

Tribunal Superior de Justicia

**TSJ de Castilla-La Mancha, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección
2ª) Sentencia num. 318/2015 de 13 abril**

JUR\2015\120683

Impuestos Especiales. Energía.

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 121/2012

Ponente:Ilmo. Sr. D. Miguel Angel Narváez Bermejo

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00318/2015

Recurso núm. 121 de 2012

Albacete

SENTENCIA Nº 318

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Ilmos. Sres.:

Presidenta:

Dª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

D. Miguel Ángel Narváez Bermejo

D. Ricardo Estévez Goytre

En Albacete, a trece de abril de dos mil quince.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 121/12 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de la mercantil **GESTICE, S.L.** , representada por el Procurador Sr. Gómez Ibáñez y dirigida por el Letrado D. Felipe Fernández-Campa Hernández, contra el **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO**

REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, actuando como codemandada la **JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA**, representada y dirigida por el Sr. Letrado de la Junta, sobre **IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS**; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Miguel Ángel Narváez Bermejo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La mercantil **Gestice, S.L.** interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de fecha 19 de diciembre de 2011, por la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa nº 02-00870-2011, interpuesta contra la resolución de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Albacete de 8-7-2011, por la que se desestimó el recurso de reposición sobre rectificación de autoliquidación y solicitud de devolución de las cuotas soportadas por repercusión por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el período que comprende el 4º trimestre de 2010 y el 1º trimestre de 2011 por un importe de 17.601,74 euros.

SEGUNDO.- Formalizada demanda, se alegó la inconstitucionalidad de la Ley reguladora del IVMDH, sí como que por parte de la Comisión Europea se ha puesto en marcha el procedimiento previsto en el art. 226 del Tratado de la Comunidad Europea, solicitando formalmente a España que ajuste su legislación nacional del IVMDH al Derecho Comunitario por considerar que dicho impuesto no se atiene al mismo. Considera la parte actora que el impuesto en cuestión contradice el Derecho Comunitario toda vez que la Directiva 1992/12CEE (LCEur 1992, 789) del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, establece que el mismo deberá responder a una finalidad específica y respetar las normas impositivas aplicables en relación con el Impuesto Especial sobre hidrocarburos o al IVA. Solicita a la Sala que, previo planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJCE, dicte sentencia estimatoria del recurso.

TERCERO.- Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

El Abogado del Estado, asimismo mediante otrosí, solicitó la suspensión del procedimiento hasta tanto la Comisión Europea no dé por terminado en procedimiento de infracción iniciado contra el Reino de España, ya que si la propia Comisión acaba estimando que la normativa española es acorde al Derecho Comunitario, carece de todo sentido la de un procedimiento que solo tiene por base un dictamen motivado de la Comisión que todo parece indicar que va a ser revocado por la propia Comisión, oponiéndose al planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJCE.

El Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en similares términos, solicitó la desestimación del recurso, adhiriéndose a las alegaciones del Abogado del Estado en relación con la suspensión del procedimiento.

CUARTO.- Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicadas las declaradas pertinentes, se reafirmaron las partes en sus escritos de demanda y contestación, por vía de conclusiones. Pero habiéndose hecho pública el día 27 de febrero de 2014 sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas resolviendo la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, la Sala acordó, en el procedimiento 487/2010, mediante diligencia final, dar traslado a las partes para que, por plazo común de diez días, formularan alegaciones.

El Abogado del Estado, a la vista de la aludida sentencia, solicitó, la estimación parcial de la demanda, anulando la resolución del TEAR y de la Agencia Tributaria por la que se negó el derecho a la devolución y se acuerde la retroacción de las actuaciones para que por la Agencia Tributaria se cuantifique el concreto importe a devolver en función de los criterios expuestos en su escrito.

Del anterior escrito se dio traslado a las demás partes, la demandante se ratificó en la pretensión deducida en su pedimento del escrito de formulación de la demanda de que se declare la nulidad de las resoluciones, tanto la recurrida como la de que ésta trae causa, a la finalidad de que pueda procederse por los órganos competentes a la devolución de las cuotas soportadas de IVMDH, en su integridad, por haber sido declarado dicho impuesto contrario al Derecho comunitario.

