

## LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO-LEGISLADOR EN EL CASO DEL «CÉNTIMO SANITARIO»

**Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño**

*Socio responsable del área de Aduanas  
e Impuestos Especiales en EY Abogados*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

---

### EXTRACTO

Recientemente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha emitido ocho sentencias por las que se declara la responsabilidad patrimonial del Estado como legislador del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, popularmente conocido como «céntimo sanitario». Las sentencias, que resuelven los ocho procedimientos tramitados por la Sala «con carácter preferente», anticipan pronunciamientos de idéntico o similar contenido para los numerosos recursos interpuestos frente al Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de febrero de 2015, que denegó de forma acumulada más de mil solicitudes de indemnización formuladas por diversos reclamantes entre marzo de 2014 y febrero de 2015. Ello supone un nuevo hito relevante en la cadena de controversias que se han venido suscitando desde hace años respecto de este impuesto en diversas instancias administrativas y judiciales.

Como era de prever, las sentencias han sido objeto de una gran atención pública. Desde un punto de vista jurídico, constituyen una referencia clave en la definición de los límites y responsabilidades a las que se enfrenta el Estado a la hora de legislar en materia tributaria; desde una óptica socio-económica, además, han sido objeto de gran interés en sectores como el del transporte, intensivo en el consumo de carburantes y muy atomizado, y en el que un gran número de pequeñas empresas y autónomos aguardaban una posible condena a España como una legítima forma de obtener, no solo un merecido resarcimiento del daño soportado sino también un cierto alivio financiero tras varios años de intensa crisis económica.

En este trabajo se analizan en detalle los antecedentes del caso, que sirven para contextualizar adecuadamente las sentencias, así como el contenido y efectos más relevantes de las mismas.

**Palabras claves:** responsabilidad, patrimonial, Estado, céntimo y sanitario.

---

*Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 18-05-2016*

## THE FINANCIAL LIABILITY OF THE STATE IN THE CASE OF THE TAX ON THE RETAIL SALES OF HYDROCARBONS

Pedro González-Gaggero Prieto-Carreño

---

### ABSTRACT

On February 2016, the Spanish Supreme Court (Contentious-Administrative Area) has submitted eight rulings where it declares the Spanish Estate to be financially liable in condition of legislator of the Tax on the Retail Sales of Hydrocarbons, commonly known as «sanitary cent». The rulings, which resolves the eight procedures selected by the Court for its preferential processing, anticipates similar or identical decisions for the numerous appeals filed against the Agreement adopted by the Council of Ministers on February 27th, 2015, denying more than a thousand of compensation requests filed by several applicants between March 2014 and February 2015. The rulings constitute a new relevant milestone within the long succession of controversies raised before different administrative and judicial bodies in connection with this tax.

As it was expected, the rulings have attracted much public attention. From a legal perspective, they constitute a key reference with regards to the definition of the limits and responsibilities the State faces within its tax legislative activity; from a socio-economic point of view, the rulings have also raised big interest in sectors such as the transport, intensive in the consumption of hydrocarbons and very atomized, where a great number of small companies and self-employed individuals hoped for a potential conviction against the State as a legitimate way to obtain a compensation of the damage suffered as a result of the payment of the tax and as a financial aid to mitigate the effects of several years of an intense economic crisis.

This work develops a detailed analysis of the background of the case, which is useful to properly contextualize the rulings, as well as its main content and more relevant effects.

**Keywords:** financial, liability, State, tax and hydrocarbons.

---

---

## Sumario

1. Planteamiento
2. Incompatibilidad del IVMDH con la Directiva de impuestos especiales
  - 2.1. El incumplimiento del requisito de la finalidad específica
  - 2.2. La incorrecta fijación del momento del devengo del impuesto
3. Fundamento de la responsabilidad patrimonial del Estado por actos legislativos contrarios al Derecho comunitario
4. Los requisitos para declarar responsable al Estado a la luz de la jurisprudencia del TJUE
  - 4.1. La norma violada ha de conferir derechos a los particulares
  - 4.2. Relación de causalidad directa entre la infracción y el daño
  - 4.3. La violación ha de estar suficientemente caracterizada
5. La evolución de la doctrina del TS respecto de la responsabilidad patrimonial por impuesto contrario a Derecho comunitario: la Sentencia «Transportes urbanos»
6. El Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de febrero de 2015
  - 6.1. Aspectos generales y consideraciones previas del acuerdo
  - 6.2. Argumentos dirigidos a negar el incumplimiento «caracterizado»
  - 6.3. La intangibilidad de las autoliquidaciones firmes del impuesto
7. Análisis de la naturaleza «caracterizada» del incumplimiento del Derecho comunitario por parte del legislador
  - 7.1. Los criterios del TJUE para «caracterizar» el incumplimiento
  - 7.2. Circunstancias previas a la aprobación del IVMDH (años 2000 y 2001)
    - 7.2.1. La jurisprudencia previa del TJUE
    - 7.2.2. Las advertencias de la Comisión con carácter previo a la aprobación del IVMDH
  - 7.3. Circunstancias acaecidas durante la vigencia del IVMDH (2002-2012)
    - 7.3.1. Expediente de infracción por parte de la Comisión Europea (2002-2008)
    - 7.3.2. La reforma del sistema de financiación autonómica (2009)
  - 7.4. Circunstancias posteriores a la STJUE de 27 de febrero de 2014
8. Las SSTs de 18 y 24 de febrero de 2016, que declaran la responsabilidad patrimonial del Estado por el IVMDH
  - 8.1. Consideraciones generales

- 8.2. Reconocimiento del incumplimiento cometido por el legislador como suficientemente caracterizado
  - 8.3. La relación de causalidad entre el incumplimiento «caracterizado» estatal y el daño sufrido por los reclamantes
  - 8.4. La seguridad jurídica
  - 8.5. El riesgo de enriquecimiento injusto
  - 8.6. La determinación de la cuantía de la indemnización. Acreditación y comprobación del daño sufrido por el reclamante
  - 8.7. Actualización de la cantidad indemnizable y reconocimiento de intereses
9. Conclusiones

## Bibliografía

## 1. PLANTEAMIENTO

Dentro del marco del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas (CC. AA.) de régimen común instaurado por la Ley 21/2001, se preveía, ya en dicha ley (arts. 17 y 18), la creación de un nuevo tributo objeto de cesión íntegra a las CC. AA., denominado Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).

El proceso de creación del tributo culminó con el artículo 9 de la Ley 24/2001, por el que se establecieron sus elementos esenciales, todos ellos sometidos por mandato de la Ley General Tributaria (LGT) al principio de reserva legal. Así, a lo largo de los 15 apartados del artículo 9 se fijaron elementos tales como: la naturaleza del impuesto (apdo. Uno), su ámbito territorial (Dos) y objetivo (Tres), determinados conceptos y definiciones relevantes (Cuatro), el hecho imponible (Cinco), las exenciones (Seis), los sistemas de devolución (Seis bis), los sujetos pasivos (Siete), el devengo (Ocho), la base imponible (Nueve), los tipos de gravamen (Diez), las normas de repercusión (Once) y de gestión (Doce), el régimen específico de infracciones y sanciones (Trece) y la habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado (Catorce).

Casi con carácter inmediato a la creación del impuesto, empezaron a surgir voces, tanto desde la doctrina especializada como en el seno de las instituciones comunitarias, que alertaron acerca de su posible incompatibilidad con el Derecho comunitario. Así, ya en febrero de 2002, dos eurodiputados españoles formularon una pregunta escrita al Comisario de Fiscalidad, en la que abiertamente advertían sobre la posible contradicción del impuesto con el Derecho comunitario. La respuesta del Comisario Bolkestein, fechada el 9 de abril de 2002, concluía con el siguiente anuncio: «Es intención de la Comisión recabar, mediante el envío de una carta a las autoridades españolas, pormenores de la legislación española en la materia. A la luz de la respuesta que remita el Gobierno español, se analizará la compatibilidad de esta ley con la ley española».

Pues bien, tras un interminable peregrinar por diversas instancias administrativas y judiciales, finalmente pudimos asistir a la derogación del impuesto (enero de 2013) y a la declaración formal de su contradicción con el Derecho comunitario (febrero de 2014). Pese a que las razones de la incompatibilidad del impuesto con el Derecho comunitario eran evidentes desde el principio, la actitud renuente de la Administración española y la indecisión de la Comisión Europea terminaron provocando que la litigiosidad en este ámbito haya sido de una duración e intensidad muy superiores a lo que hubiera resultado normalmente necesario.

Si bien la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12) contenía un mandato claro de resarcimiento a los contribuyentes perjudicados por el impuesto, ello no impidió que se volvieran a suscitar controversias respecto

del modo en el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) quiso dar cumplimiento a dicha obligación.

Así, por lo que se refiere a los periodos que no estaban prescritos en el momento en el que recayó la sentencia, ya fuera por encontrarse a dicha fecha los mismos dentro del plazo de cuatro años de ejercicio de la acción para solicitar devolución de ingresos indebidos (años 2010 a 2012), ya por haberse interrumpido dicho plazo de prescripción anteriormente mediante la presentación de las solicitudes y recursos correspondientes, se suscitaron diversas controversias respecto del modo en el que la AEAT intentó dar cumplimiento a la condena del TJUE. Entre estas discrepancias destaca el intento de la Administración, felizmente frustrado, de devolver únicamente las cuotas soportadas del IVMDH en una medida tal que mantuviera el gravamen efectivo sobre los hidrocarburos por encima de los niveles mínimos de imposición previstos en la Directiva 2003/96, del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, la Directiva 2003/96).

Por lo que respecta a los periodos que ya estaban prescritos o cerrados por desestimación firme a la fecha de la STJUE, el Consejo de Ministros se mostró contrario, a partir de un primer pronunciamiento recaído el 27 de febrero de 2015, a admitir la responsabilidad patrimonial del Estado como legislador del IVMDH. Esta circunstancia abrió un nuevo escenario de controversia judicial ante el Tribunal Supremo (TS) que amenazaba con retrasar varios años más la solución final de todo este asunto. Afortunadamente, las sentencias de febrero de 2016, declarativas de la responsabilidad patrimonial del Estado, no solo han resuelto fundadamente en Derecho las pretensiones aducidas por los reclamantes, sino que lo han hecho de un modo inusualmente rápido, abriendo con ello las puertas a la obtención de un merecido resarcimiento por parte de los contribuyentes perjudicados por el impuesto.

## 2. INCOMPATIBILIDAD DEL IVMDH CON LA DIRECTIVA DE IMPUESTOS ESPECIALES

La imposición sobre los hidrocarburos, como la de otros productos sujetos a impuestos especiales (II. EE.), está sujeta a reglas de armonización comunitaria. En concreto, el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (en lo sucesivo, la Directiva de II. EE.), vigente en el momento de creación del IVMDH, establecía que: «Los productos a que se refiere el apartado 1 [los hidrocarburos, el alcohol y las bebidas alcohólicas, y las labores de tabaco] 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», redacción que se mantiene en términos muy similares en la hoy vigente Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, que deroga la Directiva 92/12/CEE.

De acuerdo con estos preceptos, los Estados miembros se ven sometidos a dos limitaciones fundamentales a la hora de introducir impuestos nacionales sobre los hidrocarburos, distintos de los II. EE. sujetos a armonización comunitaria (en España, el Impuesto especial sobre Hidrocarburos aprobado por la Ley 38/1992). Estas limitaciones son las siguientes:

1. El impuesto ha de tener *finalidad específica*.
2. El impuesto debe *respetar las normas comunitarias aplicables a los II. EE. o el IVA* en materia de base imponible, cuota tributaria, devengo y control del impuesto.

Pues bien, la Ley 24/2001 por la que se creó el IVMDH incumplía de forma notoria ambas limitaciones, ya que, por un lado, el impuesto carecía de finalidad específica más allá de la meramente presupuestaria, y, por el otro, fijaba el devengo del impuesto en una fase distinta de aquellas en las que ordinariamente se produce la exigibilidad de los II. EE. o del IVA.

## 2.1. EL INCUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE LA FINALIDAD ESPECÍFICA

El artículo 9.Uno de la Ley 24/2001 (bajo el título de «Naturaleza») configuraba el IVMDH como un impuesto indirecto sobre el consumo, de carácter monofásico, cuya finalidad era la de recabar fondos dirigidos a financiar el gasto sanitario y, eventualmente, actuaciones de carácter medioambiental. Dado que el IVMDH no parecía estar configurado para disuadir del consumo de los hidrocarburos que constituían su ámbito objetivo, sino simplemente para dotar de recursos financieros adicionales a las CC. AA., su aprobación vino acompañada de dudas acerca del cumplimiento del requisito de la finalidad específica previsto en la directiva.

Este requisito ya había sido objeto de una interpretación clara y detallada, por ejemplo, en los apartados 38 a 40 de las conclusiones enunciadas por el abogado general del TJUE, señor Saggio, en el asunto C-437/97, texto del que se extraen tres conclusiones principales:

- A nivel conceptual, pueden considerarse finalidades específicas las dirigidas a proteger el medio ambiente o la salud pública, o a promover el turismo, el deporte, la cultura o los espectáculos. Por el contrario, no puede reputarse como tal el objetivo de cubrir las necesidades generales de financiación de un ente público (fin meramente presupuestario).
- La evaluación acerca de si un impuesto con una pretendida finalidad específica (medioambiental, de protección de la salud, etc.) cumple el requisito establecido por la directiva, puede hacerse tanto desde el punto de vista de la estructura del gravamen como de la eventual afectación de la recaudación obtenida a unos determinados fines.
- La habilitación concedida a los Estados para establecer impuestos nacionales adicionales a los II. EE. armonizados tiene carácter excepcional, de modo que el cumplimiento de los requisitos dispuestos para ello ha de interpretarse de manera restrictiva.

Por su parte, el TJUE ya había tenido ocasión de interpretar con claridad el alcance y límites del requisito de la finalidad específica en dos sentencias recaídas a principios del año 2000:

- Sentencia de 24 de febrero de 2000, recaída en el asunto C-434/97, en la que el tribunal declaró compatible con el Derecho comunitario un impuesto francés que gravaba las bebidas con un grado alcohólico superior al 25% vol., y cuyos rendimientos iban destinados a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social.
- Sentencia de 9 de marzo de 2000, recaída en el asunto C-437/97, en la que el tribunal declaró contrario a Derecho comunitario un impuesto austriaco que gravaba la venta minorista de bebidas alcohólicas (además de otros productos como los helados), y cuya finalidad declarada era, simplemente, la de aumentar la autonomía financiera de las entidades locales.

Ambos pronunciamientos son perfectamente complementarios y permiten definir un cuadro de gran claridad conceptual, ya que mientras la primera de las sentencias analiza el requisito de la finalidad específica desde un punto de vista positivo (entendiéndolo cumplido por el impuesto francés objeto de examen), la segunda lo hace desde una perspectiva negativa (considerándolo incumplido por el impuesto austriaco que había dado lugar al litigio).

Así, en la primera de las citadas sentencias (asunto C-434/97), el tribunal aclara el alcance del requisito de la finalidad específica al señalar que: «[...] habida cuenta de la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y de la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas *no presupuestarias*, el Consejo introdujo el artículo 3, apartado 2, en la Directiva. La finalidad... es permitir a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo fijado por la Directiva..., otros impuestos indirectos que persigan una *finalidad específica*, es decir **un objetivo no presupuestario**». En sus conclusiones previas a la sentencia, el abogado general señor Saggio ya había dado por válido el fin específico alegado por el Estado francés, que era el de proteger la salud de los consumidores mediante la disuasión del consumo de las bebidas de mayor graduación alcohólica, objetivo que resultaba coherente con el hecho de que el impuesto gravase exclusivamente los productos de mayor contenido alcohólico. Además, el Gobierno francés pudo acreditar que la creación del impuesto había coincidido con una reducción del consumo de las bebidas gravadas, circunstancia que reforzaba, desde el punto de vista de su eficacia y resultados, su finalidad sanitaria.

Pero es, sin duda, la Sentencia de 9 de marzo de 2000 (asunto C-437/97) la que de un modo más expresivo interpreta la limitación establecida por la directiva, ya que el TJUE rechazó todas las pretendidas finalidades específicas alegadas por el gobierno austriaco.

En primer lugar, el Gobierno austriaco alegó que el impuesto sobre las bebidas pretendía reforzar la autonomía financiera de las entidades territoriales. A ello respondió el tribunal, de modo claro e inequívoco, que: «... el aumento de la autonomía municipal mediante el reconocimiento

de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo... constituir una finalidad específica...» (puntos 32 y 33 de la sentencia).

En segundo lugar, el Gobierno austriaco sostuvo que la finalidad específica del impuesto sobre las bebidas consistía en «compensar las considerables cargas soportadas por los municipios debido a las obligaciones que causa el turismo». Sin embargo, el TJUE también rechazó este supuesto objetivo, debido a que (puntos 34 y 35) «no se impone a los municipios ninguna afectación predeterminada y no existe una relación con las infraestructuras turísticas o con el desarrollo del turismo, puesto que dicho impuesto, que grava las bebidas con independencia del lugar en el que se consumen, también se percibe en lugares no turísticos. Por lo demás,... ya existen en Austria impuestos orientados específicamente a promover el turismo...».

En tercer lugar, el Gobierno austriaco adujo que el impuesto tenía por objetivo proteger la salud pública, porque incitaba al consumo de bebidas no alcohólicas, menos gravadas que las bebidas alcohólicas. Este argumento también decayó ante la evidencia de que el sistema tributario austriaco contenía ciertos elementos que no resultan coherentes con esta pretendida finalidad<sup>1</sup>.

