

LAS DIFICULTADES PARA LA RECUPERACIÓN DE LO INDEBIDO EN EL CONTENCIOSO SOBRE EL CÉNTIMO SANITARIO EN ESPAÑA*

Manuel Cienfuegos Mateo**

Resumen

Tras cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 27 de febrero del 2014, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia prejudicial declarando que es contrario al derecho comunitario el impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos, más conocido popularmente como *céntimo sanitario*. Este gravamen especial permitió a las Comunidades Autónomas recaudar más de 13000 millones de euros durante su vigencia entre el 2002 y el 2012. En este análisis se examinan las posibilidades de conseguir la devolución de las cuotas del céntimo sanitario pagadas por los adquirentes de los productos gravados durante aquel período a la luz de lo que exige la normativa jurídica y la práctica administrativa española para este supuesto, en particular el procedimiento que hay que seguir y la documentación que hay que aportar. La conclusión es que la prueba exigida en España es excesivamente difícil, cuando no imposible, para los consumidores finales en un número de casos demasiado elevado, y afecta especialmente a los particulares. Ello puede estar en contra de la jurisprudencia comunitaria sobre la devolución de lo indebido y, por este motivo, se exponen las acciones internas que pueden interponerse para remediar este estado de cosas, incluidas algunas sentencias recientes dictadas en el contencioso español del céntimo sanitario, como la del juez *a quo* del asunto *Transportes Jordi Besora*, que fue quien planteó las cuestiones prejudiciales.

Palabras clave: Tribunal de Justicia de la Unión Europea; cuestión prejudicial comunitaria; tributos nacionales; céntimo sanitario en España; recuperación de lo indebido; prueba; recursos internos.

THE DIFFICULTY IN RECOVERING MISAPPLIED TAXES IN THE DISPUTE OVER THE ONE-CENT HEALTH SURCHARGE IN SPAIN

Abstract

*After some preliminary issues raised by the Catalan Superior Court of Justice, on February 27, 2014, the European Union Court of Justice issued a preliminary ruling declaring that the tax on the retail sale of certain hydrocarbons, more popularly known as the *céntimo sanitario* (the one-cent health surcharge), was contrary to European community law. This special tax allowed the autonomous communities to collect more than 13 billion euros while it was in effect between 2002 and 2012. In this analysis, we examine the possibilities for getting the amounts paid toward the *céntimo sanitario* by purchasers of the products taxed during that period returned. Our analysis is based on the requirements of legal regulations and Spanish administrative practice in this domain, in particular, the procedure that must be followed and the documentation that must be produced. Our conclusion is that the degree of proof required in Spain is excessively difficult, not to say impossible, for the final consumer in too many cases, and that this affects individuals in particular. This situation may be contrary to European Community case law regarding the return of misapplied taxes, and for this reason, the internal actions that may be brought to remedy this state of affairs are laid out. Included are some recent judgements handed down in the Spanish dispute on the *céntimo sanitario*, such as the judgement of the trial court judge in the *Transportes Jordi Besora* matter, who raised the preliminary issues.*

Key words: European Union Court of Justice; European Union pre-filing matters; national taxes; one-cent health surcharge in Spain; recovery of ill-gotten gains; proof; internal resources.

* Agradezco públicamente, al Dr. Luis Manuel Alonso González, catedrático de derecho financiero y tributario de la Universidad de Barcelona, los consejos y observaciones que tan amablemente me ha brindado durante la realización de esta investigación.

** Manuel Cienfuegos Mateo, catedrático acreditado de derecho internacional público y derecho de la Unión Europea de la Universitat Pompeu Fabra, manuel.cienfuegos@upf.edu.

Artículo recibido el 9.03.2015. Evaluación ciega: 1.04.2015 y 13.04.2015. Fecha de aceptación de la versión final: 23.04.2015.

Citación recomendada: CIENFUEGOS MATEO, Manuel. «Las dificultades para la recuperación de lo indebido en el contencioso sobre el céntimo sanitario en España». *Revista catalana de dret públic*, núm. 50 (junio 2015), p. 89-120, DOI: [10.2436/20.8030.01.46](https://doi.org/10.2436/20.8030.01.46)

Sumario

- 1 Introducción
- 2 La incompatibilidad del Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos con el Derecho de la Unión Europea a la luz de la sentencia *Transportes Jordi Besora* del Tribunal de Justicia
- 3 Las dificultades para la devolución en la vía administrativa del céntimo sanitario indebidamente pagado
 - 3.1 La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la recuperación de lo indebido tributario
 - 3.2 Las exigencias de la Agencia Española de Administración Tributaria para la restitución del céntimo sanitario: una prueba excesivamente difícil, cuando no imposible, para demasiados consumidores finales
- 4 Los recursos frente a las resoluciones de la Administración Tributaria y sus costes
- 5 La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de marzo del 2014, juez *a quo* del asunto *Transportes Jordi Besora*. Otras resoluciones jurisdiccionales relevantes
- 6 A modo de conclusión
- 7 Bibliografía

1 Introducción

Con fecha 27 de febrero del 2014, la Sala Tercera del Tribunal de Justicia, de la Unión Europea (UE), ha dictado sentencia declarando que el impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos (IVMDH) es incompatible con la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en la medida en que su recaudación estaba destinada, en realidad, a financiar la sanidad pública, más que a resolver problemas sanitarios y/o de protección del medio ambiente.¹ Y con ello se ha abierto la vía para solicitar la devolución de lo indebidamente pagado por los consumidores finales durante el período de más de diez años en que estuvo en vigor el IVMDH.

En esta investigación se examina sumariamente la normativa española que reguló este impuesto y la sentencia prejudicial del Tribunal de Justicia que la declaró contraria al Derecho de la UE (apartado 2), para, sobre estos antecedentes, focalizar la atención (apartado 3) en las posibilidades de conseguir la devolución de las cuotas del céntimo sanitario pagadas por los adquirentes de los productos gravados durante aquel período, a la luz de lo que requiere la normativa jurídica y la práctica seguida por la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) para este supuesto, en particular el procedimiento que hay que seguir y la documentación que hay que aportar. Y, a renglón seguido, se analizan las vías de recurso a disposición de quienes pagaron el céntimo sanitario y no estén de acuerdo con la resolución de su solicitud de devolución por la Administración Tributaria (apartado 4). El estudio finaliza ejemplificando el estado de cosas con la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de marzo del 2014, juez *a quo* del asunto *Transportes Jordi Besora*, y algunas otras resoluciones jurisdiccionales relevantes que se han dictado en los últimos meses (apartado 5). Todo ello con el objetivo fundamental de contrastar si las exigencias administrativas españolas se ajustan a lo que decidió la sentencia prejudicial y lo que dispone la jurisprudencia comunitaria relativa a la devolución de lo indebido, en cuanto es aplicable a este supuesto de hecho.

2 La incompatibilidad del Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos con el Derecho de la Unión Europea a la luz de la sentencia *Transportes Jordi Besora* del Tribunal de Justicia

El IVMDH fue un impuesto indirecto de carácter estatal que estuvo vigente en el ordenamiento español entre el 1 de enero del 2002 y el 31 de diciembre del 2012. Este impuesto gravaba, en fase única, las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, básicamente las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno no utilizados como combustible de calefacción. Regulado por el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social,² constaba de un tipo de gravamen estatal diferente, entre 1 y 6 céntimos por litro según los hidrocarburos afectados, común a todo el territorio español, salvo en la Comunidad Autónoma de Canarias —al no ser aplicable el IVMDH por imperativo legal, debido a su régimen fiscal especial de insularidad— y en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla (art 9, ap. 2); y de un tipo de gravamen autonómico facultativo, que fue aprobado por trece de las dieciséis Comunidades Autónomas a las que les era aplicable (todas menos Aragón, La Rioja y el País Vasco), que osciló entre 0 —el mínimo— y 4,8 céntimos —el máximo— por litro, según el tipo de carburante. La suma de los tipos estatal y autonómico conformaba el tipo de gravamen aplicable a cada uno de los productos gravados.

Más allá de su régimen jurídico como impuesto indirecto que recaía sobre el consumo,³ lo que realmente singularizaba el IVMDH era, por un lado, la cesión de su rendimiento íntegro a las Comunidades Autónomas,

1 Tribunal de Justicia (TJ), sentencia de 27 de febrero del 2014, *Transportes Jordi Besora*, S. L. (C82/12, pendiente de publicación en la recopilación digital), ECLI:EU:C:2014:108. Todas las sentencias del Tribunal de Justicia citadas en este estudio están disponibles en su página web (<<http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf>>).

2 Las previsiones legales fueron desarrolladas por la Orden HAC/1554/2002, de 17 de junio, por la que se aprueban las normas de gestión del IVMDH.

3 Las cuestiones relativas a su naturaleza jurídica, el hecho imponible, los sujetos pasivos, el devengo, etc., aparecen reguladas con detalle por el artículo 9 de la Ley 24/2001, con características análogas a las de cualquier tributo que grave el consumo. Para una configuración general de este tributo y de sus efectos económicos, véase CALVO VÉRGEZ, J. «Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos». *Quincena Fiscal*, núm. 22 (2012), p. 41-68; ROMERO JORDÁN, D.; SANZ SANZ, J. F. «El Impuesto sobre las

de acuerdo con lo dispuesto en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a ellas en el marco de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA);⁴ y, por otro, la afectación legal de lo recaudado a la cobertura de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos «fijados en el ámbito nacional» (*sic*) y, en su caso, si así se decidía, la posibilidad de dedicar los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos a la financiación de actuaciones medioambientales orientadas por «idéntico tipo de criterios». Es debido a esta afectación finalista que el impuesto fuera llamado popularmente «el céntimo sanitario».

