características esenciales del IVA, también el TJCE ha elaborado el concepto «Impuesto sobre el Volumen de Negocios», concepto que nos va a servir de tamiz para enjuiciar la validez de nuestro Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos sobre la base de la prohibición del artículo 33 de la Sexta Directiva. En la Sentencia de 19 de marzo de 1991, *Giant*<sup>22</sup>, citando la Sentencia de 3 de marzo de 1988, *Bergandi*<sup>23</sup>, el TJCE traza las líneas maestras de lo que debe entenderse por Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Son las siguientes:

1. La generalidad del impuesto, es decir, el hecho de que se aplique, en principio, a todas las transacciones que tengan como objeto entregas de bienes o prestaciones de servicios;

<sup>20</sup> Asuntos acumulados C- 93 y 94/88, Rec. p. 2.671.

<sup>21</sup> Asunto C-295/84, Rec.p. 6.759.

<sup>22</sup> Asunto C-109/90, Rec.p. I-1.385.

<sup>23</sup> Asunto C-252/86, Rec.p. 1.343.

2. Que el impuesto se recaude en todas las fases del proceso de producción y distribución;
3. Su neutralidad, de modo que incida sobre el valor añadido exclusivamente en virtud de la deducción del impuesto soportado previamente.

#### A) Generalidad.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no se desprende ninguna definición inequívoca del concepto de generalidad. Por ello, es necesario considerar distintas sentencias en relación con la cuestión de la aplicación con carácter general de un impuesto, para de este modo deducir, en su caso, un criterio de delimitación. Así, por ejemplo, el Tribunal negó que concurriera la característica de aplicación general en el caso de un impuesto especial sobre los vehículos de turismo percibido con ocasión de su entrega o de su importación. El Tribunal declaró que en aquel caso (Sentencia *Wisselink*, citada, F.jco. 20) no se trataba de un impuesto general, puesto que sólo se gravaban dos categorías de productos muy determinados, a saber, los vehículos de turismo y las motocicletas.

Igualmente, el Tribunal se pronunció en el caso *Giant* <sup>24</sup> en relación con un tributo establecido por un municipio con arreglo al cual quien organizara habitual u ocasionalmente espectáculos o esparcimientos públicos para los que exigiera el pago de una entrada a los asistentes o participantes estaba sujeto a un impuesto especial sobre el importe bruto de todos los ingresos. El Tribunal no consideró que dicho impuesto tuviera carácter general, puesto que sólo se aplicaba a un grupo limitado de bienes y servicios, y, por lo tanto, que no era incompatible con el IVA.

Por último, el Tribunal no consideró tampoco que tuviera carácter general (Sentencia de 7 de mayo de 1992, *Bozzi* <sup>25</sup>) una cotización suplementaria a la *Cassa di Previdenza*, a la que están obligados a afiliarse todos los abogados que ejerzan su actividad de manera continua en Italia. Todos los abogados inscritos en los Colegios debían asumir un determinado porcentaje de incremento sobre todos sus ingresos que formaran parte de su volumen de negocios anual a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido e ingresar el importe correspondiente en la *Cassa*. También en este caso el Tribunal declaró que dicha cotización suplementaria no constituía una exacción de carácter general. Para motivar su decisión, el Tribunal señaló que ésta sólo afectaba a los Abogados y que, por otra parte, no se aplicaba a todos los honorarios, sino sólo a los correspondientes a sus actividades judiciales <sup>26</sup>.

De estas sentencias se desprende que el Tribunal niega el carácter general de un impuesto cuando éste grava exclusivamente determinados bienes, actividades o grupos de personas. Así, por ejemplo, en el asunto de la contribución cameral austríaca (canon destinado a la financiación de las Cámaras de Comercio y de la Cámara Federal de Comercio de Austria, que deben pagar los miembros de las Cámaras, es decir, todas las personas físicas o jurídicas, así como todas las sociedades

<sup>24</sup> STJCE de 19 de marzo de 1991, C-109/90, Rec.p. I-1.385.

