



Red de Expertos en Derecho de la Unión Europea

Derecho Administrativo y Fiscal

Comunicado nº 3/2013

(Comunicado no oficial, sólo a título informativo)

DIMITRY BERBEROFF AYUDA
Magistrado

DAVID ORDOÑEZ SOLIS
Magistrado

dt.berberoff@poderjudicial.es

d.ordonez@poderjudicial.es

Conclusiones del Abogado General Nils Wahl de 24 octubre 2013 presentadas en el asunto Transportes Jordi Besora, S.L, C-82/12.

Cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sobre el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario)

Por su trascendencia, habida cuenta de la litigiosidad pendiente ante los Tribunales españoles con relación a esta cuestión, damos cuenta de las conclusiones presentadas por el Abogado General Wahl, enfatizando que, no obstante, **la posición definitiva del TJUE será fijada con posterioridad en la Sentencia** que resuelva la cuestión prejudicial

El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE («Directiva sobre los impuestos especiales») reconoce la facultad de los Estados miembros de introducir o mantener gravámenes indirectos sobre productos que ya están sujetos a normas armonizadas en materia de impuestos especiales. Sin embargo, ese derecho se supedita a dos requisitos: i) que el impuesto de que se trate persiga una finalidad específica, y ii) que respete las normas aplicables a los impuestos especiales o al IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

El Abogado General Wahl sintetiza las dudas del TSJC considerando que se refieren a si un impuesto indirecto concreto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos («IVMDH»), que grava el consumo de tales productos, es conforme con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales y, específicamente, con relación a dos cuestiones esenciales:

- Qué se entiende por «finalidad específica» en el sentido de esa disposición
- Cuáles son los requisitos para que un impuesto indirecto se considere conforme con el sistema general de normas impositivas relativas a los impuestos especiales o al IVA.

Por otra parte, entiende que dadas las consecuencias económicas que entraña, el asunto suscita también la cuestión de si deberían limitarse en el tiempo los efectos de una posible declaración de no conformidad, tal y como sido solicitado por España

Primer requisito: existencia de una «finalidad específica» no presupuestaria

En lo que respecta al extremo de qué constituye una «finalidad específica» en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, el Tribunal de Justicia ha declarado que debe entenderse como un objetivo distinto del «puramente presupuestario». Por consiguiente, debe señalarse que, para cumplir esa disposición, el impuesto indirecto de que se trate no debe tener solamente una finalidad presupuestaria (apartado 18)

El IVMDH se estableció al mismo tiempo en que se transfirieron a las Comunidades Autónomas determinadas competencias en materia sanitaria, quedando acreditado que la finalidad del IVMDH era hacer frente, en parte, a los gastos ocasionados por el traspaso de dichas competencias, esto es, garantizar que las Comunidades Autónomas poseyeran recursos suficientes para atender los gastos sanitarios asumidos como consecuencia de esa transferencia de competencias (apartado 19)

En cuanto a si un impuesto indirecto, que responde (al menos en parte) a una finalidad presupuestaria por cuanto financia las competencias transferidas en materia sanitaria, puede considerarse sin embargo comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales, el Abogado General después de reconocer que no puede descartarse que un impuesto que –además de perseguir una finalidad presupuestaria– está destinado específicamente a proteger la salud pública o el medio ambiente pueda tener una «finalidad específica», en su opinión, la circunstancia de que el propósito de las leyes que establecen el IVMDH y el IH coincida excluye, desde un principio, la posibilidad de invocar el artículo 3, apartado 2, de la Directiva. Considera que interpretar que el IVMDH tiene una finalidad específica, pondría en riesgo los esfuerzos para armonizar el régimen de los impuestos especiales y daría lugar a un impuesto especial adicional, contrario al objetivo mismo de la Directiva sobre los impuestos especiales, eliminar los obstáculos que subsisten en el mercado interior. En efecto, a pesar del objetivo de protección de la salud pública y el medio ambiente, expresado en términos generales, ambos instrumentos parecen tener, en definitiva, la misma finalidad presupuestaria de hacer frente a necesidades generales de gasto público en un ámbito determinado (apartado 22)

Como criterios para determinar si el IVMDH persigue una «finalidad específica» en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva tiene en consideración dos criterios: i) la estructura del propio impuesto (y, más concretamente, sus modalidades de liquidación), o ii) la afectación de los rendimientos procedentes del impuesto para promover la consecución de una finalidad específica (no presupuestaria). (Apartado 23).