Cabe añadir que desde el 1 de enero de 2013, el IVMDH quedó integrado en el impuesto sobre los hidrocarburos, configurando un tramo específico del mismo,⁵ que cabe presumir que es compatible con la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, que desde el 1 de abril de 2010 sustituye a la antedicha Directiva 92/12/CEE.

Durante los once años que estuvo vigente el impuesto los sujetos pasivos (esencialmente, las estaciones de servicio) tuvieron que ir repercutiendo el gravamen sobre los consumidores finales (particulares y profesionales del transporte, fundamentalmente),⁶ aunque algunos operadores económicos mostraron su disconformidad y solicitaron de la Administración Tributaria la devolución de dichos importes. Fue el caso de Transportes Jordi Besora, S. L., que en un período de cuatro años (a contar a partir del cuarto trimestre del 2005) había abonado, en su condición de consumidor final a efectos del IVMDH, el importe de 45 632,38 euros, cuya devolución instó el 30 de noviembre del 2009 ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de Tarragona de la AEAT, aduciendo que contradecía lo dispuesto por el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE.⁷ La solicitud fue desestimada inmediatamente, tan solo un día después de su presentación, por resolución de la Oficina Gestora de 1 de diciembre del 2009.

Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Una evaluación de sus efectos económicos». *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, núm. 164 (2003), p. 49-73. Más en general, sobre los impuestos especiales, véase ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; COLLADO YURRITA, M. A. (dirs.), *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*. 2.^a ed. Barcelona: Atelier, 2013.

4 Por ejemplo, a Cataluña se cedió el IVMDH por la Ley 17/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, derogada ulteriormente por la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. En general, respecto a la cesión de tributos a las Autonomías, véase GARCÍA MARTÍNEZ, A. «La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos». *Crónica Tributaria*, núm. 103 (2002), p. 39-58.

5 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, tal y como fue modificada por la disposición final cuarta de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Véase también las disposiciones finales duodécima y vigésima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado, el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, y la Orden HAP/71/2013, de 30 de enero, por la que se aprueban determinados modelos y se refunden y actualizan diversas normas de gestión en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Hoy en día, con el impuesto especial sobre los hidrocarburos, el tipo impositivo se desdobra en tres tramos: el estatal (40 céntimos por litro de gasolina 95 y 30 céntimos por litro de gasóleo, por ejemplo), el estatal especial (2,4 céntimos para ambos) y el autonómico, que es el que varía; por ejemplo, en Zaragoza es de 0 céntimos por litro, en Madrid es de 1,7 céntimos por litro, en Cantabria es de 2,4 céntimos por litro y en Cataluña —al igual que en la mayoría de las Comunidades Autónomas— es de 4,8 céntimos por litro. Como puede apreciarse, en general, los nuevos tipos impositivos estatal especial y autonómico de los hidrocarburos coinciden con los tramos estatal y autonómico del derogado IVMDH.

6 Para facilitar la lectura a los no iniciados en materia fiscal, hay que distinguir en el IVMDH entre los sujetos pasivos contribuyentes y los consumidores finales (art. 9 de la Ley 24/2001), porque su posición tributaria no era la misma. Los sujetos pasivos eran los propietarios de los productos gravados que realizasen respecto de los mismos las operaciones sujetas al impuesto, esto es, las ventas minoristas, incluidos en este concepto las ventas de los hidrocarburos destinadas al consumo directo de terceros adquirentes —particularmente, las ventas al por menor— y el autoconsumo de los productos gravados realizado en un establecimiento propio. Estos eran, pues, quienes debían ingresar el gravamen devengado en sus ventas minoristas. En cambio, los consumidores finales eran aquellos en quienes incidía realmente este impuesto especial, dado que los sujetos pasivos se lo repercutían obligatoriamente al adquirirlos los hidrocarburos afectados y, por tanto, eran quienes, a la postre, soportaban el importe de las cuotas devengadas. Es por esta repercusión que, si bien en el IVMDH los sujetos pasivos eran formalmente los contribuyentes, de hecho, lo acababan siendo los consumidores finales.

7 Transportes Jordi Besora era solo una de las sesenta empresas de la provincia de Tarragona que había impugnado el IVMDH ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, si bien este eligió su caso para plantear las cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia. Véase: <<http://www.20minutos.es/noticia/2070800/0/denuncia-empresa/centimo-sanitario/devolucion-dinero/>> [Consulta: 10 noviembre 2014].

No habiendo tenido éxito el recurso de reposición, la empresa transportista impugnó la desestimación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que igualmente denegó la reclamación económico-administrativa en su resolución de 10 de junio del 2010, argumentando que «aunque la Comisión Europea ha solicitado formalmente a España, mediante dictamen motivado de 6 de mayo del 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». Ello significa, para aquel Tribunal, 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 (*sic*). Por tanto, la plena vigencia en el Ordenamiento español, en el momento presente, de la Ley 24/01 reguladora del Impuesto Especial sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos, comporta que deba rechazarse la pretensión del reclamante».⁸

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional fue impugnada por Transportes Jordi Besora en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, solicitando en el recurso interpuesto que se acordase su derecho a la devolución de los ingresos indebidos que había sido rechazada en la vía económico-administrativa, junto a los intereses de demora correspondientes.

Visto el fondo del litigio —la compatibilidad del IVMDH con la Directiva 92/12/CEE—, el Tribunal catalán resolvió dirigirse al Tribunal de Justicia en vía prejudicial por auto de 29 de noviembre del 2011, en el que planteaba, en esencia, si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE 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.

Siguiendo muy de cerca las conclusiones del abogado general Walh de 24 de octubre del 2013, la Sala Tercera del Tribunal de Justicia falló el caso el 27 de febrero del 2014, declarando la incompatibilidad del IVMDH con la Directiva 92/12/CEE, por considerar, en sustancia, que no se cumplía el concepto de *finalidad específica* establecido en su artículo 3, apartado 2, cuyo objeto era evitar que los impuestos indirectos obstaculizasen indebidamente los intercambios.

El Tribunal de Justicia hace profusa citación de su sentencia *EKW y Wein & Co*, del 2000, en la que se había pronunciado sobre una imposición austriaca sobre bebidas alcohólicas de naturaleza similar en diversos aspectos a la que se cuestionaba en este caso, declarando su compatibilidad, *i.a.*, con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE.⁹ Y añade, en el asunto *Transportes Jordi Besora*, que el concepto de finalidad específica debe entenderse como un objetivo distinto del meramente presupuestario. Más aún, el Tribunal de Luxemburgo especifica 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/CEE. Ciertamente, la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto como el IVMDH a la financiación por parte de autoridades regionales, como las Comunidades Autónomas, podría considerarse finalidad específica a los efectos de la citada directiva si dicho impuesto tuviera por sí mismo garantizar la protección de la salud y el medioambiente. Pero, para ello, habría sido preciso dejar claro en la normativa reguladora que los rendimientos del IVMDH debían utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto. No era este el caso, dado que la norma nacional reguladora del impuesto (la Ley 24/2001) no contenía ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales (aps. 23-36).

⁸ El texto de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña es accesible solicitándolo a través del correo electrónico siguiente: <sede_electronica.TEA@teac.minhap.es>.

⁹ TJ, sentencia de 9 de marzo del 2000, *EKW y Wein & Co* (C-437/97, Rec. p. I-1157). Véase su comentario en BEISER, R. «Die Getränkesteuer im Licht der Rechtskraft des EuGH-Urteils - kein landesgesetzliches Overtuling». *Österreichisches Recht der Wirtschaft*, Heft 11 (2000), p. 707-710.

A la vista de esta respuesta, el Tribunal de Justicia no consideró necesario pronunciarse sobre la posible incompatibilidad del IVMDH con el sistema general de los impuestos especiales o del IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto, que era el segundo requisito previsto por el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE (ap. 35) antes de su derogación por la Directiva 2008/118/CE.

En cuanto a la petición de los Gobiernos español y catalán de limitar los efectos de la sentencia prejudicial, la respuesta fue igualmente negativa. El Tribunal de Justicia hizo un repaso de los requisitos exigibles para modular, a título excepcional y basándose en el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento comunitario, la dimensión temporal de sus interpretaciones, cuales son la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves, de carácter acumulativo.¹⁰ Y concluyó que no concurrían en este caso porque no podía considerarse la existencia de buena fe, dado que la Comisión había emitido un informe muy claro respecto a la incompatibilidad del IVMDH y había iniciado igualmente un procedimiento por incumplimiento contra el Reino de España como consecuencia del mismo. Dado que no se cumplía este primer requisito, el Tribunal de Justicia estimó que no era necesario comprobar si concurría el segundo, relativo al riesgo de trastornos graves, porque las consecuencias financieras que puedan derivarse, para un Estado miembro, de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia prejudicial, pues, si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son estas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes (aps. 41-49).