De estos pronunciamientos se extrae con claridad que para que pueda concluirse que un impuesto sobre el alcohol o los hidrocarburos dispone de una finalidad específica, es imprescindible que dicho impuesto persiga un objetivo que exceda de lo meramente presupuestario, y además que dicho pretendido objetivo no presupuestario (medioambiental, sanitario) no se configure como un mero enunciado vacío de contenido, sino que se verifique por medio de una estructura impositiva orientada a tal fin, o, al menos, mediante una afectación clara y directa de la recaudación obtenida a los objetivos perseguidos por el gravamen.

Habida cuenta de la claridad de esta jurisprudencia previa del TJUE, no es de extrañar que tanto las conclusiones del abogado general señor Wahl, fechadas el 24 de octubre de 2013, como la propia STJUE de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora, S.L. contra TEAR de Cataluña y Generalitat de Catalunya), declarasen que el IVMDH carecía de la finalidad específica requerida por el artículo 3.2 de la directiva.

En sus conclusiones, el señor Wahl subrayó que el objetivo meramente presupuestario de incrementar la capacidad financiera de las CC. AA. no podía reputarse finalidad específica a estos efectos. Respecto de otros posibles fines concurrentes (proteger la salud pública o el medio am-

<sup>1</sup> «[...] la venta directa de vino en Austria está exenta del impuesto sobre las bebidas, de forma que es discutible que dicho impuesto tenga por objetivo disuadir del consumo de bebidas alcohólicas y persiga una finalidad de protección de la salud pública. Además... el vino de uvas producido y vendido directamente por las explotaciones vinícolas nacionales se beneficia en Austria de un tipo reducido de IVA, de forma que una bebida como el vino austriaco vendido directamente en los lugares de producción está globalmente menos gravada que una bebida no alcohólica como el zumo de naranja. Precisamente, el impuesto sobre las bebidas grava, al mismo tipo que las bebidas alcohólicas (10%), los helados y, aunque a un tipo menor (5%), las bebidas no alcohólicas, lo que también indica que la protección de la salud pública no ha sido la finalidad específica de la legislación controvertida».

biente), el abogado general aclaró que para determinar si dichas finalidades concurrían efectivamente, había de atenderse: i) bien a la estructura del impuesto; ii) o bien a la afectación de los rendimientos a la consecución de una finalidad específica (no presupuestaria).

Respecto de la *estructura del impuesto*, el abogado general señaló que constituye la herramienta principal para identificar una «finalidad específica»<sup>2</sup>. En el caso del IVMDH, sin embargo, el señor Wahl no apreció que dicha estructura fuera concebida para desincentivar el consumo de hidrocarburos o promover el consumo de otros productos menos dañosos desde el punto de vista sanitario o medioambiental. Por lo que se refiere a la *afectación de los rendimientos*, el señor Wahl recaló que ha de existir un vínculo estrecho entre el modo en que se emplean los rendimientos obtenidos y la consecución de la finalidad específica (no presupuestaria) del impuesto. En el caso del IVMDH, sin embargo, la afectación de los rendimientos a fines sanitarios (y, en algún caso, medioambientales) se definía en términos muy generales, sin que se hubiera «... acreditado ninguna relación directa entre, por una parte, las medidas financiadas con los rendimientos procedentes del IVMDH y, por otra, la finalidad de eludir y subsanar las repercusiones perjudiciales derivadas del consumo de hidrocarburos».

Estas apreciaciones del abogado general fueron acogidas, en términos más contundentes si cabe, por la STJUE de 27 de febrero de 2014 (apdos. 20 a 26). En dicha resolución, el TJUE recordó su doctrina previa en la materia, según la cual «una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario», haciendo mención, en particular, al precedente constituido por la Sentencia EKW y Wein & Co, asunto C-437/97, de 9 de marzo de 2000 (Sentencia EKW), en la que había confirmado que «... el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario».

Por lo que se refiere al caso concreto del IVMDH, el TJUE ni siquiera analizó si la *estructura* del impuesto estaba dirigida a disuadir del consumo de hidrocarburos y garantizar la protección del medio ambiente, al no haberse hecho mención al respecto en las observaciones escritas del Reino de España ante el tribunal. Sí analizó el tribunal la posibilidad de que el IVMDH pudiese alcanzar una finalidad específica por vía de la *afectación de sus rendimientos* al cumplimiento de dichos fines: «Tal sería el caso... si los rendimientos... debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos..., de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto». Sin embargo, concluyó el TJUE que no se apreciaba dicho vínculo directo entre los rendimientos obtenidos y la pretendida finalidad específica del impuesto, ya que: i) los gastos sanitarios y medioambientales generales de las CC. AA. no solo se financian con la recaudación obtenida por el IVMDH sino también por otros impuestos; ii) no existe un mecanismo previo de afectación de los rendimientos del IVMDH a fines sanitarios o medioambientales.

<sup>2</sup> Según el señor Wahl: «puede identificarse una finalidad no presupuestaria cuando un impuesto se fija en un nivel que desincentiva o incentiva un determinado comportamiento. Así ocurre, en particular, cuando el nivel del impuesto varía en función de los efectos perjudiciales para la salud o el medio ambiente del producto gravado».

## 2.2. LA INCORRECTA FIJACIÓN DEL MOMENTO DEL DEVENGO DEL IMPUESTO

Como se ha indicado, el artículo 3.2 de la Directiva de II. EE. imponía, aparte del de la finalidad específica, un segundo requisito para que los Estados, con carácter excepcional y con sujeción a una interpretación restrictiva del precepto, pudieran crear impuestos nacionales adicionales sobre bienes que ya se encontrasen sujetos a II. EE. Así, el precepto exigía que tales tributos respetasen «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».

En relación con el alcance de esta regla, surgió una primera controversia derivada de su diferente redacción recogida en las diversas versiones lingüísticas de la directiva. Así, mientras que en algunas versiones del texto (entre ellas, la española), la utilización de la partícula «o» concedía una alternativa entre el respeto de las normas impositivas comunitarias relativas a los II. EE. y la observancia de las referentes al IVA, el término «y» empleado en otras redacciones parecía exigir que se respetasen ambos tipos de normas conjuntamente. Esta discrepancia fue resuelta de forma inequívoca por el TJUE en las dos sentencias del año 2000 a las que hemos hecho mención con anterioridad (asuntos C-434/97, apdos. 24 a 27, y C-437/97, apdos. 44 a 47), en las que el tribunal confirmó que la redacción correcta es la que confiere la opción alternativa entre el respeto a las reglas de uno u otro tipo de impuesto, dado que las normas sobre II. EE. e IVA son, en muchos aspectos, incompatibles entre sí y que la conformidad de un mismo impuesto con ambas entrañaría indudables dificultades prácticas.

Pues bien, atendiendo al texto en castellano de la directiva, declarado correcto por el TJUE, el legislador español, en el momento de crear el IVMDH, únicamente debía ajustar el nuevo impuesto a las normas que regulan los elementos estructurales, bien del IVA, bien de los II. EE. Esto es, el legislador podía crear un impuesto similar al IVA, con devengo plurifásico, base imponible proporcional (fijada en función del precio del producto), etc., o uno semejante a los II. EE., con devengo monofásico, base imponible específica (fijada por unidad de medida), etc. No obstante, una vez que optó por la configuración monofásica, lo que no podía hacer el legislador es fijar el devengo del IVMDH en un momento distinto del de la exigibilidad de los II. EE.

Así, ha de recordarse que en los II. EE., como regla general, el devengo se produce con la puesta a consumo de los productos mediante la ultimación del régimen suspensivo, ultimación que tiene lugar con la salida de los mismos de la última instalación suspensiva (generalmente, un depósito fiscal) presente en la cadena de suministro. El IVMDH, por el contrario, se devengaba con la venta minorista, fase posterior a la exigibilidad del impuesto especial, que ya se había debido devengar anteriormente a la salida de los productos del «último» depósito fiscal.

Curiosamente, de nuevo, el legislador español disponía del precedente cercano de la Sentencia EKW, en la que el TJUE había declarado contrario a la Directiva de II. EE. un impuesto austriaco que presentaba una incidencia en materia de devengo idéntica a la del IVMDH (puntos 48 y 49): «[...] el impuesto sobre las bebidas no respeta el sistema general de las normas relativas

a los impuestos especiales [...] no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que solo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6.1 de la Directiva [...] tampoco respeta el sistema general de las normas aplicables al IVA [...] únicamente se percibe en el momento de la venta al consumidor y no en cada fase del proceso de producción...».

Como ya se ha señalado, la STJUE de 27 de febrero de 2014 por la que se declaró que el IVMDH era contrario a la Directiva de II. EE., lo hizo con base en el argumento de que el impuesto carecía de la finalidad específica requerida por el texto comunitario. El tribunal consideró innecesario evaluar también si, tal como sostenía el órgano jurisdiccional remitente [el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña, que había formulado la cuestión prejudicial origen del procedimiento] y había confirmado en sus conclusiones escritas el abogado general, señor Wahl, el IVMDH presentaba además una anomalía en materia de devengo que también hacía el impuesto incompatible con el Derecho comunitario.

A nuestro juicio, parece evidente que, de haber entrado a analizar el tribunal este segundo motivo de impugnación, hubiera también coincidido con el abogado general en este punto, dada la gran similitud del devengo del IVMDH con el del impuesto austriaco sobre las bebidas enjuiciado en la Sentencia EKW. A este respecto, cabe recordar alguna de las consideraciones vertidas por el señor Wahl en sus conclusiones (puntos 34 y ss.), en las que confirmó, con toda claridad, que el IVMDH resultaba también contrario a la directiva por haber fijado el devengo en un momento distinto del previsto para el Impuesto Especial (armonizado) sobre Hidrocarburos:

- El abogado general recuerda que esta cuestión ya fue abordada por el TJUE en la Sentencia EKW antes citada, cuya conclusión es «directamente aplicable» a este asunto.
- Añade el señor Wahl que «aunque la directiva... no distingue expresamente entre los cuatro criterios (base imponible, liquidación, devengo y control del impuesto) en cuanto a su orden de importancia respectivo para determinar si el impuesto en cuestión respeta el sistema general de los impuestos especiales o del IVA, ... pone no obstante especial énfasis en el devengo. Esto se debe a su importancia para el buen funcionamiento del mercado interior».
- Por último, indica también el señor Wahl que el desajuste existente entre el devengo del IVMDH y el del impuesto especial también conlleva incidencias en otros de los elementos respecto de los que la directiva exige que haya identidad entre el impuesto nacional y el impuesto especial armonizado. En concreto, el *control* del producto se ve afectado, ya que mientras en el impuesto especial, dicho control cesa una vez que el producto abandona el depósito fiscal, en el caso del IVMDH el control ha de continuar hasta que se produce la venta al consumidor final. Por otro lado, por lo que se refiere a la *liquidación* del impuesto, el desajuste se produce por el hecho de que el Impuesto sobre Hidrocarburos pueda estar sujeto a presentación mensual mientras que el IVMDH tiene, en todo caso, carácter trimestral. De igual modo, y si bien es una cuestión que tiene quizás más que ver con la *base imponible* que con la liquidación

del impuesto, se observa que mientras el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos se calcula sobre la base de su temperatura a 18°, el IVMDH queda sujeto a gravamen en función de su medición a temperatura ambiente. Por último, ha de considerarse que mientras el *sujeto pasivo* del Impuesto sobre Hidrocarburos es el titular de la instalación suspensiva en la que se produce la ultimación del impuesto, el sujeto pasivo del IVMDH es aquel que realiza la venta minorista de los hidrocarburos.

De lo expuesto se concluye que el IVMDH también incumplía de forma flagrante el segundo requisito previsto por la directiva, incumplimiento que se añadía al ya mencionado de la «finalidad específica».

### 3. FUNDAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO POR ACTOS LEGISLATIVOS CONTRARIOS AL DERECHO COMUNITARIO

Mientras que la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas cuenta con un fundamento constitucional bien definido en el artículo 106.2 de la Constitución española (CE)<sup>3</sup>, y un desarrollo normativo concreto en los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), lo cierto es que la situación respecto de la responsabilidad por hecho de ley presenta ciertas particularidades.

Su engarce constitucional tradicionalmente se ha referido al artículo 9.3 de la CE, que garantiza los principios de legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Como se puede apreciar, se trata de una declaración solemne de responsabilidad, que en general se viene interpretando como responsabilidad patrimonial y no solo política, pero que dada su enunciación genérica y poco específica, el TS fue reacio a aplicar directamente con anterioridad a la entrada en vigor de la LRJAP y PAC.

El desarrollo del artículo 9.3 de la CE se canalizó mediante la introducción, dentro del capítulo relativo a la responsabilidad patrimonial del Estado en la LRJAP y PAC, de un nuevo precepto específico (art. 139.3) relativo a la responsabilidad por actos legislativos: «Las Administraciones públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que estos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos».

<sup>3</sup> «Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos».

Esta previsión constituyó en su momento una absoluta novedad. Antes de la vigente Constitución, ni las leyes ni los tribunales acogían la posibilidad de exigir compensación al Estado por los daños y perjuicios derivados directamente de las leyes, postura que otorgaba un cierto carácter de inviolabilidad al ejercicio de la soberanía de las Cortes Generales, expresada a través de la ley. Así, antes de la Constitución de 1978, los tribunales, por una parte, sostenían que el artículo 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957 regulaba exclusivamente la responsabilidad de la Administración pública y no la del Jefe del Estado o de las Cortes, y por otra, que la Administración se limitaba a aplicar las previsiones de una ley, la cual no concedía compensación alguna. Por lo tanto, hasta 1978 no ha sido posible reclamar compensación por los perjuicios que tuvieran su origen directo en una ley, cualquiera que fuera su naturaleza y envergadura. Tales perjuicios se configuraban como cargas legales y no como daños indemnizables.

La posibilidad de exigir responsabilidad del Estado legislador se abre pues a partir de la Constitución de 1978, y ha sido fruto de una creación doctrinal del TS, a partir de ciertas aportaciones del Tribunal Constitucional (TC) y del TJUE. Pero esta responsabilidad no es única y uniforme, ya que admite modalidades según se trate de (i) la responsabilidad patrimonial por ley nula; (ii) la responsabilidad por leyes de contenido expropiatorio; y (iii) la denominada «tercera vía», en la que la indemnización se anuda a una ley válida y no expropiatoria que, sin embargo, causa un daño singularizado e imprevisible a una categoría de ciudadanos.

En lo que respecta a las lesiones debidas a leyes declaradas contrarias al Derecho de la Unión Europea, el propio TJUE, a partir de su Sentencia de 19 de noviembre de 1991, asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, Francovich y Bonifaci («Sentencia Francovich»), seguida de otras como la de 5 de marzo de 1996, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, Brasserie du pêcheur c. RFA («Sentencia Brasserie du pêcheur») y Factortame III («Sentencia Factortame III»), ha establecido el principio de la responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares por violaciones del Derecho europeo. Esta responsabilidad dispone de un triple fundamento en el principio de eficacia plena del Derecho comunitario<sup>4</sup>, en la tutela efectiva de los derechos reconocidos por el Derecho comunitario a los particulares y en el denominado «principio de lealtad o cooperación comunitaria», que obliga a los Estados a adoptar todas las medidas generales o particulares para asegurar el cumplimiento del Derecho comunitario, entre ellas, la de eliminar las consecuencias ilícitas de una violación del mismo.

A este respecto, a falta de disposiciones en el Tratado de la Unión que regulen de forma expresa y precisa las consecuencias de las infracciones del Derecho de la Unión Europea por parte de los Estados miembros, el TJUE fundamenta esta responsabilidad en el ejercicio del mandato que le compete –*ex arts. 267 y 268 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)*– dirigido a garantizar la observancia del Derecho en la interpretación y la aplicación del TFUE.

<sup>4</sup> Sentencia Francovich: «la plena eficacia de las normas comunitarias se vería cuestionada y la protección de los derechos que reconocen se debilitaría si los particulares no tuvieran la posibilidad de obtener una reparación cuando sus derechos son lesionados por una violación del Derecho comunitario imputable a un Estado miembro».

Por último, cabe recordar que el principio de la responsabilidad extracontractual de la Comunidad, establecido en el artículo 340 del TFUE, no es sino una expresión del principio general, reconocido en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, conforme al cual una acción u omisión ilegal produce la obligación de reparar el perjuicio causado. Así, la responsabilidad del Estado miembro se produce y es exigible por la vulneración del Derecho de la Unión Europea, con independencia del órgano que haya sido autor de la acción u omisión causante del incumplimiento, y ello incluso si se trata del legislador nacional<sup>5</sup>.

#### 4. LOS REQUISITOS PARA DECLARAR RESPONSABLE AL ESTADO A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

La jurisprudencia comunitaria (Sentencias *Brasserie du Pêcheur* y *Factortame III*, entre otras) reconoce, con base en el artículo 340 del TFUE, un derecho de los ciudadanos a ser indemnizados por los poderes públicos en aquellos casos en los que se cumplan tres requisitos: i) que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares; ii) que la violación esté suficientemente caracterizada, y iii) por último, que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas.

Por su parte, el TS se ha hecho eco de esta doctrina en pronunciamientos reiterados<sup>6</sup> en los que ha confirmado que para estimar la existencia de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la Unión Europea deben concurrir los siguientes requisitos: (i) daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado que en ningún caso la parte reclamante tiene el deber jurídico de soportar por violación de una norma jurídica que confería derechos a los particulares (*cf.* arts. 139.2 y 141.1 LRJAP y PAC), (ii) la existencia de una relación directa, inmediata y exclusiva de causa a efecto, y (iii) que la infracción del Derecho de la Unión Europea sea suficientemente caracterizada.