<sup>25</sup> Asunto C-347/90, Rec. p. 2.947.

<sup>26</sup> Sentencia *Bozzi*, antes citada, F.jco. 14.

colectivas o con fines de lucro que, de forma independiente, explotan empresas artesanales, industriales, comerciales, comprendidas en el sector financiero, del crédito, de los seguros, del transporte o del turismo) cabe partir de la base de que, al igual que en el asunto citado en último lugar, la citada contribución cameral austríaca sólo grava a determinados grupos de personas, a saber, los miembros de las Cámaras, por lo que no puede considerarse un impuesto general. Por ello, tal como resolvió el TJCE en Sentencia de 19 de febrero de 1998, *Spar*<sup>27</sup>, puede considerarse compatible con el ordenamiento comunitario, en el marco del artículo 33 de la Sexta Directiva.

Pues bien, como quiera que el impuesto que nos ocupa, el nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, sólo grava determinados derivados del petróleo, tal vez por esta vía tenga defensa el que no incurre en la prohibición del artículo 33 de la Sexta Directiva. Si, como hemos venido argumentando por vía jurisprudencial, el TJCE llega a la conclusión de que el Impuesto de un Estado miembro no reúne la característica de la generalidad y, en consecuencia, no vulnera la prohibición del citado artículo 33 cuando recae exclusivamente sobre determinados productos, esto es, sobre un grupo limitado de bienes y servicios, en nuestro caso no reúne el carácter de tributo «general» el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, en la medida en que sólo grava, como se desprende de su nombre, «determinados hidrocarburos», esto es, las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno.

## B) Impuesto multifásico.

En lo que se refiere al segundo de los requisitos –que se recaude en todas las fases de los procesos de producción y distribución–, el TJCE ha excluido en la Sentencia *Bergandi*<sup>28</sup>, la condición de impuesto multifásico a un tributo italiano aplicado a un bien que, aun cuando tiene un tipo diferenciado según las características del bien gravado, se basa únicamente en la puesta a disposición del público de dicho bien, sin consideración efectiva de los ingresos que puedan obtenerse mediante dicha puesta a disposición. En efecto, si bien un tributo de cuota fija puede, en determinadas condiciones, ser considerado como una imposición a tanto alzado de los ingresos que reviste el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, este carácter sólo puede reconocerse a condición de que, por una parte, la cuota haya sido fijada sobre la base de los ingresos previsibles en función del número de prestaciones de servicios susceptibles de producirse y de su precio y, por otra parte, de que se establezca que el tributo sea susceptible de repercutirse en el precio de las prestaciones para que sea soportado, en definitiva, por el consumidor.

Y también en la Sentencia *Wisselink*<sup>29</sup>, asimismo citada, excluyó la concurrencia del carácter multifásico en el Impuesto extraordinario sobre el consumo holandés que grava los vehículos de turismo, sobre la base de que no grava la circulación de bienes y servicios ni las transacciones comer-

<sup>27</sup> Asunto C-318/96, Rec.p. I-785.

<sup>28</sup> Sentencia de 3 de marzo de 1988, asunto C-252/86, Rec.p. I-1.343.

<sup>29</sup> STJCE de 13 de julio de 1989, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec.p. I-2.671.



ciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA, puesto que sólo se aplica una vez –en la fase de la entrega por el fabricante o de la importación–, y se repercute después íntegramente en la fase de comercialización siguiente, sin que haya una nueva imposición.

Pues bien, sobre la base de la citada doctrina del TJCE, especialmente clara en su fallo del citado asunto *Wisselink*, difícil es sostener que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos tenga la consideración de impuesto multifásico y que, por tanto, incurra en la prohibición del citado artículo 33 de la Sexta Directiva. El artículo Uno de la Ley que lo crea dice expresamente que aquél recaerá sobre el consumo de determinados hidrocarburos, *gravando en fase única las ventas minoristas*. En efecto, la gestión del impuesto es nuevamente ilustrativa de su carácter monofásico: son sujetos pasivos del impuesto los propietarios de los productos gravados –propietarios que vienen a ser quienes efectivamente realicen las «ventas minoristas» o los titulares de los «establecimientos de venta al público al por menor» o de los «establecimientos de consumo propio»–, los cuales repercutirán el impuesto sobre el adquirente final de la gasolina, gasóleo, fuelóleo o queroseno.