La sentencia prejudicial sobre el céntimo sanitario ha sido ya objeto de varios comentarios doctrinales, a los que nos remitimos para su valoración y análisis desde diferentes enfoques, como las novedosas perspectivas que se infieren del hecho de presentar al IVMDH como tributo de naturaleza extrafiscal y las sombras que proyecta sobre el significado y alcance del principio de autonomía de los entes regionales y locales dentro de la UE, reconocido con carácter general por el artículo 4, apartado 2, del Tratado de la UE como parte de la identidad nacional inherente a la estructura constitucional de los Estados que la Unión ha de respetar.¹¹ En esta investigación lo que nos interesa es ocuparnos de las circunstancias que envuelven la posibilidad de los consumidores finales, y en particular los particulares, de recuperar las cuotas del céntimo sanitario pagadas indebidamente en España durante más de diez años, que se han estimado en más de 13 000 millones de euros entre el 2002 y el 2012. En efecto, tal como pone de relieve la tabla siguiente, del Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA), la cantidad total recaudada por las Comunidades Autónomas entre enero del 2002 y diciembre del 2012 alcanza los 13 133 millones de euros.¹²

10 El Tribunal no trae, sin embargo, a colación un tercer requisito constante en su jurisprudencia, como es que la limitación de los efectos en el tiempo de sus interpretaciones prejudiciales solo se puede producir en la primera sentencia que se pronuncie sobre un determinado precepto del Derecho de la UE (así, TJ, sentencia de 23 de octubre de 2012, *Nelson*, C-581/10 y 629/10, pendiente de publicación en la recopilación digital, ECLI:EU:C:2012:657, apartados 91-93), seguramente porque sobre el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, se había pronunciado ya declarando los efectos *ex nunc* con su citada sentencia de 9 de marzo de 2000 del asunto *EKW y Wein & Co*, desplegándose pro futuro, a partir de esta fecha, y, por lo tanto, no podía en la nueva sentencia *Transportes Jordi Besora* volver a circunscribir la eficacia temporal de tal precepto solo al futuro sin afectar el mismo a la seguridad jurídica que se trata de preservar con los efectos prospectivos. Véase para mayores detalles del tema, CIENFUEGOS MATEO, M. *Las sentencias prejudiciales de interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en los Estados miembros. Estudio de los efectos de la interpretación perjudicial y de su aplicación por los jueces y magistrados nacionales*. Barcelona: J. M. Bosch, 1998, espec. p. 271 y ss.

11 Entre ellos, ARMENGOL FERRER, F.; CIENFUEGOS MATEO, M. «La legislación española sobre el céntimo sanitario ante el derecho de la Unión Europea. Comentario a la sentencia del tribunal de justicia de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora S. L. c. Generalitat de Catalunya*». *Revista General de Derecho Europeo* (iustel.com), núm. 35 (enero 2015); Rigaux, A. «Huiles minerales». *Europe*, núm. 4 (2014), com., p. 32-33; URCELAY LECUE, M. C. «El céntimo sanitario vulnera el Derecho de la UE. STJUE de 27 de febrero 2014». *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1 (2014), p. 165-167.

12 GESTHA, disponible en línea en: <<http://www.gestha.es/>> [Consulta: 14 noviembre 2014]. Estas cantidades coinciden sustancialmente con las estimaciones del Gobierno de 13 000 millones de euros recaudados en aplicación del IVMDH, recogidas en el punto 50 de las conclusiones del abogado general Nils Wahl de 24 de octubre del 2013.



GESTHA

Recaudación autonómica del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos 2002 a 2012

CCAA, importes en millones de euros	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012 (*)	total 2002 a 2012	total del 4º trimestre 2009 a fin 2012	total de marzo 2010 a fin de 2012	importes prescritos, salvo reclamación previa cuya denegación no sea firme
Andalucía	92,60	132,07	141,77	150,92	112,91	197,24	192,09	140,96	160,19	255,64	264,43	1.609,61	723,50	660,23	1.149,30
Aragón	23,04	32,36	32,82	37,12	36,57	38,37	38,58	35,42	34,77	33,47	40,00	382,53	117,10	102,45	280,08
Asturias	14,13	18,96	31,93	37,09	37,27	37,75	38,47	36,88	36,15	34,41	42,00	365,04	121,77	106,53	258,52
Illes Balears	14,66	19,06	19,34	20,13	20,81	21,35	20,92	19,82	19,23	18,78	18,63	212,75	61,59	53,43	159,32
Cantabria	0,00	0,00	13,03	13,63	13,77	14,15	15,08	11,90	13,15	0,00	0,00	94,71	16,13	10,96	83,75
Castilla-León	48,90	69,15	75,10	79,03	81,17	86,82	86,54	79,51	78,40	75,72	177,00	937,35	351,00	318,06	619,29
Castilla-Mancha	37,27	54,86	57,47	62,38	104,46	120,49	118,00	106,94	102,99	98,06	122,18	985,11	349,97	306,07	679,05
Cataluña	0,00	147,59	169,20	306,08	301,52	310,77	303,27	270,06	272,88	264,52	390,00	2.744,69	997,11	881,92	1.062,77
Extremadura	13,86	19,15	21,67	23,78	22,96	25,63	25,89	25,16	24,92	38,42	40,99	282,45	110,62	100,18	182,77
Galicia	37,10	51,61	78,28	90,58	89,65	93,40	93,02	88,90	88,51	84,32	88,72	884,09	283,78	246,80	637,29
Madrid	68,52	136,17	159,06	163,71	160,75	162,83	158,79	152,11	150,14	144,70	150,00	1.606,79	482,87	419,82	1.186,97
Murcia	28,66	22,04	32,40	33,88	35,84	36,87	34,82	32,43	31,39	43,91	83,49	415,73	166,90	153,56	262,17
Navarra	0,00	30,76	0,00	0,00	20,94	22,06	22,85	22,34	22,36	23,88	22,98	188,18	74,81	65,50	122,68
País Vasco (Diputaciones forales)	12,39	43,96	286,62	48,09	50,22	45,89	94,84	49,75	49,41	48,83	48,62	778,61	159,29	138,62	639,99
Rioja	5,67	7,05	7,55	7,47	7,48	7,52	7,41	7,44	6,80	6,45	7,00	77,84	22,11	19,12	58,73
C. Valenciana	71,72	89,00	94,61	102,25	144,25	165,97	160,38	142,64	138,61	132,44	125,65	1.367,53	432,36	373,60	993,92
total CCAA que lo exigieron	468,55	873,80	1.220,86	1.176,13	1.240,57	1.387,12	1.371,76	1.231,06	1.237,90	1.303,56	1.621,70	13.133,01	4.470,92	3.956,84	9.176,17

El impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos fue exigible en todo el territorio español con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla, mediante declaración trimestral.

Los consumidores pagaron el impuesto en cada compra de combustible. / (*) Importes consignados en los presupuestos de cada Comunidad Autónoma

Fuente: Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA)

3 Las dificultades para la devolución en la vía administrativa del céntimo sanitario indebidamente pagado

No parece necesario hacer especial hincapié en la relación de causa a efecto que hay entre la anulación de una norma (ley o decreto) por ser contraria a la Constitución y el derecho de los afectados a la devolución de lo ingresado en ejecución de la misma. Si a la anulación de una norma tributaria se le da eficacia retroactiva, es lógico que desaparezcan los efectos producidos hasta el momento en que la misma fue dictada, con la consecuencia inmediata de que habrán de considerarse nulos los actos administrativos dictados con arreglo a ella que el órgano competente ha anulado *ex tunc*, salvo que hubiese otra norma que prestase cobertura a aquellos actos. Y si los actos administrativos dictados desde entonces sufren el mismo vicio que la norma de la que traen causa, los interesados podrán hacer valer tal nulidad para solicitar la devolución de lo ingresado en cumplimiento del acto nulo. La excepción opera en los casos en que la declaración judicial de nulidad es objeto de una modulación temporal, a partir de la fecha de la sentencia que la contiene (efectos *ex nunc* o eficacia prospectiva), en cuyo caso los actos administrativos anteriores a esa fecha mantienen sus efectos, por lo que los interesados no podrían solicitar la devolución de lo pagado indebidamente. Es lo que, por ejemplo, sucedió en España a raíz de la sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 29 de febrero, por la que se declaró la inconstitucionalidad del sistema de liquidación conjunta del impuesto de la renta de las personas físicas.¹³

Lo mismo sucede, *mutatis mutandis*, cuando una norma tributaria nacional es declarada incompatible con el Derecho de la UE por su Tribunal de Justicia, sea en vía prejudicial o a través del recurso de incumplimiento, ya que su sentencia no determina por sí sola la invalidez *ex tunc* de la ley o el reglamento nacional, ni tampoco de los actos administrativos dictados para su aplicación. Pero, por mor de los principios del efecto directo y de la primacía del ordenamiento comunitario, sí que obliga al Estado a poner fin a la infracción comunitaria,¹⁴ y de ello surge el deber de proceder a la modificación o, en su caso, la desaparición de tal normativa nacional contraria. En este caso, tratándose de un reglamento, será anulado por el Tribunal Supremo o bien derogado por el Gobierno, y siendo una ley deberá ser declarada nula por el Tribunal Constitucional o derogada por el legislador nacional. Adicionalmente, tal ley y reglamento, en cuanto son contrarios al ordenamiento comunitario, deberán ser inaplicados por las autoridades públicas nacionales, y de modo particular por los

13 En este sentido, véase CAAMAÑO ANIDO, M. A. «Nulidad de la norma tributaria y devolución de ingresos indebidos». *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 1 (1997), p. 167-168.

