

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053925

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 283/2014, de 28 de marzo de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1392/2010

SUMARIO:

IVMDH. En general. *Devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto tras la declaración del TJUE sobre su disconformidad con el Derecho Comunitario.* Ante la respuesta dada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 27 de febrero de 2014, asunto n.º C-82/12 (NFJ053503), a las cuestiones prejudiciales planteadas por este Tribunal en su auto de 29 de noviembre de 2011, recurso n.º 1392/2010, el Tribunal reconoce el derecho a la devolución de las cuotas soportadas, si bien deberá hacerse efectivo a través del procedimiento de ejecución de sentencias y teniendo en cuenta los siguientes requisitos:

-Que no haya prescrito el derecho a la devolución. El hecho de que la sentencia del Tribunal de Justicia rechazara la limitación de sus efectos en el tiempo, no obsta en modo alguno a la aplicación de los plazos de prescripción establecidos en el ordenamiento jurídico nacional.

-Que no se haya producido su efectiva devolución al sujeto pasivo. Con el designio de evitar el riesgo de dobles devoluciones con ocasión de la realización del mismo hecho imponible, resulta necesario que no se haya producido la efectiva devolución a los sujetos pasivos (a los vendedores) de las cantidades que éstos repercutieron a la entidad recurrente.

-Acreditación de las cuotas soportadas, sin que puedan considerarse suficientes los meros extractos bancarios o de tarjetas de crédito en la medida que no conste claramente el producto adquirido y su cuantía. La determinación de estas cantidades corresponderá a la Administración tributaria en ejecución de sentencia, toda vez que, este requisito se encuentra íntimamente ligado al de la necesidad de evitar el riesgo de la doble devolución, ante la eventualidad de que sea el sujeto pasivo (y no el obligado tributario repercutido) quien hubiera solicitado la devolución de las cuotas consignadas en las autoliquidaciones que presentó.

PRECEPTOS:

Directiva 92/12/CEE del Consejo (Régimen general, tenencia, circulación y control productos objeto de II.EE.), art. 3.2.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 32, 35 y 221.4.

Ley 1/2000 (LEC), art. 271.

Constitución Española, 106, 117 y 118.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 103.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), arts. 4 y 19.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don EMILIO RODRIGO ARAGONES BELTRAN

Don JOSE LUIS GOMEZ RUIZ

Don MARIA PILAR GALINDO MORELL

Don NURIA CLERIES NERIN

Don RAMON GOMIS MASQUE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 1392/2010

Partes: TRANSPORTES JORDI BESORA, SL C/ T.E.A.R.C.

Codemandado:GENERALITAT DE CATALUNYA

S E N T E N C I A Nº 283

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D.Emilio Aragonés Beltrán

MAGISTRADOS

D^a. Núria Cleries Nerín

D. Ramón Gomis Masque

D^a. Pilar Galindo Morell

D. Dimitry T. Berberoff Ayuda

D. José Luis Gómez Ruiz

En la ciudad de Barcelona, a veintiocho de marzo de dos mil catorce .

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 1392/2010, interpuesto por TRANSPORTES JORDI BESORA, SL, representado por el/la Procurador/a D. ANA MOLERES MURUZABAL, contra T.E.A.R.C. representado por el ABOGADO DEL ESTADO y GENERALITAT DE CATALUNYA , representado por L'ADVOCADA DE LA GENERALITAT.

Ha sido Ponente el/la Ilmo/a. Sr/a. Magistrado/a D. Dimitry T. Berberoff Ayuda, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el/la Procurador/a D. ANA MOLERES MURUZABAL, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Acto impugnado**

La entidad Transportes Jordi Besora S.L. impugna a través del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 10 de junio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en lo sucesivo "TEARC"), que desestimó la reclamación económico-administrativa 43/00350/2010 interpuesta contra acuerdo desestimatorio del recurso de reposición formulado contra resolución de 1 de diciembre de 2009 de la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de Tarragona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se le denegó la devolución de las cantidades soportadas por el concepto de Impuesto Especial Sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, "IVMDH"), que le habían sido repercutidas por las entidades Petromiralles S.L., Repsol SA y Solred SA, periodos 4ºT de 2005 a 2008, importe de 45.632,38 €.

Segundo. Argumentación del TEARC y pretensión ejercitada en el recurso contencioso-administrativo.

EL TEARC desestimó la reclamación económico-administrativa, argumentando que "...aunque la Comisión Europea ha solicitado formalmente a España, mediante dictamen motivado 2002/2315, de 6 de mayo de 2008, que ajuste su legislación nacional del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos al Derecho comunitario, al considerar que no cumple plenamente los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 CEE , [...] las recomendaciones y los dictámenes no son vinculantes para los estados miembros destinatarios de los mismos [...]"

También consideró que "el dictamen de la Comisión no produce ningún efecto sobre la vigencia y eficacia de las normas dictadas por los estados miembros, ni sobre los actos que se han producido en aplicación de las mismas. Sin que siquiera exista constancia que, a fecha actual, la Comisión Europea haya presentado recurso por este asunto ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Por tanto, la plena vigencia en el Ordenamiento español, en el momento presente, de la Ley 24/01 reguladora del IVMDH, comporta que deba rechazarse la pretensión del reclamante."

Ya en sede judicial, la recurrente insta la devolución de las cantidades soportadas, fundamentando su pretensión en que el IVMDH, creado mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE número 313 de 31 de diciembre de 2001, en lo sucesivo, "Ley 24/2001") resulta contrario a 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 (DO L 76 p. 1, en adelante, "Directiva 92/12"), al entender, en esencia, que el IVMDH responde a una finalidad meramente presupuestaria, ya que sólo persigue financiar las competencias transferidas desde el Estado a las Comunidades Autónomas.

Específicamente, en el suplico de su demanda, Transportes Jordi Besora S.L. solicita que "se dicte sentencia por la cual se estime la presente demanda, revocando las resoluciones impugnadas por no ser conformes a Derecho y, en consecuencia, acuerde el derecho a las devoluciones por ingresos indebidos solicitadas en su momento, junto a los intereses correspondientes, en base a las solicitudes que traen causa al presente procedimiento y que constan en el expediente administrativo"

Tercero. El marco jurídico regulador del IVMDH.

