

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077730

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de febrero de 2020

Sala 2.^a

R.G. 4359/2017

SUMARIO:

II.EE. Impuesto sobre hidrocarburos. Tipos autonómicos. Cuestión Prejudicial ante el TJUE. Falta de competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El TJUE, ha revisado su doctrina, habida cuenta, en particular, de la jurisprudencia más reciente relativa al criterio de independencia a que se atenderá cualquier organismo nacional para que pueda calificársele de «órgano jurisdiccional» a efectos del art. 267 Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE) estableciendo que los Tribunales económico-administrativos no lo son. Ahora bien, la pérdida de la facultad para elevar la cuestión prejudicial, no exime a los Tribunales económico-administrativos, de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales. [Vid., en el mismo sentido, STJUE, de 21 de enero de 2020, asunto nº C-274/14 (NFJ075840)].

Dicho esto, el establecimiento de tipos autonómicos en el Impuesto sobre Hidrocarburos no resulta contrario a la Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), siempre que el nivel de imposición resultante no sea inferior a los mínimos establecidos en la propia Directiva, debiendo estarse tanto a la sistemática como a la finalidad que persigue la misma, que no es otra que no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 26 y 267.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 17 y 19.

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 50.ter.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), arts. 4, 5 y 6.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Girona de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en el procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos mediante la rectificación de sus autoliquidaciones, en relación al tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, por los períodos comprendidos de enero de 2013 a diciembre de 2016, por importe de 10.914.150,60 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.-**

Consta en todo lo actuado que la entidad reclamante solicitó en fecha 20 de febrero de 2017 la rectificación de sus autoliquidaciones y la devolución de las cuotas ingresadas en relación con el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos por los períodos comprendidos de enero de 2013 a diciembre de 2016.

Esta solicitud se enmarcó dentro del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones regulado en los artículos 126 a 129 del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por los artículos 14 y siguientes del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

En resumen, la pretensión de la solicitante se basaba en considerar que el tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos establecido en el artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, vigente desde el 1 de enero de 2013, resulta contrario al ordenamiento jurídico comunitario por contravenir 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.

Segundo.-

Con fecha 12 de junio de 2017, la Oficina de Gestión de Impuestos Especiales de Girona desestimó la solicitud con base en los siguientes argumentos:

"Su solicitud no puede ser resuelta favorablemente ya que esta **Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Girona** no es el órgano competente para pronunciarse sobre si una norma vigente de rango legal, como es el artículo 50.Ter de la Ley 38/1992 vulnera o no la normativa comunitaria.

La normativa reguladora del Impuesto, la Ley 38/1992, es una norma jurídica vigente, con plena eficacia jurídica, por lo que los actos de aplicación de los tributos derivados de la misma, deben considerarse válidos. en la medida en que se ajusten a lo dispuesto en la citada normativa.

En este sentido, no corresponde a la Administración Tributaria pronunciarse sobre si una norma vigente de rango legal, como es el artículo 50.Ter de la Ley 38/1992 vulnera o no la normativa comunitaria.

En el procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos procede analizar exclusivamente si la autoliquidación presentada y cuya rectificación insta el interesado es conforme o no con lo que establece la normativa vigente reguladora del Impuesto sobre Hidrocarburos, estando la Administración Tributaria sujeta al principio de legalidad y en consecuencia debiendo aplicar en su actuación el ordenamiento jurídico vigente en el que se encuadra la citada normativa.

En consecuencia, procede desestimar la solicitud de rectificación de autoliquidación.

Adicionalmente, y con independencia de lo anterior, debe señalarse que el solicitante, que ostenta la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos en ningún caso estaría legitimado para obtener la devolución de este Impuesto, en la medida que efectuó la repercusión del mismo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales.

A estos efectos, el artículo 14.4 del Real Decreto 520/2205 por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa establece lo siguiente:

"4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión."

Esto es, la devolución de ingresos indebidos por impuestos repercutidos ha de realizarse a quien soportó efectivamente la repercusión.