##### 4.1. LA NORMA VIOLADA HA DE CONFERIR DERECHOS A LOS PARTICULARES

Para estimar la reclamación de responsabilidad es preciso apreciar la producción de un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado que en ningún caso el sujeto reclamante

<sup>5</sup> Así lo declara también la Sentencia *Francovich*: «el principio conforme al cual los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que les sean imputables es aplicable cuando el incumplimiento reprochado sea atribuido al legislador nacional».

<sup>6</sup> SSTs de 17 de septiembre de 2010 (rec. 153/2007), 3 de diciembre de 2010 (rec. 345/2007), 13 de diciembre de 2010 (rec. 346/2007), 23 de diciembre de 2010 (rec. 504/2007).

tenga el deber jurídico de soportar (*cf.* arts. 139.2 y 141.1 LRJAP y PAC), requisito que entronca con la exigencia comunitaria de que se haya infringido una norma jurídica que tuviera por objeto conferir derechos a los particulares.

En general, este primer requisito se cumple cuando el acto legislativo estatal conculca principios o libertades comunitarias como las de no discriminación fiscal, o una de las cuatro libertades comunitarias básicas de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, que gozan de eficacia directa, y pueden configurarse como auténticos derechos públicos subjetivos. Y lo mismo podría decirse, en cuanto a los derechos fundamentales reconocidos en la Carta de Niza, o en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, en la medida en que tengan trascendencia en materia tributaria. O, por último, por el hecho de que la norma deniegue o reste virtualidad a derechos reconocidos por el Derecho derivado, como por ejemplo, una directiva comunitaria, cuya errónea, tardía o defectuosa transposición puede determinar la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador.

En el caso que nos ocupa, la disposición infringida por la Ley 24/2001 (el art. 3.2 de la Directiva de II. EE.) trata de garantizar la efectividad de las libertades comunitarias, en concreto, de la libre circulación de mercancías. Por medio de dicha norma, el legislador comunitario pretendía asegurar un mínimo nivel de armonización en la imposición indirecta sobre determinados bienes «sensibles» (hidrocarburos, alcohol, etc.), evitando con ello la aparición de una fiscalidad nacional paralela que pudiese obstaculizar la circulación interior de mercancías.

De lo anterior se concluye que la creación del IVMDH supuso un acto de violación de una norma que perseguía atribuir derechos a los particulares, violación que produjo a los sujetos que soportaron el impuesto, un daño individualizado y evaluable económicamente.

#### 4.2. RELACIÓN DE CAUSALIDAD DIRECTA ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DAÑO

En un segundo término, es preciso acreditar la relación directa, inmediata y exclusiva de causa a efecto, sin intervención extraña que pudiera influir alterando el nexo causal –sin incidencia de fuerza mayor, hecho de un tercero o conducta propia del perjudicado– entre la medida legislativa declarada contraria al Derecho de la Unión y el daño causado a los reclamantes.

En el caso del IVMDH, resulta inequívoca la existencia del nexo causal entre la declaración de ilegalidad del IVMDH dictaminada por el TJUE y el daño antijurídico que se irroga a los contribuyentes que se vieron obligados a soportar y satisfacer el tributo. El daño sufrido trae causa, de forma directa, exclusiva e inmediata, de la decisión del legislador de crear el IVMDH como impuesto nacional adicional sobre el consumo de hidrocarburos, así como de la decisión de mantener vigente dicho impuesto durante 11 años, pese a las advertencias de la Comisión Europea y de otros actores acerca de su inadecuación al Derecho comunitario.

#### 4.3. LA VIOLACIÓN HA DE ESTAR SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADA

A tenor de la jurisprudencia del TS, para estimar la responsabilidad patrimonial derivada del Estado legislador por infracción del Derecho europeo es exigible que la infracción sea suficientemente «caracterizada». La exigibilidad de este requisito podría resultar, sin embargo, discutible, ya que podría vulnerar los principios de equivalencia y efectividad.

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que este requisito no se exige en el caso de responsabilidad patrimonial por normas declaradas contrarias a la Constitución. Por ello, parece que la interpretación más acorde con el **principio de equivalencia**, que impide hacer de peor condición el incumplimiento del Derecho de la Unión frente al del Derecho interno, sería la de que la obligación de resarcir por infracción del Derecho comunitario surge con la mera apreciación del incumplimiento, sin necesidad de que la vulneración sea «caracterizada»<sup>7</sup>. A este respecto, parece difícil justificar el mantenimiento de dos «varas de medir»: una responsabilidad más estricta por vulneración de una norma de Derecho europeo, y otra más laxa, cuando tiene su origen en la infracción de la Constitución, máxime cuando el artículo 340 del TFUE declara que «en materia de responsabilidad extracontractual, la Unión deberá reparar los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros».

En segundo lugar, el **principio de efectividad** impone al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, que repare las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose que los requisitos establecidos por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden articularse de manera tal que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización<sup>8</sup>.

La jurisprudencia del TS, sin embargo, sí viene exigiendo la presencia de un incumplimiento «suficientemente caracterizado» para acceder a la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en los casos de vulneración del Derecho comunitario.

Así se hace implícitamente en varias sentencias relativas a la responsabilidad del Estado por el establecimiento de un régimen de deducción del IVA no amparado en la Sexta Directiva para aquellos contribuyentes que hubiesen percibido subvenciones (tres Sentencias de 17 de septiembre de 2010, recs. 373/2006, 149/2007 y 153/2007, y una de 17 de diciembre de 2010,

<sup>7</sup> Así se desprende de la STJUE de 5 de marzo de 1996 (Brasserie du Pêcheur, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, apartado 66): «Los tres requisitos contemplados anteriormente son necesarios y suficientes para generar, a favor de los particulares, un derecho a obtener reparación, sin excluir, no obstante, que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos».

<sup>8</sup> Véanse, en este sentido, las Sentencias de 30 de septiembre de 2003, Köbler, asunto C-224/01 (apdo. 58), y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, asunto C-524/04 (apdo. 123).

rec. 488/2007), así como, ya de forma explícita, en la Sentencia de 18 de enero de 2012 (rec. 588/2010), conclusión que la Sala funda en el principio de aplicación uniforme del Derecho de la Unión y en el distinto margen de apreciación que puede conferir al legislador en cada caso la Constitución de cada Estado miembro y el Derecho de la Unión común a todos ellos. Otras sentencias posteriores del Alto Tribunal han reiterado la exigencia de este requisito, de modo que, como señala RODRÍGUEZ CARBAJO<sup>9</sup>, «... el letrado que se proponga interponer una reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración fundada en infracción de las normas internas del Derecho comunitario, ha de tener en cuenta que ese plus de exigencia con respecto a las demás reclamaciones de responsabilidad patrimonial de la Administración que representa la necesidad de que exista una violación suficientemente caracterizada, puede estimarse consolidado con la mencionada STS de 22 de septiembre de 2014».

De este modo, cobra especial relevancia el análisis de si el incumplimiento cometido por el legislador al aprobar y mantener vigente el IVMDH, debe calificarse como «suficientemente caracterizado».

## 5. LA EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA DEL TS RESPECTO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL POR IMPUESTO CONTRARIO A DERECHO COMUNITARIO: LA SENTENCIA «TRANSPORTES URBANOS»

La doctrina del TS en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria ha pasado por sucesivas fases, en las que se ha ido abriendo y consolidando una jurisprudencia cada vez más favorable a reconocer a los contribuyentes el derecho al resarcimiento de los daños causados por el legislador tributario, como resultado de la adopción de normas legales contrarias a la Constitución o al Derecho comunitario.

**En una primera fase**, y en consonancia con la doctrina emanada del TC en algún pronunciamiento anterior controvertido, el TS era reticente a reconocer la obligación de indemnizar al contribuyente perjudicado por una ley fiscal contraria a Derecho.

**En una segunda fase**, iniciada en el año 2000, se abrió la puerta a la admisión de responsabilidad patrimonial como resultado de la aplicación de una norma declarada inconstitucional, ya fuera, inicialmente, para resarcir a contribuyentes que sí impugnaron las liquidaciones de que se tratase pero que habían recibido resolución desestimatoria firme (en este sentido, la Sentencia de 29 de febrero de 2000, rec. 49/1998), ya fuera, con posterioridad, a contribuyentes que no

<sup>9</sup> «La responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de las normas internas que infringen el Derecho comunitario: ¿punto final?», RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R., abogado del Estado ante el Tribunal Supremo, *Diario La Ley*, n.º 8424, 19 de noviembre de 2014, Año XXXV, Editorial La Ley.

llegaron a plantear recurso frente a los actos de aplicación de la norma (Sentencia de 13 de junio de 2000, rec. 567/1998).

**En una tercera fase**, se admitió la posibilidad de resarcir el incumplimiento del Derecho comunitario por una ley doméstica, como ocurrió en el asunto «Canal Satélite Digital» (STS de 12 de junio de 2003, rec. 46/1999). No obstante, dicha posibilidad no alcanzaba el ámbito de lo tributario, tal como quedó establecido en las Sentencias de 29 de enero de 2004 (rec. 52/2002) y 24 de mayo de 2005 (rec. 73/2003), en las que el TS rechazó las reclamaciones interpuestas como resultado de la Sentencia Gabalfrisa (STJUE de 21 de marzo de 2000, asuntos C-110/98 a C-147/98), que había declarado contrario a Derecho comunitario el régimen previsto en la Ley 37/1992 para la deducción de las cuotas de IVA soportadas antes del inicio de la actividad empresarial. La Sala denegó las pretensiones indemnizatorias considerando que en estos casos, a diferencia de lo que sucedía con un daño provocado por una ley contraria a la Constitución, los particulares perjudicados por una norma contraria a Derecho comunitario sí podrían haber invocado la aplicación directa y preferente de la norma comunitaria frente a la interna, quedando la Administración o, en su caso, los tribunales, obligados a acceder a dicha pretensión.

Posteriormente, sin embargo, el propio Alto Tribunal reevaluó su doctrina, al cuestionarse si el hecho de que la misma hiciera más fácilmente indemnizable el daño provocado por la infracción de la Constitución que la del Derecho comunitario, podía infringir el principio de equivalencia. Ello dio lugar al planteamiento de una cuestión prejudicial mediante Auto de 1 de febrero de 2008 (rec. 153/2007), resuelta mediante la STJUE de 26 de enero de 2010 (asunto C-118/08 «Transportes Urbanos»), en la que el tribunal declaró que «el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 de la CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente».

Así, la Sentencia «Transportes Urbanos» ha dado lugar a la **cuarta y, hasta la fecha, última fase de la evolución de la doctrina jurisprudencial en la materia**, en la que se ha consagrado en nuestro Derecho el principio de que la adopción por el legislador de una ley tributaria contraria al Derecho de la Unión puede dar lugar a una obligación de resarcimiento a los contribuyentes, incluso en relación con los periodos prescritos o que han quedado cerrados por desestimación firme. Con arreglo a esta doctrina, el TS viene resolviendo las reclamaciones de responsabilidad que se le han planteado por razón de incumplimientos del Derecho de la Unión, de un modo análogo a como lo haría en caso de que dichas solicitudes se le hubieran dirigido en relación con leyes nacionales declaradas inconstitucionales, si bien con la particularidad, antes indicada, de que para el caso de un potencial incumplimiento del Dere-

cho comunitario sí se considera exigible ese plus de «caracterización» (culpabilidad) de la conducta del legislador.

## 6. EL ACUERDO DEL CONSEJO DE MINISTROS DE 27 DE FEBRERO DE 2015

### 6.1. ASPECTOS GENERALES Y CONSIDERACIONES PREVIAS DEL ACUERDO

El Consejo de Ministros, en su reunión de 27 de febrero de 2015, a propuesta del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, emitió el primer acuerdo en respuesta a reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado formuladas por los contribuyentes en materia de IVMDH. El acuerdo, de carácter desestimatorio, presentaba diversas particularidades procesales:

- Resolvía acumuladamente todas (más de mil) las reclamaciones interpuestas por distintos recurrentes entre el 10 de marzo de 2014 y el 9 de febrero de 2015, reclamaciones que se identificaban en los anexos I, II y III del propio acuerdo.
- Respecto de los procedimientos identificados en los anexos I y II (cuantías superiores a 50.000 €) se evacuó dictamen del Consejo de Estado, mientras que en los relacionados en el anexo III (inferiores al citado umbral) se prescindió del citado trámite.
- Emitieron informes la Abogacía del Estado del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y la Dirección General de Tributos.
- Se prescindió del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución, dictándose directamente el acuerdo denegatorio, con base en que no se tomaban en consideración otros hechos, alegaciones o pruebas distintos de los aducidos por los reclamantes.
- No se hacía ninguna consideración en materia de prueba. La resolución indicaba asimismo expresamente que los informes tenidos en cuenta tan solo contenían consideraciones de naturaleza jurídica.

En los **fundamentos jurídicos (en adelante, FJ o FF. JJ.) primero a cuarto y octavo** del acuerdo se vertían consideraciones no referidas al núcleo de la denegación por parte del Consejo de Ministros, sino de carácter previo o alcance más general para la solución de la controversia. Estas consideraciones se resumen, de modo agrupado, a continuación:

- En el primer FJ se aceptaba la competencia del Consejo de Ministros para resolver los expedientes de declaración de responsabilidad del Estado legislador por incumplimiento del Derecho comunitario, sin que se hiciera, por lo tanto, ninguna reserva relativa a las posibles responsabilidades concurrentes de las Haciendas Forales y de las CC. AA.

- En el segundo FJ se hacía una referencia general a las sentencias del TJUE<sup>10</sup> que contienen el fundamento general y requisitos de la declaración de responsabilidad patrimonial del legislador por incumplimiento del Derecho comunitario.
- En el FJ tercero se analizaba la cuestión del plazo para la formulación de la reclamación. En este punto, felizmente, y a diferencia de la posición mantenida en algún precedente cercano, el Consejo de Ministros acogió la doctrina tradicional del TS, que computa el plazo del año previsto para ejercitar la acción desde la publicación de la sentencia que declaró el IVMDH contrario a Derecho comunitario (en este caso, 14 de abril de 2014) en lugar de desde la fecha de emisión de la misma (27 de febrero de 2014). Este punto había suscitado algún debate acerca de la posibilidad de que se pudiera computar el plazo desde el propio día 27 de febrero de 2014, dado que en aquella fecha ya hubo conocimiento público acerca de la existencia y contenido de la sentencia.
- En el FJ cuarto, el Consejo de Ministros, en línea con el dictamen previo del Consejo de Estado y la jurisprudencia del TS, confirmó que consideraba exigible que el incumplimiento por parte del Estado fuera «suficientemente caracterizado».
- Por último, en el FJ octavo se establecía una declaración de cierre del acuerdo según la cual «Las anteriores conclusiones hacen innecesario cualquier pronunciamiento sobre la determinación y justificación de las cantidades que se reclaman como indemnización». De este modo, el órgano administrativo renunció a analizar la prueba del daño sufrido que hubiera sido aportada por cada uno de los reclamantes, dejando con ello el procedimiento huérfano de toda consideración en materia de prueba.

Por su parte, en los **FF. JJ. quinto a séptimo** del acuerdo (que a continuación analizamos) se desarrollaban los dos principales motivos de oposición a las reclamaciones formuladas: i) el rechazo a la consideración del incumplimiento como «suficientemente caracterizado»; y ii) la denominada «intangibilidad de las autoliquidaciones firmes» del IVMDH.

## 6.2. ARGUMENTOS DIRIGIDOS A NEGAR EL INCUMPLIMIENTO «CARACTERIZADO»

En el **FJ quinto**, el Consejo de Ministros desarrolló los argumentos por los que consideraba que el incumplimiento cometido por el Estado-legislador no podía calificarse como «suficien-

<sup>10</sup> Sentencias Francovich, de 19 de noviembre de 1991 (asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90); Wagner Miret, de 16 de diciembre de 1993 (asunto C-334/92); Faccini Dori, de 14 de julio de 1994 (asunto C-91/92); Brasserie du Pêcheur y Factortame, de 5 de marzo de 1996 (asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93); British Telecommunications, de 26 de marzo de 1996 (asunto C-392/93); y Dillenkofer, de 8 de octubre de 1996 (asuntos acumulados C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 y C-190/94).

temente caracterizado», debido a que, a su juicio, no se apreciaba en la conducta del legislador **«una inobservancia manifiesta y grave de los límites impuestos a su facultad de apreciación»:**

- Citando a la Abogacía del Estado, el acuerdo declaraba que el legislador disponía de un amplio margen de apreciación, ya que la ley no se adoptó para dar cumplimiento a una obligación concreta y determinada de transposición de una directiva.
- Asimismo, se manifestaba que el concepto de finalidad específica «es un concepto jurídicamente indeterminado, cuya definición no se establecía de manera clara en la propia norma, otorgando a los Estados miembros un margen de apreciación discrecional a la hora de interpretarlo y aplicarlo». Para sustentar esta tesis, sin embargo, el acuerdo no se apoyaba en jurisprudencia previa del TJUE o, incluso, en la falta de ella<sup>11</sup>, sino que, por el contrario, se aducían sentencias de los TSJ de La Rioja, Baleares y Castilla y León, previas a la STJUE de 27 de febrero de 2014, que no apreciaron que el impuesto fuese contrario a Derecho comunitario. A este respecto, el Consejo de Ministros aludía también a la circunstancia (por cierto, inexacta) de que, una vez recaída sentencia condenatoria por parte del TJUE, ningún tribunal había condenado en costas a la Administración, lo que a su juicio demostraba que el asunto planteaba «serias dudas de Derecho».
- Asimismo se alegaba que «la actuación de la Comisión contribuyó claramente al mantenimiento en vigor de las medidas contrarias al ordenamiento de la Unión, ya que habiendo iniciado un procedimiento de infracción contra España en el año 2002, lo mantuvo en suspenso desde el año 2008, sin que finalmente se llegase a interponer demanda de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia».
- Por último, subrayó también el Consejo de Ministros que el hecho de que el propio TJUE declarase en la sentencia que el Estado no había actuado de buena fe al crear y mantener vigente el IVMDH, no llevaba inmediatamente aparejado que el incumplimiento cometido por el legislador fuese culpable a efectos indemnizatorios, y ello por las dos razones siguientes: i) la citada apreciación del TJUE se produjo en el marco de la denegación de la solicitud, planteada por España, de que la sentencia tuviese efectos limitados en el tiempo, solicitud a la que el tribunal solo podía haber accedido con carácter excepcional y que hubiera requerido «dudas patentes» a la hora de interpretar el Derecho de la Unión, y ii) es a los tribunales nacionales, y no al TJUE, a los que compete valorar si concurre un incumplimiento caracterizado a efectos de la declaración de responsabilidad patrimonial.