El IVMDH fue establecido, con efectos a partir del día 1 de enero de 2002, por el artículo 9 de la Ley 24/2001 y ha sido suprimido en virtud de la derogación del expresado artículo 9 por la Disposición Derogatoria Tercera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, con efectos desde el 1 de enero de 2013

Al constituir su marco jurídico regulador, conviene reproducir, en la parte necesaria a los efectos de la controversia planteada, el artículo 9 de la Ley 24/ 2001 , en su redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE 313 de 31 de Diciembre de 2002), precepto que bajo el rótulo «Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos», expresaba:

«Con efectos a partir del día 1 de enero de 2002, se crea un nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que se regirá por las siguientes disposiciones:

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.

Dos. Ámbito territorial de aplicación.

1. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es exigible en todo el territorio español con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de lo establecido en Convenios y Tratados internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio.

Tres. Ámbito objetivo

1. Los hidrocarburos que se incluyen en el ámbito objetivo de este impuesto son las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno no utilizado como combustible de calefacción, tal como se definen en el art. 49 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales .

2. También se incluyen en el ámbito objetivo:

a) Los hidrocarburos líquidos distintos de los citados en el apartado 1 anterior, que se utilicen como combustible de calefacción.

b) Los productos distintos de los citados en el apartado 1 anterior que, con excepción del gas natural, del metano, del gas licuado del petróleo, demás productos equivalentes y aditivos para carburantes contenidos en envases de capacidad no superior a un litro, se destinen a ser utilizados como carburante o para aumentar el volumen final de un carburante.

3. Los productos incluidos en el ámbito objetivo, conforme a lo dispuesto en el apartado 2 anterior, tributarán al tipo impositivo aplicable al producto de los citados en el apartado 1 al que se añadan o al que se considere que sustituyen, conforme a los criterios establecidos en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos para la aplicación de los apartados 2 y 3 del art. 46 y de la tarifa segunda del art. 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales .

[...]

Cinco. Hecho imponible.

1. Están sujetas al impuesto las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo. También están sujetas las operaciones que impliquen el autoconsumo de los productos gravados por los sujetos pasivos del impuesto.

2. No estarán sujetas al impuesto las entregas de productos comprendidos en el ámbito objetivo que supongan su restitución o la sustitución por otros iguales al adquirente, cuando previamente hubieran sido devueltos por éste al vendedor tras haberlos recibido como consecuencia de una venta o entrega que hubiera estado sujeta al impuesto.

3. Se considerará que han sido vendidos y puestos a disposición de los adquirentes los productos comprendidos en el ámbito objetivo cuyo uso o destino no se justifique por los sujetos pasivos que no acrediten que las cuotas del impuesto correspondientes han sido satisfechas.

[...]

Siete. Sujetos pasivos.

Son sujetos pasivos los propietarios de los productos gravados que realicen respecto de los mismos las operaciones sujetas al impuesto. No obstante, en los supuestos previstos en la letra b) del apartado 1 del punto Cuatro anterior, serán sujetos pasivos del impuesto los titulares de los establecimientos de consumo propio.

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 art. 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, 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 art. 4 de la Ley 38/1992 hayan quedado ultimados.

Nueve. Base imponible.

1. La base del impuesto estará constituida por el volumen de los productos objeto del impuesto, expresado en miles de litros, con excepción del fuelóleo, respecto del cual estará constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas.

2. La determinación de la base imponible se efectuará en régimen de estimación directa.

3. La estimación indirecta de la base imponible será aplicable a los supuestos y en la forma previstos en la Ley General Tributaria.

Diez. Tipo de gravamen.

1. El tipo de gravamen aplicable a cada producto gravado se formará mediante la suma de los tipos estatal y autonómico.

2. El tipo estatal será el siguiente:

- a) Gasolinas: 24 euros por 1.000 litros.
- b) Gasóleo de uso general: 24 euros por 1.000 litros.
- c) Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 6 euros por 1.000 litros.
- d) Fuelóleo: 1 euro por tonelada.
- e) Queroseno de uso general: 24 euros por 1.000 litros.

La cuantía del tipo de gravamen estatal podrá ser actualizada cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

3. El tipo autonómico será aquel que, conforme a lo previsto en la Ley que regule las nuevas medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatutos de Autonomía, sea aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado tipo alguno, el tipo de gravamen del impuesto será sólo el estatal.

4. Los tipos de gravamen aplicables serán los vigentes en el momento del devengo.

Once. Repercusión del impuesto.

1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo, quedando éstos obligados a soportarlas, excepto en los casos en que el sujeto pasivo sea el consumidor final de aquellos.

2. Cuando, con arreglo a la normativa vigente, la operación gravada deba documentarse en factura o documento equivalente, la repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en dicho documento separadamente del resto de conceptos comprendidos en la misma. No obstante, a solicitud de las personas o sectores afectados, la Administración tributaria podrá autorizar que la obligación de repercutir se cumpla mediante la inclusión en el documento de la expresión "Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos incluido en el precio al tipo de...".

[...]

Por otro lado, el Parlament de Catalunya aprobó la Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas (BOE 235 de 29 de septiembre de 2004) fijando en su artículo 4 los tipos de gravamen

autonómicos conforme a lo establecido por la Ley que regula el sistema de financiación autonómica y la citada Ley 24/2001:

«Con efectos desde 1 de agosto de 2004, el tipo de gravamen autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos es el siguiente:

Gasolina: 24 euros por cada 1.000 litros.

Gasóleo de uso general: 24 euros por cada 1.000 litros.

Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 6 euros por cada 1.000 litros.

Fuel: 1 euro por tonelada.

Queroseno de uso general: 24 euros por cada 1.000 litros.»