14 Así, STS (Sala 3.ª, Sección 4.ª) de 22 de septiembre del 2014, recurso núm. 390/2012, ponente Luis María Díez-Picazo, ROJ: STS 3717/2014. Todas las sentencias citadas del Tribunal Supremo y de las jurisdicciones contencioso-administrativas están disponibles en línea: <<http://www.poderjudicial.es/search/>>.

tribunales en los litigios internos.¹⁵ Por vía de consecuencia, los actos dictados para su aplicación deberán ser declarados nulos por las jurisdicciones nacionales al resolver las acciones instadas para la recuperación de lo indebidamente pagado.¹⁶ Ello es así salvo que el Tribunal de Justicia limite los efectos en el tiempo de su sentencia declaratoria de la infracción estatal a partir de la fecha de su adopción (efectos *ex nunc*). En definitiva, la vulneración del Derecho de la UE por una norma o acto interno no equivale a su nulidad, pero la constatación de esta incompatibilidad por una sentencia prejudicial o de incumplimiento llevará, a la postre, a su anulación, modificación, derogación y/o inaplicación por los órganos internos competentes, tal y como se ha establecido en el ordenamiento español por la vía jurisprudencial.¹⁷

Dado que, en la sentencia prejudicial de 27 de febrero del 2014, el Tribunal de Justicia no moduló los efectos en el tiempo, a pesar de la petición expresa a este respecto de los Gobiernos español y catalán, resulta aplicable el instituto de la recuperación de lo indebido para conseguir la devolución de las cantidades pagadas en concepto del céntimo sanitario en España. El problema es que el procedimiento previsto a este efecto en nuestro ordenamiento jurídico, amén de costoso económicamente, hace muy difícil, cuando no imposible en un gran número de casos, aportar la prueba documental del pago indebidamente efectuado, por lo que es muy probable que esté colisionando con la jurisprudencia comunitaria sobre la materia. Conviene examinar ambos aspectos a continuación.

3.1 La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la recuperación de lo indebido tributario

La institución comunitaria de la restitución de lo indebidamente pagado se sitúa en la línea de la figura análoga de la *conditio indebiti* que existe en los ordenamientos internos de sus Estados miembros, configurándose, en líneas generales, como un derecho subjetivo de crédito del particular a reclamar a una Administración nacional la devolución de lo que ingresó en violación del Derecho comunitario, evitando de este modo su enriquecimiento sin causa. Conviene recordar, siquiera incidentalmente, que el Tribunal de Justicia ha sido invitado a conocer básicamente tres tipos de situaciones: 1) las acciones de reembolso de las sumas percibidas por las autoridades nacionales en virtud de una norma nacional de naturaleza fiscal, entendida en sentido amplio —IVA, impuestos indirectos sobre concentración de capitales, alcoholes, hidrocarburos, etc.—, que es contraria al ordenamiento comunitario; 2) las acciones para la recuperación de los montantes percibidos por las instancias nacionales actuando por cuenta de la Unión al aplicar una norma comunitaria de manera errónea o declarada inválida ulteriormente, como ha sucedido, por ejemplo, con las que regulan los derechos aduaneros de la UE o el cobro de tasas sanitarias y fitosanitarias; y 3) las acciones de recuperación *a posteriori* de sumas pagadas por las autoridades nacionales —ayudas de Estado, correcciones financieras, restituciones, etc.— en aplicación errónea o ilegal del Derecho de la UE. En sentido estricto, solo los dos primeros supuestos constituyen hipótesis de recuperación de lo indebido, en cuanto se trata de la devolución por el Estado de ingresos tributarios recibidos que no eran debidos. En la tercera hipótesis es al Estado a quien hay que devolver las cantidades que no debió transferir; y, por cuanto tiene la obligación de recuperar estas sumas indebidamente abonadas, parte de la doctrina la considera *lato sensu* como categoría de indebido tributario.¹⁸

De los tres supuestos, el más frecuente y de mayor interés para este estudio es, sin duda, el primero de ellos, el relativo a las acciones de devolución de cantidades percibidas por los Estados miembros en aplicación de normas internas que vulneran el Derecho de la UE, por lo que solamente este será objeto de análisis específico a renglón seguido.

15 Así, STS (Sala 3.ª, Sección 3.ª) de 29 de junio del 2011, recurso núm. 252/2010, ponente Eduardo Espín Templado, ROJ: STS 4941/2011.

16 Así, STS (Sala 3.ª, Sección 2.ª) de 11 de septiembre del 2009, recurso núm. 9766/2003, ponente Juan Gonzalo Martínez Mico, ROJ: STS 6663/2009.

17 Véase sobre el tema en general, por todos, ORDÓÑEZ SOLÍS, D. «La nulidad (devolución de lo indebido) y la responsabilidad (indemnización de los particulares) por infracción del Derecho de la Unión Europea en el Derecho tributario español». *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, núm. 27 (2012), p. 12-13.

18 Véase con carácter general sobre el tema, BARAV, A. «El contencioso sobre restitución de tributos nacionales recaudados en violación del Derecho comunitario». *Revista de Instituciones Europeas*, núm. 16 (1989-3), p. 659-690; CALVO VÉRGEZ, J. *Las devoluciones de ingresos tributarios indebidamente pagados*. Madrid: Iustel, 2009; GARCÍA NOVOA, C. *La devolución de ingresos tributarios indebidamente pagados*. Barcelona: Marcial Pons, 1993; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comunitario*. Oviedo: Septem Ediciones, 2003.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el derecho a la restitución en esta hipótesis está anclado en el Derecho de la UE, pero su ejercicio depende de los ordenamientos internos de los Estados miembros. En efecto, hace ya más de tres décadas que el Tribunal de Justicia afirmó la existencia de un derecho, derivado del efecto directo del ordenamiento comunitario, de los operadores económicos a reclamar la devolución de las exacciones nacionales pagadas en la medida en que fueran incompatibles con aquel Derecho.¹⁹ Y un abundante número de sentencias han delineado este derecho de recuperación, precisando que, por aplicación del principio comunitario de autonomía institucional y procedimental, se articula a través del derecho interno, que determina las jurisdicciones competentes y los procedimientos aplicables para salvaguardar los derechos que los particulares obtienen del efecto directo del ordenamiento de la UE.²⁰ En la misma línea, el Tribunal de Justicia ha declarado que la expiración de los plazos de prescripción,²¹ el pago de intereses por demora en caso de reembolso a los operadores económicos de las percepciones indebidas,²² la apreciación de la buena fe,²³ la determinación de si el derecho a la devolución se puede compensar con la cuantía de las ayudas pagadas al operador afectado por el tributo,²⁴ la apreciación de si afecta a la legalidad, total o parcial, de un gravamen nacional el hecho de que no sea solo utilizado para financiar una actividad incompatible con el Derecho comunitario sino también para otras actividades no contrarias a este y, en su caso, si y en qué medida el tributo nacional es exigible o debe reembolsarse,²⁵ son cuestiones, entre otras muchas, dejadas al cuidado de los ordenamientos internos de los Estados miembros.²⁶

A pesar de que las jurisdicciones nacionales han reconocido generalmente este derecho de reembolso de lo indebido,²⁷ ciertos problemas han aflorado debido a que la disparidad de reglamentaciones nacionales sobre la materia puede hacer variar la protección de un derecho conferido por el ordenamiento jurídico comunitario de un Estado miembro a otro.²⁸ En orden a limitar en la medida de lo posible estos riesgos, el Tribunal de Justicia ha tenido cuidado de dejar claro, en abundante jurisprudencia, que el derecho de reembolso es la consecuencia y el complemento efectivo de los derechos conferidos a los particulares por las normas comunitarias,²⁹ de tal suerte que la remisión no es incondicional: solo juega el principio de autonomía institucional y procedimental respecto de los derechos conferidos por el Derecho de la UE a los particulares en la medida en que este no disponga por sí mismo, esto es, en ausencia de disposiciones comunitarias

19 Así, TJ, sentencias de 27 de febrero del 1980, *Hans Just* (68/79, Rec. p. 501); 27 de marzo de 1980, *Denkavit* (61/79, Rec. p. 1205); 29 de junio de 1988, *Deville* (240/87, Rec. p. 3513); 20 de octubre de 2011, *Danfoss* (C-94/10, Rec. p. I-9963); 16 de mayo de 2013, *Alakor* (C-191/12, pendiente de publicación en la recopilación digital), ECLI:EU:C:2013:315.

20 Así, TJ, sentencia de 25 de julio del 1991, *Theresa Emmott* (C-208/90, Rec. p. I-4269). En general, sobre el principio de autonomía institucional y procedimental, véase ARIAS RODRÍGUEZ, J. M. «El principio de autonomía institucional y procesal y sus relaciones con los principios fundamentales comunitarios». En: MARTÍNEZ-CALCERRADA Y GÓMEZ, L. M. (coord.). *Homenaje a Don Antonio Hernández Gil*. Vol. 1, Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, p. 443-476.

21 TJ, sentencia de 16 de diciembre del 1976, *Rewe* (33/76, Rec. p. 1989).

22 TJ, sentencia de 21 de mayo del 1976, *Roquette* (26/74, Rec. p. 677).

23 TJ, sentencia de 5 de marzo del 1980, *Ferweda* (265/78, Rec. p. 617).

24 TJ, sentencia de 26 de junio del 1979, *Pigs and Bacon Commission* (177/78, Rec. p. 2161).

25 TJ, sentencia de 13 de diciembre del 1983, *K. J. Lewis* (222/82, Rec. p. 4083).

26 En general, respecto a diversos supuestos de aplicación del principio de autonomía institucional y procedimental en el contencioso de recuperación del indebido tributario comunitario, y sus límites, véase especialmente, dentro de la bibliografía general citada antes, MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comunitario*, ob. cit., p. 211 y ss.