Si bien analizaremos más adelante en detalle la presencia, a nuestro juicio evidente en este caso (tal como ha sido finalmente confirmado por el TS), del requisito del incumplimiento carac-

<sup>11</sup> Dado que el objetivo del Consejo de Ministros es fundamentar la inexistencia de responsabilidad del legislador con base en la falta de claridad de la norma, hubiera podido ser relevante que, en el momento de creación del IVMDH, no se hubiera resuelto en el TJUE ningún precedente relativo a la interpretación del concepto de «finalidad específica».

terizado, sí creemos útil en este punto hacer una valoración crítica general de la argumentación expuesta por el Consejo de Ministros.

En primer lugar, **el acuerdo omitía cualquier mención a la jurisprudencia del TJUE en relación con el requisito de la finalidad específica.** El TJUE es el supremo intérprete de las directivas, y lo cierto es que hay precedentes de casos muy similares al que nos ocupa que hubieran podido servir al Consejo de Ministros (y, previamente, a la abogacía del Estado y al Consejo de Estado) para emitir un pronunciamiento más ajustado a Derecho. Por motivos obvios, esta omisión no puede entenderse subsanada por la referencia a varias sentencias de tres TSJ que, a diferencia del de Cataluña (que sí planteó la cuestión prejudicial al TJUE) desestimaron los recursos interpuestos por contribuyentes que instaban la devolución de las cuotas indebidamente soportadas del IVMDH. Asimismo, el hecho de que no se hubieran producido condenas en costas a la Administración en buena parte de las sentencias estimatorias recaídas tras la STJUE de febrero de 2014 (manifestación, por otra parte, errónea, ya que sí ha habido precedentes con imposición de costas en, al menos, los TSJ de la Comunidad Valenciana y Extremadura), no respondía a que el caso presentase dudas de Derecho, sino que más bien entroncaba con la tradicional aversión de los tribunales contenciosos españoles a imponer el pago de costas a la parte procesal a quien se presume que «sirve con objetividad los intereses generales».

En segundo lugar, **el acuerdo recurría de forma continua a criterios de autoridad emanados de la propia Administración.** De este modo, la mayor parte del documento se limitaba a reproducir la argumentación vertida en los dictámenes de la Abogacía del Estado y el Consejo de Estado, dictámenes que también recurrían con frecuencia a doctrina previa del propio órgano de que se tratase, y ello acudiendo incluso a precedentes en los que dicha doctrina había sido posteriormente enmendada por el TS<sup>12</sup>.

En tercer lugar, **resultaba sorprendente que se pretendiese apoyar la supuesta complejidad exegética del requisito de la finalidad específica en el hecho de que no solo estuviera involucrado el legislador estatal sino también el autonómico.** Sin perjuicio de que no sea fácil captar en qué medida la presencia del legislador autonómico añadía algún nivel de dificultad a la interpretación de la directiva, lo cierto es que la Ley 24/2001 fue una norma estatal, en la que la cesión de competencias normativas a las CC. AA. se refería a aspectos concretos (tipo impositivo, sistemas de devolución, etc.) y no afectaba a la finalidad del impuesto ni a su regla de devengo, elementos en los que radicaba su disconformidad con el Derecho comunitario.

<sup>12</sup> Este es el caso, por ejemplo, de las referencias que hace el acuerdo a los dictámenes emitidos por el Consejo de Estado a partir del 26 de octubre de 2006 (núms. 1.495/2006 y ss.), relativos a la STJUE de 6 de octubre de 2005 que declaró incompatible con el Derecho comunitario el régimen de deducción de IVA impuesto por la Ley 37/1992 a los sujetos pasivos que hubieran percibido subvenciones, dictámenes a los que no se puede reconocer valor de autoridad cuando sirvieron para fundamentar un buen número de acuerdos desestimatorios del Consejo de Ministros que fueron posteriormente anulados por el TS, en sentencias que sí apreciaron la naturaleza «caracterizada» del incumplimiento del legislador y la obligación del Estado de indemnizar a los reclamantes perjudicados por la incorrecta redacción de la norma.

En cuarto lugar, **el acuerdo también omitía cualquier referencia al segundo motivo de incompatibilidad del impuesto con la directiva, como era el incumplimiento de la obligación de ajustarse a las reglas que configuran los elementos estructurales de los II. EE. o del IVA.** Este motivo de incompatibilidad con la directiva era también de gran importancia a los efectos de una reclamación patrimonial, dado que el establecimiento de una regla de devengo desajustada con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos hacía que el IVMDH fuese insubsanable desde el punto de vista de la Directiva de II. EE.<sup>13</sup>. En este punto el legislador ni siquiera hubiera podido alegar el encontrarse en presencia de un «concepto jurídico indeterminado», ya que la Comisión Europea había anticipado expresamente que el nuevo impuesto debía devengarse en el momento de la ultimación del régimen suspensivo de II. EE. y no en la fase de la venta minorista.

En quinto lugar, **el acuerdo confería gran importancia a la conducta de la Comisión Europea**, que a su juicio «contribuyó claramente al mantenimiento en vigor de las medidas contrarias al ordenamiento de la Unión». El recurso a este argumento es particularmente llamativo e, incluso, doloroso para los contribuyentes perjudicados por el IVMDH, que han tenido que soportar un auténtico calvario procesal hasta que el impuesto ha sido declarado contrario a Derecho comunitario, y ello debido, en buena medida, a la inacción de la Comisión, que ha provocado que la evidente ilegalidad del IVMDH solo haya podido ser declarada por el TJUE como resultado de una cuestión prejudicial planteada por un tribunal español.

A este respecto, no obstante, hay que señalar que en la conducta de la Comisión se aprecian dos tendencias de efecto contrario: por un lado, desde una perspectiva jurídica, esto es, de interpretación del Derecho comunitario, la Comisión ha mostrado una única posición durante los 11 años de vigencia del IVMDH, que ha sido la de considerar el impuesto contrario a la directiva<sup>14</sup>. Por otro, sin embargo, es cierto que durante estos años, la conducta de la Comisión Europea, como órgano ejecutivo, ha estado guiada en ocasiones por intereses más relacionados con la política presupuestaria que con la estricta defensa de la integridad del Derecho comunitario, circunstancia que probablemente ha dado lugar a una actuación poco decidida en el ejercicio de su función de «vigilar el cumplimiento del Derecho comunitario»<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> De este modo, cabe pensar en fórmulas mediante las cuales el legislador podría haber tratado de subsanar la ausencia de una finalidad específica en el IVMDH, pero no ocurre así con la incidencia en materia de devengo, ya que, haber llevado la exigibilidad del impuesto al momento de la salida de los productos del último depósito fiscal, hubiera desnaturalizado por completo su naturaleza de impuesto sobre las «ventas minoristas».

<sup>14</sup> Como hitos destacados del cuestionamiento del IVMDH por la Comisión podemos citar el anuncio, por el Comisario de Fiscalidad, de su intención de recabar información de las autoridades españolas ante la posible contradicción del impuesto con la Directiva (abril de 2002), la remisión de una carta de emplazamiento (julio de 2003) o el envío de un dictamen motivado (mayo de 2008).

<sup>15</sup> En el propio acuerdo del Consejo de Ministros se mencionan procedimientos de actuación no-jurídicos entre las autoridades nacionales y comunitarias («Tras conversaciones de carácter informal...», «... en 2007 se iniciaron de nuevo negociaciones...»).

Pero lo que resulta, en todo caso, evidente, es que la conducta poco diligente de la Comisión en este ámbito, que ya ha contribuido al daño causado a los contribuyentes al haber provocado un retraso en el conocimiento del asunto por el TJUE, no puede servir también ahora para minorar el juicio de culpabilidad al que ha de someterse a nuestro legislador. En ningún momento de todo este proceso se ha suscitado en la Comisión la menor duda acerca de que el impuesto era contrario a la directiva; únicamente, se han producido discusiones y negociaciones por cauces ajenos a los naturales del procedimiento, en los que parece que ambas autoridades llegaron a algún tipo de acuerdo que implicaba la derogación del IVMDH y su integración en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, derogación que, por otro lado, no se produjo hasta el 1 de enero de 2013, con más de cuatro años de retraso respecto de la fecha (20 de noviembre de 2008) que el propio Consejo de Ministros identifica como la de adopción del citado acuerdo<sup>16</sup>.

Por último, y aunque se trate de una cuestión puramente formal, **resultaba llamativo el recurso continuo que se hacía en el acuerdo del Consejo de Ministros a expresiones dirigidas a cuestionar el significado aparente y ordinario de los elementos analizados, en particular, por lo que se refería a la jurisprudencia del TJUE, de capital importancia para la resolución de este asunto.** Nos referimos aquí a menciones tales como «cierto es que este último argumento fue planteado ante el TJUE a efectos de probar la buena fe del Reino de España con el objetivo de que por dicho Tribunal...», o «Cierto es, no obstante, que el TJUE en su sentencia de 26 de enero de 2010 discrepa...» o «Si bien es cierto que, como dice la Sentencia de 24 de marzo de 2009...». El uso frecuente de este tipo de construcciones en el acuerdo contribuía a alimentar la percepción de que la posición defendida por el Consejo de Ministros no era la más sólida y ajustada a la jurisprudencia del TJUE en la materia.

### 6.3. LA INTANGIBILIDAD DE LAS AUTOLIQUIDACIONES FIRMES DEL IMPUESTO

En sus FF. JJ. sexto y séptimo, el acuerdo desarrollaba el segundo motivo principal de desestimación de las reclamaciones, y que era el relativo a la «intangibilidad de las situaciones firmes»: «Los ingresos realizados por los reclamantes en concepto del IVMDH tienen el carácter de firmes, en la medida en que afectan a periodos que ya no son susceptibles de devolución de ingresos indebidos, y, por tanto, se trata de "situaciones consolidadas", según las sentencias del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, 14 de diciembre de 1995, 2 de octubre

<sup>16</sup> Como señala HERRERA MOLINA, P., en ningún momento parece haberse producido una aceptación por la Comisión acerca de la legalidad del IVMDH: «En efecto, en 2002 la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción contra España. Es cierto que, tras largas negociaciones dicho procedimiento quedó en suspenso y la Comisión nunca llegó a demandar a España. Ahora bien, existen indicios de que esta actitud no se debió a un cambio de opinión por parte de la Comisión, sino más bien al compromiso por parte de España de suprimir el citado impuesto y sustituirlo por un recargo autonómico en el Impuesto sobre Hidrocarburos que se autorizaría en la futura Directiva (Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE)...».

de 1997 y 19 de julio de 2000, entre otras, a los efectos de considerarlas "no susceptibles de ser revisadas" como consecuencia de la sentencia del TJUE». En apoyo de esta tesis se citaba el preceptivo dictamen del Consejo de Estado, que mencionaba a su vez varios dictámenes previos del propio órgano, así como dos Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005.

Con esta argumentación, el Consejo de Ministros trataba de rescatar una doctrina felizmente superada en nuestro ordenamiento, omitiendo la existencia de numerosas sentencias del TS posteriores a las citadas de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, que expresamente las contradicen y enmiendan. No parece, desde luego, que el olvido sea involuntario, ya que el acuerdo insistía también en hacer una interpretación «revisada» de la STJUE de 26 de enero de 2010 («Transportes Urbanos»), pronunciamiento a partir del cual el TS modificó su anterior doctrina y empezó a considerar indemnizable, por vía de responsabilidad patrimonial del Estado, el daño sufrido como resultado de la aprobación de normas tributarias nacionales contrarias al Derecho comunitario.

Obviamente, no podemos compartir la interpretación que hace el Consejo de Ministros de la STJUE de 26 de enero de 2010, y no solo porque la conclusión sea errónea o porque trate de revisarse la interpretación de la misma ya realizada por el órgano que tenía competencia para ello (nada menos que el TS), sino también por la metodología hermenéutica seguida, en la que apreciamos referencias parciales, saltos lógicos, traslación de argumentos de unos tribunales y tipo de procedimientos a otros distintos, etc.

Pese a la extensión y aparente importancia conferida por el Consejo de Ministros a este segundo motivo de desestimación, creemos innecesario detenernos más en su análisis, toda vez que su inclusión en el acuerdo parecía un intento desesperado del Consejo de Ministros para reabrir un debate que ya había quedado superado mediante una jurisprudencia clara y reiterada del TS en sentido contrario.

## **7. ANÁLISIS DE LA NATURALEZA «CARACTERIZADA» DEL INCUMPLIMIENTO DEL DERECHO COMUNITARIO POR PARTE DEL LEGISLADOR**

### **7.1. LOS CRITERIOS DEL TJUE PARA «CARACTERIZAR» EL INCUMPLIMIENTO**

Como se ha indicado, la jurisprudencia actual del TS no solo considera exigible que el incumplimiento por parte del legislador sea «suficientemente caracterizado» (lo que podría resultar cuestionable a la luz de los principios de equivalencia y efectividad), sino que otorga al análisis de este elemento el papel central a la hora de resolver las reclamaciones formuladas contra el legislador por introducir medidas impositivas contrarias al Derecho comunitario.

Así, en su paradigmática Sentencia de 17 de junio de 2010 (FD 10.º), nuestro Alto Tribunal recapitula los elementos que considera determinantes a la hora de evaluar el nivel de culpabilidad del legislador, criterios que proceden de la doctrina del TJUE: «... ha sido el propio TJUE el que ha sentado los criterios decisivos que deben seguir los jueces nacionales para considerar que, efectivamente, una violación del Derecho comunitario reúne la condición de "suficientemente caracterizada", señalando que el esencial es el de **"la inobservancia manifiesta y grave... de los límites impuestos a su facultad de apreciación"**, para lo cual habrá de considerarse "el grado de claridad de la norma vulnerada, la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades, el carácter intencional o involuntario de la infracción o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la adopción o el mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario". Se ha dicho también por ese mismo tribunal que "una violación del Derecho comunitario es manifiestamente 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 de infracción del comportamiento controvertido" ...».

Así, la figura de la «violación caracterizada» se equipara a la inobservancia manifiesta y grave de los límites impuestos a la facultad de apreciación del Estado, definición con la que trata de fijarse el umbral a partir del cual un error en la interpretación del Derecho pasa a resultar inexcusable<sup>17</sup>.

En realidad, los criterios enunciados por el TJUE persiguen enjuiciar la conducta del Estado **de la forma más contextualizada posible**, tratando de identificar las circunstancias, potencialmente agravantes o atenuantes de la conducta del legislador, que estaban presentes tanto *con anterioridad a la adopción* de la medida (de ahí la referencia a la existencia de jurisprudencia previa del tribunal o a la claridad de la norma y amplitud del margen de apreciación atribuido al Estado), como *con posterioridad a su aprobación pero antes de la sentencia que declara la medida contraria a Derecho comunitario* (de ahí la mención al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario) o, *incluso, tras la sentencia* (de ahí la referencia a si el incumplimiento ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia declaratoria del mismo).

Por ello, creemos que el juicio acerca de la conducta «caracterizada» del legislador no puede hacerse de un modo estático, sino acudiendo a una revisión cronológica de los principales hitos

<sup>17</sup> Con la figura de la «inobservancia grave...» se acude a un recurso relativamente frecuente en Derecho, del que podemos encontrar otras manifestaciones similares en los conceptos de «**interpretación razonable de la norma**» que, conforme al artículo 179.2 de la LGT, excluye la imposición de sanciones tributarias a los contribuyentes sujetos a regularización tributaria, el «**error fundado de Derecho**», que permite, conforme al artículo 89 de la Ley 37/1992, regularizar las cuotas no liquidadas del IVA en la siguiente declaración que se deba presentar en lugar de acudir a la presentación de una declaración extemporánea con imposición de recargos, o, sin ir más lejos, el concepto de «**incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión**» que, en su caso, permite limitar los efectos temporales de las sentencias condenatorias del TJUE contra los Estados.

acaecidos en relación con el IVMDH desde el año 2000 hasta la actualidad. Como ha confirmado el TS, este análisis revela que la conducta del legislador ha de calificarse como de «incumplimiento suficientemente caracterizado» a los efectos de la indemnizabilidad del daño causado a los contribuyentes que soportaron de forma indebida el impuesto.

## 7.2. CIRCUNSTANCIAS PREVIAS A LA APROBACIÓN DEL IVMDH (AÑOS 2000 Y 2001)

### 7.2.1. La jurisprudencia previa del TJUE

Como ya se ha indicado, con anterioridad a la creación del IVMDH, el TJUE ya había tenido ocasión de interpretar el alcance y límites de los requisitos establecidos por el artículo 3.2 de la Directiva de II. EE. en sus Sentencias de 24 de febrero y 9 de marzo de 2000 (asuntos C-434/97 y C-437/97, respectivamente). Respecto del *primer requisito*, de ambas sentencias se desprende con claridad que para que un impuesto sobre el alcohol o los hidrocarburos disponga de finalidad específica, es necesario que persiga un objetivo que exceda de lo meramente presupuestario, y además que dicho objetivo (medioambiental, sanitario) no constituya una mera enunciación teórica, sino que se articule mediante una estructura impositiva orientada a tal fin, o, al menos, mediante una afectación clara y directa de los rendimientos obtenidos. En relación con este punto, la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 no solo se remite expresamente a la doctrina ya disponible en 2000 sino que, incluso, rechaza que el Estado actuase de buena fe al introducir el IVMDH, ya que «... en la sentencia EKW y Wein & Co... el Tribunal de Justicia ya se pronunció sobre un impuesto con aspectos análogos a los del IVMDH...».