El referido artículo 4 fue derogado el 31 de enero de 2014 por el artículo 135.2 de Ley del Parlament de Catalunya 2/2014 de 27 enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público: "Se deroga el art. 4 y se suprime la sección segunda del capítulo II del título I de la Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas"

Cuarto. La cuestión prejudicial planteada

Tras declarar el pleito concluso y pendiente de votación y fallo, esta Sala, mediante providencia de 8 junio 2011, dio traslado a las partes personadas y al Ministerio Fiscal a fin de que en plazo común de 10 días formularan alegaciones sobre la procedencia de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea conforme al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Por Auto de 29 noviembre 2011 se acordó suspender el procedimiento y remitir al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial de interpretación del artículo 3, apartado 2 de la Directiva 92/12 - derogada desde el 1 de abril de 2010 por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 (DO L 9 p. 12)- en relación con la Ley 24/2001, planteando los siguientes interrogantes:

" 1ª) 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, y, en particular, la exigencia de "finalidad específica" de un determinado impuesto,

a) ¿Debe interpretarse en el sentido de que exige que el objetivo que persiga no sea susceptible de ser alcanzado a través de otro impuesto armonizado (como ocurre en España con el IVMDH con relación al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos)?

b) ¿Debe interpretarse en el sentido de que concurre una finalidad puramente presupuestaria cuando un determinado tributo se haya establecido coetáneamente a la transferencia de unas competencias a unas Comunidades Autónomas a las que, a su vez, se les ceden los rendimientos derivados de la recaudación del tributo con el objeto de atender, en parte, los gastos que producen las competencias transferidas, pudiendo establecerse una diversidad de tipos de gravamen, según el territorio de cada Comunidad Autónoma?

c) Para el caso de que se diera una respuesta negativa al interrogante anterior ¿Debe interpretarse la noción de "finalidad específica" en el sentido de que el objetivo en que consista deba ser exclusivo o, por el contrario, admite la consecución de varios objetivos diferenciados, entre los que se encuentre también el meramente presupuestario dirigido a la obtención de financiación de determinadas competencias?

d) De responderse el anterior interrogante admitiendo la consecución de varios objetivos ¿Qué grado de relevancia debe entrañar un determinado objetivo, a los efectos del artículo 3, apartado 2 de la Directiva 92/12, para colmar el requisito de que el tributo responda a una "finalidad específica" en el sentido admitido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y cuáles serían los criterios para delimitar la finalidad principal de la accesoria?

2ª) 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, y, en particular, la condición de respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación del devengo

a) ¿Se opone a un impuesto indirecto no armonizado (como el IVMDH) que se devenga en el momento de la venta minorista del carburante al consumidor final, a diferencia del impuesto armonizado (Impuesto sobre Hidrocarburos, que se devenga cuando los productos salgan del último depósito fiscal) o del IVA (que, aun devengándose también al momento de la venta minorista final, es exigible en cada fase del proceso de producción y distribución), por entender que no respeta - en expresión de la sentencia EKW y Wein & Co (apartado 47)- el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria?

b) Para el caso que se diera una respuesta negativa al anterior interrogante ¿Debe interpretarse que dicha condición de respeto se cumple sin necesidad de que existan coincidencias a los efectos del devengo, por la simple circunstancia de que el impuesto indirecto no armonizado (en este caso, el IVMDH) no interfiera -en el sentido de que no impida ni dificulte- el funcionamiento normal del devengo de los impuestos especiales o del IVA?"

Quinto. *La Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014, Transportes Jordi Besora, S.L, C-82/12 .*

El Tribunal de Justicia resuelve la cuestión prejudicial mediante la sentencia de 27 febrero 2014, Transportes Jordi Besora S.L, C-82/12 , declarando que "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."

En particular, los apartados 20 a 36 de la sentencia de 27 febrero 2014 expresan:

"Sobre las cuestiones prejudiciales

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., 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 , Comisión/Francia, C-434/97, Rec. p. I-1129, apartado 26, y EKW y Wein & Co., 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., antes citada, apartado 31 , y de 10 de marzo de 2005 , 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., 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., 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., 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."

Sexto. *Consecuencias de la aplicación de un tributo contrario al Derecho de la Unión Europea.*

De la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 febrero 2014 resulta que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, se opone a un gravamen como el establecido por el IVMDH por cuanto para que los hidrocarburos pueden estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial armonizado (impuesto sobre hidrocarburos) se precisa que esos impuestos indirectos persigan una o varias finalidades específicas, requisito que en el caso del IVMDH no se colma.

Atendida esta apreciación y la argumentación que la sustenta -transcrita al fundamento jurídico anterior-, el Tribunal de Justicia no consideró 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" (apartado 35).

Con la finalidad de remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, surge el derecho del contribuyente a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, neutralizándose de esta manera la carga económica que se le impuso de forma incorrecta (sentencias del Tribunal de Justicia de 16 mayo 2013, Alakor Gabonatermelo és Forgalmazó, C-191/12, Rec. p. I-0000, apartado 24 y de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, Rec. p. I-0000, apartado 23.)

No debe perderse de vista que la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos que el acervo comunitario confiere a los justiciables, al prohibir tales tributos.

Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver lo recaudado contra el Derecho de la Unión (sentencias del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12 ; de 28 de enero de 2010, Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, Rec. p. I-731, apartado 45, y de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09, Rec. p. I-0000, apartado 17).

A juicio de esta Sala, la necesidad de la devolución del tributo indebidamente soportado se justifica, básicamente, en tres axiomas fundamentales: la primacía del Derecho de la Unión Europea, el principio de cooperación leal y la proyección de los principios de equivalencia y efectividad, entendidos como límite de la autonomía procedimental de los Estados miembros y, en último término, como garantías del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

La primacía del Derecho de la Unión Europea (sentencia de 15 de julio de 1964, Costa/ENEL, 6/64, Rec. p. 585), sobre la base de una interpretación global del sistema comunitario, obliga a las autoridades nacionales a no aplicar sus normas domésticas que resulten incompatibles con el acervo jurídico de la Unión (sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 1972, Comisión/Italia, 48/71 y de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77).