27 Así, SSTS (Sala 3.ª, Sección 2.ª) de 11 de septiembre del 2009, recurso núm. 9766/2003, ponente Juan Gonzalo Martínez Micó, ROJ: STS 6663/2009, y 20 de junio de 2013, recurso núm. 5900/2011, ponente Manuel Martín Timón, ROJ: STS 3530/2013.

28 Ello es así, en buena medida, porque todavía no se ha aprobado una ley de procedimiento administrativo de la UE, a pesar de contar con una sólida base jurídica para hacerlo (art. 298 del Tratado de Funcionamiento de la UE) y las peticiones a este respecto de la doctrina y de las propias instituciones de la UE (en última instancia, resolución del Parlamento Europeo de 15 de enero del 2013, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre una Ley de Procedimiento Administrativo de la Unión Europea [2012/2024(INL)], disponible en línea en: <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2013-0004+0+DOC+XML+V0//ES>>). Y, para adoptarlo, un buen punto de partida sería el Código de Procedimiento Administrativo de la UE, que es un conjunto de normas modelo sobre procedimientos administrativos de la UE publicado el 1 de septiembre del 2014 por la Red de Investigación sobre el Derecho Administrativo en la Unión Europea (ReNEUAL), integrada por más de un centenar de profesores de toda Europa. Véase información al respecto en su sitio web: <<http://www.reneual.eu/>>.

29 TJ, sentencia de 9 de noviembre del 1983, *San Giorgio* (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12.

armonizadoras en la materia.³⁰ No es el caso, por ejemplo, del ámbito aduanero, en el que sí se ha llevado a cabo una armonización comunitaria.³¹

Además, el principio de autonomía institucional y procedimental no tiene carácter absoluto, de tal suerte que los Estados miembros actúan bajo su responsabilidad a condición de proceder con la misma diligencia con la que obran cuando aplican el Derecho nacional a situaciones análogas, por lo que, para evitar todo menoscabo de la eficacia del ordenamiento comunitario, han de elegir la solución interna mejor adaptada para la uniformidad de la aplicación del Derecho de la UE.³² Ello significa que las reglas y los procedimientos nacionales aplicables no pueden ser menos favorables que los que se utilicen para casos similares de carácter interno (*principio de equivalencia*, que requiere que la aplicación del ordenamiento comunitario no sea sometida a requisitos o condiciones más gravosos que la del ordenamiento interno en supuestos análogos)³³, ni hacer excesivamente difícil, y menos aún imposible, en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la UE (*principio de efectividad*, que impone que las modalidades procesales nacionales aplicadas sean apropiadas al fin perseguido por la norma comunitaria y, por lo tanto, no comprometan su eficacia).³⁴ El incumplimiento de esta doble exigencia comunitaria de equivalencia y efectividad en la aplicación del ordenamiento interno implica que las normas nacionales deberán ser inaplicadas por el juez nacional, por lo que, a la postre, el principio de autonomía institucional y procedimental aparece subordinado al respeto de la primacía y el efecto directo del Derecho comunitario y la tutela judicial efectiva dentro de la UE.³⁵

El Tribunal de Justicia ha aplicado estos criterios con frecuencia en varias categorías del instituto de la devolución de lo indebido, llegando a declarar la incompatibilidad de la normativa fiscal nacional con el Derecho comunitario.³⁶ Y solo excepcionalmente ha limitado los efectos en el tiempo de sus sentencias, puesto que hacerlo supone restringir los derechos de los particulares derivados del ordenamiento comunitario, en este caso el derecho a la restitución.³⁷

30 Por ejemplo, TJ, sentencia de 16 de diciembre de 1976, *Rewe* (33/76, Rec. p. 1989), apartado 5. El Tribunal recuerda, además, como si quisiera «incitar» al poder legislativo comunitario a tomar medidas en la materia, que «los artículos 100 a 102 y 235 del Tratado [CEE] permiten, llegado el caso, adoptar las medidas necesarias para paliar las disparidades de las disposiciones legislativas, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros en la materia, si se comprobase que pueden provocar distorsiones o perjudicar el funcionamiento del mercado común». En todo caso, cabe apuntar que la armonización de los procedimientos nacionales para hacer efectivo el derecho a la devolución de lo indebido es una solución utópica en el estadio actual de la integración europea, entre otros motivos por las dificultades técnicas para implementarla en razón de la gran heterogeneidad de las normativas internas.

31 En efecto, en el ámbito aduanero existe normativa comunitaria aprobada específicamente para la devolución de lo indebido: véanse artículos 79 y siguientes del Código Aduanero Modernizado (Reglamento [CE] núm. 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril del 2008), que regulan la devolución y la condonación del importe de los derechos aduaneros indebidamente de importación y exportación.

32 TJ, sentencia de 6 de mayo de 1982, *BayWa* (146, 192 y 193/81, Rec. p. 1503).

33 TJ, sentencia de 26 de enero del 2010, *Transportes Urbanos* (C-118/08, Rec. p. I-635).

34 TJ, sentencia de 14 de diciembre de 1995, *Peterbroeck* (C-312/93, Rec. p. I-4599).

35 Véase, entre otras muchas, TJ, sentencia de 6 de mayo del 1982, *Fromme* (54/81, Rec. p. 1449).

36 *Verbi gratia*, TJ, sentencia de 22 de octubre de 1998, *IN.CO.GE. '90* y otros (C-10 a C-22/97, Rec. p. I-6307), en la que se recuerda que la obligación del juez nacional de descartar la aplicación de una legislación nacional que haya establecido un tributo contrario al Derecho comunitario «debe llevarle, en principio, a declarar la procedencia de las solicitudes de devolución de ese tributo. Esta restitución debe efectuarse de conformidad con las disposiciones de su Derecho nacional, en la inteligencia de que éstas no deben ser menos favorables que las referentes a acciones semejantes de carácter interno ni hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. Corresponde al Derecho nacional la eventual recalificación de las relaciones jurídicas nacidas entre la Administración tributaria de un Estado miembro y las sociedades de ese Estado con motivo de la recaudación de un tributo nacional, que posteriormente sea reconocido contrario al Derecho comunitario» (ap. 29).

37 Así, TJ, sentencia de 6 de octubre del 2005, *Comisión/España* (C-204/03, Rec. p. I-8389). En ella el Tribunal declara la incompatibilidad de la regla especial de prorata de deducción de la normativa española del impuesto del valor añadido y rechaza la solicitud de efectos *ex nunc* de su sentencia solicitada por el Gobierno español porque «sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecerla» (ap. 29).

3.2 Las exigencias de la Agencia Española de Administración Tributaria para la restitución del céntimo sanitario: una prueba excesivamente difícil, cuando no imposible, para demasiados consumidores finales

Corresponde ahora ocuparse de las circunstancias que rodean la posibilidad de los consumidores finales, en las muy numerosas solicitudes de devolución del céntimo sanitario presentadas (del orden de setecientas mil en total)³⁸, de conseguir el reembolso de las cuantías ingresadas a partir del 2002. En aras a definir mejor los contornos de la devolución es obligado partir de la posición que mantiene la AEAT y que aparece ya reflejada en diversos documentos oficiales.³⁹

Una primera cuestión que se suscita es la de saber a qué Administración le corresponde asumir el coste, total o parcial, del reintegro del céntimo sanitario indebidamente recaudado. Las Comunidades Autónomas —como Cataluña, que está en el origen de la cuestión prejudicial— se apresuraron a desligarse de cualquier proceso de devolución del impuesto, a pesar de que ellas se lucraron completamente del producto de su recaudación desde el momento mismo de su creación por la Ley estatal 24/2001, alegando que la gestión —así como la liquidación, recaudación e inspección— del IVMDH fue ejercida exclusivamente por la AEAT, salvo en las Comunidades Autónomas de régimen foral (País Vasco y Navarra), ya que ninguna de las de régimen común —que son la inmensa mayoría— instó nunca el traspaso.⁴⁰ La AEAT ha asumido esta tesis autonómica, en la medida en que es congruente con el hecho de que el impreso de autoliquidación mediante el que se instrumentó el pago del IVMDH de manera trimestral (el modelo 569 de declaración-liquidación) se entregaba ante los órganos competentes de la Agencia Tributaria. Y por ello ha diseñado un modelo normalizado de solicitud para los sujetos que insten la devolución, que se presenta a través de su sede electrónica. Por consiguiente, hay que tener por Administración deudora a la del Estado, presentando ante ella la solicitud pertinente, cuando se trate de las Comunidades Autónomas de régimen común. En cambio, para las Comunidades Autónomas de régimen foral —Navarra y País Vasco— se debe reclamar la devolución por los suministros producidos en estos territorios ante la hacienda foral competente, en cuanto ellas se encargaron de su gestión, liquidación, recaudación e inspección.

En particular, tratándose de autoliquidaciones no firmes, que por ser el supuesto más corriente de reclamación de devolución del IVMDH es el que se analizará a continuación,⁴¹ la instancia se debe registrar en la oficina gestora correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo que presentó el modelo de autoliquidación cuya rectificación se solicita en la parte correspondiente al céntimo sanitario indebidamente pagado (arts. 213 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, LGT).⁴² Nótese que la solicitud se

38 En efecto, en informaciones recientes se cifran en unas setecientas mil las solicitudes totales presentadas. Disponible en línea en <<http://www.cadenadesuministro.es/noticias/hacienda-desestima-todas-las-reclamaciones-del-centimo-sanitario-presentadas-por-la-via-de-la-responsabilidad-patrimonial-del-estado-legislador/>> [Consulta: 22 mayo 2015].