El Letrado de la Junta se adhirió en su integridad a las alegaciones efectuadas por el Abogado del Estado.

QUINTO.- Se señaló votación y fallo para el 17 de marzo de 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Castilla-La Mancha de fecha 19 de diciembre de 2011, por la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa nº 02-00870-2011, interpuesta contra la resolución de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Albacete, por la que se desestimó la solicitud de devolución de las cuotas soportadas por repercusión por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el período que comprende el cuarto trimestre del año 2010 y el primero del año 2011 por importe de 17.601,74 euros.

El actor fundamenta su pretensión estimatoria del recurso, en síntesis, en que el referido impuesto contraviene el art. 134.7 de la Constitución española, por cuanto que proscribía la creación de tributos por las Leyes de Presupuestos, y el mencionado tributo fue creado por la Ley de Acompañamiento, y vulnera los arts. 9.3 , 31.3 y 133 del mismo Cuerpo legal . Por otra parte, entiende la recurrente que la Ley contradice el Derecho Comunitario toda vez que la Directiva 1992/12CEE (LCEur 1992, 789)_del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, establece que el mismo deberá responder a una finalidad específica y respetar las normas impositivas aplicables en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos o al IVA. La Directiva admite que los hidrocarburos sean gravados por otros impuestos indirectos únicamente si éstos tienen una finalidad específica, habiéndose precisado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que debe entenderse por tal en sentencia de 24 de febrero de 2000 , cuyo criterio ha sido reiterado por la sentencia de 9 de marzo de 2000 , entendiéndose por tal un objetivo distinto del puramente presupuestario; sin que la simple afección del producto del impuesto a cubrir determinados gastos no deja de ser un objetivo puramente presupuestario, y que para ello debería concurrir que lo recaudado estuviera "afecto" a un fin específico, sin que financiar la sanidad o las políticas medioambientales cumplan dicha exigencia.

Considera la parte actora que, dado que la Ley reguladora del IVMDH contraviene los referidos preceptos constitucionales, la Sala debe plantear la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad y que, en la medida en que vulnera el Derecho Comunitario, y habiéndose planteado por el Tribunal superior de Cataluña cuestión prejudicial ante el TJUE, se suspenda el presente procedimiento hasta que se resuelva la aludida cuestión prejudicial u otra que pueda suscitarse por otro Tribunal.

El Abogado del Estado se opuso a la demanda y, solicitando la desestimación del recurso, alegó la conformidad a Derecho de la resolución impugnada, por cuanto que no existe la contradicción que se alega en la demanda al ser indudable la finalidad específica del impuesto, pues resulta de su afectación total a financiar la Sanidad pública y las actuaciones medioambientales, sin que pueda sostenerse que la finalidad del impuesto especial sea puramente presupuestaria, ya que los objetivos del impuesto van más allá, y existe un vínculo objetivo entre la estructura del impuesto y su objetivo, ya que por una parte, el impuesto está concebido para proteger tanto la Salud pública como el Medio Ambiente, y, por otro, desalienta el consumo de hidrocarburos al gravar ese consumo, puesto que considera dichos derivados del petróleo perjudiciales para la Sanidad pública y el Medio Ambiente. Por otra parte, no puede entenderse que el devengo del impuesto, que se produce con ocasión de la venta minorista y no con ocasión de la salida del último depósito fiscal, vulnere las normas del Derecho Comunitario, pues no se exige por la Directiva que las normas de devengo del impuesto especial no armonizado sean las mismas que las aplicadas al impuesto armonizado, y que lo único que se exige es que aquél no impida ni dificulte el funcionamiento normal de las normas aplicadas a éste. A lo que añaden que las reglas sobre la eficacia de las Directivas exigen, entre otras cosas, que la disposición reúna los requisitos generales de efecto directo, debiendo tratarse, desde el punto de vista de su contenido, de una disposición precisa e incondicional, lo que no sucede en nuestro caso.

Y respecto de la cuestión prejudicial cuyo planteamiento solicita la parte actora, se alega de contrario que tampoco procede en este caso ya que se trata de un impuesto especial que efectivamente responde a la finalidad específica de financiar los gastos sanitarios y medio ambientales, y porque si la Comisión hubiera estimado que la discrepancia entre la legislación española y la Directiva fuera tan evidente y relevante, en tal caso ella misma hubiera promovido un pronunciamiento del TJUE, lo que no consta haya efectuado. Ello además de que, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, el planteamiento de la cuestión prejudicial constituye una mera facultad del órgano jurisdiccional, que la ejerce de forma exclusiva e irreversible.

El Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha se adhirió a las alegaciones del Abogado del Estado, citando sentencias de distintos Tribunales Superiores de Justicia desestimatorias de recursos donde se planteaban cuestiones análogas a las aquí discutidas. En cuanto al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que se pretende por la parte actora, entiende dicho Letrado que tal planteamiento sería innecesario tras el pronunciamiento por el Tribunal Constitucional, en sentencia 136//2011, de 13 de septiembre, en sentido favorable a la posibilidad de creación de tributos por las Leyes de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado, en tanto en cuanto que lo que está vedado por el art.134.7 es la creación de tributos por las Leyes de Presupuestos, y la Ley de Acompañamiento no lo es.

SEGUNDO

Respecto de la pretensión de la parte actora de que por la Sala se plantee cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional por vulneración de los arts. 134.7, 9.3, 31.3 y 133 de la Constitución, y habida cuenta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado recientemente en relación con la decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TJUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante auto de 29 de noviembre de 2011, y que esta Sala se ha pronunciado ya, en sentido estimatorio de la demanda, en los recursos que ha tenido ocasión de resolver, entendemos que el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que se solicita por la parte recurrente ha devenido innecesario.

TERCERO

Por lo que se refiere las restantes alegaciones formuladas por la parte demandante, hemos de señalar que esta Sala y Sección se ha pronunciado sobre un asunto similar al de autos en sentencia 219/2014, de 31 de marzo (JT 2014, 1063) (recurso 487/2010), en la que se estimó el recurso en base a los siguientes Fundamentos:

"SEGUNDO.- Para un adecuado análisis de las cuestiones planteadas en la demanda conviene comenzar recordando que en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680) , de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, entre otras medidas tributarias, se estableció, en el marco del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas, el nuevo impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados hidrocarburos , "con la condición de impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas y quedando afectada su recaudación a la cobertura de los gastos en materia de sanidad y, en su caso, de los de actuaciones medio ambientales", y dispone, en que aquí nos interesa, lo siguiente (art. 9):

" Uno. Naturaleza.

1. *El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados hidrocarburos es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquéllos, gravando en fase única, las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, con arreglo a las disposiciones de esta Ley.*

2. *La cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su respectiva Ley de cesión.*

3. *Los rendimientos que se deriven del presente Impuesto quedarán afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios ."*

" Ocho. Devengo.

1. *El impuesto se devenga en el momento de la puesta de los productos comprendidos en el ámbito objetivo a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo y siempre que el régimen suspensivo a que se refiere el apartado 20 del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales , haya sido ultimado.*

2. *En las importaciones previstas en la letra b) del apartado uno del punto cuatro, el impuesto se devengará en el momento en que los productos comprendidos en el ámbito objetivo queden a disposición de los importadores, una vez que la importación a consumo de los mismos y el régimen suspensivo a que se refiere el apartado 20 del artículo 4 de la Ley 38/1992 hayan quedado ultimados ."*

Estos dos preceptos son cuestionados por la parte demandante con fundamento en el informe de la Comisión Europea de 6 de mayo de 2008 que sostiene que este tributo es contrario a la Directiva 92/12 CEE (LCEur 1992, 789) , cuyo art. 3 dispone:

" 1. *La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:*

- los hidrocarburos;
- el alcohol y las bebidas alcohólicas;

- las labores del tabaco.

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 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.

3. Los Estados miembros conservarán la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos que no sean los enunciados en el apartado 1, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Con la misma limitación, los Estados miembros conservarán igualmente la facultad de imponer gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales."

La Comisión ha llegado a la conclusión, se dice en la demanda, de que el IVMDH no cumple plenamente los requisitos establecidos en el art. 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, por las siguientes razones. En primer lugar, el devengo del impuesto no se ajusta al impuesto especial armonizado, puesto que no tiene lugar en el momento en que los productos dejan el último depósito fiscal en una fase posterior, cuando los productos en cuestión se venden al comprador en la gasolinera. En segundo lugar, en el art. 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, se establece que cualquier otro impuesto indirecto sobre hidrocarburos debe tener una "finalidad específica". Habiendo entendido ya el Tribunal de Justicia Europeo que "finalidad específica", en este contexto, es una finalidad que no sea presupuestaria.