En este sentido, debe recordarse que el Impuesto sobre Hidrocarburos, es un impuesto monofásico que se devenga en fase única con ocasión de la salida del establecimiento en que se encontraran los productos, con ultimación del régimen suspensivo, y siendo sujeto pasivo el titular del Depósito Fiscal que repercutirá expresamente el Impuesto sobre el adquirente o propietario del producto por cuya cuenta se realiza la salida conforme a lo establecido en el artículo 14 de la Ley 38/1992". (La negrita y el subrayado corresponden a la Oficina Gestora).

Tercero.-

Disconforme, con fecha 3 de julio de 2017, la interesada interpuso la presente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, registrada con número R.G.:4359/2017, solicitando la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos, alegando en síntesis lo siguiente:

- * Nulidad radical de la norma interna y de los actos de aplicación derivados de aquella.
- * La primacía del Derecho de la Unión Europea y el principio de eficacia directa de las Directivas Comunitarias.
- * La ilegalidad del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos por ser contrario al ordenamiento jurídico comunitario, en concreto, a 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.

Así mismo, la reclamante solicita el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la vulneración del Derecho de la Unión Europea por parte de la normativa interna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.-**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Girona de la Delegación Especial de Cataluña se ajusta a derecho.

Tercero.-

La primera cuestión que hay que analizar es la competencia de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tanto en su esfera material como territorial, para resolver este tipo de solicitudes.

En los denominados "territorios forales" (Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra) en los que la gestión del impuesto corresponde a las propias Haciendas Forales y no a la AEAT, conforme resulta de los artículos 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, y 35 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 25/03, de 15 de julio, de forma que en esos territorios, el impuesto se autoliquidada e ingresa directamente a las Haciendas Forales.

En consecuencia la competencia material para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos efectuadas a través de las mismas, corresponderá a la Administración que sea competente para la gestión de las correspondientes autoliquidaciones, con independencia de que el procedimiento lo inicie el propio obligado que formuló la autoliquidación o el obligado tributario que soportó la repercusión del impuesto ingresado con dicha autoliquidación.

En el caso que nos ocupa, del expediente remitido a este Tribunal no se explicita que la parte reclamante haya adquirido productos sometidos al impuesto sólo en territorio común a donde alcanza la competencia material

de la Agencia Tributaria, que se limitará a las autoliquidaciones (a través de las que se ingresó el Impuesto que le fue repercutido a la parte reclamante) gestionadas por ella misma.

Respecto de las cuotas que hubieran podido soportarse en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso ha debido tener lugar ante la correspondiente Hacienda Foral, la AEAT carece de competencia alguna para pronunciarse sobre las mismas, siendo los correspondientes órganos de las Haciendas Forales a los que corresponderá pronunciarse sobre las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos por el impuesto autoliquidado e ingresado a las Haciendas Forales.

Razón por la que podrá predicarse la validez o no de los acuerdos impugnados, desestimatorios de la solicitud formulada por la reclamante, en la medida en que los mismos se refieran a autoliquidaciones gestionadas por la AEAT, pero no en cuanto a autoliquidaciones cuya gestión corresponde a las Haciendas Forales, respecto de las cuales, la oficina gestora, en su caso, deberá trasladar, si no lo ha hecho ya, copia de la solicitud a los órganos forales correspondientes, por carecer de competencia material alguna sobre las mismas.

Cuarto.-

Respecto a la solicitud de la reclamante de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo artículo 234 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) establece:

"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:

- a) sobre la interpretación de los Tratados;
- b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad".

Es de señalar que, conforme a la interpretación que hacía el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea del concepto «órgano jurisdiccional», (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145 apartado 39) a partir de la resolución de 29 de marzo de 1990, se estableció como criterio que el Tribunal Económico-Administrativo Central, es un «órgano jurisdiccional» al reunir los cuatro requisitos exigidos por dicha jurisprudencia, esto es: a) origen legal, b) permanencia, c) jurisdicción obligatoria, y d) decisión en Derecho.