39 Véase en particular la página web de la AEAT, que, en el apartado «Le interesa», publicó el 18 de marzo del 2014 —actualizado periódicamente desde entonces— un enlace llamado «Devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (“céntimo sanitario”)», con una ficha que contiene información de interés. En resumen, la Agencia Tributaria ha diseñado un «modelo de solicitud de devolución del IVMDH» para quienes hubieran soportado la repercusión del impuesto y deseen solicitar la devolución del impuesto soportado, que es un modelo normalizado de uso voluntario pero recomendado. Este modelo está disponible para su presentación a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria. El modelo se ha acompañado de unas «Instrucciones de cumplimentación del modelo normalizado» y de un listado de «Preguntas frecuentes», las cuales se aplican también a las solicitudes que no se presentan siguiendo el modelo normalizado. Disponible en línea en: <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes/_Le_interesa_conocer/Devolucion_del_impuesto_sobre_las_ventas_Minoristas_de_Determinados_Hidrocarburos__centimo_sanitario_.shtml>.

40 Cabe recordar que las Comunidades Autónomas de régimen común concernidas por el IVMDH son todas menos la de Canarias, y que tampoco se aplicó en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

41 Aunque a continuación se menciona el régimen jurídico aplicable para la rectificación de las autoliquidaciones tributarias que todavía no han adquirido firmeza, vale apuntar que, si la autoliquidación fuera ya firme (como sucede, por ejemplo, por agotamiento del plazo general de prescripción de cuatro años), el artículo 221, apartado 3, de la LGT dispone que «únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216», que son la nulidad de pleno derecho, la revocación y la rectificación de errores, así como mediante «recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley».

42 El artículo 213 de la LGT prevé que los medios de revisión de los actos tributarios son el recurso de reposición, las reclamaciones económico-administrativas y los procedimientos especiales de revisión del acto (que, según el artículo 216, son la nulidad de pleno derecho, la declaración de lesividad, la revocación, la rectificación de errores y la devolución de ingresos indebidos). A su vez, su artículo 221, apartado 4, aclara que uno de los supuestos de devolución de ingresos indebidos consiste en «la rectificación de la

presenta para rectificar, no para anular, la autoliquidación realizada en lo que afecta al ingreso indebido.⁴³ Si la solicitud es presentada en sede electrónica mediante el modelo normalizado, se redirigirá al órgano competente para su resolución; y, si se hace en otro formato en alguno de los registros de la AEAT distintos del órgano competente para resolver, el que se estime incompetente remitirá las actuaciones al órgano que considere competente.

La legitimación para solicitar la devolución la tienen tanto los obligados a soportar la repercusión del impuesto (los repercutidos, esto es, el consumidor final, ya sea un particular, un empresario o un profesional) como quienes presentaron en su momento las autoliquidaciones (los sujetos pasivos obligados a presentarlas, esto es, los proveedores de los productos gravados). Pero el reintegro de las cuotas repercutidas, cuando proceda, se realiza directamente a los consumidores finales, aunque el procedimiento hubiera sido iniciado por los sujetos pasivos (art. 14, ap. 4, del RRVA), puesto que solo quienes hayan soportado la repercusión de este impuesto tienen derecho al reembolso. Además, se requiere que las cuotas cuya devolución se haya solicitado no hayan sido devueltas anteriormente por la Administración Tributaria a quienes se repercutieron o a un tercero (art. 14, ap. 2, letra c, del RRVA).

La segunda cuestión se sitúa en el plano procedimental, puesto que plantea si las exigencias administrativas y, de modo particular, las pruebas documentales para la devolución del céntimo sanitario indebido no hacen muy difícil, cuando no prácticamente imposible *de facto* en un número muy elevado de casos, que afectan especialmente a los adquirentes particulares de los productos gravados, el ejercicio del derecho conferido por el ordenamiento comunitario a la restitución de lo indebidamente pagado. En aras a apreciar mejor si hay tal compatibilidad, es obligado llevar a cabo un repaso detallado de cuáles son los trámites a seguir y la documentación que hay que aportar para conseguir el reembolso de lo indebido en España, dado que con esta descripción pormenorizada se puede apreciar, como es debido, la brecha abierta entre la teoría (el derecho a la recuperación de lo indebidamente pagado) y la práctica (su negación real para demasiados consumidores finales).

En cuanto al procedimiento en sí mismo considerado,⁴⁴ para reclamar la restitución ha de seguirse el camino marcado por los artículos 120, apartado 3, y 221, apartado 4, de la LGT y desarrollado en los artículos del 126 al 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que 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 (RGAT), que adicionalmente reenvían a los artículos del 14 al 16 del RRVA, relativos a la devolución de los ingresos indebidos.

En esencia, hay que impugnar la declaración de autoliquidación presentada mediante el mecanismo de solicitar a la Administración Tributaria que la rectifique, justificándolo en que el ingreso realizado no se ajusta a derecho en razón del tenor de la sentencia prejudicial del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014 contraria al IVMDH.⁴⁵

A la hora de cumplir lo señalado por estos preceptos hay que recordar que se ha creado un modelo normalizado de solicitud de devolución que puede presentarse telemáticamente en dos modalidades. La primera permite la cumplimentación en línea de todos los datos de la solicitud de reintegro desde la sede electrónica de la Agencia Tributaria. La segunda modalidad permite importar un fichero de texto con la relación de facturas.

autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley». En fin, el artículo 15 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 (RRVA) se refiere igualmente a la rectificación de la autoliquidación para la devolución de lo indebido.

43 En efecto, en la hipótesis del céntimo sanitario sólo se insta la rectificación del contenido de la autoliquidación indebidamente pagado por ser incompatible con el Derecho de la UE, quedando —de darse la razón al solicitante— dicha parte rectificadora, pero manteniéndose inalterada la declaración presentada en todo lo demás (art. 221, ap. 4, de la LGT). Se trata de una diferencia básica con los supuestos de revisión de un acto tributario —lo que la autoliquidación no es— para exigir la devolución de lo indebido por infracción de una obligación comunitaria señalados *ibid.*, y en particular de la acción de nulidad de pleno derecho.

44 Para una panorámica general del procedimiento a seguir en España para la recuperación de lo indebido, véase CALVO VÉRGEZ, J. «El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos». *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5 (2012), p. 165-180.

45 La sentencia prejudicial hace las veces de la resolución judicial que reconoce el derecho a la devolución de lo indebido a la que alude el artículo 221, apartado 2, de la LGT.

El modelo normalizado es de utilización voluntaria, por lo que los interesados podrán optar por presentar este modelo de forma electrónica por Internet, a través de la sede electrónica de la AEAT si disponen de firma electrónica avanzada, o bien sin arreglo a este modelo, por las vías ordinarias, en el tradicional soporte físico (papel). Cabe apuntar que cumplimentar paso a paso el modelo normalizado resulta, dentro de su complejidad, más sencillo que presentar una solicitud en papel.

La solicitud de devolución ha de justificar todos y cada uno de los siguientes requisitos formales, tal y como resultan de la aplicación conjunta de los artículos 88, apartados 2 y 3; 126, apartado 4; y 129, apartado 4, letra c, del RGAT:

1. Identificación del obligado tributario y, en su caso, del representante. En caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación.
2. Hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud.
3. Lugar, fecha y firma del solicitante.
4. Datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar: número de identificación fiscal (NIF) del sujeto pasivo que efectuó la repercusión, Comunidad Autónoma y trimestre de cada suministro por el que se solicita el reembolso.
5. Medio de devolución.
6. Documentación en que se base la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.
7. Documentos justificantes de la repercusión indebidamente soportada.

Cada solicitud realizada con el modelo normalizado vale solamente para un sujeto pasivo, por lo que un solicitante que tenga suministros de varios sujetos pasivos que le hayan repercutido las cuotas del IVMDH deberá presentar un modelo normalizado por cada devolución del céntimo sanitario que inste.⁴⁶ El sujeto pasivo identificado deberá haber ingresado el IVMDH cuya restitución se solicita. Las devoluciones, cuando proceda, se realizarán mediante transferencia bancaria a la cuenta del consumidor final cuyo IBAN (*international bank account number*) se consigne en los datos de contacto.

En la documentación informativa de la Agencia Tributaria se recuerda que el IVMDH no se devolverá por eventuales suministros realizados en el 2013 porque dejó de estar vigente el 31 de diciembre del 2012; así como que tampoco procede el reintegro por los períodos anteriores al 2010, al estar ya prescritos, salvo que el solicitante pueda acreditar la interrupción de la prescripción, marcando la casilla habilitada al respecto en el formulario electrónico. Nos parece ajustada a derecho la limitación de las reclamaciones a los años 2010, 2011 y 2012 en su integridad, en lugar de los diez años, del 1 de enero del 2002 —que entró en vigor— al 31 de diciembre del 2012 —en que el gravamen desapareció como tal para integrarse en el impuesto especial sobre los hidrocarburos—, dado que se aplica el plazo general de prescripción fiscal de cuatro años que rige en España (art. 66 de la LGT), al ser una cuestión no regulada directamente por el ordenamiento comunitario. Es más, se nos antoja un planteamiento difícilmente compatible con este alegar —como se ha hecho en algunos medios— que, como la sentencia prejudicial carece de límites temporales por no haber limitado su eficacia en el tiempo, podría reclamarse lisa y llanamente el reintegro desde que comenzó a exigirse el tributo en el 2002. Es así que, en muchas sentencias, el Tribunal de Justicia ha validado la aplicación de plazos nacionales de carácter preclusivo siempre que sean razonables (por ejemplo, de tres años a partir de la fecha del pago indebido) y no traten las demandas de devolución basadas en el Derecho comunitario de modo menos favorable que las fundadas en el ordenamiento interno, ya que ello va en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración.⁴⁷ Y, si bien no refiriéndose a

⁴⁶ Por el contrario, si no se utiliza el modelo normalizado, el solicitante repercutido no tiene que hacer tantas solicitudes de devolución como sujetos pasivos le hayan repercutido el IVMDH en el período solicitado, aunque es conveniente que se cumplimenten para facilitar la tramitación de las devoluciones.