CUARTO

Partiendo de lo anteriormente expuesto, lo primero que debemos señalar es, como alegó el Abogado del Estado, que las recomendaciones y los dictámenes no son jurídicamente vinculantes para los Estados miembros destinatarios de los mismos. Así, de acuerdo con el art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº C 115 de 9/5/2008, que se corresponde con el antiguo art. 249 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea en su versión consolidada publicada en el Diario Oficial nº C321 E de 29 de diciembre de 2006) las recomendaciones y los dictámenes no son jurídicamente vinculantes para los Estados miembros destinatarios de los mismos, y conforme al art. 258 del referido Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (que se corresponde con el antiguo art. 226 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea), "Si la Comisión estimare que un Estado ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea."

En ese sentido ha de significarse que el Estado español ha dado respuesta al Dictamen sin que se haya llegado a un acuerdo, y no consta, sin que tampoco se haya alegado de contrario, que la Comisión Europea haya presentado recurso por este asunto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo que determina que el dictamen de la Comisión no produce ningún efecto sobre la vigencia y eficacia de las normas dictadas por los Estados miembros, y en particular sobre la Ley de creación del impuesto controvertido por Ley 24/2001. En ese sentido, en la sentencia del TJCE de 29 de Septiembre de 1998, que cita el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, se dice que:

"En lo que atañe a la emisión de un dictamen motivado, debe señalarse que se trata de un procedimiento previo (sentencia de 27 de mayo de 1981, Essevi y Salengo, asuntos acumulados 142/80

y 143/80 , Rec. p. 1413, apartado 15), que no produce ningún efecto jurídico vinculante frente al destinatario del dictamen motivado. Este último únicamente constituye una fase administrativa previa de un procedimiento que, en su caso, puede desembocar en la interposición de un recurso ante el Tribunal de Justicia (sentencia de 10 de diciembre de 1969, Comisión/Francia, asuntos acumulados 6/69 y 11/69 , Rec. p. 523, apartado 36). La finalidad de dicho procedimiento administrativo previo es permitir al Estado miembro cumplir voluntariamente las exigencias del Tratado o, en su caso, darle la oportunidad de justificar su posición sentencias de 23 de octubre de 1997 , Comisión/Países Bajos, C-157/94, Rec. p. I-5699, apartado 60; Comisión/Italia, C-158/94 , Rec. p. I-5789, apartado 56, y Comisión/Francia, C-159/94, Rec. p. I-5815, apartado 103).

En el caso de que este esfuerzo de solución extrajudicial no se vea coronado por el éxito, la función del dictamen motivado es definir el objeto del litigio. Por el contrario, la Comisión no tiene la facultad de determinar de manera definitiva, mediante dictámenes motivados formulados en virtud del artículo 169, los derechos y las obligaciones de un Estado miembro, o de darle garantías sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de un comportamiento determinado. Según el sistema de los artículo 169 a 171 del Tratado, la determinación de los derechos y de las obligaciones de los Estados miembros, así como el enjuiciamiento de su comportamiento sólo pueden resultar de una sentencia del Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia *Essevi y Salengo*, antes citada, apartados 15 y 16).

Por consiguiente, el dictamen motivado sólo produce efectos jurídicos en relación con la interposición del recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia (sentencia *Essevi y Salengo*, antes citada, apartado 18), mientras que, por lo demás, si el Estado no se atiene a ese dictamen en el plazo señalado, la Comisión está facultada, pero no obligada, a someter el asunto al Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de febrero de 1989, *Star Fruit/Comisión*, 247/87 , Rec. p. 291, apartado 12) ."

QUINTO

Por lo que se refiere a la objeción que la Comisión había opuesto a este impuesto especial en su dictamen en el sentido de que su finalidad sea puramente presupuestaria, hemos de señalar que, según el Gobierno español, los objetivos de este impuesto van más allá. Según las autoridades españolas, la finalidad específica del IVMDH es evitar y corregir el impacto exterior negativo asociado al consumo de hidrocarburos , que determina, de un lado, un aumento de los gastos sanitarios, por la siniestralidad asociada a la conducción, y, de otro, una afectación negativa al medio ambiente, y a la salud por las emisiones contaminantes.