No obstante lo anterior, el TJUE, en su reciente sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, S. A., C-274/14, ha revisado su doctrina, habida cuenta, en particular, de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia a que se atenderá cualquier organismo nacional para que pueda calificárselo de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE, estableciendo que los Tribunales económico-administrativos no son «órganos jurisdiccionales» a efectos del artículo 267 TFUE.

A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Económico-administrativo, como ya se pronunció en reclamación REC 3611/2017 de 26 de febrero de 2020, debe modificar su criterio, en el sentido de que los Tribunales económico-administrativos no son «órganos jurisdiccionales» a efectos del artículo 267 TFUE.

Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a los Tribunales Económico-administrativos la posibilidad de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Esta facultad, según señala el Tribunal de Justicia de la Unión recae en órganos jurisdiccionales:

"Por otro lado, la existencia de recursos judiciales ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo contra las resoluciones que adoptan los TEA en el procedimiento económico-administrativo de reclamación permite garantizar la efectividad del mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE y la unidad de interpretación del Derecho de la Unión, dado que dichos órganos jurisdiccionales nacionales disponen de la facultad, o, en su caso, tienen la obligación, de plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia cuando para poder emitir su fallo sea necesaria una decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 31 de enero de 2013, *Belov*, C-394/11, EU:C:2013:48, apartado 52)".

La pérdida de la facultad para elevar la cuestión prejudicial, según señala la citada sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, no exime a los tribunales económico administrativos, de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales (véanse, en ese sentido, las sentencias de 22 de junio de 1989, *Costanzo*, 103/88, EU:C:1989:256, apartados 30 a 33; de 14 de octubre de 2010, *Fuß*, C-243/09, EU:C:2010:609, apartados 61 y 63, y de 4 de diciembre de 2018, *Minister for Justice and Equality y Commissioner of An Garda Síochána*, C-378/17, EU:C:2018:979, apartados 36 y 38).

Fijado lo anterior, procede entrar a valorar la adecuación a derecho de la resolución impugnada ante este Tribunal.

Quinto.-

Aduce en primer lugar la reclamante la nulidad radical de la norma interna y de los actos de aplicación derivados de aquella, transcribiéndose a continuación los párrafos más relevantes de su alegación:

"El Tribunal Supremo en su sentencia 2446/2016, de 16 de noviembre de 2016 (rec. 1590/2015), recogiendo la doctrina ya establecida en su sentencia de 30 de septiembre de 2000, dice textualmente que: "... los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión de tal acto nulo de pleno derecho, como prevé el mencionado artículo 102 de la Ley de administraciones públicas y procedimiento administrativo común, y simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión de tal acto nulo de pleno derecho, están legitimados para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, pero también pueden utilizar directamente esta acción, ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y la leyes:"

Y posteriormente vuelve a afirmar que: "...como también reconoce insistentemente el Tribunal supremo en aquellas sentencias, frente a liquidaciones tributarias basadas en preceptos legales declarados anticonstitucionales sería siempre posible suscitar la acción de nulidad con fundamento en la aplicación de los artículos 53 LGT (sic) y 62 de la Ley 30/1992."

A este respecto debemos señalar que, aunque las sentencias citadas se producen en relación con normas declaradas anticonstitucionales, sus conclusiones son plenamente aplicables a los supuestos de normas declaradas contrarias al ordenamiento de la unión Europea, como reiteradamente ha declarado el propio Tribunal Supremo desde su sentencia de 17 de septiembre de 2010, después de plantear, en el seno de dicho proceso, una cuestión prejudicial al TJUE, a la que éste dio contestación en el sentido de que debía darse el mismo

tratamiento a los supuestos de anticonstitucionalidad de las normas y a los supuestos de declaración de una norma contraria al ordenamiento europeo".

Examinado el contenido de las sentencias traídas a colación por la reclamante corresponde decir que tienen su origen en la solicitud de devolución de ingresos indebidos (STS. REC.1590/2015) y solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado Español (STS. REC.153/2007), en ambos supuestos, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, fundamentadas en el incumplimiento por parte España de las obligaciones que le incumben en esta materia en virtud del Derecho Comunitario y, en particular, de los artículos. 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva en materia de IVA).