Algo parecido sucede con el *segundo requisito* del artículo 3.2, que obligaba a que el IVMDH respetase «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». Dado que el TJUE, en su Sentencia de 27 de febrero de 2014, consideró innecesario analizar si el IVMDH cumplía este requisito, hemos de acudir a las conclusiones previas del abogado general, documento en el que el señor Wahl recordó, con toda claridad (apdos. 34 y 35) que «... el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia EKW y Wein & Co que el impuesto controvertido en ese litigio "no [cumplía] las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que solo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo"... Esa conclusión es directamente aplicable al presente asunto».

Lo anterior pone de manifiesto que el legislador incurrió en un incumplimiento «suficientemente caracterizado» al introducir un nuevo impuesto sobre los hidrocarburos que contravenía la doctrina previa del TJUE en relación con las dos principales restricciones establecidas por el Derecho comunitario a tal efecto. A este respecto, ha de recordarse que según ha declarado el propio TJUE, el hecho de haber legislado en contra de una jurisprudencia reiterada del tribunal «caracteriza» automáticamente el incumplimiento del legislador nacional.

## 7.2.2. Las advertencias de la Comisión con carácter previo a la aprobación del IVMDH

Durante toda la tramitación del procedimiento ante el TJUE e, incluso, con carácter público, tras la sentencia, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha mantenido la tesis de que la creación del IVMDH se hizo previa aprobación de la Comisión Europea, circunstancia esta que, de haber ocurrido así, podría atenuar el juicio de culpabilidad al que ha de someterse al Estado a los efectos de su potencial responsabilidad patrimonial. Sin embargo, la propia STJUE de 27 de febrero de 2014 rechaza este argumento, subrayando que, justo al contrario, la Comisión sí advirtió expresamente de la ilegalidad del tributo que se pretendía crear.

Los contactos entre la Comisión Europea y las autoridades españolas se canalizaron por medio de la Dirección de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Unión Europea (presidida por el señor don Michel Aujean) y la Comisión para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica (presidida por el señor don Javier Lasarte), esta última constituida mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 28 de septiembre de 2000 para el estudio de un nuevo modelo de financiación de las CC. AA. aplicable a partir de 2002 (una vez expirado el modelo del quinquenio 1997-2001).

Los contactos comenzaron en abril de 2001 con una carta del señor Lasarte en la que se consultaba de un modo genérico sobre la posibilidad de establecer impuestos, con tipos diferenciados en las CC. AA. sobre productos ya sujetos a II. EE. Tras dicha misiva, se mantuvieron varias reuniones en las que los representantes del organismo comunitario, inicialmente (reuniones de 6 y 9 de abril), solicitaron información complementaria «sobre la posible incidencia de los impuestos minoristas que se proponen sobre hidrocarburos y labores del tabaco en los actuales impuestos estatales armonizados», y, con posterioridad (reuniones de 3 y 4 de mayo), pusieron expresamente de manifiesto las dudas de compatibilidad con el Derecho comunitario que planteaba el impuesto proyectado.

Mediante una nueva carta de 10 de mayo de 2011, el señor Lasarte expuso la que, a su juicio, era la finalidad específica del impuesto que se proyectaba crear, que no era otra que **«la articulación de políticas sanitarias y medioambientales»** por parte de las CC. AA. en cumplimiento de sus competencias constitucionales, **«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 sanitaria»**.

Finalmente, mediante carta de 14 de junio de 2001, el organismo comunitario contestó formalmente las consultas planteadas por el nacional, indicando en primer lugar, con carácter genérico, que «España podría crear nuevos impuestos nacionales sobre el tabaco y los hidrocarburos bajo ciertas condiciones, en particular: i) que el objetivo perseguido sea otro que principalmente el presupuestario; ii) que el impuesto no sea exigible sino en el momento de la puesta al consumo». Asimismo, el señor Aujean añadió que «La Comisión considera que, según la información a su disposición, el proyecto presentado, relativo a la introducción de impuestos con tipos de gra-

vamen diferentes en las comunidades autónomas aplicables al tabaco y a los hidrocarburos, no respetaría la legislación comunitaria».

De este modo, **no solo fueron dos, sino tres, los puntos que dieron lugar a algún tipo de cuestionamiento por parte de la Comisión Europea:**

En primer lugar, *respecto del requisito de la finalidad específica*, la Dirección General de Fiscalidad se limitó a reiterarle a España que el nuevo impuesto nacional debía tener una finalidad que no fuera exclusivamente presupuestaria. No se produjo, por lo tanto, una negativa expresa a la creación del impuesto por razón de este requisito, pero ello hay que ponerlo en el contexto de que la anterior carta remitida desde España anunciaba que el rendimiento del IVMDH iba a quedar afectado a la «financiación de gastos vinculados a las actuaciones medioambientales y sanitarias», afectación que nunca llegó a producirse de un modo claro y unívoco, tal como declaró la propia Sentencia de 27 de febrero de 2014, apartados 31 y 32<sup>18</sup>.

En segundo lugar, *respecto del requisito de que el impuesto sea consistente con los elementos estructurales de los II. EE. o el IVA*, la situación es aún más clara. Ello se debe a que la Dirección General de Fiscalidad señaló expresamente en su contestación que España solo podía crear un impuesto nacional sobre los hidrocarburos si dicho impuesto era exigible en el «momento de la puesta al consumo», momento que se identifica en los II. EE. con el de la ultimación del régimen suspensivo, generalmente mediante la salida del producto del último depósito fiscal. En realidad, tras la Sentencia EKW de marzo de 2000, recaída en relación con un impuesto que, al igual que el IVMDH, se devengaba en la fase de venta minorista (en ese caso, de las bebidas alcohólicas), la Dirección General de Fiscalidad no podía concluir de otro modo más que confirmando que el devengo del IVMDH debía quedar alineado con el del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Lo sorprendente es, sin embargo, que pese a la clara advertencia del órgano comunitario, el legislador español mantuviese su intención de fijar el devengo del IVMDH en el momento de la venta en fase minorista de los hidrocarburos.

En tercer lugar, *respecto de la existencia de tipos diferenciados del IVMDH en las distintas CC. AA.*, la Dirección General de Fiscalidad declaró con rotundidad que ello infringía el Derecho comunitario, manifestación de la que, sin embargo, la Comisión para la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica discrepó abiertamente en su informe final.

De lo expuesto puede concluirse que, con anterioridad a la creación del IVMDH, la Comisión Europea ya había advertido de forma expresa y clara que la creación de un impuesto sobre los hidrocarburos requería de una afectación inequívoca de los recursos obtenidos a la financia-

<sup>18</sup> «31 Sin embargo, en el litigio principal es pacífico que las comunidades autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de impuestos. 32 Además, se desprende de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que la norma nacional controvertida no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH».

ción de actuaciones en materia sanitaria o medioambiental, y que, asimismo, el devengo del impuesto debía fijarse en el momento de la salida del último depósito fiscal (puesta a consumo de los productos), y no en el momento de la venta minorista.

Resulta, por lo tanto, evidente, que el legislador decidió apartarse conscientemente de las directrices y advertencias emitidas por la Comisión Europea. Esta misma conclusión es a la que llegó el TJUE en la Sentencia de 27 de febrero de 2014 y, muy señaladamente, el abogado general del tribunal, señor Wahl, quien en sus conclusiones escritas declaró que: «De hecho, no hay nada en los autos trasladados al Tribunal de Justicia que sugiera que la Comisión indujo a error al Gobierno español en lo que respecta a la licitud del IVMDH. Por el contrario, esta ha señalado claramente que considera ilícito el IVMDH».

Se desconocen las razones por las que el legislador decidió desoír las advertencias vertidas desde Bruselas, pero parece claro que no se puede alegar ahora que fuera la conducta de la Comisión la que indujera a pensar que el impuesto era compatible con el Derecho comunitario, cuando de dicha conducta se desprendía exactamente lo contrario. En nuestra opinión, parece que la obtención de nuevos recursos tributarios y la introducción de un factor de corresponsabilidad fiscal en las CC. AA. (superando el tradicional papel de las mismas como meros instrumentos de gasto público) eran fines prioritarios para el legislador, mientras que la adecuación de las nuevas figuras impositivas al Derecho comunitario aparecía más bien como un obstáculo que, simplemente, había de soslayarse de un modo u otro. Así, parece que, por desgracia, en la España del año 2000, el disponer de un sistema de imposición indirecta perfectamente armonizado a nivel comunitario no era una prioridad en la agenda legislativa. Seguramente, esta incorrecta concepción de nuestro sistema tributario como algo ajeno a las reglas de armonización comunitarias, sea la razón última que explique la creación y mantenimiento del IVMDH durante un periodo de más de 10 años.

### 7.3. CIRCUNSTANCIAS ACAECIDAS DURANTE LA VIGENCIA DEL IVMDH (2002-2012)

#### 7.3.1. Expediente de infracción por parte de la Comisión Europea (2002-2008)

Aparte de las advertencias previas a su aprobación, la Comisión Europea mantuvo durante toda la vida del IVMDH (2002-2012) la posición de que el impuesto incumplía los dos requisitos del artículo 3.2 de la Directiva de II. EE. En este proceso podemos destacar los siguientes hitos:

- 9 de abril de 2002. El Comisario de Fiscalidad, señor Bolkestein, emite respuesta a la pregunta escrita (E-0455/02) formulada el 22 de febrero anterior por los eurodiputados españoles don Luis Berenguer Fuster y don Fernando Pérez Royo, en la que manifiesta que: «Es intención de la Comisión recabar... pormenores de la legislación española en la materia. A la luz de la respuesta que remita el Gobierno español, se analizará la compatibilidad de esta ley con la ley española».

- 16 de julio de 2002. La Comisión Europea envía un escrito de requerimiento a las autoridades españolas acerca de la disconformidad del IVMDH con la directiva. El 23 de octubre de 2003, las autoridades nacionales emiten carta de contestación, en la que muestran su disconformidad con la tesis de la Comisión.
- 28 de junio de 2006. La Comisión Europea dirige un nuevo escrito al Gobierno de España reiterando su postura, al que, de nuevo, las autoridades españolas contestan manifestando su desacuerdo.
- 6 de mayo de 2008. Publicación de una nota de prensa (IP/08/711) en la que la Comisión hace pública la existencia del Dictamen motivado 2002/2315, y en la que se señala que, a juicio de la Comisión, el IVMDH es contrario a Derecho comunitario<sup>19</sup>. La propia nota de prensa reconoce que «la Comisión ha solicitado formalmente a España, mediante un dictamen motivado, que ajuste su legislación nacional al Derecho comunitario».
- Tras la emisión del dictamen motivado se produjo la suspensión del procedimiento de infracción por parte de la Comisión. Ello, según diversas fuentes, se debió a que las autoridades nacionales y las comunitarias entraron en una fase de negociación en la que, aparentemente, España reconoció la contradicción del impuesto con la directiva y anunció su intención de derogarlo e integrarlo en el Impuesto sobre Hidrocarburos (como, finalmente, sucedió en 2013). Ello planteaba la dificultad de que este último impuesto no admitía diferentes niveles impositivos en las distintas CC. AA., motivo por el que España condicionó su compromiso de derogar el IVMDH a que se produjera, de forma correlativa, una modificación de la Directiva 2003/96 que habilitase expresamente a nuestro país para poder «regionalizar» el impuesto armonizado sobre los hidrocarburos.

### 7.3.2. La reforma del sistema de financiación autonómica (2009)

Con fecha 15 de julio de 2009, el Consejo de Política Fiscal y Financiera<sup>20</sup> emitió el Acuerdo 6/2009 para la reforma del sistema de financiación de las CC. AA. de régimen común, en el que se anunció (pág. 56) la intención del legislador de derogar el IVMDH. Ello quedó corroborado en los preámbulos de las 15 Leyes de cesión de tributos aprobadas por el Estado el 16 de julio de

<sup>19</sup> La nota de prensa indicaba que: «En primer lugar, el devengo del impuesto no se ajusta al del impuesto especial armonizado, puesto que no tiene lugar en el momento en que los productos dejan el último depósito fiscal sino en una fase posterior, cuando los productos en cuestión se venden al comprador en la gasolinera. En segundo lugar, en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE se establece que cualquier otro impuesto indirecto sobre los hidrocarburos debe tener una "finalidad específica". El Tribunal de Justicia Europeo ha entendido ya que "finalidad específica", en este contexto, es una finalidad que no sea presupuestaria».

<sup>20</sup> Se trata de un órgano conjunto constituido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada comunidad autónoma, y que es responsable de la coordinación de la política presupuestaria en España.

2010<sup>21</sup>, una por cada una de las CC. AA. de régimen común<sup>22</sup>. En efecto, el Estado era en aquel momento perfectamente consciente de la inadecuación del IVMDH al Derecho comunitario, si bien en estos textos se condicionaba la derogación del impuesto a que se estableciese, por vía de modificación de la Directiva 2003/96, un marco legal alternativo en el Impuesto sobre Hidrocarburos al que poder desplazar la carga tributaria del IVMDH, evitando con ello que las CC. AA. perdieran la recaudación que venían obteniendo por vía del IVMDH.

De nuevo comprobamos como, también en esta fase, el legislador, aun siendo consciente de la incompatibilidad del IVMDH con el Derecho comunitario, sometía su actuación a criterios de oportunidad (presupuestaria) y no de estricta legalidad comunitaria. Si en un primer momento lo prioritario había sido recabar recursos tributarios adicionales para las CC. AA. e incrementar su nivel de corresponsabilidad fiscal, parece que en 2009, pese a la evidencia de la contradicción del impuesto con la directiva, tampoco se quería renunciar al impuesto salvo que se pudiese mantener su carga tributaria «regionalizada» mediante su integración en el Impuesto sobre Hidrocarburos. Otra vez comprobamos que para el legislador de 2009, ajustar la normativa nacional al marco comunitario armonizado era un objetivo secundario al que, o bien no se daba cumplimiento, o bien se hacía, como finalmente ocurrió en 2013, mal y tarde.

#### 7.4. CIRCUNSTANCIAS POSTERIORES A LA STJUE DE 27 DE FEBRERO DE 2014

El sentido del pronunciamiento del TJUE de 27 de febrero de 2014 y, en particular, la dureza de los términos empleados al enjuiciar la actitud del legislador español, hacían prever que las autoridades nacionales se iban a apresurar a hacer todos los esfuerzos posibles para dejar constancia de su intención de dar cumplimiento total a la sentencia, así como de reparar, de forma íntegra, los daños irrogados a los contribuyentes que habían soportado el impuesto de forma indebida durante 11 años. Sin embargo, el análisis de la actuación de la AEAT durante los años 2014 y 2015 también arroja algunas sombras que, en nuestra opinión, contribuyen a conformar el juicio de que las autoridades españolas han incurrido en un supuesto merecedor de reproche por vía del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado.

Por un lado, es cierto que las autoridades nacionales no se han manifestado de forma pública en el sentido de cuestionar abiertamente la sentencia o de pretender incumplir su contenido.

<sup>21</sup> Ley 16/2010, de 16 de julio, de Régimen de Cesión de Tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y Fijación del Alcance y Condiciones de Dicha cesión, y 14 leyes más con numeración correlativa sucesiva.

<sup>22</sup> En dichos preámbulos se incluyó la siguiente mención: «Finalmente, el Gobierno se ha comprometido, en el marco del actual procedimiento de la Comisión Europea sobre el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH), a proponer la modificación de la Directiva 2003/96/CE..., para que, si eventualmente fuera necesario, pueda sustituirse este impuesto por suplementos autonómicos de tipos sobre determinados productos sujetos al Impuesto sobre Hidrocarburos, con neutralidad financiera».

Por el otro, sin embargo, hemos presenciado algunas actuaciones que, por acción u omisión, han derivado en la interposición de excesivos obstáculos al necesario resarcimiento al que tienen derecho los contribuyentes que soportaron indebidamente el impuesto. Entre estas últimas actuaciones, podemos subrayar las siguientes:

- La AEAT ha canalizado las solicitudes y devoluciones relativas a los ejercicios no prescritos por vía de un *procedimiento innecesariamente complejo y que, en algunos aspectos, no ha sido totalmente respetuoso con los derechos de los contribuyentes*. En este sentido, la AEAT ha conferido total preeminencia a un modelo normalizado de solicitud ideado por la propia Agencia *ad hoc*, pero que presenta diversas incidencias:
  - El modelo no identifica la cuota objeto de solicitud, sino solo el número de litros de carburante incluidos en la misma, circunstancia que añade una oscuridad innecesaria desde el punto de vista del contribuyente, máxime cuando nos encontramos en el marco de un procedimiento (devolución de ingresos indebidos), en el que el *petitum* es, por definición, el reembolso de una cantidad determinada.
  - El modelo no permite consignar un representante a los fines del procedimiento ni un domicilio a efectos de notificaciones, ello en perjuicio de aquellos contribuyentes menos habituados a la práctica administrativa o la recepción de notificaciones.
  - En su configuración inicial, el modelo ni siquiera permitía consignar los consumos efectuados mediante tarjeta de combustible, vía de adquisición de los productos que resulta una de las más frecuentes en la práctica.
  - El modelo impide cualquier tipo de acumulación, ya que exige presentaciones diferenciadas para cada uno de los proveedores que cargaron cuotas del IVMDH a un único solicitante. En el caso de los suministros mediante tarjeta, el modelo desacumula cada solicitud en tantas resoluciones como proveedores haya tenido la entidad emisora de la tarjeta, circunstancia que, de nuevo, incrementa exponencialmente el número de resoluciones y añade mayor complejidad al seguimiento de los procedimientos.
- En cuanto a la tramitación del procedimiento, la AEAT emite con frecuencia resoluciones con minoraciones respecto de las cantidades solicitadas, ello generalmente como resultado de *errores y automatismos incurridos por las propias oficinas gestoras* que están obligando a los contribuyentes a presentar innumerables recursos de reposición<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> Entre los errores más frecuentes encontramos casos en los que se declaran prescritos periodos que no lo están, se emiten desestimaciones en casos en los que debía haberse remitido un requerimiento de subsanación previo, etc.