En el mismo sentido, el Gobierno español puso de manifiesto que " existe un vínculo entre la estructura del impuesto y su objetivo, ya que, por una parte, el impuesto está concebido para proteger tanto la salud pública como el medio ambiente, y, por otro, desalienta el consumo de hidrocarburos al gravar su consumo, al considerar a dichos derivados del petróleo como perjudiciales para la sanidad pública y el medio ambiente ."

Hemos de señalar también que, la práctica totalidad de las sentencias que los distintos Tribunales de Justicia han dictado sobre esta cuestión, entre las que abundan las de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Castilla-León, cuya doctrina cita el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en su escrito de contestación (sentencia de 26 de octubre de 2011 , y que se mantiene en otras posteriores), consideran que el Estado Español al amparo de la Directiva ha establecido el impuesto, tenemos pues una norma nacional con rango de Ley que en principio tuvo plena vigencia (hasta que , con efectos de 1 enero 2013, fue derogada por la disposición derogatoria 3 de Ley 2/2012, de 29 de junio (RCL 2012, 909 y 1093) , donde. según se dice en la Exposición de Motivos, con el fin de integrar el

Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos, se modifican diversos preceptos de la Ley de Impuestos Especiales y se deroga aquel) y vinculación para los Tribunales Españoles que no pueden dejar de aplicarla, salvo que consideren que vulnera flagrantemente la normativa comunitaria. En dichas sentencias se concluye que ni puede decirse que la norma en virtud de la que los recurrentes efectuaron el ingreso es contraria a derecho comunitario, ni puede pretenderse un efecto directo de la Directiva que impida el pago del impuesto cuya devolución interesa la recurrente.

En ese sentido, algunos TSJ han declarado que no puede decirse que el contenido de la Directiva sea incondicional y suficientemente precisa, para su aplicación directa (por todas la sentencia del TJCEE de 17/7/2008), y en su propio alcance, debiendo señalarse respecto de la finalidad específica, que, como recogen las sentencias del TSJ Andalucía (sede Sevilla) de fecha 17 de noviembre y 1 de diciembre de 2011, citando otras de diferentes TSJ, el de La Rioja, en sentencias de 23 y 19 de febrero y 1 de marzo de 2011 y el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de lo Contencioso- administrativo (Burgos), en la sentencia citado o en otras más recientes, como las de 28 de octubre de 2011 o la de 24 de mayo de 2013 , entre otras , o la de Asturias, de 28 de febrero de 2014 . En estas últimas se señala que " *En cuanto a la exigencia de "finalidad específica" del Impuesto supone el empleo de lo que se ha venido en llamar "conceptos jurídicos indeterminados" que han de valorarse en cada caso concreto, lo que dificulta que podamos decir que estemos a presencia del contenido incondicional y suficientemente preciso que exige la aplicación directa de una directiva. De hecho el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha considerado que se ajusta a dicha exigencia las previsiones de la normativa francesa que establecían la finalidad de atender a la financiación de determinadas prestaciones sanitarias, como es el caso de la sentencia de 24/2/2000, nº C-434/1997 , y no olvidemos que en el fondo todo ingreso que pueda tener un ente público a la larga está destinado a satisfacer necesidades presupuestarias, pues se han de cubrir los gastos del ente. Es cierto que en la sentencia 10/3/2005, nº C-491/2003, se declara el incumplimiento pero también lo es que es después de analizar detalladamente una regulación de la que resulta una falta de sistemática y justificación efectiva dadas las discrepancias entre lo regulado y la justificación que se pretende dar. Esto no se puede decir en nuestro caso, la norma desde el principio establece claramente cuál es el destino de los fondos, similar al aceptado en el caso de Francia, financiación de gastos de asistencia sanitaria, y en la medida en que supone incremento de precios, conlleva un efecto pedagógico para la disminución del consumo y con él de los efectos nocivos derivados del empleo de los Hidrocarburos. No puede sostenerse con fundamento que la finalidad de este impuesto especial sea puramente presupuestaria, ya que, como argumentó el Gobierno español en respuesta al dictamen de la Comisión, los objetivos de este impuesto van más allá ."*