El principio de cooperación leal (artículo 4, apartado 3 TUE) implica a los Estados miembros en el responsable ejercicio de su deber general de dar completa efectividad al Derecho de la Unión Europea, de manera que quedan obligados a adoptar todas las medidas necesarias para asegurar el pleno efecto de la norma comunitaria, tarea que involucra a todos los poderes del Estado: legislativo, ejecutivo y judicial.

Cualesquiera que sean los mecanismos específicos que el ordenamiento nacional contemple para hacer efectivo el reembolso de las consecuencias económicas derivadas de un tributo contrario al Derecho de la Unión, la obligación del Estado miembro de asegurar el respeto a este ordenamiento jurídico se asocia con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (sentencias de 15 de mayo de 1986, Johnston, 222/84, Rec. p. 1651 ; y de 25 de julio de 2002, Unión de Pequeños Agricultores/Consejo, C50/00P, Rec. p. I6677), proclamado, por lo demás, en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, con el mismo valor jurídico que los Tratados (artículo 6 TUE).

Por último, conviene apuntar que los designios de la primacía del Derecho de la Unión ha experimentado una revitalización tras el 1 de diciembre de 2009, fecha de entrada en vigor del Tratado de Lisboa, que suministró una nueva redacción al actual artículo 19 TUE, en cuyo virtud, se exhorta a los Estados miembros para que establezcan las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión, tarea en la que, sin duda, resulta implicado el juez nacional como juez comunitario que es, a la hora de excluir aquellas hermenéuticas que impidan el efecto útil de la norma comunitaria lo que, en definitiva, supone la positivización de las consignas del Tribunal de Justicia que alertaban sobre la necesidad de apreciar, incluso de oficio, la norma de la Unión, en detrimento de aquellas disposiciones nacionales (dejándolas inaplicadas) que contravengan el Derecho comunitario y sean susceptibles de comprometer sus efectos (consecuencias que se extraen de la pausada lectura de, entre otras, las sentencias de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I4599 y de 27 de febrero de 2003, Santex, C-327/00, Rec. p. I1877).

A la luz de la vinculación que proyecta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los Estados miembros, resultaría absolutamente insoportable para el contribuyente que se mantuvieran los efectos económicos de un tributo como el IVMDH, al que se opone el Derecho de la Unión Europea, por lo que, en consecuencia, debe proclamarse su derecho a la devolución de lo indebidamente abonado por dicho concepto.

En definitiva, el obligado tributario sometido a un impuesto, en aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea, ha de ser resarcido.

Variados son los matices y las diferencias que, en el plano puramente interno, pueden surgir respecto del cauce a seguir en cada caso para alcanzar ese designio; sin embargo, no deben poner en cuestión la existencia de ese derecho a la reparación.

En este escenario, como se infiere, entre otras, de la sentencia Danfoss, anteriormente citada, al Derecho de la Unión europea le resulta indiferente el cauce procedimental elegido para hacer efectivo el reintegro: "no corresponde al Tribunal de Justicia calificar jurídicamente como acción de devolución de un tributo indebido o acción de indemnización del perjuicio sufrido los recursos interpuestos por los demandantes en el litigio principal ante el órgano jurisdiccional remitente" (apartado 32).

Conviene traer a colación nuestra Sentencia 485/2011 de veintisiete de abril -en la que abordamos las consecuencias que, a efectos tributarios, se derivaban de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005, Comisión/España, C- 204/03 , Rec. p.18389), que declaró el incumplimiento de España de determinadas obligaciones que le incumbían en virtud de la Sexta Directiva, del IVA- resolución en la dábamos cuenta de la existencia de una doble vía para materializar el reembolso de lo indebidamente pagado (cuando no se impugne el acto de aplicación del tributo): por un lado, el instituto tributario de la devolución de ingresos indebidos y, por otro lado, el de la responsabilidad patrimonial como mecanismo para resarcir los perjuicios ocasionados por una infracción del Derecho de la Unión Europea .

El presente recurso jurisdiccional se inscribe bajo la égida de la primera vía, por cuanto la controversia se ha suscitado a partir de una petición de la recurrente, dirigida a la Administración tributaria, instando la rectificación de las autoliquidaciones del IVMDH presentadas por quienes le repercutieron el impuesto, con la consecuencia de obtener la devolución de los ingresos cuya repercusión soportó.

Por tanto, no nos corresponde realizar consideración alguna en torno al mecanismo de la responsabilidad patrimonial.

Pues bien, en ausencia de disposiciones de la Unión relativas a la devolución de ingresos indebidos, corresponde al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro designar los órganos competentes y regular las modalidades procesales aplicables a dichas reclamaciones, tal y como enseñan, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de mayo de 1976 , Roquette frères/Comisión (26/74, Rec. p. 677); de 16 de diciembre de 1976, Rewe-Zentralfinanz y Rewe-Zentral (33/76 , Rec. p. 1989); de 24 de septiembre de 2002 , Grundig Italiana (C-255/00, Rec. p . 18003) y de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, (C-147/01 , Rec. p. 111365).

No obstante, a la hora de salvaguardar los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables, la regulación nacional no puede ser menos favorable que la establecida para garantizar derechos basados en el ordenamiento jurídico nacional (principio de equivalencia) y, por otra parte, no debe hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de esos derechos conferidos por la Unión (principio de efectividad), como resulta, entre otras, de las sentencias de 30 de junio de 2011, Meilicke y otros, C262/09, Rec. p . 15669, apartado 55, y de 18 de octubre de 2012 , Pelati, C603/10 , apartado 23.

Desde el plano del Derecho nacional, La Ley 58/2003, General Tributaria, ofrece el cauce adecuado para articular la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de las cuotas indebidamente soportadas por la recurrente, a partir del artículo 221.4 LGT ("cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 120 de esta ley ") en relación con los artículos 129 y 126.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Una hermenéutica conjunta de los expresados preceptos, animada por los principios de primacía, de cooperación leal, y de eficacia del Derecho de la Unión dispensa la suficiente cobertura para acordar la devolución de los ingresos indebidos que le fueron repercutidos a la recurrente.