- Por lo que se refiere a la *agilidad de la tramitación administrativa*, lo cierto es que un año después de la sentencia, la AEAT aún tenía pendientes de resolver varios cientos de miles de solicitudes presentadas mediante modelo normalizado, así como un número indeterminado de solicitudes formuladas mediante escrito. Las razones de este retraso son varias y diversas, pero podemos destacar el hecho de que hasta octubre de 2014, la AEAT no comenzó a emitir resoluciones, las cuales debieron ser además posteriormente rectificadas, previos los correspondientes recursos de reposición, como resultado de la incorrecta aplicación de la «teoría de mínimos» a la que nos referiremos a continuación.
- Sin duda, el mayor elemento de controversia en lo que se refiere a las devoluciones correspondientes a años no prescritos, ha venido determinado por la *intención de la AEAT de minorar las devoluciones en atención a la teoría de «mínimos comunitarios»*.

De acuerdo con esta doctrina, la AEAT comenzó a practicar devoluciones en octubre de 2014, reintegrando únicamente una parte de las cantidades solicitadas tal que mantuviera el gravamen efectivo sobre los hidrocarburos soportado por el contribuyente, por encima de los umbrales mínimos de imposición previstos en la Directiva 2003/96, umbrales que, precisamente, se cumplían en España mediante el juego conjunto del Impuesto sobre Hidrocarburos (armonizado) y el IVMDH (no armonizado). La teoría se basaba en una suerte de razonamiento circular por el cual la Administración se consideraba imposibilitada para cumplir íntegramente la sentencia del TJUE, que declaraba un incumplimiento de la Directiva 92/12, de II. EE., sin incumplir a su vez otra Directiva, la 2003/96, que fija los niveles mínimos de imposición sobre los productos energéticos.

La aplicación de esta doctrina suponía conferir eficacia directa a una directiva en perjuicio de los particulares, «efecto vertical inverso» proscrito por la jurisprudencia del TJUE (en este sentido, las Sentencias de 26 de febrero de 1986, asunto Marshall, C-154/84, o de 11 de junio de 1987, asunto Pretore di Saló, C-14/86). Asimismo, cabe señalar que esta doctrina había sido sistemáticamente alegada por la abogacía del Estado en los numerosos procedimientos contenciosos seguidos en relación con las solicitudes de devolución del IVMDH formuladas por los contribuyentes en años anteriores, habiendo sido rechazada en todos los casos de forma rotunda por las Salas de lo Contencioso de los TSJ competentes<sup>24</sup>.

<sup>24</sup> Entre las manifestaciones vertidas por las sentencias de los diversos TSJ, destacamos las siguientes:

- «No es posible que el cumplimiento de una Directiva se apoye en el incumplimiento de otra diferente y que, por ello, se deje carente de contenido una sentencia del TJUE» (TSJ de Galicia en varios pronunciamientos).
- «En modo alguno cabe barruntar de la Sentencia de 27 de febrero de 2014, que el IVMDH únicamente resultaría contrario en la parte que exceda del nivel mínimo de imposición al que se refiere la Directiva 2003/96» (Aragón).
- «Sin que sean oponibles a la parte (recurrente) las obligaciones que incumben al Estado en materia de imposición con la finalidad de evitar la devolución de las sumas que, indebidamente, pudieron ser repercutidas e ingresadas en aplicación del impuesto que el TJUE ha declarado contrario a la regulación europea» (Castilla-La Mancha).

La emisión de las primeras resoluciones «minoradas» por aplicación de esta doctrina produjo un efecto de fuerte controversia con las asociaciones representativas de uno de los sectores más perjudicados por el IVMDH, como es el del transporte de mercancías por carretera, las cuales llegaron a convocar tres días de paro del sector para los días 17 a 19 de noviembre de 2014. Este paro no llegó finalmente a producirse, toda vez que en rueda de prensa del día 7 de noviembre, el secretario de Estado de Hacienda, señor Ferre, anunció la intención del ministerio de rectificar su posición, debido a que: «El sector del transporte nos ha presentado argumentos jurídicos que contradicen la interpretación que se había seguido hasta el momento por la Agencia Tributaria...».

- Por otro lado, cabe señalar que *en la información ofrecida por la AEAT a los contribuyentes tras la sentencia del TJUE, se omitió cualquier referencia a la existencia del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado* por el que aquellos podían obtener el resarcimiento de las cuotas soportadas en ejercicios prescritos. Así, por ejemplo, la respuesta a la pregunta frecuente número 13 colgada en la web de la AEAT, apartado «devolución céntimo sanitario» (*¿Puedo obtener la devolución de cualquier cantidad soportada del IVMDH a lo largo de todo su periodo de vigencia, esto es, entre los años 2002 y 2012?*), señalaba que «las solicitudes que se formulen no podrán afectar a cantidades suministradas en periodos anteriores a 2010, salvo que para dichos periodos se acredite la interrupción de la prescripción». A este respecto, llama la atención que la AEAT justificase la limitación temporal de la obligación de resarcimiento a los años no prescritos aludiendo a la Resolución 2/2005, que fue emitida por la Dirección General de Tributos en un supuesto (sentencia del TJUE que declaró contrario a Derecho comunitario el régimen de deducción de IVA por los sujetos pasivos perceptores de subvenciones) en el que, precisamente, el TS sí terminó considerando resarcibles las cuotas soportadas en ejercicios prescritos por vía del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado.

A nuestro juicio, el relato de lo acontecido tras la STJUE de febrero de 2014 también contribuye a resolver afirmativamente la cuestión de si el Estado ha incurrido en una «inobservancia manifiesta y grave de los límites impuestos a su facultad de apreciación».

- 
- «El alegado objetivo de la Directiva 2003/96/CE no puede obtenerse mediante el mantenimiento –siquiera parcial– de un impuesto que el propio TJUE ha declarado contrario –en su conjunto o totalidad– al Derecho de la UE y que, por tanto, debe reputarse nulo de pleno derecho» (Com. Valenciana).
  - «La aceptación de tal solicitud de la Abogacía del Estado supondría –por ende– desconocer el carácter vinculante de la STJUE de 27.2.2014, máxime teniendo en cuenta que tal sentencia no atendió la expresa y específica alegación que, a este concreto efecto, adujo el Reino de España en... sus alegaciones escritas (Com. Valenciana).
  - «Parece razonable entender que... el nivel mínimo de imposición... debe alcanzarse mediante tributos que se adecuen al propio Derecho de la Unión, lo que, obviamente, no ocurre con el IVMDH...» (Cataluña).
  - «No es atendible... que, para impedir un incumplimiento –«sobvenido», resulte posible seguir aplicando en parte un tributo... contrario al Derecho de la Unión, toda vez que ello supondría... no asumir el fallo del TJUE» (Cataluña).

## 8. LAS SSTs DE 18 Y 24 DE FEBRERO DE 2016, QUE DECLARAN LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO POR EL IVMDH

### 8.1. CONSIDERACIONES GENERALES

Ante la avalancha de recursos recibidos frente al acuerdo desestimatorio (acumulado) del Consejo de Ministros que hemos analizado anteriormente, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS decidió adoptar dos decisiones dirigidas a optimizar la gestión procesal de los asuntos<sup>25</sup>. Por un lado, se constituyó una sección específica, dedicada en exclusiva al juicio de admisibilidad de los recursos, sección a la que se asignaron medios personales exclusivos (una secretaria judicial y 6 funcionarios); por otra parte, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 37.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Sala acordó suspender todos los procedimientos (varios miles, según información del propio tribunal), y tramitar únicamente ocho de ellos con carácter preferente.

Estos recursos de «tramitación preferente» fueron resueltos y estimados mediante las Sentencias de 18 y 24 de febrero de 2016 (recs. 12, 194, 195, 217, 241, 244, 251 y 259/2015), pronunciamientos en los que actuaron como ponentes varios magistrados distintos<sup>26</sup>. En todos los casos se emite un voto particular discrepante, contrario al reconocimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado, procedente del magistrado don José Luis Requero Ibáñez. En ninguna de las sentencias se imponen costas a la parte procesalmente «vencida», en el entendido de que el caso plantea «serias dudas de hecho o de derecho».

En general, la valoración de las sentencias emitidas ha de ser positiva. En primer lugar, destaca la celeridad con la que el TS ha resuelto un asunto que excedía del ámbito meramente jurídico y pasaba a tener verdadero interés público. Los primeros recursos interpuestos datan de 19 de enero de 2015 (recurso frente a una desestimación presunta) y 30 de marzo de 2015, de modo que la tramitación y resolución de los mismos por el tribunal ha necesitado en torno a un año.

En segundo lugar, también nos merece una opinión favorable el hecho de que el «pronunciamiento tipo» analice la cuestión litigiosa con profundidad y rigor, pero con un evidente ánimo de concreción (29 folios, sin contar la extensión adicional derivada del voto particular). Es cierto que existe un buen número de elementos de hecho que, según se ha expuesto en este trabajo, refuerzan la culpabilidad del Estado y que no han sido considerados, pero ello puede deberse a que se trate de elementos no planteados en las demandas que han dado lugar a las sentencias y, sobre todo, a la clara convicción de dicha culpabilidad a la que llega la Sala mediante el análisis de los elementos que sí son objeto de referencia en los fallos.

<sup>25</sup> Nota de prensa publicada en la página web del Consejo General del Poder Judicial el 30 de noviembre de 2015.

<sup>26</sup> Doña María Pilar Teso Gamella fue la ponente de las dos sentencias de 18 de febrero, mientras que los seis fallos de 24 de febrero proceden –tres de cada uno– de don Jesús Cudero Blas y de don Ángel Ramón Arozamena Laso.

Respecto del contenido de las sentencias, y sin perjuicio de algunas cuestiones que quizás no hayan quedado completamente resueltas en las mismas, cabe felicitarse por que el tribunal haya emitido un pronunciamiento en Derecho, que incorpora una condena clara y contundente a la actuación culpable del legislador, y que haya escapado de verse condicionado por otras consideraciones extrajurídicas, como las referidas al impacto presupuestario derivado del cumplimiento de las sentencias condenatorias que se emitan. Desde este punto de vista, la posición con la que el TS parece haber cerrado el último capítulo de esta (ya antigua) controversia entre Estado y consumidores «cualificados» de hidrocarburos, puede calificarse como un auténtico «triumfo del Estado de Derecho».

## 8.2. RECONOCIMIENTO DEL INCUMPLIMIENTO COMETIDO POR EL LEGISLADOR COMO SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADO

En sus «sentencias preferentes», el TS, fiel a su doctrina tradicional, considera exigible para la declaración de responsabilidad patrimonial que el incumplimiento del legislador pueda calificarse como «suficientemente caracterizado». El análisis de esta cuestión, según recuerda el tribunal, exige considerar: i) el contraste entre lo dispuesto por la norma infractora y por la norma infringida; ii) la jurisprudencia de aplicación al caso; iii) así como las circunstancias inmediatamente anteriores y posteriores a la creación del impuesto controvertido.

En el cuerpo de la sentencia, se revisa el contraste entre la norma española y la comunitaria (FD 5), la finalidad específica en la STJUE de 27 de febrero de 2014 (FD 6), la actuación de las autoridades españolas según la STJUE de 27 de febrero de 2014 (FD 7), la jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 3.2 de la directiva (FD 8), la implantación del impuesto controvertido (FD 9) y la relación entre las autoridades españolas y comunitarias (FD 10). De todo ello concluye la Sala que la violación es suficientemente caracterizada (FD 11) y que sí existe relación de causalidad entre la actuación del legislador y el daño causado a los contribuyentes (FD 12), sin que puedan oponerse a la obligación de indemnizar (cuya cuantía se detalla en el FD 15) consideraciones en materia de seguridad jurídica (FD 13) o de posible obtención de un enriquecimiento injusto por el reclamante (FD 14).

Por lo que se refiere al **contraste de la norma española y la comunitaria**, la Sala parece considerar que la comparación no revela por sí sola la existencia de una infracción suficientemente caracterizada, circunstancia que, por otro lado, explicaría la aparición de varias sentencias de TSJ españoles que no consideraron en su momento que el IVMDH fuese contrario a la Directiva de II. EE. No obstante, dicha comparación ha de contextualizarse por vía del examen de la jurisprudencia previa del TJUE y de las circunstancias previas y posteriores a la aprobación del impuesto. El objeto de esta contextualización es tratar de «determinar si en enero de 2002, cuando entra en vigor el IVMDH, se conocía o se podía conocer que el mismo era disconforme con el Derecho comunitario».

En dicho examen, el TS destaca las siguientes circunstancias:

- **Jurisprudencia previa del TJUE.** Como se ha explicado anteriormente, el TJUE había interpretado el requisito de la finalidad específica (así como el de la obligación de que el impuesto nacional se ajustase a las reglas estructurales del impuesto especial armonizado o del IVA) en sus Sentencias de 24 de febrero de 2000 (asunto C-434/97, Comisión/Francia) y 9 de marzo de 2000 (asunto C-437/97, EKW y Wein & Co), ambas anteriores y cercanas en el tiempo a la creación del IVMDH. A juicio de la Sala, tras estas sentencias había quedado claro, con escaso margen de apreciación para el Estado, que un impuesto nacional sobre los hidrocarburos no podía tener, como el IVMDH, una finalidad meramente presupuestaria.
- Por lo que se refiere a las **circunstancias inmediatamente anteriores y posteriores a la creación del IVMDH**, la Sala pone el énfasis en el análisis de la actuación de la Comisión Europea, ya que, según el criterio mantenido por la abogacía del Estado (y por el propio Consejo de Ministros en el acuerdo impugnado), fue aquella la que indujo al legislador estatal a pensar que el IVMDH era compatible con el Derecho comunitario. Pues bien, justamente al contrario de lo mantenido por la representación del Estado, la Sala recuerda (FD 10) que la Comisión manifestó en reiteradas ocasiones su opinión contraria a la «legalidad» del IVMDH:
  - Antes de la creación del IVMDH (año 2001), el director de Política Fiscal de la Dirección General de la Fiscalidad de la Comisión Europea, ya advirtió al presidente de la Comisión Nacional para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación aplicable a las CC. AA. que, a su juicio, el impuesto proyectado era contrario al Derecho comunitario.
  - Tras la entrada en vigor del impuesto, en marzo de 2002, la Comisión solicitó a España observaciones sobre si el impuesto creado respetaba las condiciones de la directiva.
  - En julio de 2003, se dirigió a la España una comunicación de emplazamiento (en el marco de un procedimiento de infracción), al considerar que se habían incumplido las obligaciones de la directiva, a la que siguió en 2006 una carta de emplazamiento complementaria. En ambas comunicaciones, la Comisión insistía en su interpretación de que el IVMDH incumplía el requisito de la finalidad específica.
  - El procedimiento de infracción cristalizó en el dictamen motivado de 6 de mayo de 2008, en el que la Comisión concluyó que el IVMDH era, a su juicio, contrario a la directiva.

A este respecto, la Sala recuerda también que este argumento ya fue puesto de manifiesto por la representación del Estado ante el TJUE en el curso del procedimiento que dio lugar a la STJUE de 27 de febrero de 2014, siendo rechazado de forma categórica por el TJUE del siguiente

modo (apdos. 43 y 45 de la sentencia): «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». 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».

De todo este relato concluye el TS 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 IVMDH contravenía lo dispuesto por el artículo 3.2 de la Directiva de impuestos especiales. Desde 2001 insistió una y otra vez en dicha conclusión».

Concluye así la Sala que el contraste de la norma nacional con la comunitaria, efectuado a la luz de la jurisprudencia comunitaria y de las circunstancias de hecho anteriores y posteriores a la creación del impuesto (en particular, la actitud de la Comisión), determina la existencia de una infracción suficientemente caracterizada, ya que cuando entra en vigor, en 2002, el controvertido impuesto, «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 de II. EE.».

En definitiva, «la violación del Derecho comunitario tenía el grado de claridad suficiente para ser considerada como suficientemente caracterizada», sin que obste a ello que se produjeran, de modo concurrente, negociaciones por las que el Gobierno español ofreciese derogar el impuesto a cambio de que se modificase la Directiva 2003/96, ni que varios TSJ, pese a serles solicitado, decidieran no plantear cuestión prejudicial al TJUE sobre el acomodo de la norma española a la comunitaria. Según la Sala, «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».

### 8.3. LA RELACIÓN DE CAUSALIDAD ENTRE EL INCUMPLIMIENTO «CARACTERIZADO» ESTATAL Y EL DAÑO SUFRIDO POR LOS RECLAMANTES

La representación del Estado cuestionaba la existencia de una relación de causalidad directa el incumplimiento del legislador y el daño irrogado a los reclamantes, ello debido a que, de no existir el IVMDH, el Estado hubiera debido incrementar en la misma medida el Impuesto sobre Hidrocarburos para ajustarse a los niveles mínimos de imposición establecidos por la Directiva 2003/96. La Sala, sin embargo, rechaza el argumento considerando que ni siquiera puede valorarse «el 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 impuesto».