SEXTO

No abundaremos en esos argumentos pues, como ya hemos adelantado en los Hechos de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado ya en relación con la decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TJUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante auto de 29 de noviembre de 2011 , que tiene por objeto la interpretación del artículo 3, apartado 2 , de la Directiva 92/12/CEE (LCEur 1992, 789) del Consejo, de 25 de febrero de 1992 , relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

Dada la importancia que la sentencia de 27 de febrero de 2014 , por la que se resuelve la aludida cuestión prejudicial, tiene para la resolución de nuestro caso, transcribiremos a continuación los fundamentos de dicha sentencia en los que el Tribunal analiza la cuestión planteada (puntos 20 a 36):

" 20. Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el IVMDH controvertido en el litigio principal.

21. A este respecto, cabe recordar que, según el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, los hidrocarburos podrán estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial establecido por dicha Directiva si, por una parte, esos impuestos indirectos persiguen una o varias finalidades específicas, y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto (véase la sentencia EKW y Wein & Co. [TJCE 2000, 35], antes citada, apartado 30).

22. Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios (sentencias de 24 de febrero de 2000 [TJCE 2000, 32], Comisión/Francia, C-434/97, Rec. p. I-1129, apartado 26, y EKW y Wein & Co. [TJCE 2000, 35], antes citada, apartado 46) tienen carácter cumulativo, como se desprende del propio tenor de dicha disposición.

23. En relación con el primer requisito, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (véanse las sentencias Comisión/Francia, antes citada, apartado 19; EKW y Wein & Co. [TJCE 2000, 35], antes citada, apartado 31, y de 10 de marzo de 2005 [TJCE 2005, 59], Hermann, C-491/03, Rec. p. I-2025, apartado 16).

24. En el caso de autos, consta que los ingresos del IVMDH han sido afectados a las Comunidades Autónomas para que éstas financien el ejercicio de algunas de sus competencias. Como se desprende de los autos en poder del Tribunal de Justicia, el tipo de gravamen de dicho impuesto es el resultado de la suma del tipo de gravamen fijado a escala estatal y del tipo de gravamen fijado por la Comunidad Autónoma de que se trate.

25. Sobre este particular, es necesario recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (sentencia EKW y Wein & Co. [TJCE 2000, 35], antes citada, apartado 33).

26. La Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, apoyados por los Gobiernos griego y francés, sostienen sin embargo que los ingresos del IVMDH no se atribuyen a las Comunidades Autónomas de manera genérica para cumplir el objetivo meramente presupuestario de reforzar su capacidad financiera, sino para atender los gastos que generan las competencias transferidas en materia de sanidad y de medioambiente. Afirman que, en efecto, en virtud del artículo 9, apartado 1, punto 3, de la Ley 24/2001, los rendimientos de dicho impuesto que resulten de la suma del tipo de gravamen estatal y del tipo de gravamen establecido por la Comunidad Autónoma de que se trata deben afectarse obligatoriamente a atender los gastos sanitarios, mientras que los rendimientos resultantes del último tipo de gravamen pueden afectarse, en su caso, a atender gastos en materia de medioambiente. Aseveran que, a diferencia del impuesto indirecto, que tiene por objeto específico recaudar ingresos de carácter meramente presupuestario, el IVMDH contribuye por su concepción e incidencia a la finalidad específica de reducir los costos sociales provocados por el consumo de hidrocarburos.

27. A este respecto, procede observar, en primer lugar, que, ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto como el IVMDH tenga

finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición (véase, en este sentido, la sentencia EKW y Wein & Co. [TJCE 2000, 35], antes citada, apartado 33).

28. Por otro lado, como indicó en esencia el Abogado General en los puntos 26 y 27 de sus conclusiones, la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto como el IVMDH a la financiación por parte de autoridades regionales, como las Comunidades Autónomas, de competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medioambiente podría constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (véase, en este sentido, la sentencia EKW y Wein & Co. [TJCE 2000, 35], antes citada, apartado 35).

29. No obstante, tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 3, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta.