Todo ello con base en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión, de 6 de octubre de 2005 (asunto C-204/03) que se pronunció en los siguientes términos:

"Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones".

A diferencia de los supuestos anteriores, en el presente caso la normativa discutida, además de ser una norma vigente de rango legal, no ha sido declarada en infracción del Derecho de la Unión Europea, por lo que no corresponde a la Administración proceder automáticamente a declarar la nulidad de pleno derecho de los actos o disposiciones dictados con arreglo a la norma, y mucho menos, declarar la nulidad radical de la misma, en el sentido en el que se expresan las referidas resoluciones del Tribunal Supremo. Cuestión distinta son la aplicación de los principios de primacía y eficacia directa del Derecho de la Unión, objeto de análisis en el siguiente Fundamento Jurídico de la presente resolución.

Por todo lo anterior, debe desestimarse esta alegación.

Sexto.-

Alega en segundo lugar la reclamante que la necesidad de devolución del tramo autonómico indebidamente soportado se justifica en el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea y el principio de eficacia directa de las Directivas.

En lo que respecta al primero de los principios invocados, corresponde empezar diciendo que, efectivamente, el derecho de la Unión Europea constituye un verdadero ordenamiento jurídico entendiéndolo como algo más que un acuerdo generador de obligaciones recíprocas entre los Estados miembros, desde el momento en que éstos reconocen que este derecho puede ser alegado por sus nacionales ante los órganos jurisdiccionales internos, según se recoge en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1963 (asunto C-26/62, Van Gend & Loos). En esta sentencia paradigmática, el Tribunal de Justicia concluye, por una parte, que el derecho de la Unión es autónomo respecto de la legislación de cada Estado miembro, y por otra, que la Unión constituye un nuevo ordenamiento jurídico de Derecho internacional, a favor del cual los Estados miembros han limitado su soberanía, si bien en un ámbito restringido, y cuyos sujetos son, no sólo los Estados miembros, sino también sus nacionales. La concepción como verdadero ordenamiento jurídico se reafirma en la Sentencia del entonces TJCE, de 15 de julio de 1964 (asunto C-6/64, Costa-ENEL). Dicho principio de primacía del Derecho de la Unión impone, no sólo a los órganos jurisdiccionales, sino a todos los órganos del Estado miembro, la obligación de dar eficacia plena a la norma comunitaria, como se desprende la Sentencia de Justicia, de 28 de junio de 2001 (asunto C-118/00, Larys).

Por su parte, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 145/2012, de 2 de julio, se refiere a la primacía del Derecho de la Unión como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad, reconociendo esa primacía de las normas del ordenamiento de la Unión, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo

para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en las Sentencias Vand Gend & Loos, y Costa ENEL. De todo ello, según concluye el Tribunal Constitucional, los Jueces y Tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión, obligación que es inherente al principio de primacía con independencia del rango de la norma nacional, permitiendo así un control desconcentrado, en sede judicial ordinaria, de la conformidad del Derecho interno con el Derecho de la Unión Europea, facultad de inaplicación que obligaba también a las Administraciones públicas, incluidos los organismos reguladores.

En cuanto al principio de eficacia directa, esta requiere, por una parte, que el acto jurídico, la norma, contenga obligaciones concretas en términos inequívocos, claros y precisos, sin ambigüedades y, de otra, que se trate de una norma imperativa, no discrecional, incondicionada, circunstancia que concurre cuando las obligaciones que contiene la norma no están sujetas a requisito alguno ni supeditadas, en su ejecución o efectos, a que se adopte ningún acto por las Instituciones de la Unión o del Estado Miembro.