De igual modo, la abogacía del Estado cuestionaba que la relación de causalidad fuera exclusivamente atribuible al legislador estatal, debido a que las CC. AA. no solo recibían los rendimientos del impuesto sino que en ocasiones establecían tipos adicionales sobre los productos gravados. Frente a esta alegación, la Sala confirma que «no se trata de determinar, a los efectos que ahora enjuicamos, 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 CC. AA., 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 transgrede 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».

La Sala concluye, por lo tanto, apreciando la existencia de una causalidad directa y exclusiva entre la conducta del legislador estatal y el daño irrogado a los contribuyentes.

#### 8.4. LA SEGURIDAD JURÍDICA

En el FD 13 de las sentencias se rechazan otras alegaciones adicionales de la abogacía del Estado que tienen que ver con el mandato constitucional de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y, más específicamente, entroncan con lo que el acuerdo del Consejo de Ministros denominaba «intangibilidad de las situaciones firmes».

En este punto, la Sala reitera su doctrina anterior, por la que se reconoce el derecho a obtener el resarcimiento por vía de responsabilidad patrimonial del Estado respecto de ejercicios prescritos (por no haberse instado nunca la acción de devolución de ingresos indebidos) o firmes (por haberse instado la acción, pero haber quedado el correspondiente recurso firme por desestimación, desistimiento, etc.).

Los razonamientos que hace la Sala al respecto nos parecen completamente acertados: «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 punto, el tribunal reitera su jurisprudencia anterior, según la cual la cosa juzgada ha de alcanzar a las pretensiones invocadas en el proceso ya fenecido, pero no a aquellas 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».

Coincidimos con la Sala en que el hecho de que se imponga a la Administración la obligación de indemnizar por el daño patrimonial causado por la aprobación del IVMDH no colisiona con las reglas propias del instituto de la cosa juzgada, ya que no se pretende con ello reabrir un procedimiento de devolución de ingresos indebidos fenecido por desestimación, desistimiento, etc. (o, en caso de no haberse ejercitado nunca la acción, por prescripción), sino ejercitar una acción distinta, con base en unos presupuestos distintos y sujeta a unos requisitos diferentes a los establecidos para el ejercicio de la acción de devolución de ingresos indebidos.

## 8.5. EL RIESGO DE ENRIQUECIMIENTO INJUSTO

La abogacía del Estado alude también a un potencial riesgo de enriquecimiento injusto en el caso de que el reclamante obtenga una indemnización relativa a cuotas del IVMDH que ya hayan sido objeto de resarcimiento total o parcial, ya sea con ocasión de una deducción de gastos en su propia imposición personal (IRPF o Impuesto sobre Sociedades), por vía de una devolución ordinaria del propio IVMDH o, incluso, por vía de una acción de devolución de ingresos indebidos ejercitada de forma concurrente con la acción de responsabilidad patrimonial.

Con buen criterio, de nuevo, el tribunal deslinda los actos de resarcimiento que resultan incompatibles con la indemnización por vía de responsabilidad patrimonial del Estado. Así, la Sala resuelve que no podrán resarcirse por vía patrimonial las cuotas que ya hayan sido reintegradas por vía de devolución ordinaria, como ocurre en el caso de los transportistas profesionales a los que las CC. AA. hayan reintegrado el tipo autonómico del IVMDH conforme a la habilitación que establecía a tal efecto la Ley 24/2001<sup>27</sup>. Esta devolución del tipo autonómico del IVMDH no ha de confundirse con el sistema de devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos previsto en el artículo 52 bis de la Ley 38/1992, pese a que ambas son generalmente identificadas como «devolución del gasóleo profesional». Como se desprende de las sentencias emitidas por la Sala, esta última devolución, relativa al Impuesto sobre Hidrocarburos, no impacta en ninguna medida en la cuantía de la indemnización a la que se tiene derecho por vía de responsabilidad patrimonial del Estado por IVMDH.

De igual modo, la Sala aclara que no podrán resarcirse por vía patrimonial cuotas que hayan sido devueltas mediante un procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Conforme a la jurisprudencia anterior del tribunal, no es necesario haber agotado la acción de devolución de ingresos indebidos para instar el resarcimiento patrimonial, circunstancia que puede dar lugar a que el ejercicio de ambas acciones sea concurrente. Pues bien, en caso de producirse dicha concurrencia, la Sala aclara, con buen criterio, que las cuotas devueltas como resultado de una solitud de devolución de ingresos indebidos no pueden dar lugar a un nuevo resarcimiento por vía de responsabilidad patrimonial del legislador.

<sup>27</sup> Esta opción, en realidad, se limita al año 2012, año en el que varias CC. AA. aprobaron sistemas de devolución del tramo autonómico del impuesto.

Por el contrario, y tal como era de prever, la Sala no pone objeción alguna por el hecho de que el reclamante dedujera en su momento el sobre coste fiscal de los productos, a efectos del IRPF-IS, como mayor precio de adquisición de los carburantes consumidos.

En definitiva, el deslinde que hace el tribunal entre conceptos que deben (o no deben) dar lugar a minoración de la indemnización por responsabilidad patrimonial, nos parece coherente tanto con la naturaleza de las acciones procesales analizadas, como con la doctrina del TJUE en la materia, en concreto, con lo manifestado en la Sentencias Lady & Kid A/S, de 6 septiembre de 2011 (asunto C-398/09), o en la Sentencia Weber's Wine World y otros, de 2 de octubre de 2003 (asunto C-147/01), pronunciamientos ambos que son citados por la Sala en sus fallos.

## 8.6. LA DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DE LA INDEMNIZACIÓN. ACREDITACIÓN Y COMPROBACIÓN DEL DAÑO SUFRIDO POR EL RECLAMANTE

Tras la exposición de todos los razonamientos anteriores, la Sala concluye en cada una de las «sentencias preferentes» que la Administración General del Estado ha de indemnizar a los reclamantes en la suma de todas las cantidades abonadas durante la vigencia del IVMDH reclamadas, suma que solo puede minorarse en las cuantías ya percibidas por vía de devolución de ingresos indebidos, o por las devoluciones ordinarias del tramo autonómico del IVMDH practicadas por algunas CC. AA. a los transportistas profesionales acogidos al sistema denominado de «gasóleo profesional».

De este modo, la Sala dirige a la Administración un mandato directo e inequívoco de resarcimiento a los reclamantes. No se hace, por lo tanto, ningún tipo de habilitación a la Administración para que, en fase de ejecución de sentencia o por medio de alguna forma de retroacción procesal, pueda proceder a un análisis y revisión de los elementos de prueba aportados por los reclamantes a los efectos de determinar si los mismos justifican adecuadamente el hecho de haber soportado de sus proveedores las cuotas impositivas.

Este mandato de resarcimiento directo es consecuencia lógica de la actitud mantenida por la Administración durante el desarrollo del procedimiento, ya que el órgano a quien competía la tramitación de las reclamaciones dirigidas al Consejo de Ministros (la Subdirección General de recursos, reclamaciones y relaciones con la Administración de Justicia) optó por no hacer ningún tipo de análisis o revisión de la prueba aportada en fase administrativa. En vía jurisdiccional, consta que en varios de los procedimientos tramitados con carácter preferente por el TS se ha decretado el recibimiento del pleito a prueba. No obstante, dicho recibimiento parece haberse limitado a la incorporación formal al procedimiento contencioso de la documental obrante en el expediente administrativo, documental en la que, asumimos, constarán los elementos de prueba aportados por cada reclamante. De este modo, parece que los ocho «procedimientos preferentes» han quedado huérfanos de cualquier debate o controversia en materia de prueba, circunstancia que ha determinado que el tribunal haya dado por acreditadas las circunstancias de hecho alega-

das por cada reclamante, esto es, la cuantificación propuesta de las cuotas del IVMDH soportadas en los ejercicios a los que vaya referida la reclamación.

Frente al mandato de resarcimiento directo enunciado por la Sala, la abogacía del Estado formuló escrito solicitando aclaración de sentencia, fundamentada en que «es necesario que se justifiquen esos abonos y que el juzgador acepte esa justificación», pues en la sentencia «no se incluye ninguna referencia ni argumentación que permita considerar que el juzgador ha considerado suficientemente acreditada la suma reclamada». Esta solicitud de aclaración ha sido rechazada de forma categórica mediante el Auto de 9 de marzo de 2016, en el que el tribunal declara que: «... resulta significativo que la Administración demandada pretenda ahora que esta Sala sentenciadora, por vía de aclaración, examine si las cantidades reclamadas han sido o no debidamente justificadas, cuando en el proceso el abogado del Estado, en su escrito de contestación, no realizó un examen de las facturas presentadas, ni, por lo que ahora interesa, opuso reparo alguno al contenido de las mismas».

Lo anterior deja abierta la cuestión de si todos los recursos que han accedido al TS y que han sido objeto de suspensión correrán la misma suerte, esto es, si serán objeto de sentencia estimatoria con mandato de indemnización íntegra y directa a cada reclamante en la medida en la que aquel fijase su pretensión en vía administrativa y contencioso-administrativa. En principio, una vez que respecto de un determinado recurso se haya ya superado la fase administrativa, en la que ordinariamente debían haberse sustanciado las potenciales discrepancias en materia de prueba, cabe entender que la Administración se ha quedado prácticamente sin opciones de reabrir en vía contenciosa un debate que pueda tener como efecto una minoración de las cantidades solicitadas por cuestiones relativas a la insuficiencia de justificantes formales aportados para acreditar el daño sufrido.

Es cierto que la abogacía del Estado podría verse inclinada a partir de ahora a adoptar una actitud más beligerante en el marco del trámite probatorio en el TS. Ello, sin embargo, podría resultar forzado e, incluso, no ser admitido por la Sala, toda vez que la Administración demandada renunció a dicho análisis y revisión en la fase (administrativa) que hubiera resultado adecuada para ello, fase en la que se optó por una tramitación abreviada y se renunció expresamente al planteamiento de cualquier tipo de objeción en materia de prueba.

## 8.7. ACTUALIZACIÓN DE LA CANTIDAD INDEMNIZABLE Y RECONOCIMIENTO DE INTERESES

Una cuestión clave que debe dilucidarse en los procedimientos de responsabilidad patrimonial del Estado como legislador del IVMDH es la de en qué medida y bajo qué parámetros ha de procederse al resarcimiento del «daño financiero» irrogado al reclamante que no pudo disponer durante años de unas cantidades indebidamente pagadas en concepto de IVMDH. Este aspecto, sin embargo, no queda en nuestra opinión suficientemente clarificado en las ocho «sentencias preferentes». Así, podemos plantearnos tres fases temporales susceptibles de algún tipo de resarcimiento financiero:

- a) Desde que se soportó indebidamente el impuesto hasta que se instó la reclamación de responsabilidad patrimonial en vía administrativa.
- b) Desde que se instó la reclamación hasta que se notificó la sentencia estimatoria.
- c) Desde que se notificó la sentencia estimatoria hasta el abono total de la indemnización.

Pues bien, pese a que consta que en alguno de los ocho procedimientos los reclamantes instaron expresamente un resarcimiento que cubriera todas las fases anteriores (así sucedió, por ejemplo, en el caso del recurso 12/2015), la realidad es que la Sala no hace en las citadas «sentencias preferentes» ninguna consideración respecto de la actualización de las cantidades desde la fecha en la que se produjo el daño. De este modo, la Sala se limita a ordenar que se abonen: i) los intereses legales de la cantidad reclamada (una vez restadas, en su caso, las cantidades recibidas por devolución de ingresos indebidos o en concepto de «gasóleo profesional»), devengados desde el día de la presentación de la reclamación hasta la fecha de notificación de la sentencia; y ii) los intereses legales devengados desde la notificación de la sentencia hasta el pago de la indemnización.

¿Qué ocurre entonces con el grueso del perjuicio financiero sufrido, que es el transcurrido desde las fechas en las que se soportó el daño hasta el planteamiento de la reclamación patrimonial en vía administrativa? ¿Qué solución debe darse al hecho de no haber dispuesto durante todo ese tiempo de unas cantidades ilegalmente recaudadas por el Tesoro Público?

Para este análisis podemos acudir a una «reclamación tipo» de responsabilidad patrimonial. Se tratará, muy frecuentemente, de transportistas profesionales que instaron en los años 2009 o 2010 la devolución de ingresos indebidos de las cantidades soportadas indebidamente a partir de los años 2005 o 2006, procedimientos que, tras un auténtico calvario procesal en diversas instancias, concluyeron en una desestimación firme. Pues bien, una vez abierta hasta 14 de abril de 2015 la posibilidad de instar la responsabilidad patrimonial por los ejercicios prescritos o firmes, estos reclamantes habrán incluido en su reclamación los ejercicios 2002 a 2004, nunca reclamados, y los años 2005 a 2009, reclamados pero desestimados en vía ordinaria (asumamos que los años 2010 a 2012 ya hayan sido resarcidos por vía de devolución de ingresos indebidos planteada tras la STJUE de febrero de 2014). Pues bien, no parece razonable que a este tipo de reclamantes, que han sido privados durante más de una década de cantidades pagadas en virtud de un impuesto que, desde su creación, ya era notoriamente contrario a Derecho comunitario, solo se les resarza el daño financiero sufrido a partir de la presentación de la reclamación (en nuestro ejemplo, el 14 de abril de 2015).

En efecto, parece que existen opciones más razonables desde el punto de vista del principio de reparación íntegra que, además, resultan más coherentes con el tenor del texto legal.

Así, el artículo 141.3 de la LRJAP y PAC dispone que «La cuantía de la indemnización se calculará con referencia al día en que la lesión efectivamente se produjo, sin perjuicio de su actualización a la fecha en que se ponga fin al procedimiento de responsabilidad con arreglo al índice de precios al consumo, fijado por el Instituto Nacional de Estadística, y de los intereses que

procedan por demora en el pago de la indemnización fijada, los cuales se exigirán con arreglo a lo establecido en la Ley General Presupuestaria».

De este modo, comprobamos que la ley sí consagra, aunque quizás de un modo un tanto confuso y equívoco, el principio de que la indemnización no solo debe resarcir el daño en la cuantía exacta en la que este se produjo en el ejercicio de referencia, sino que dicha cuantía indemnizable ha de ser actualizada, para incorporar el valor del perjuicio adicional sufrido por el reclamante como consecuencia de no haber podido disponer de una cantidad de dinero que le pertenecía, durante todo el periodo producido entre la producción del daño y su indemnización. Tras la modificación operada en 1999 (Ley 4/1999, de 13 de enero), a esta obligación de actualización a la fecha de la sentencia, la ley añade la de que se resarza por el tiempo transcurrido entre la fijación de la indemnización en la sentencia y su abono efectivo.

Es cierto que al encontrarnos fuera del ámbito de lo tributario, el precepto establece unas reglas autónomas respecto de las previstas en la normativa tributaria general. Ello determina que, a diferencia de lo que sucedería en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, el reclamante no tenga derecho a la percepción del interés de demora tributario devengado desde la fecha en la que el sujeto pasivo ingresó las cuotas impositivas al Tesoro Público mediante la oportuna declaración tributaria. No obstante, esta autonomía respecto de la norma tributaria no puede hacernos olvidar que el precepto aplicable en sede de responsabilidad patrimonial del Estado sí prevé la actualización de la cuantía de la indemnización. De este modo, creemos que el artículo 141.3 de la LRJAP y PAC sí permite el restablecimiento íntegro de la situación patrimonial del reclamante, mediante la reparación del daño financiero sufrido: i) desde que se soportó indebidamente el impuesto hasta que se instó la reclamación de responsabilidad patrimonial [ello, mediante la actualización del daño en el índice de precios al consumo (IPC)]; ii) desde que se instó la reclamación hasta que se notificó la sentencia estimatoria (de nuevo, mediante la actualización en el IPC); y iii) desde la notificación de la sentencia hasta el abono total de la indemnización (mediante el abono de intereses legales).

A este respecto, sin embargo, consideramos que la doctrina en la materia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, no resulta totalmente clarificadora de la interpretación que del citado precepto mantiene la Sala.

**Por un lado, encontramos pronunciamientos en los que el reconocimiento del derecho al resarcimiento financiero se remonta hasta la fecha en la que efectivamente se produjo el daño**, como resultado del ingreso al Tesoro Público de las cuotas impositivas indebidamente recaudadas. Esta posición es, a nuestro juicio, más respetuosa con el tenor literal del artículo 141.3 de la LRJAP y PAC, que establece la actualización de la deuda a la fecha en la que se ponga fin al procedimiento de responsabilidad, y resulta además más coherente con la caracterización de la obligación de indemnizar como «deuda valor», esto es, con la consideración de que la cuantía de la deuda indemnizada deberá reflejar el importe que, en el momento de producirse el resarcimiento, resulte equivalente al valor del quebranto sufrido en su día por el acreedor.