⁴⁷ Así, TJ, sentencia de 11 de julio del 2002, *Marks & Spencer* (C-62/00, Rec. p. I-6325) para un plazo de prescripción de tres años en el Reino Unido.

la prescripción, puede aplicarse por analogía su tesis de que «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 restitución de tributos percibidos en contra de la referida disposición».⁴⁸

Puede parecer una solución injusta el respeto del plazo general de cuatro años previsto en España, y más porque, de hecho, solo se podrá reclamar la devolución de las cantidades pagadas durante tres años (años 2010, 2011 y 2012), con la excepción de los pagos acaecidos en años anteriores en que se pueda acreditar la interrupción de la prescripción,⁴⁹ pues en tal caso se inicia entonces el cómputo del plazo de prescripción.⁵⁰ Por mor de esta, la cantidad finalmente a devolver será muy inferior a los más de 13 000 millones de euros que se recaudaron en concepto de céntimo sanitario.⁵¹ Pero es el precio que hay que pagar por mantener vigente el principio de seguridad jurídica.

En cuanto al inicio del cómputo del plazo de prescripción en el supuesto de ingresos indebidos derivados del céntimo sanitario, la UE remite también, en aplicación del principio de autonomía procesal, a los ordenamientos internos. Es taxativo a este respecto el Tribunal de Justicia cuando asevera que «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».⁵² Ello conduce a que, en España, en el supuesto de ingresos indebidos como los del céntimo sanitario, el plazo de prescripción de cuatro años haya comenzado a correr a partir del día siguiente a la finalización del plazo en que se presentó la declaración trimestral de autoliquidación del primer trimestre del 2010 (art. 68 de la LGT y art. 126 del RGAT). Como la presentación de la declaración trimestral acabó el 20 de abril, la prescripción cuenta desde el 21 de dicho mes del 2010.

Para instar la devolución de ingresos indebidos a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones no hay más plazo que el respeto de los antedichos cuatro años de prescripción de la LGT (art. 126, ap. 2, RGAT).

El interesado deberá presentar al órgano competente de la Agencia Tributaria una relación de las facturas que justifiquen las repercusiones del IVMDH que ha soportado, así como las facturas mismas y cualquier otra documentación justificativa del derecho al reintegro. El artículo 14, apartado 2, del RRVA permite la presentación de factura o bien de documento sustitutivo si lo establecía la normativa reguladora del tributo. La Ley del IVMDH así lo habilitaba al requerir que la operación gravada fuera documentada en factura o documento equivalente, siempre que la repercusión de las cuotas del IVMDH devengadas se efectuase en dicho documento separadamente del resto de conceptos comprendidos en la misma o, a petición de los interesados autorizada por la AEAT, mediante la inclusión de que el IVMDH está «incluido en el precio al tipo de» (art. 9, punto 11, núm. 2, de la Ley 24/2001).⁵³ A su vez, el artículo 4 del Real Decreto 1496/2003, de

48 TJ, sentencia de 28 de noviembre del 2000, *Roquette Frères* (C-88/99, Rec. p. I-10465), apartado 36.

49 Según el artículo 68 de la LGT, la prescripción se interrumpe, en caso de solicitudes de devolución de ingresos indebidos, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación, así como por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción.

50 Cabe apuntar que los períodos de prescripción han sido interrumpidos en varias ocasiones. Algunos interesados pidieron ya en el 2002 la devolución del céntimo sanitario, año en que la UE abrió expediente de infracción a España por el IVMDH. Pero sucedió más frecuentemente a partir del 2008, fecha del dictamen motivado de la Comisión contrario al impuesto español; del 2011, tras la presentación de la cuestión prejudicial por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña; y, sobre todo, del 2013, tras las conclusiones del abogado general Wahl estimando que el céntimo sanitario era incompatible con el ordenamiento comunitario. En estos casos, al haberse interrumpido el período de prescripción, las reclamaciones abarcan años anteriores al 2010, concretamente los cuatro años previos a aquel en que se presentó la reclamación.

51 Se indicó antes que el GESTHA considera que de los 13 133 millones de euros recaudados entre los años 2002 y 2012, la prescripción asciende a 9176 millones de euros, por lo que el Gobierno sólo tendría que devolver, como mucho, los restantes 3956 millones de euros, salvo solicitudes de rectificación, reclamaciones económico-administrativas o recursos contencioso-administrativos en curso a la fecha de la sentencia prejudicial (véase *supra* la tabla).

52 TJ, sentencia de 8 de septiembre del 2011, *Q-Beef* (C-89 y 96/10, Rec. p. I-7819), apartado 47.

53 A su vez, el artículo 7, apartado 1, de la citada Orden HAC/1554/2002, de 17 de junio, disponía expresamente que «en los

28 de noviembre, que aprueba el reglamento de facturación, vigente hasta el 1 de enero del 2013 —fecha en la que también dejó de estar en vigor el céntimo sanitario—, establecía que la obligación de expedir factura podría ser cumplida mediante tique y copia en ventas al por menor inferiores a 3000 euros, IVA incluido, si el destinatario final no actuaba como empresario o profesional.⁵⁴ Cumpliendo las anteriores condiciones se aceptaba el tique de compra como documento sustitutivo de la factura.

A diferencia de lo que ocurre con las facturas, no es corriente hallar en los tiques de aquella época el detalle del importe repercutido, ni tampoco la mención de que el IVMDH estaba incluido en el precio satisfecho, por lo que la Administración Tributaria puede rechazar como documento justificativo el tique eventual que todavía pueda guardarse.

A lo anterior hay que añadir, por si no ha quedado suficientemente claro del panorama jurídico antes descrito, que no sirven tampoco un recibo ni un extracto bancario en caso de que se hubiera abonado el suministro de los combustibles gravados con tarjeta de crédito o débito, que son medios de pago de uso bien frecuente en esta hipótesis y muy especialmente por los particulares. Así lo afirma tajantemente la documentación informativa de la AEAT y lo pone de relieve también la jurisprudencia interna expuesta más tarde. En definitiva, en todos estos casos solo valdría la factura que pueda aportarse como prueba del pago indebidamente realizado.

Una vez presentada la solicitud de rectificación del IVMDH repercutido, el procedimiento prosigue de acuerdo con lo previsto por los artículos 129 y siguientes del RGAT, que en esencia disponen que se notifique al sujeto pasivo la solicitud, debiendo comparecer en el procedimiento y aportar los documentos y antecedentes requeridos. El procedimiento deberá ser resuelto en un plazo máximo de seis meses, sin incluir en su cómputo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración Tributaria. Las primeras resoluciones de las solicitudes se produjeron a finales de septiembre del 2014,⁵⁵ dentro del plazo marcado por el reglamento, aunque en muchos casos se han producido retrasos.⁵⁶

De estimarse la solicitud, hay que proceder a la inmediata ejecución del reembolso, librándose las oportunas órdenes o mandamientos de pago por los órganos competentes de la Administración Tributaria; así como al abono de los intereses por demora, que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en que resulte exigible —que se inicia en el momento en que se produjo el ingreso indebido; esto es, al presentar la autodeclaración—, incrementado en principio en un 25 %, dado que la Ley de Presupuestos Generales del Estado puede fijar uno diferente, sin necesidad de que el consumidor final lo solicite (arts. 26 y 32 de la LGT).⁵⁷ Aunque las instrucciones de la AEAT se circunscriben a la transferencia bancaria como medio de pago en caso de utilizarse el modelo normalizado, nada impide que, de no utilizarse el mismo, se pida el reintegro mediante cheque bancario cruzado o nominativo, o bien se inste la compensación como forma de satisfacción del derecho a la devolución del interesado si fue solicitado por el contribuyente (art. 17 del

casos en que exista obligación de expedir y entregar facturas, *la repercusión de las cuotas devengadas se efectuará por los sujetos pasivos a los adquirentes en la factura o documento análogo, separadamente del resto de conceptos comprendidos en la misma*. Y el apartado 2 rezaba que «cuando la consignación separada de la repercusión del impuesto, perturbe sustancialmente el desarrollo de las actividades de los sujetos pasivos, el Centro Gestor podrá autorizar, previa solicitud de éstos, la repercusión del impuesto dentro del precio, debiendo hacer constar en el documento la expresión *«Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos incluido en el precio al tipo de...»*» (las cursivas son nuestras).

54 El artículo 7 del Real Decreto 1496/2003 especificaba el contenido del tique de compra, detallando que «sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, todos los tiques y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos: a) Número y, en su caso, serie. La numeración de los tiques dentro de cada serie será correlativa [...]; b) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición; c) *Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido»*; d) *Contraprestación total*» (las cursivas son nuestras). Cabe mencionar que el nuevo Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, contiene previsiones análogas, si bien sustituye los tiques por las facturas simplificadas (las cursivas son nuestras).