Por lo que respecta a las Directivas, aunque requieren transposición al ordenamiento interno, no pierden eficacia directa ya que desde la fecha de su vigencia el Estado miembro, destinatario de la Directiva, queda obligado a cumplir el mandato y objetivo que se pretende, pero carecen de efecto directo desde el momento en que necesita de la intervención del Estado mediante la transposición, por lo que no es una norma que se pueda invocar por los nacionales. Por otra parte, cuando la Directiva haya quedado transpuesta eficazmente, la norma que se puede invocar es la resultante de la transposición. Cuestión diferente es que se admita que la Directiva pueda invocarse con eficacia cuando el Estado no haya cumplido el deber de transposición en el plazo que tenía para ello, o por expiración del plazo para su aplicación, o cuando la transposición se haya hecho de modo insuficiente o deficiente, pero siempre que la Directiva cumpla los dos requisitos básicos para el reconocimiento de eficacia directa: precisión e incondicionalidad, habiéndose pronunciado en este mismo sentido y en esta misma Sala este Tribunal en la resolución: RG 3608/2017.

De todo lo anterior se deduce, como alega la reclamante, que la propia Administración, en el caso de encontrarse una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tiene la obligación, de acuerdo con el principio de primacía señalado, de inaplicar la disposición nacional. No obstante, tratándose de una Directiva la norma comunitaria presuntamente infringida, para que pueda invocarse con eficacia, y habiendo sido objeto de transposición por el Estado Español, deberá estarse a que dicha transposición se haya hecho de un modo insuficiente o deficiente, y siempre que se cumplan los requisitos de precisión e incondicionalidad.

Séptimo.-

Visto lo anterior, deberá examinarse si efectivamente el artículo 50 ter. de la Ley de Impuestos Especiales, por el que se señala que las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, es contrario al ordenamiento jurídico comunitario, en concreto, al artículo 5 la Directiva 2003/96/CE, que establece lo siguiente:

"En los siguientes casos, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva y sean compatibles con el derecho comunitario:

- cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto,
- cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción,
- para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas minusválidas y las ambulancias,
- la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10".

Por su parte, el citado artículo 50 ter. de la Ley de Impuestos Especiales dispone lo siguiente:

"1. Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas.(...)".

Las alegaciones de la interesada se resumen en los siguientes párrafos:

"Por tanto, el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE sólo admite la diferenciación de tipos de gravamen por motivos relacionados con la calidad del producto energético y el uso del mismo, pero no por razón de territorio, como ocurre con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, por lo que el tipo de gravamen autonómico del citado impuesto armonizado vulnera el artículo 5 de la citada Directiva.

Resulta claro, por tanto, que la nueva estructura impositiva del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, derivada de los nuevos tipos impositivos introducidos en el artículo 50 de la Ley, es contrario a la normativa europea armonizada, dado que a través del tipo autonómico se establece un gravamen diferente según territorios (autonomía), dada la capacidad otorgada a las comunidades Autónomas de establecer tipos diferentes en su respectivo ámbito territorial, lo que conculca de forma clara aquella normativa europea que no permite dicha posibilidad, entre otras razones, por la clara distorsión de la competencia que produce.

(...)

Pues bien, con la dispersión legislativa entre territorios se restringe la libre circulación de mercancías, además de implicar una distorsión de la competencia, lo cual resulta incompatible con los objetivos perseguidos por la armonización fiscal comunitaria y esa dispersión normativa, que conlleva la participación de las CC.AA en relación con los tipos impositivos del IEH, resulta contraria a la regulación de un impuesto armonizado a nivel europeo.

Así, podemos concluir que la búsqueda de la ansiada corresponsabilidad fiscal de las CC.AA no puede ser alcanzada mediante una argucia legal que contraviene los preceptos de la Directiva 2003/96/CE, al impedir ésta el establecimiento de tipos impositivos diferenciados por regiones. La regionalización del tipo impositivo de un impuesto armonizado a nivel europeo implica la existencia de distorsiones fiscales que alteran las condiciones de concurrencia de un mercado único, originando discriminaciones de origen fiscal totalmente injustificadas y contrarias al Derecho Comunitario".