En este grupo de sentencias podemos citar las de 13 de junio de 2000 (rec. 567/1998, Sección 6.<sup>a</sup>), 17 de junio de 2004 (rec. 88/2003, Sección 6.<sup>a</sup>), 27 septiembre de 2005 (rec. 112/2004,

Sección 6.<sup>a</sup>), 21 de septiembre de 2010 (rec. 533/2006, Sección 6.<sup>a</sup>) o 13 de abril de 2012 (rec. 613/2008, Sección 4.<sup>a</sup>). En particular, destacan varias de ellas que guardan similitud con el caso que nos ocupa, debido a que resuelven reclamaciones derivadas de la declaración de inconstitucionalidad de una figura impositiva, como era el caso del gravamen complementario de la tasa sobre el juego aprobado por la Ley 5/1990<sup>28</sup>. Así, por ejemplo, en la Sentencia de 17 de junio de 2004 declaró el tribunal que:

«Esta Sala, sin embargo, en aras del principio de total indemnidad que preside el Derecho de la responsabilidad, viene considerando, junto con el abono de intereses..., como uno de los instrumentos adecuados para hacer efectivo el principio de indemnidad que palpita tras la institución de la responsabilidad patrimonial de la Administración, *la consideración de la obligación pecuniaria de resarcimiento como una deuda de valor, que lleva a fijar la cuantía de la deuda actualizada al momento de su determinación o fijación, y no al momento de producción del daño* (sentencias de 15 de enero de 1992 y 24 de enero de 1997). Otro de los procedimientos admitidos jurisprudencialmente para lograr la total indemnidad es el hoy consagrado por el artículo 141.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, con arreglo al cual la cuantía de la indemnización se calculará con referencia al día en que la lesión efectivamente se produjo, sin perjuicio de su actualización a la fecha en que se ponga fin al procedimiento de responsabilidad con arreglo al índice de precios al consumo, fijado por el Instituto Nacional de Estadística, y de los intereses que procedan por demora en el pago de la indemnización fijada, los cuales se exigirán con arreglo a lo establecido en la Ley General Presupuestaria.

Vista la solicitud de la demanda dirigida a que se reconozcan los intereses de la cantidad objeto de la indemnización, *la Sala considera procedente acogerse a este mecanismo de actualización del valor de la deuda y, consiguientemente, cree que procede incluir en la indemnización que debe satisfacerse el interés legal procedente desde la fecha del ingreso hasta la de esta sentencia sobre la cantidad total resultante y efectivamente abonada*. A partir de esta sentencia se aplicará lo dispuesto en el artículo 106 de Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa».

Los pronunciamientos anteriores, por lo tanto, en línea con lo establecido por el 141.3 de la LRJAP y PAC, se muestran favorables a un resarcimiento financiero íntegro al reclamante, si bien con la particularidad, frente al tenor legal literal, de que el mecanismo elegido por el tribunal para la actualización de la indemnización no es el IPC, sino el reconocimiento de intereses legales desde el momento en el que las cuotas impositivas fueron ingresadas por el sujeto pasivo.

<sup>28</sup> La Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria estableció, entre otras medidas, un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que gravaba los juegos de suerte envite o azar, de aplicación a las máquinas recreativas de tipo B (art. 38.Dos.2).

**Por otro lado, sin embargo, encontramos otros fallos en los que la Sala no accede a un resarcimiento íntegro al reclamante, sino que lo limita a los intereses legales devengados desde la formulación de la reclamación en vía administrativa.** En estos casos, el tribunal no pone expresamente de manifiesto su intención de inaplicar el precepto legal, sino que resuelve que esa misma actualización ordenada por el precepto puede producirse por vía de intereses legales en lugar de mediante la actualización del IPC y que, paradójicamente, dicho reconocimiento de intereses legales solo debe producirse desde la fecha en la que se instó la reclamación patrimonial en vía administrativa. Como ejemplos de esta doctrina jurisprudencial podemos citar las Sentencias de 2 de febrero de 2010 (rec. 1944/2008, Sección 4.<sup>a</sup>), 17 de septiembre de 2010 (recs. 373/2006, 149/2007 y 153/2007, todos ellos de la Sección 6.<sup>a</sup>), 10 de diciembre de 2010 (rec. 388/2007, Sección 6.<sup>a</sup>), 21 de diciembre de 2010 (rec. 476/2009, Sección 4.<sup>a</sup>), 2 de octubre de 2012 (rec. 508/2011, Sección 4.<sup>a</sup>), 20 de noviembre de 2013 (rec. 267/2011, Sección 4.<sup>a</sup>) o 4 de febrero de 2014 (rec. 458/2012, Sección 4.<sup>a</sup>). Varias de estas sentencias son también relativas a un «daño impositivo», por lo que guardan cierta similitud con el caso que nos ocupa. En concreto, se refieren a reclamaciones por las que se instaba el resarcimiento de las cuotas de IVA no deducidas como resultado de haber percibido subvenciones, por aplicación del régimen previsto al respecto en la Ley 37/1992, declarado contrario a Derecho comunitario por la STJUE de 6 de octubre de 2005 (asunto C-204/03). Así, por ejemplo, en la Sentencia de 10 de diciembre de 2010 se señala:

«Sin embargo, si bien es cierto que el artículo 141.3 de la LRJAP y PAC dispone que la cuantía de la indemnización, una vez calculada con referencia al día en que se produjo la lesión, se actualizará a la fecha en que finalice el procedimiento de responsabilidad con arreglo al índice precios al consumo y a la cifra así obtenida se añadirán los correspondientes intereses de demora, hay que tener en cuenta que la finalidad de este precepto legal es evitar las consecuencias de la depreciación monetaria: la indemnización no sería integral si la pérdida de valor del dinero acaecida desde que tuvo lugar la lesión hasta que se declara el derecho a la indemnización hubieran de pesar sobre el perjudicado. Esto significa que si la depreciación monetaria se ve compensada por otra vía, no tiene sentido llevar a cabo la actualización de la cuantía de la indemnización incrementándola con arreglo al índice de precios al consumo. No otra cosa ocurre en el presente caso: el daño consiste en sumas de dinero líquidas, correspondientes a lo indebidamente ingresado a favor de la Hacienda Pública, por lo que la determinación de la cuantía total de la indemnización exige una simple operación aritmética. Si a ello se añade que esas sumas de dinero producen los intereses legales, solo cabe concluir que la depreciación monetaria queda perfectamente compensada y, por tanto, que no es preciso hacer actualización alguna».

Nos encontramos, por lo tanto, con que en los dos asuntos que copan la mayor parte de la jurisprudencia del TS en materia de resarcimiento financiero vinculado a la responsabilidad patrimonial por «daño tributario», las soluciones adoptadas por la Sala han sido totalmente opuestas. En un caso (gravamen complementario de la tasa sobre el juego) se ha accedido al reconocimiento de intereses desde la fecha del ingreso del impuesto, mientras que en el otro (STJUE de 6 de octubre de 2005, relativa al régimen de deducción de IVA aplicable a los sujetos pasivos que ha-

bían recibido subvenciones) el reconocimiento de intereses solo se remonta a la fecha de la formulación de la reclamación en vía administrativa.

De momento, en las «sentencias preferentes» dictadas en materia de IVMDH se ha mantenido el criterio fijado en los fallos relativos a la STJUE de 6 de octubre de 2005, criterio que parece estar en vías de consolidarse como «doctrina oficial» del órgano, tras su utilización también en Sentencias como las de 2 de octubre de 2012 (rec. 508/2011, Sección 4.ª) o 20 de noviembre de 2013 (rec. 267/2011, Sección 4.ª), relativas a las reclamaciones derivadas de la STJUE de 9 de julio de 2009, que declaró contrario a Derecho comunitario el artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

A nuestro juicio, si, tal como parece, el TS pretende consolidar este criterio como doctrina oficial en materia de resarcimiento financiero en reclamaciones de responsabilidad patrimonial, sería necesario que se procediese a una enunciación y desarrollo más detallados del mismo. En particular, creemos que en las sentencias ya aparecidas se echa en falta un contraste más detallado entre los dictados del precepto legal (que remite a una actualización o reconocimiento de intereses desde la fecha del daño) y la doctrina de la Sala (que restringe el resarcimiento, vía intereses legales, al periodo transcurrido tras la formulación de la reclamación en vía administrativa). Este análisis detallado se hace también necesario si atendemos al hecho de que esta doctrina puede resultar contradictoria con la enunciada en los diversos fallos relativos al gravamen complementario de la tasa sobre el juego. Además, encontrándonos ante unas indemnizaciones que proceden de un incumplimiento de Derecho comunitario, decretado por un tribunal comunitario, cabe plantearse si el resarcimiento financiero incompleto que se deriva del criterio de la Sala podría, en última instancia, ser evaluado por el TJUE en el marco de una cuestión prejudicial relativa al alcance del deber de restitución al que vienen obligados los poderes públicos del Estado que incumplió las obligaciones derivadas de la directiva.

Por todo lo expuesto, creemos necesario que en los próximos pronunciamientos de la Sala en la materia se reevalúe la cuestión, tratando de alcanzar una solución más acorde con el mandato legal y con el principio de restitución íntegra al contribuyente que no pudo disponer de unas sumas de dinero que le fueron exigidas con base en un tributo ilegal. En última instancia, en caso de que dicha reevaluación determine el mantenimiento del criterio establecido en las sentencias relativas a la STJUE de 6 de octubre de 2005, convendría que ello viniera acompañado de una fundamentación detallada que ponga el foco en el contraste entre la norma (art. 141.3 LRJAP y PAC) y la propia doctrina del tribunal.

## 9. CONCLUSIONES

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado por la creación y mantenimiento del IVMDH requiere la previa apreciación de si la conducta del legislador constituyó un incumplimiento suficientemente caracterizado del Derecho comunitario, esto es, si supuso «una inobservancia manifiesta y grave de los límites impuestos a su facultad de apreciación». El Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de febrero de 2015 re-

chazó la concurrencia de este requisito, con base en distintos argumentos (falta de claridad de la norma, contribución de la actuación de la Comisión al error cometido, etc.) y apoyo en criterios de autoridad extraídos fundamentalmente del seno de la propia Administración.

En este documento hemos tratado de analizar la cuestión desde las perspectivas que entendemos más relevantes, haciendo un juicio crítico de la actuación del legislador a partir de las circunstancias existentes con carácter previo a la creación del impuesto (años 2000-2001), durante la vigencia del mismo (años 2002-2012) e incluso a las más recientes acaecidas tras la declaración de su incompatibilidad con el Derecho comunitario (2014-2015). El objeto de todo ello es responder a la pregunta de si el Estado era consciente o debía, aplicando un mínimo de diligencia, conocer, tanto en el año 2001 como en todos los sucesivos hasta su derogación en 2013, que el IVMDH incumplía, no ya uno, sino los dos requisitos establecidos por la Directiva de II. EE., al carecer de una finalidad específica y al fijar su devengo en una fase distinta de la puesta a consumo de los productos (salida del último depósito fiscal), que marca la exigibilidad del Impuesto Especial (armonizado) sobre los Hidrocarburos. A nuestro juicio, la respuesta a esta pregunta ha de ser necesariamente afirmativa.

Ese es precisamente el juicio que se extrae de las «sentencias preferentes» emitidas por el TS en el mes de febrero pasado. De entre el numeroso grupo de elementos analizados en este documento y del que se puede inferir la culpabilidad del Estado, el tribunal pone el foco en el hecho de que el Estado recibiera reiteradas advertencias (fundamentalmente, aunque no en exclusiva, de la Comisión Europea) acerca de la inadecuación del impuesto con la directiva. Estas advertencias estaban debidamente fundamentadas en jurisprudencia previa del TJUE recaída en un caso muy similar, el de un impuesto austriaco sobre bebidas que solo perseguía aumentar la autonomía financiera de las entidades locales y que también presentaba la incidencia de gravar los productos en una fase posterior a la del devengo del impuesto especial armonizado. Seguramente, de haber introducido el impuesto con anterioridad a dicha sentencia de marzo de 2000, el Estado podría haber justificado con mayor facilidad el carácter excusable de su errónea interpretación de la directiva (como así hicieron las autoridades austriacas en el procedimiento EKW Wein, en el que el TJUE sí accedió a limitar los efectos temporales de la condena), pero se trata de un argumento que, sin embargo, pierde toda su fuerza cuando nos referimos a un impuesto creado en diciembre de 2001 y que ya fue incluso objeto de cuestionamiento por la Comisión antes de su aprobación.

Más claro, si cabe, es el juicio de la conducta del Estado en relación con el mantenimiento del impuesto durante un periodo de 11 años, y ello pese a la alta probabilidad de que, por una vía u otra, el asunto llegase al TJUE y recayese, como así ha ocurrido, una sentencia condenatoria. Las palabras del abogado general del TJUE a este respecto son más que expresivas: «España parece haber asumido deliberadamente el riesgo de seguir adelante con la legislación controvertida y, en consecuencia, esa legislación se ha aplicado durante muchos años en perjuicio del consumidor final y del mercado interior».

Resulta sorprendente que el Estado mantuviera, durante un periodo tan prolongado de tiempo, un impuesto que corría un riesgo cierto de ser declarado contrario a Derecho comunitario. Probablemente, la razón estribe en que en cada una de las fases de vigencia del impuesto concurría

algún elemento que prevalecía sobre el interés (que ha de presuponerse al legislador) en mantener la fiscalidad sobre los hidrocarburos dentro de los límites fijados por el marco normativo comunitario. En una fase inicial, parece que el paradigma de incrementar la financiación de las CC. AA. y, sobre todo, su corresponsabilidad fiscal, se impuso sobre cualquier otra consideración; posteriormente, las dificultades presupuestarias de las CC. AA. hicieron que no se concibiese la derogación sin más del IVMDH, sino su sustitución por un recargo autonómico de importe equivalente en el Impuesto sobre Hidrocarburos, recargo cuya habilitación normativa, por parte de la Directiva 2003/96, no terminaba de llegar. Asimismo, podemos citar otras posibles razones, como la tradicional falta de atención de nuestro legislador al Derecho comunitario o, a partir de cierto momento, el temor a que la derogación del IVMDH pudiese ser interpretada como una suerte de reconocimiento implícito de su «ilegalidad», con las consecuencias resarcitorias que ello podía tener respecto de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos que ya venían siendo impulsados por los contribuyentes.

En cualquier caso, sean cuales fueran las razones de la conducta del legislador, estas no se sitúan en un plano de fundamentación jurídica sólida, sino en el del mantenimiento de criterios de política presupuestaria o de mera oportunidad. Ello impide considerar dichas razones como elementos eximentes o, al menos, atenuantes de su culpabilidad a los efectos de un procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado, como ha sido puesto de manifiesto en las «sentencias preferentes» del TS que parecen haber zanjado la cuestión.

Como se desarrolla en este trabajo, la forma en la que el TS ha resuelto la controversia mediante las ocho «sentencias preferentes» emitidas nos merece un juicio positivo. La Sala ha dictado con relativa celeridad una doctrina clara, bien fundada en Derecho y que concluye con un juicio de culpabilidad del legislador apoyado en los elementos de hecho más relevantes puestos de manifiesto durante la vida del impuesto. De este modo, la doctrina mantenida por el tribunal permite obtener una reparación completa a los contribuyentes que soportaron indebidamente un impuesto contrario a Derecho comunitario, contribuyentes a quienes el procedimiento de devolución de ingresos indebidos solo les permitía obtener el resarcimiento relativo a los ejercicios no afectados por los institutos de la prescripción o la cosa juzgada. Asimismo, la solución adoptada por el tribunal en materia de mandato directo de devolución y prueba del daño nos parece la más correcta desde el punto de vista técnico, así como la más coherente con la forma de tramitación de las reclamaciones empleada por la Administración en el transcurso del procedimiento.

Por último, y cómo único aspecto de valoración negativa, echamos en falta en las «sentencias preferentes» la adopción de un criterio más claro y ajustado al artículo 141.3 de la LRJAP y PAC en materia de resarcimiento del perjuicio financiero sufrido por los reclamantes, resarcimiento que en las citadas sentencias se limita al interés legal devengado desde la fecha de la reclamación administrativa, y que seguramente debería extenderse hasta la fecha en la que se soportó el impuesto y, por lo tanto, se sufrió el daño. Tratándose de una materia en la que la jurisprudencia previa del tribunal no es totalmente consistente, y en el que la solución adoptada parece alejarse, no solo del tenor literal del precepto sino del «principio de restitución íntegra», creemos conveniente que en los próximos pronunciamientos que emita la Sala se reevalúe la cuestión. Si, como resultado de

dicha reevaluación, la Sala concluye manteniendo el criterio «restrictivo» de reconocimiento de intereses, consideramos conveniente que ello venga acompañado de una fundamentación jurídica más detallada que ponga el foco en las razones que justifican el desfase existente entre el artículo 141.3 de la LRJAP y PAC y la propia doctrina del tribunal.

---

## Bibliografía

BÁEZ MORENO, A. y LAMARQUE, L. [2005]: «La deficiente articulación de los efectos de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, y la vía procedimental idónea para la reclamación de responsabilidad patrimonial del estado legislador como consecuencia de leyes inconstitucionales», *RCyT. CEF*, n.º 267.

CALDERÓN GONZÁLEZ, J. [2013] «La responsabilidad patrimonial del Estado en los supuestos de contradicción con el Derecho comunitario», *Quincena Fiscal Aranzadi* 9/2013.

DE JUAN CASADEVALL, J. [2011]: «La responsabilidad patrimonial del Estado-legislador por infracción del Derecho de la Unión en materia tributaria: la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010», *Quincena Fiscal Aranzadi*, num. 9/2011.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [2013]: «Nulidad de actos y normas tributarias por efecto del Derecho de la UE: retroacción de actuaciones y devolución de ingresos tributarios», Doc 15/2013 del IEF sobre las Jornadas «Mercado Interior y Derecho de la Unión Europea».

GARCÍA NOVOA, C. [2014]: «La devolución de ingresos indebidos con relación al IVMDH (céntimo sanitario)», *Revista interactiva AEDAF*.

HERRERA MOLINA, P. M. [2014]: *STJUE 27 de febrero de 2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora: el «céntimo sanitario» es contrario al Derecho de la UE y debe devolverse*, página *ecjleadingcases.wordpress.com*, 3 de marzo de 2014.

JOVER RIBALTA, C. [2015]: «El caso del céntimo sanitario: a propósito de la limitación en el tiempo de los efectos de las sentencias en cuestiones prejudiciales del TJUE», *Diario La Ley*, n.º 8.484, Sección Tribuna, 19 de febrero de 2015.