Ésta es, por lo demás, la posición coincidente de las partes tras la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 . De hecho, el Sr. Abogado del Estado en su escrito de 12 de marzo 2014 se muestra conforme con la estimación del recurso y, por ende, considera procedente la devolución, sin perjuicio de los matices y limitaciones que al respecto introduce en el expresado escrito y que analizaremos con posterioridad. La misma posición decanta el escrito de la Generalitat de Catalunya del pasado 26 de marzo.

La conclusión contraria supondría desconocer la fuerza vinculante de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 , inhibiendo, además, la operatividad de los principios anteriormente anunciados

Sin perjuicio de lo apuntado, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha proclamado ya que si el ingreso del tributo se produjo en aplicación de una norma que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha estimado contraria al Derecho Comunitario, dicho ingreso debe reputarse como indebido (entre otras, STS 20 junio 2013 rec. 5900/2011).

Por lo demás, si la jurisprudencia del Tribunal Supremo considera nulo de pleno derecho el acto de aplicación de preceptos legales contrarios a la Constitución (por todas, SSTS 22 febrero 2005 , y 26 abril 2005) y, además, ha entendido, que una petición de revisión basada en manifiesta infracción legal puede reconducirse a

través de una revisión por nulidad de pleno derecho (STS 28 marzo 2006) el principio de equivalencia al que anteriormente nos hemos referido reclama también que resulte nula la aplicación de un tributo derivada de una Ley contraria al ordenamiento de la Unión.

Evidentemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no ha declarado la nulidad de la Ley nacional ni, obviamente, puede hacerlo al quedar fuera de sus competencias. Ahora bien, el Tribunal de Luxemburgo ha puesto de manifiesto que "una sentencia prejudicial no tiene valor constitutivo, sino meramente declarativo, con la consecuencia de que produce sus efectos, en principio, a partir de la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada" (por todas, sentencia de 12 de febrero de 2008 , Kempter, C-2/06 , Rec. p. I-411, apartado 35), jurisprudencia que, en este caso despliega toda su plenitud, habida cuenta que, precisamente, la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 ha rechazado limitar en el tiempo sus efectos.

Recapitulando, una exacción tributaria como la que nos ocupa, sin cabida en el Derecho de la Unión, reclama que el obligado tributario sea reintegrado con las cantidades abonadas en concepto de IVMDH.

Séptimo. Alegaciones de las partes tras la sentencia de 27 de febrero de 2014

En su escrito de 12 marzo 2014, el Sr. Abogado del Estado apunta que, no obstante los términos de la sentencia del TJUE, la declaración de disconformidad del IVMDH con la Directiva 92/12 /CEE no debe suponer una estimación automática ni total de las pretensiones que actualmente se dilucidan en los distintos órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Específicamente, considera que el éxito de dichas pretensiones depende de una serie de elementos que, más allá de la legalidad comunitaria de la exacción, deben ser resueltos adicionalmente. A estos efectos, se refiere 1º) a la existencia de riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario, 2º) a la necesidad de una correcta acreditación de las cantidades reclamadas y 3º) a la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96.

Dicho escrito lo presentó acogiéndose a la vía del artículo 271 LEC , aportando la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero de 2014 y un cuadro relativo a los gravámenes aplicados para cumplir el nivel mínimo de imposición exigido por la Directiva 2003/96, esto es, a los efectos de acreditar la tercera de las tres alegaciones que se acaban de señalar.

En dicho escrito se solicitaba que se dicte sentencia estimatoria de los recursos, se ordene la retroacción del expediente administrativo para que el órgano administrativo competente pueda determinar el importe exacto de la cuantía a que debe alcanzar, en su caso, la devolución, atendiendo a que no haya doble devolución, a que los reclamantes hayan justificado adecuadamente el haber soportado la repercusión de las cantidades que reclaman y a la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96.

Por su parte, mediante su informe de 26 marzo 2014, la Generalitat de Catalunya mostró su conformidad con las alegaciones formuladas por el Sr. Abogado del Estado.

Finalmente, la recurrente, en virtud de escrito de 27 marzo 2014, insta de la Sala que acuerde la inadmisión de la solicitud planteada por el Abogado del Estado, sobre la base de una triple argumentación: primero, que no cabe admitir la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 , al amparo del artículo 271.2 LEC ; segundo, por la imposibilidad de plantear nuevas o diferentes pretensiones a las aducidas en vía administrativa y, tercero, advirtiendo de una posible existencia de incongruencia por exceso en caso de acceder a la retroacción del expediente administrativo, solicitada por el Sr. Abogado del Estado.

Planteada así la posición de las partes, en relación con lo que plantea la Administración estatal en su escrito de 12 marzo 2014 deben realizarse las siguientes consideraciones:

Con independencia de que se invocara por el Sr. Abogado del Estado el artículo 271 LEC para incorporar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -sentencia que, por lo demás, como es obvio, ya constaba a este Tribunal así como al resto de las partes litigantes- y el expresado cuadro relativo a los gravámenes aplicados para cumplir el nivel mínimo de imposición, lo verdaderamente importante del referido escrito son las alegaciones que contiene.

Si bien no resulta obligatorio dar trámite de alegaciones tras una sentencia del Tribunal de Justicia resolviendo una cuestión prejudicial, entiende esta Sala que, si alguna de las partes las presenta, no existe impedimento desde la perspectiva puramente procesal para admitir el escrito en el que se desarrollan siempre que, como aquí ha ocurrido, se dé oportunamente cuenta y traslado para alegaciones al resto de las partes personadas.

También apunta la recurrente en su escrito de 27 marzo 2014 que no cabe que la Administración plantee cuestiones nuevas no analizadas en la vía administrativa.

Pues bien, recordemos que en su escrito de 12 marzo 2014 el Sr Abogado del Estado se refirió: 1º) a la existencia de riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario, 2º) a la necesidad de una correcta acreditación de las cantidades reclamadas y 3º) a la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96.

A juicio de esta Sala, el primero y el segundo de estos tres aspectos no suponen la introducción de una cuestión nueva en el sentido que censura la parte recurrente en su escrito de 27 marzo 2014.