En defensa de sus alegaciones trae a colación dos resoluciones del TJUE. De la primera de ellas, la sentencia de 2 de junio de 2016 (asunto C-418/14, Roz-Swit), transcribe el siguiente párrafo:

"29) En segundo término, el artículo 5 de esa Directiva contempla tipos impositivos diferenciados en determinados supuestos enumerados taxativamente en ese artículo, esto es, cuando estén vinculados a la calidad del producto, cuando dependan de las cantidades consumidas, cuando los productos se utilicen en determinados ámbitos públicos o cuando esos tipos distingan entre el consumo profesional y el no profesional. Así pues, ese artículo no se refiere a la diferencia de utilización entre carburante y combustible".

En cuanto a la segunda, la sentencia de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora), señala la reclamante que en su apartado 44 dispone lo siguiente:

"44) Sobre este particular, es preciso observar que el dictamen presentado por los servicios de la Comisión que esgrimen la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español concluyó claramente que la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contraria al Derecho de la Unión. En particular, dichos servicios subrayaron que tal impuesto sólo podría considerarse conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 si existiera un vínculo congruente entre el importe de dicho impuesto y los problemas sanitarios o de protección del medioambiente que tuviera por objeto remediar y estuviera sujeto a la condición de que no fuese exigible en el momento de despacho a consumo de los hidrocarburos. Además, debe observarse que, ya en 2003, a saber, el año siguiente a la entrada en vigor del IVMDH, la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, en relación con dicho impuesto".

Examinado por este TEAC la sentencia del TJUE en el asunto C-418/14, Roz-Swit, corresponde decir en primer lugar, que no se aprecia identidad de hechos entre esta y la cuestión controvertida en la presente resolución. La sentencia versa respecto de una petición de cuestión prejudicial presentada en el marco de un litigio entre la sociedad Roz-Swit y la Oficina Aduanera de Breslavia, Polonia, suscitado por la negativa de este último a reconocer a la entidad el beneficio del tipo del impuesto especial aplicable al combustible por no haber presentado, dentro de plazo, el resumen mensual de declaraciones según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción.

En segundo lugar, si bien el TJUE parece establecer en el apartado 29 de la resolución que, en virtud del artículo 5 de la Directiva, no puede aplicarse un tipo impositivo distinto al uso del producto energético como carburante o como combustible por que dicho artículo no establece tal diferenciación, en los apartados siguientes se expresa del siguiente modo:

"31) En cambio, el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de declarar que la sistemática de la Directiva 2003/96 se basa en una clara distinción entre los carburantes y los combustibles en función, en particular, del criterio de la utilización. En efecto, la distinción entre carburantes y combustibles, introducida por los considerandos décimo séptimo y décimo octavo de dicha Directiva, es aplicada, en particular, por los artículos 7 a 9 de ésta, relativos a las modalidades de fijación de los niveles mínimos de imposición aplicables, por una parte, a los combustibles y, por otra, a los carburantes y a los productos utilizados como carburantes con fines industriales y comerciales específicos (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de abril de 2014, Kronos Titan y Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 y C-44/13, EU:C:2014:216, apartado 28).

32) Asimismo, los considerandos 3 y 4 de dicha Directiva enuncian que el funcionamiento adecuado del mercado interior requiere que la Unión establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía y que unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento de ese funcionamiento adecuado. En consecuencia, debe considerarse que el establecimiento de unos niveles mínimos de imposición de los productos en función de su utilización como carburante o combustible contribuye al adecuado funcionamiento del mercado interior, ya que permite evitar posibles distorsiones de la competencia entre productos utilizados con los mismos fines.

33) De ello resulta que tanto la sistemática como la finalidad de la Directiva 2003/96 se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva. (...)".

De lo anterior se deduce que la relación de supuestos que contempla el artículo 5 de la Directiva, en los que cabe la diferenciación de tipos impositivos, no constituye una enumeración tasada, debiendo estarse tanto a la sistemática como a la finalidad que persigue la Directiva 2003/96/CE.