Por lo que se refiere a la estructura de un impuesto indirecto el abogado general considera que puede identificarse una finalidad no presupuestaria cuando un impuesto se fija en un nivel que desincentiva o incentiva un determinado comportamiento. A este respecto –y a pesar del hecho de que la supuesta finalidad del IVMDH es reducir los efectos perjudiciales del consumo de hidrocarburos–, señala que no se ha proporcionado al Tribunal de Justicia información que sugiera que la estructura del IVMDH está de

hecho concebida específicamente para desincentivar el consumo de hidrocarburos o para incentivar el consumo de otro tipo de producto considerado menos perjudicial desde el punto de vista sanitario o medioambiental (apartado 25).

La afectación de los rendimientos se define en términos muy generales por el artículo 9, apartado 1, número 3, de la Ley 24/2001, entendiéndose que, las medidas financiadas por el IVMDH no están en absoluto limitadas a aquellas respecto de las que podría afirmarse que guardan una relación estrecha con el propósito de combatir los efectos perjudiciales del consumo de los productos gravados (apartado 27). Según el Abogado General, la mera afectación de rendimientos tributarios a medidas sanitarias y medioambientales con carácter general no basta para demostrar que el impuesto persigue una finalidad no presupuestaria, según exige el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. En el presente asunto, no se ha 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 (apartado 30)

Segundo requisito: respeto del sistema general de los impuestos especiales o del IVA

A efectos del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, basta con que un impuesto indirecto que persigue una finalidad específica respete las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para i) la determinación de la base imponible, ii) la liquidación, iii) el devengo y iv) el control del impuesto.

Respecto del devengo, entiende que contrariamente a lo que establece el artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales (el impuesto se devengará «en el momento de la puesta a consumo») lo que acontece cuando el producto sale del último depósito fiscal, el IVMDH grava la venta minorista de tales productos (que se produce después de la «puesta a consumo» en el sentido de la Directiva sobre los impuestos especiales).(Apartado 36).

Considera que la diferencia en lo que atañe al devengo repercutirá en la duración del régimen suspensivo (aunque la diferencia de duración puede depender de la naturaleza de los productos de que se trate). Con arreglo a la Directiva sobre los impuestos especiales, el control del producto cesa desde que éste abandona el depósito fiscal. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el IVMDH exige que el control continúe hasta que el producto se venda al consumidor final. En la vista quedó claro también que existen otras diferencias entre el IVMDH y el sistema establecido por la Directiva sobre los impuestos especiales: así ocurre especialmente en lo que respecta a la obligación de declarar el impuesto controvertido y las modalidades de liquidación del impuesto (apartado 42).

En lo que respecta al IVA, señala que un impuesto indirecto como el IVMDH, que únicamente se percibe en el momento de la venta al consumidor y no en cada fase del proceso de producción y de distribución, como sucede con el IVA, no puede declararse compatible con el sistema general del IVA (apartado 43).

A la luz de todas las consideraciones anteriores, estima que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales se opone a un impuesto indirecto como el IVMDH controvertido en el litigio principal, cuando el tribunal nacional considere que

tal impuesto no tiene una finalidad no presupuestaria específica y no respeta el sistema general de los impuestos especiales o del IVA para la determinación del devengo (apartado 46).

¿Procede limitar los efectos en el tiempo de la sentencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto?

El Abogado General cree que no puede descartarse categóricamente que en determinadas circunstancias completamente excepcionales en las que la repercusión económica de la retroactividad sería especialmente grave, el Tribunal de Justicia pudiera considerar limitar los efectos en el tiempo de su sentencia, aun cuando no concurra el requisito, relativo a la buena fe de la parte demandada; así ocurriría, en particular, cuando las repercusiones económicas se consideren manifiestamente desproporcionadas con respecto al grado de negligencia en que se haya incurrido. No obstante, advierte que 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 (apartado 58).

Su conclusión:

«El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, se opone a un impuesto indirecto como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, cuando el tribunal nacional considere que tal impuesto no tiene una finalidad no presupuestaria específica y no respeta el sistema general de los impuestos especiales o del IVA para la determinación del devengo.» (apartado 59)

Véanse las conclusiones en anexo