30. En cambio, para considerar que persigue una finalidad específica, en el sentido de esta disposición, es preciso que un impuesto como el IVMDH tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente. Tal sería el caso, en particular, como señaló esencialmente el Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión.

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. Pues bien, a falta de tal afectación predeterminada, no puede considerarse que un impuesto como el IVMDH, como puso de manifiesto en esencia el Abogado General en los puntos 25 y 26 de sus conclusiones, tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medioambiente, y, por tanto, que persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, a menos que dicho impuesto esté concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente.

33. Sin embargo, no se deduce de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que éste sea el caso en el litigio principal, y, a mayor abundamiento, no se ha sostenido en modo alguno en las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia que éstas sean las características del IVMDH.

34. De ello se desprende que no puede considerarse que un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal, del que se deduce de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que actualmente está integrado en el tipo del impuesto indirecto armonizado, persiga una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

35. Por consiguiente, cabe concluir, sin que sea necesario examinar si se cumple el segundo requisito enunciado en dicho artículo 3, apartado 2, relativo al respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA, que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un impuesto, como el IVMDH, pueda considerarse conforme a los requisitos de dicho artículo.

36. En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el IVMDH controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente."

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara: "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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.**"

SÉPTIMO

A la vista de la mencionada sentencia del Tribunal de Justicia, de plena aplicación al supuesto de autos, se impone, como ya lo hicimos en la aludida sentencia de 31 de marzo de 2014, y otras posteriores, la estimación del recurso. Sin embargo, planteándose determinadas cuestiones a la vista de la mencionada sentencia del TJUE y en cuanto a la concreción de la condena que se debe trasladar al fallo, debemos efectuar pronunciamiento acerca de si la estimación ha de serlo total o parcialmente.

En este punto resolveremos de acuerdo con lo decidido, para unificar criterios entre las dos secciones, en **Pleno de la Sala celebrado el pasado 15 de octubre en el seno del recurso contencioso-administrativo 800/2010.**

Pues bien, como decimos, el Abogado del Estado solicita la estimación parcial de la demanda, anulando la resolución del TEAR y de la Agencia Tributaria por la que se negó el derecho a la devolución y acordando la retroacción de las actuaciones para que por la Agencia Tributaria se cuantifique el concreto importe a devolver en función de los criterios expuestos en su escrito, y ello en tanto en cuanto que la Agencia Tributaria no entró a analizar si el interesado había justificado el precio del pago del impuesto cuya devolución se interesó, ni se había solicitado la devolución del mismo impuesto por otro interesado, ya que la Agencia Tributaria no podía dejar de aplicar la Ley, como mero ente administrativo que es, y no está facultada para plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión

Europea, de modo que la única actuación posible de la Agencia era rechazar la pretensión de devolución, puesto que no se discutía la acomodación de la actuación de los implicados a la Ley española; y el TEAR, que sí pudo plantear la cuestión prejudicial, lo único que se planteó fue la conformidad o no de la Ley nacional al Derecho Comunitario, y no si el interesado justificaba los requisitos de hecho para la devolución en caso de que se acabara concluyendo que la Ley nacional española era contraria a la norma europea. Y en este proceso, en que ya se ha cerrado la fase de alegaciones fácticas y de prueba, tampoco se ha analizado si el interesado justifica los requisitos de hecho base necesarios para la devolución y su concreta cuantía, que depende de una serie de elementos que, más allá de la legalidad comunitaria de la exacción, deben ser resueltos en el caso concreto, existiendo riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario, por cuanto que los sujetos pasivos eran los propietarios de los hidrocarburos en el momento de realizarse las operaciones que constituían su hecho imponible (en términos generales, los vendedores), los cuales tenían la obligación legal de repercusión del Impuesto sobre los consumidores finales, por lo que tanto los sujetos pasivos como los sujetos repercutidos están legitimados para solicitar la devolución de ingresos indebidos, y existe riesgo de dobles devoluciones que debe ser valorado antes de acordar la estimación de las solicitudes. Siendo necesario, en consecuencia, analizar si los reclamantes han justificado adecuadamente el pago, o haber soportado la repercusión, de las cantidades que reclaman, mediante la comprobación de la realidad o la corrección de los documentos aportados, y a estos efectos no se consideran suficientes, aduce el Abogado del Estado, los extractos bancarios o de tarjetas de crédito, en la medida en que no conste claramente el producto adquirido y su cuantía. Además, se añade, debe tenerse presente la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96/CE.