No estamos, pues, ante un gravamen multifásico, razón por la cual a nuestro juicio el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos no incurra en la prohibición del artículo 33 de la Sexta Directiva.

### C) Neutralidad.

El Tribunal de Justicia comunitario ha negado que concorra el tercero de los elementos característicos de todo impuesto sobre el volumen de negocios –su incidencia sobre el valor añadido exclusivamente, en virtud de la deducción del impuesto soportado previamente– y, por tanto, sería admisible a la luz del artículo 33 de la Sexta Directiva, el caso de un impuesto especial belga sobre los espectáculos y esparcimientos, porque no gravaba el valor añadido en cada fase de transacción, sino el importe bruto de todos los ingresos, sin que, por consiguiente, sea posible determinar con precisión qué parte del impuesto percibido sobre cada venta o prestación de servicio ha sido repercutida sobre el consumidor.

También en la Sentencia de 7 de mayo de 1992, *Bozzi*<sup>30</sup>, sostiene el TJCE en relación con la cotización suplementaria en favor de la Mutuality de Previsión (*contributo integrativo*), establecida en Italia en forma de porcentaje que deben soportar los Abogados y los Procuradores sobre las remuneraciones que se integran en su volumen de negocios, que «a diferencia del IVA, la cotización suplementaria es un gravamen que se devenga sólo en una fase: sólo se devenga cuando el Abogado o el Procurador presentan al cliente su minuta. Es más, el Abogado o el Procurador no pueden deducir de este gravamen impuestos que haya pagado con motivo de prestaciones que le hayan sido suministradas, y su cliente no puede deducirlo de impuestos que puede estar obligado a pagar posteriormente por prestaciones por él satisfechas».

<sup>30</sup> Asunto C-347/90, Rec. p. 2.947.



En este contexto, procede remitirse a la ya citada Sentencia de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot*<sup>31</sup>, en la que el Tribunal de Justicia hubo de pronunciarse sobre una contribución de solidaridad para la financiación de fondos sociales. Dichos gravámenes habían sido creados específicamente para la financiación de fondos sociales. Con ellos se gravaba la actividad de las empresas o de determinados grupos de empresas, y se calculaban sobre la base del volumen de negocios total anual, sin afectar directamente a los precios de los bienes y servicios. También en este caso el Tribunal se refirió a la función del artículo 33 de la Sexta Directiva, que consiste en evitar que se vea afectado el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Según continuó el Tribunal, el artículo 33 no puede, en consecuencia, «tener por objeto prohibir a los Estados miembros el mantenimiento o la introducción de gravámenes que no tengan carácter fiscal, sino que hayan sido establecidos específicamente para la financiación de fondos sociales, que gravan la actividad de las empresas o de determinados grupos de empresas y se calculan sobre la base del volumen de negocios total anual, sin afectar directamente a los precios de los bienes y servicios».

Una de las reflexiones del TJCE más enjundiosas, tal vez por su complejidad, sobre la concurrencia del requisito que nos ocupa (si un tributo es neutral, de modo que grave o no el valor añadido por cada sujeto pasivo en las distintas fases de producción y distribución), es la que se recoge en la Sentencia de 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkavit*<sup>32</sup>. Se trataba de pronunciarse acerca de si vulneraba el artículo 33 de la Sexta Directiva la llamada contribución danesa sobre el mercado de trabajo (AMBI), cuyas características podían resumirse así:

- La contribución se satisface tanto por las actividades sujetas al IVA como por otras actividades de carácter industrial o comercial que consisten en prestaciones realizadas a título oneroso; se calcula con arreglo a los criterios detallados en la Ley, que no dejan a las autoridades fiscales margen de apreciación alguno y que tampoco realizan distinción alguna en función del origen –nacional o importado– de las mercancías.
- Para las empresas que son sujetos pasivos del IVA, la base imponible de la contribución es idéntica a la utilizada para el IVA; como en el caso de éste, la contribución se percibe en todas las fases de comercialización (salvo en la exportación) en forma de un porcentaje de las ventas realizadas por la empresa una vez deducidas las compras efectuadas por ésta, compras que a su vez sirvieron de base para la percepción de la contribución en una fase precedente.
- Al contrario que en el sistema del IVA, la contribución no se paga en el momento de la importación, sino que se percibe sobre la totalidad del precio de venta de las mercancías importadas al ser vendidas por primera vez por una empresa en Dinamarca.
- La contribución no ha de mencionarse por separado en la factura, al contrario de lo que ocurre con el IVA.

<sup>31</sup> Asunto C-295/84, Rec.p. 3.759.

<sup>32</sup> Asunto S.200/90, Rec.p. I-2.217.

- La contribución se satisface con arreglo a los mismos principios que el IVA; como ocurre con éste, la Administración de Aduanas procede a un reembolso en el caso de que la base imponible resulte negativa.
- La contribución se recauda paralelamente al sistema actual de IVA; no sustituye, ni total ni parcialmente, a la cantidad que es preciso satisfacer con arreglo a la vigente Ley del IVA y, por otra parte, dicha contribución está incluida en el precio que se toma como base para el cálculo del IVA.

Pues bien, el TJCE se pronunció en sentido afirmativo. El razonamiento del TJCE es el siguiente:

«Fj. 13. Es cierto que, como ha subrayado el Gobierno danés, la contribución danesa presentaba, comparada con el IVA, las diferencias que se indican a continuación. En primer lugar, recaía sobre empresas que no eran sujetos pasivos del IVA y, en este caso, cuando no era posible emplear el método utilizado para las empresas que eran sujetos pasivos, la base imponible de la contribución se calculaba incrementando en un 90% la suma de los salarios pagados por la empresa. Además, la contribución danesa no gravaba las importaciones y las empresas importadoras no estaban autorizadas a deducir de su base imponible el valor de los bienes o servicios importados. Por último, la contribución se consideraba un componente más del precio de coste de los bienes o servicios y, en su condición de tal, no era mencionada por separado en la factura.

Fj. 14. Sin embargo, para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es preciso que sea en todo semejante al IVA; basta con que presente las características esenciales de éste. En el caso de autos, las diferencias que se han indicado no afectan a la naturaleza de una contribución como la danesa, que era semejante, en sus elementos esenciales, al IVA. De ello se deduce que, a pesar de las diferencias, dicha contribución tenía carácter de impuesto sobre el volumen de negocios».

En el caso del reciente Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, no puede negarse su condición de impuesto neutral. Como hemos apuntado más arriba, la neutralidad se consigue a través del mecanismo de la repercusión sobre el consumidor final. La simetría con el IVA en este último punto es tal que cuando la operación gravada deba documentarse en factura o documento equivalente que permita su deducción, la repercusión de las cuotas devengadas se desglosarán en el citado documento, reflejándolas separadamente del resto de los conceptos comprendidos en el mismo. Resulta, asimismo, sintomático en lo que a la característica de la neutralidad se refiere que se graven, además de las entregas al por menor, las operaciones de autoconsumo.

Como consecuencia de cuanto hemos razonado, si bien entre el nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y el género de los gravámenes sobre la cifra de negocios hay coincidencia en lo que se refiere a su neutralidad, sin embargo al no reunir los caracteres de generalidad y tributo multifásico hay que admitir que el recientemente creado IVMDH no vulnera la prohibición del artículo 33 de la Sexta Directiva y, por consiguiente, a este respecto no puede considerarse contrario al ordenamiento comunitario.