Las razones estriban en que, el riesgo de dobles devoluciones había sido suscitado en este recurso contencioso administrativo con anterioridad, incluso, constituyó motivo de traslado a las partes mediante providencia de 8 junio 2011 cuestión, por lo demás, perfectamente reflejada en el Auto de 29 noviembre 2011 , de planteamiento de la prejudicial .

Por lo que se refiere a la necesidad de acreditar las cantidades reclamadas, resulta evidente que no estamos ante una cuestión nueva, sino ante el estricto cumplimiento del principio de la carga de la prueba, en cuya virtud, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Por el contrario, la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos, conforme a lo que se razonará más adelante, supone una cuestión nueva - fue argumentada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea pero no ante este órgano jurisdiccional sino hasta el momento en que se presentó el escrito de 12 marzo 2014- y, además, es una cuestión que queda fuera de los estrictos términos en los que debe de resolverse la presente controversia, ubicándose más bien, en la órbita de las posibles consecuencias que se deriven de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 .

Por último, esta Sala comparte las consideraciones de la recurrente plasmadas en su escrito de 27 marzo 2014 relativas a la improcedencia de decretar la retroacción de las actuaciones en el sentido formulado por el Sr. Abogado del Estado. Conviene recordar que quien formula la pretensión es "el demandante" (en expresión del artículo 31 LRJCA), condición que no ostentan las Administraciones estatal y autonómica en el presente recurso; pues bien, la entidad actora materializó la pretensión en el suplico de su demanda, instando la revocación del acto administrativo impugnado y el reconocimiento a su favor del derecho a la devolución con los correspondientes intereses. En ningún momento solicitó la retroacción de las actuaciones.

Octavo. Alcance de la devolución: cuantía y cauce para su determinación.

Rechazada la solicitud de retroacción del expediente administrativo, este Tribunal considera, no obstante, que no es posible fijar en esta sentencia la cuantía exacta a devolver a la recurrente, esencialmente debido a que, como se va razonar a continuación, debe ser la Administración la que compruebe que no haya existido una efectiva devolución de las cuotas al sujeto pasivo del impuesto (distinto del obligado tributario repercutido, posición que ocupa la recurrente), debiendo también la Administración comprobar que la recurrente soportó la efectiva repercusión de dichas cuotas.

Por tanto, el cauce más adecuado para proceder a dicha concreción es el de la ejecución de la sentencia que, obviamente, deberá ser llevada a efecto por la Administración tributaria conforme a los artículos 103 y siguientes LRJCA con relación a los artículos 117.3 y 118 de la Constitución , lo que comporta que las comprobaciones que deban verificarse por la Administración deberán ceñirse a dos aspectos que, suscitados en el recurso, se estiman procedentes por esta Sala: a determinar la realidad de la repercusión y a la no devolución de cuotas al sujeto pasivo, sin que, obviamente, resulte posible, al quedar extramuros de la propia Sentencia y del objeto del recurso, acometer cualquier otra comprobación que exceda de la determinación de los aspectos reseñados, al venir exigido así por los preceptos arriba mencionados y por el artículo 106 CE .

Por lo demás, signifíquese que, en consonancia con la necesidad de garantizar la indemnidad del obligado tributario, los artículos 32 y 221.5 LGT y el artículo 16 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa no establecen limitación cuantitativa alguna en orden a la devolución, antes bien, reconocen también el interés de demora vigente a lo largo del periodo en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite (artículo 32.2 LGT).

Sentado lo anterior, este Tribunal debe partir de una premisa fundamental: la recurrente tiene derecho a que le sea devuelta en concepto de ingresos indebidos la cantidad total de las cuotas de IVMDH que le fueron repercutidas (más los correspondientes intereses), siempre que, primero, no haya prescrito su derecho a solicitar la devolución; segundo, no se hubiera producido una efectiva devolución al sujeto pasivo (a los vendedores) de las cantidades que éste repercutió a la entidad recurrente (se trata de evitar el riesgo de dobles devoluciones por un mismo pago tributario) y; tercero, acredite haber soportado la repercusión de las cantidades que reclama.

Abordaremos a continuación el análisis de estos requisitos:

-En lo atinente a la prescripción, debe significarse que la misma no ha sido suscitada en el caso enjuiciado. No obstante, a los efectos de disipar cualquier confusión conceptual al respecto, apuntaremos que el hecho de que la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 rechazara la limitación de sus efectos en el tiempo, no obsta en modo alguno a la aplicación de los plazos de prescripción establecidos en el ordenamiento jurídico nacional.

En efecto, dicha afirmación aparece ya avalada por la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de la que se infiere sin atisbo de duda que el establecimiento y cómputo de los plazos de prescripción compete en exclusiva a los Estados miembros, tal y como expresa, entre otras, la sentencia del Tribunal de Justicia de 28 noviembre 2000, Roquette Frères SA, C-88/99 :

"36. A este respecto, procede recordar que el hecho de que el Tribunal de Justicia haya dictado una sentencia prejudicial sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario sin limitar los efectos en el tiempo de dicha sentencia no afecta al derecho de un Estado miembro a invocar un plazo nacional de caducidad frente a las acciones de devolución de tributos percibidos en contra de la referida disposición (sentencia Edis, antes citada, apartado 26).

37. En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial que el Derecho comunitario no se opone a la normativa de un Estado miembro que establece que, en materia tributaria, la acción de devolución de ingresos indebidos basada en la declaración por un órgano jurisdiccional nacional o comunitario de la disconformidad de una norma nacional con otra norma nacional de rango superior o con una norma comunitaria sólo puede abarcar el período posterior al 1 de enero del cuarto año que precede a aquel en que recayó la resolución judicial mediante la cual se declaró la disconformidad [...]"

En esta línea, la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 septiembre 2011, Q-Beef NV, C-89/10 y C-96/10 reitera:

"47 En primer lugar, procede aclarar que, como señala el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, la cuestión de la determinación del momento en que comienza a correr el plazo de la prescripción depende en principio del Derecho nacional. En efecto, según reiterada jurisprudencia, una eventual declaración por el Tribunal de Justicia de la infracción del Derecho de la Unión no afecta, en principio, al inicio del cómputo del plazo de prescripción (véase la sentencia Iala y otros, antes citada, apartado 22 y la jurisprudencia citada) [...]"