Entiende la Sala que dichas alegaciones no pueden encontrar favorable acogimiento. Es cierto que la Agencia Tributaria, como mero ente administrativo que es, no puede plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, o que sí pudo hacer el TEAR, según se apunta por el Abogado del Estado. Pero éste se limitó a resolver la reclamación económico- administrativa desde la perspectiva de la acomodación de la Ley nacional al derecho Comunitario, sin cuestionar en momento alguno la justificación de los requisitos por parte del reclamante, como tampoco lo ha hecho el Abogado del estado en su escrito de contestación, que se limitó, como ya hemos dicho, a defender la conformidad de la Ley al Derecho Comunitario, pero, aún teniendo conocimiento de que la Comisión Europea había iniciado un procedimiento de infracción contra España que podía terminar con la presentación de recurso por este asunto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (F. D. 3 de la contestación a la demanda), sin que, por tanto, se cuestionase por el Abogado del Estado (como tampoco lo hizo el Letrado de la Junta), ni, en consecuencia, se propusiese prueba alguna en ese sentido, en relación a si el demandante reunía o no los requisitos de hecho base necesarios para la devolución y su concreta cuantía, así como sobre la existencia de riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario, por lo que no puede admitirse que, en un trámite de alegaciones sobre la aplicación de una sentencia que resuelve una cuestión prejudicial que da respuesta a las mismas cuestiones que la parte actora pretendía en su demanda se planteasen por esta Sala ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se plantee la retroacción de actuaciones para que por la Agencia Tributaria se cuantifique el concreto importe a devolver, pues, si el Abogado del Estado consideraba que las cantidades reclamadas no estaban justificadas, o han de tenerse en cuenta los tipos mínimos de la Directiva 2003/96, o, en fin, que existe riesgo de doble devolución, debía haberlo alegado, para el caso (previsible a la vista de las alegaciones de la demanda) de que la Sala entrase a conocer sobre el fondo del asunto, en su escrito de contestación a la demanda y solicitado la práctica de las pruebas que considerase pertinentes para acreditar dichos hechos que, en abstracto, se alegan en el trámite conferido en la diligencia final; pues no

se trata de un hecho nuevo sino de un trámite de alegaciones sobre una sentencia que resuelve las mismas cuestiones que planteaba la demanda, por lo que, de ser fundadas las dudas que en este trámite se plantean, bien pudieron alegarse, si quiera con carácter subsidiario, en el aludido trámite.

Por otra parte, si el art. 65.1 de la Ley Jurisdiccional impide que en el acto de la vista o en el escrito de conclusiones puedan plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación, con mayor razón dicha posibilidad quedará vedada a los escritos que presenten las partes en el trámite de diligencias finales; máxime cuando, como ya hemos señalado, no se trata de hechos nuevos posteriores a los escritos de demanda y contestación.

OCTAVO

No concurren los presupuestos legales habilitantes (art. 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa) para efectuar concreto pronunciamiento en cuanto al abono de las costas procesales. Esta falta de pronunciamiento se justifica porque han existido serias dudas de derecho en cuanto se trata de una cuestión controvertida donde han existido diferencias de criterios jurisprudenciales hasta la Sentencia del TJUE y en la propia Sala después de recaída tal sentencia en cuanto a la forma de hacer efectiva la condena.

Vistos los artículos citados, sus concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

1

Estimamos el recurso contencioso-administrativo.

2

Anulamos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Castilla-La Mancha de fecha 19-12-2011 por la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa, interpuesta contra la resolución de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Albacete, por la que se desestimó el recurso de reposición sobre la solicitud de devolución de las cuotas soportadas por repercusión por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el período que comprende el cuarto trimestre de 2010 y el primer trimestre de 2011 por importe total de 17.601,74 euros €.

3

Condenamos a la Administración a la devolución de la citada cantidad, con sus intereses de demora.

4

No hacemos expreso pronunciamiento de condena en costas.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia no procede la interposición de recurso ordinario alguno.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Miguel Ángel Narváez Bermejo, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a trece de abril de dos mil quince.