En cualquier caso, del tenor literal del artículo 5 no puede afirmarse que contenga obligaciones concretas en términos inequívocos, claros y precisos, de que una normativa interna de un Estado miembro no pueda establecer niveles impositivos distintos en función de sus diferentes regiones.

En lo que respecta a la sentencia de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora), decir en primer lugar, que esta se refiere al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, distinto del Impuesto sobre Hidrocarburos y, en segundo lugar, los motivos por los que el TJUE consideró que dicho impuesto era contrario al Derecho Comunitario no se basaban en la existencia de un importe variable según las Comunidades Autónomas sino que no podía considerarse que tal impuesto persiguiera una finalidad específica en el sentido de la Directiva 92/12/CEE, 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 tenía por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.

Analizadas las sentencias invocadas por la reclamante, considera adecuado este TEAC poner el foco en el contenido de la propia Directiva 2003/96/CE, presuntamente vulnerada, que en lo relativo al establecimiento de distintos niveles de imposición por parte de los Estados miembros se expresa en el siguiente sentido:

"Considerando lo siguiente:

(...)

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

(5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.

(...)

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.(...)"

Por otro lado, en la parte dispositiva de la Directiva se señala:

"Artículo 4

1. Los niveles de imposición que los Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad enumerados en el artículo 2 no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá 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.

(...)

Artículo 6

Los Estados miembros tendrán libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición prescrito en la presente Directiva:

- a) directamente,
- b) mediante un tipo diferenciado
- o bien
- c) reembolsando la totalidad o parte del importe del impuesto".

De lo anterior se colige que los Estados miembros podrán definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales teniendo la libertad de establecer distintos niveles de imposición siempre que no sean inferiores a los niveles mínimos establecidos en la Directiva, todo ello con el objeto de no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

En este punto debe matizarse que en el ámbito del Derecho comunitario por "mercado interior" se entiende, de acuerdo con el artículo 26.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, "un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados". Es decir, no se refiere al mercado de cada uno de los Estados miembros, como parece aludir la reclamante.

De lo dispuesto previamente se infiere que un Estado miembro que, en el ejercicio de la libertad que esta Directiva le otorga, establezca unos niveles impositivos que no sean inferiores a los mínimos establecidos, estaría cumpliendo con el objeto marcado en la misma, no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

En cualquier caso, el análisis del impacto de la imposición de los productos energéticos en el adecuado funcionamiento del mercado interior no puede efectuarse limitándose a una figura impositiva, sino que debe referirse al "nivel de imposición", esto es, la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente, que recae sobre un producto energético concreto. No cabría pues, considerar sin más, contrario a derecho el tramo autonómico del Impuesto sobre hidrocarburos porque se han establecido tipos impositivos menores en algunas comunidades autónomas, habría que efectuar un análisis profundo del nivel de imposición y aun en el caso de que existieran niveles reducidos de imposición, como se indica en el considerando 24 de la Directiva, estos serían permisibles "...siempre que ello no

afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia." Circunstancias que no han sido acreditadas por la reclamante.

Con todo, a la vista de los requisitos señalados por la jurisprudencia para que una Directiva disponga de efecto directo, y que fueron objeto de análisis en el Fundamento de Derecho Sexto de esta resolución, a juicio de este Tribunal, de la redacción de los artículos de la Directiva 2003/96/CE citados anteriormente, no puede afirmarse que contengan obligaciones concretas en términos inequívocos, claros y precisos, de que una normativa interna de un Estado miembro no pueda establecer niveles impositivos distintos en función de sus diferentes regiones.

En virtud de todo lo expuesto, este Tribunal, como ya se ha pronunciado en este mismo sentido y en esta misma Sala en la resolución: RG 3608/2017, considera que el establecimiento de tipos autonómicos en el Impuesto sobre Hidrocarburos no resulta contrario a 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, siempre que el nivel de imposición resultante no sea inferior a los mínimos establecidos en la propia Directiva, debiendo estarse tanto a la sistemática como a la finalidad que persigue la misma, que no es otra que no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.