En cualquier caso, la propia recurrente parece ser consciente de la limitación que impone la prescripción, desde el momento que solicita la devolución de los ingresos indebidos a partir del 4ºT de 2005, habida cuenta que presentó la solicitud el 30 noviembre 2009, respetando, de esta forma, el plazo de prescripción de 4 años de su derecho que resulta del artículo 126.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en relación con los artículos 66 a 68 LGT

-Con el designio de evitar el riesgo de dobles devoluciones con ocasión de la realización del mismo hecho imponible, resulta necesario que no se haya producido la efectiva devolución a los sujetos pasivos (a los vendedores) de las cantidades que éstos repercutieron a la entidad recurrente.

Llegados a este punto, conviene enfatizar, una vez más, que la recurrente no es sujeto pasivo del IVMDH, sino obligado tributario al tener que soportar la repercusión de dicho impuesto (artículo 35.2 g) LGT). Sobre esta cuestión, por lo demás, netamente jurídica, las partes han mostrado una constante sintonía a lo largo de los escritos que han presentado en el recurso y también lo pusimos de manifiesto en nuestro Auto de 29 noviembre 2011 .

De hecho, la recurrente instó la rectificación de las autoliquidaciones del IVMDH presentadas por quienes le repercutieron el impuesto (entidades Petromiralles S.L. Repsol SA y Solred SA) con la consiguiente devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

En aquel Auto de 29 noviembre 2011 , ya advertíamos del riesgo de doble devolución cuando expresamos que:

"1.4.- Son sujetos pasivos del impuesto los propietarios de los productos que realicen las operaciones sujetas. En el caso de las importaciones y adquisiciones intracomunitarias sujetas al impuesto, lo son los titulares del establecimiento de consumo propio, considerándose como tales los lugares e instalaciones de recepción y consumo final.

Se trata, en definitiva, de un impuesto que recae sobre el consumo. Sin embargo el sujeto pasivo del mismo no es el consumidor. Esta aparente contradicción queda neutralizada mediante la obligación de repercutir la cuota tributaria sobre el verdadero consumidor quien es, finalmente, el obligado a soportar la carga fiscal. La condición de sujeto pasivo (los propietarios de los productos, los titulares del establecimiento...etc) se fundamenta en razones de eficacia en la gestión del impuesto, cuya recaudación resultaría prácticamente imposible si el sujeto pasivo fuera el consumidor dado su gran número y dificultad e identificación.

1.5.- El Derecho español reconoce legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos (en el caso de autos, sobre la base de la infracción del ordenamiento de la Unión) tanto a los sujetos pasivos como a las personas o entidades que no teniendo tal carácter, han soportado la repercusión del impuesto ante la existencia de

una obligación legal de repercusión: así se infiere de una lectura conjunta de los artículos 221 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 diciembre 2003) y del artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, de 3 mayo , que aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa (BOE núm. 126 de 27 de mayo de 2005).

Esta normativa (artículo 14.2.c del Real Decreto 520/2005) refleja también la limitación contemplada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C192/95 a C218/95, Rec. p. I 165, apartado 22 , y de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09 , Rec. p. I-0000, apartado 19) que impide la devolución cuando las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita (debe entenderse por el sujeto pasivo), hubiesen sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero

A la vista de la última jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular, la Sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss A/S (C-94/10 , aún no publicada en la recopilación) no se observa que el Derecho de la Unión Europea se oponga a una normativa nacional que habilite a reclamar la devolución directamente al Estado a quien no siendo sujeto pasivo del tributo, haya sufrido la repercusión del mismo."

Consecuentemente, si bien no puede negarse la legitimación de la recurrente para solicitar la devolución de las cuotas que le fueron indebidamente repercutidas en concepto de IVMDH, el estricto cumplimiento de la jurisprudencia comunitaria exige comprobar que las cuotas indebidamente repercutidas no hubiesen sido devueltas por la Administración tributaria al sujeto pasivo, comprobación que corresponde verificar a la Administración en ejecución de sentencia, con estricta sujeción a lo que se deduce de los artículos 103 y siguientes LRJCA en relación con los artículos 106 , 117.2 y 118 de la Constitución .

-Ya en tercer lugar, la acreditación de las cuotas soportadas viene exigida por el artículo 105.1 LGT "carga de la prueba", en cuya virtud, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, considerando el apartado 2 del precepto que los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

A este respecto, la Sala comparte el alegato del Sr. Abogado del Estado, toda vez que, efectivamente, resulta necesario analizar si los recurrentes han justificado adecuadamente haber soportado la repercusión de las cantidades que reclaman mediante la comprobación de la realidad o la corrección de las facturas aportadas como justificación sin que, por lo demás, pueden considerarse suficientes meros extractos bancarios o de tarjetas de crédito en la medida que no conste claramente el producto adquirido y su cuantía.

La determinación de estas cantidades, verificada de la manera que se acaba de expresar, corresponderá a la Administración tributaria en ejecución de sentencia, toda vez que, este requisito se encuentra íntimamente ligado al de la necesidad de evitar el riesgo de la doble devolución, ante la eventualidad de que sea el sujeto pasivo (y no al obligado tributario repercutido) quien hubiera solicitado la devolución de las cuotas consignadas en las autoliquidaciones que presentó.

Obviamente, es la Administración la que se encuentra situada en mejor posición para realizar las expresadas comprobaciones.

Noveno. *El nivel mínimo de imposición de la Directiva 2003/96/CE.*

Un análisis separado merece el alegato del Sr. Abogado del Estado relativo a la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que establece la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283 p.51).

El artículo 4 de la Directiva 2003/96 expresa que «los niveles de imposición que los Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad [...] no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva», entendiéndose por "nivel de imposición" «la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.»

Según el Sr. Abogado del Estado, para dar cumplimiento a ese nivel mínimo de imposición exigido por el artículo 4 de la Directiva 2003/96, España ha tenido en cuenta el sumatorio de los tipos impositivos establecidos para el IVMDH y para el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Continúa argumentando que, como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014, que declara el IVMDH contrario a la Directiva 92/12 , de acordarse la devolución total de la cuota del IVMDH se produciría un incumplimiento sobrevenido de la Directiva 2003/96.

A estos efectos, recuerda la necesidad de interpretar el Derecho nacional y el Derecho de la Unión Europea de forma que se garantice el efecto útil de las Directivas, entendiéndose que, en consecuencia, los órganos jurisdiccionales al aplicar la sentencia del Tribunal de Justicia que resuelve la cuestión prejudicial, deberían

hacerlo de modo compatible con el cumplimiento de los tipos mínimos previstos en la Directiva 2003/96 , asegurando así, tanto el efecto útil de dicha Directiva, como el de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 .

Concluye que los órganos judiciales no pueden dejar de aplicar en su totalidad el IVMDH, sino que habrían de cuestionarse, en cada caso concreto, si lo que procede es hacerlo únicamente en la parte de gravamen que exceda de los referidos tipos mínimos de la Directiva 2003/96.

Esta argumentación no puede prosperar.

Primero, la cuestión relativa al umbral mínimo de imposición a que se refiere el artículo 4 de la Directiva 2003/96 no constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, por lo que cualquier pronunciamiento al respecto en el sentido solicitado por el Sr. Abogado del Estado implicaría quebrantar la congruencia y los límites del proceso a los que debe atenerse toda resolución judicial.

Segundo, dicha cuestión se ubicaría, no obstante, en la órbita de las eventuales consecuencias que pudieran derivarse de la propia sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014, lo que compete resolver al Estado miembro como destinatario que es de la Directiva 2003/96 y, más específicamente, a sus autoridades habilitadas para solicitar y, en su caso, obtener del Consejo de la Unión, a través de la Comisión, una autorización para aplicar un nivel diferenciado de imposición a determinados carburantes, de conformidad con el artículo 19 de la propia Directiva 2003/96 , autoridades entre las que, obviamente, no se encuentra este órgano judicial.

Tercero, la incompatibilidad del IVMDH con el Derecho de la Unión Europea se infiere con claridad de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 . De este pronunciamiento se infiere dicha incompatibilidad en su conjunto. En definitiva, puede afirmarse que el IVMDH es conceptualmente contrario al Derecho de la Unión Europea. En modo alguno cabe barruntar de la sentencia de 27 febrero 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. Es más, el argumento basado en el nivel mínimo de imposición ya fue aducido por el reino de España en el apartado 79 de sus alegaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, alegaciones escritas que fueron remitidas a esta Sala desde el Tribunal de Justicia junto con las formuladas por el resto de comparecientes en la cuestión prejudicial; pues bien, si la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 no aborda dicho argumento, difícilmente puede pretenderse de esta Sala que, sobre la base del mismo, limite los efectos que, en el plano cuantitativo, puedan derivarse del pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo.

Cuarto, parece razonable entender que, a la luz de la Directiva 2003/96, el nivel mínimo de imposición que reclama de los Estados miembros, debe alcanzarse mediante tributos que se adecuen al propio Derecho de la Unión, lo que, obviamente, no ocurre con el IVMDH. Pues bien, la incompatibilidad global del IVMDH con la Directiva 92/12 es suficiente para rechazar el argumento del Sr. Abogado del Estado.

Pero es que, además, el "nivel de imposición" al que se refiere la Directiva 2003/96 implica, en efecto, la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad, «en el momento de su puesta a consumo».

Sin embargo, el devengo del IVMDH tiene lugar en el momento de la venta minorista del carburante al consumidor final, circunstancia que ya llevó a la sentencia del Tribunal de Justicia EKW y Wein & Co a destacar (en el caso del impuesto nacional al que se refería el litigio principal) "que el impuesto sobre las bebidas [...] no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que sólo 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, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales" (apartado 48), por lo que, esa falta de sintonía por lo que se refiere al momento del devengo -por lo demás, expresamente puesta de manifiesto por el Abogado General Wahl en los puntos 33 a 46 de sus conclusiones de 24 octubre 2013 que precedieron a la sentencia de 27 febrero 2014 -, impediría, en cualquier caso, indagar la bondad del argumento aducido en el escrito de 12 de marzo de 2014, ante la falta de homogeneidad entre el IVMDH y la Directiva 2003/96, por lo que se refiere a los parámetros jurídicos del devengo.

En quinto lugar, no sería posible acceder a la petición del Sr. Abogado del Estado sin violentar el carácter vinculante de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 , el principio de legalidad y la propia primacía del Derecho de la Unión Europea.

Dicho en otras palabras, no es atendible un razonamiento que postula que, para impedir un incumplimiento -"sobrevenido", según lo califica el Sr. Abogado del Estado-, resulte posible seguir aplicando en parte un tributo como el IVMDH, contrario al Derecho de la Unión, toda vez que ello supondría a su vez, no asumir el fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Décimo. Costas.

Procederá, por tanto, la estimación en parte del recurso contencioso-administrativo, en los términos que se expresarán en la parte dispositiva de la presente resolución; sin que se aprecien méritos para una especial condena en costas, a tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la misma Ley 29/1998 .

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

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo 1392/2010 interpuesto por la representación procesal de Transportes Jordi Besora S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña arriba expresada, que se anula por no ser conforme a Derecho, reconociendo en su lugar el derecho de la recurrente a que le sean devueltas las cuotas indebidamente soportadas en concepto de IVMDH que le hubiesen sido efectivamente repercutidas por las entidades Petromiralles S.L, Repsol SA y Solred SA en el periodo comprendido entre el 4ºT de 2005 y el año 2008, con los intereses a los que se refiere el artículo 32. 2 LGT , cantidades que se determinarán en ejecución de sentencia, mediante la comprobación por la Administración tributaria de la realidad de la repercusión y del hecho de no haber sido ya devueltas al sujeto pasivo. Sin costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza líbrese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.