55 En la comparecencia del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas tras el Consejo de Ministros del 26 de septiembre del 2014, D. Cristóbal Montoro apuntó que el período de devolución comenzaría la semana del 29 de septiembre de 2014. Disponible en línea en: <<http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/ruedas/Paginas/2014/cmrp20141001.aspx>>. [Consulta: 15 de octubre de 2014].

56 De hecho, patronales del transporte han denunciado que muchos transportistas no están cobrando la devolución del céntimo sanitario en los plazos previstos (*La Vanguardia*, 11 enero 2015, p. 84).

57 En el supuesto de que la liquidación se hubiera realizado mediante el procedimiento de apremio, la cantidad a devolver incluirá las costas satisfechas en tal caso (art. 16 del RRVA).

RRVA, desarrollado en este punto por los arts. 55 y ss. del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, Reglamento General de Recaudación).

Vemos, pues, que son muchos los trámites administrativos que hay que cumplir obligatoriamente, lo que resulta arduo y hace preciso con frecuencia recurrir a asistencia fiscal y jurídica. Con todo, el problema más importante puede aflorar respecto a la documentación a aportar, dada la exigencia de que el sujeto que haya soportado la repercusión —o sea, el consumidor final, ya sea un particular, un empresario o un profesional— aporte la factura (o el tique de compra, en los supuestos restrictivos antes descritos) en la cual queda plasmada tal repercusión. En efecto, no cuesta imaginar que los consumidores finales particulares van a quedar excluidos, en una gran parte, de la posibilidad de conseguir las devoluciones de lo indebidamente pagado, pues será francamente extraño que el sujeto que pagó el céntimo sanitario haya solicitado, al repostar en una estación de servicio, una factura completa con el oportuno desglose del importe correspondiente al IVMDH o, si le es aplicable, el tique de compra (aplicable, recordemos, en ventas al por menor inferiores a 3000 euros, IVA incluido, si el destinatario final no actúa como empresario o profesional), al no tener efectos fiscales este gasto en combustible, esto es, no ser deducible del impuesto sobre la renta ni del de sociedades, ni en otros tipos impositivos. Y que, además, lo haya guardado diligentemente durante años, por si acaso. Y no habiendo actuado de esta manera, ahora tendrían que ir en periplo de estación de servicio a estación de servicio reclamando facturas de largo tiempo atrás, aportando justificantes de haber realizado el pago para poder recibirlas, por lo que les será muy difícil proveerse de estos documentos probatorios. Aunque, lógicamente, siempre hay excepciones que confirman la regla.⁵⁸

La situación es diferente para determinados colectivos de autónomos y empresarios individuales, en particular, los que se dedican al transporte de personas y de mercancías por carretera, y las grandes empresas de flotas de coches, incluso no vinculadas directamente con el transporte —como REPSOL y CEPSA—, para quienes puede constituir un gasto desgravable⁵⁹ y que, atentos a la suerte que podía correr el céntimo sanitario en las instancias de la UE, hicieron acopio de facturas y demás documentos requeridos en las normas tributarias y, por lo tanto, han podido incoar las acciones de devolución para recuperar el IVMDH indebidamente abonado, inclusive el importe de antes del 2010, más allá de los cuatro años de prescripción, si ya las iniciaron antes de esta fecha.

Al excluir en gran medida a los particulares, porque no podrán justificar documentalmente la repercusión, el Estado y, *a fortiori*, las Comunidades Autónomas, que son las que se beneficiaron de la recaudación, se ahorrarán el tener que devolver la mayor parte de la cantidad ingresada indebidamente, como refleja la cifra orientativa de 4000 millones —de un total superior a 13000- apuntada en la tabla del GESTHA.

Adicionalmente, hay una serie de casos especiales que reducirán todavía más el montante a devolver por la AEAT. Se pueden mencionar, a vuela pluma, tres supuestos. Por un lado, diversas Comunidades Autónomas (Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura, Murcia, Navarra y Valencia) aprobaron en el 2010 devoluciones en el tipo autonómico del IVMDH en concepto de gasóleo profesional, por lo que este importe ya devuelto no puede ser reclamado de nuevo ahora a la Agencia Tributaria por

58 El supuesto más notable es el de las comunidades de propietarios, pues bastantes están reclamando el céntimo sanitario pagado en concepto de gasóleo para calefacción, dado que los administradores de fincas tienen la obligación de conservar los documentos de suministros y servicios, como es el caso de las facturas y tiques de combustible, durante cuatro años a efectos de la prescripción fiscal (art. 66 de la LGT), hasta cinco años si hubieran constituido un documento relevante de las reuniones de la junta de propietarios (art. 19, ap. 4, de la Ley 49/60, de 21 de julio, de Propiedad Horizontal) y quince años a efectos de la prescripción de las obligaciones contractuales (art. 1964 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil).

59 Según la legislación española sobre la renta de las personas físicas y las sociedades, con carácter general se consideran gastos fiscales que pueden deducirse los autónomos (personas físicas profesionales y empresarios individuales) y las sociedades aquellos gastos correlacionados con la obtención real —y no simulada— de ingresos en la actividad económica afectada —por ejemplo, los gastos de combustible y, por tanto, el céntimo sanitario incluido en el precio de venta, para una empresa de transportes— que cumplan los requisitos y condiciones fiscales —como la contabilización y la imputación en el ejercicio correspondiente— establecidos para la desgravación del gravamen económico soportado. Véase, por ejemplo, artículos 19, 23, 26 y 32, relativos a los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo, del capital inmobiliario y mobiliario y de las actividades económicas, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Véase también la información al respecto de la AEAT, disponible en línea en: <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos/_Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Mas_informacion_otras_obligaciones/Obligaciones_contables_y_registrales/Contabilidad_y_deducibilidad_de_gastos.shtml> [Consulta: 25 febrero 2015].

quienes lo recibieron, pues así lo prohíbe el artículo 14 del RRVA. Por otro, las cantidades que se obtengan mediante la devolución deberán declararse en el impuesto sobre la renta y el de sociedades en el caso de que el céntimo sanitario cuya devolución se reconoce hubiera sido deducido como gasto en alguno de estos dos impuestos, por lo que deberán imputarse como ingresos en la base imponible de los ejercicios en los que se produjo la deducción como gasto fiscal de estas entidades, obligando a declaraciones complementarias siempre complicadas de cumplimentar, por lo que no serán pocos los afectados que renuncien a la devolución para ahorrarse este trámite. En fin, para que la opción de solicitar la restitución interese a los consumidores finales que tengan facturas o tiques completos en los términos indicados para el período no prescrito, hace falta que el importe a obtener justifique la dedicación y los costes económicos de todo tipo que lleva aparejados tramitar la citada devolución.⁶⁰ Por todo ello, se calcula actualmente, en este final del invierno del 2014-2015, que la cantidad total que será reembolsada por el Estado estará sobre los 2000 millones de euros.⁶¹

Siquiera incidentalmente, conviene mencionar que habría podido reducir todavía más el antedicho importe global a devolver (entre 400 y 500 millones de euros) la pretensión del Gobierno, presuntamente sustentada en una respuesta de la Comisión Europea de mediados de septiembre del 2014 dada a su instancia, de no tener que reembolsar todo el tramo estatal recaudado del IVMDH, porque, con parte de lo recaudado por este tramo, se aseguraría el cumplimiento de los niveles mínimos de imposición de los hidrocarburos exigido por la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Dicho de otro modo, de acordarse el reintegro completo de lo recaudado por el tramo estatal, se produciría un incumplimiento sobrevenido de tal directiva, en cuanto representaría una ayuda estatal prohibida.⁶² A nuestro juicio, esta argumentación es inaceptable porque transgrede la sentencia prejudicial del Tribunal de Justicia del asunto *Transportes Jordi Besora*, por lo que con tino ha sido rechazada por diversos órganos judiciales españoles en la resolución de los contenciosos, incluido el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el fallo del asunto que dio lugar a la sentencia prejudicial, como es indicado ulteriormente.⁶³ Ello ha conducido en fechas recientes a la AEAT a adaptar su tesis a esta reciente jurisprudencia interna, dejando sin efecto la pretensión gubernamental.

60 De hecho, algunas empresas de transporte en Cataluña a las que hemos consultado, cuyo nombre piden que permanezca en el anonimato, han sopesado cuidadosamente si dedicar el tiempo y dinero que requiere presentar la solicitud de devolución, porque el reembolso final estaría alrededor del 20 % del total indebidamente pagado en los años de vigencia del IVMDH, en razón de los condicionantes mencionados.

61 Es lo que resulta de la comparecencia del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, D. Cristóbal Montoro, tras el Consejo de Ministros del 26 de septiembre del 2014, en la que señaló que la recaudación tributaria del 2014 será inferior en 3000 millones de euros a la presupuestada, en gran medida por los más de 2000 millones de euros a reintegrar a resultados de la sentencia del Tribunal de Justicia sobre el céntimo sanitario (disponible en línea en: <<http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/resumenes/Paginas/2014/260914-consejo.aspx>>; consulta: 2 noviembre 2014). Más recientemente, la vicepresidenta del Gobierno, Dña. Soraya Sáenz de Santamaría, ha manifestado, en su comparecencia tras el Consejo de Ministros del 27 de marzo de 2015, que en el 2014 se han devuelto 1699 millones de euros en concepto de céntimo sanitario (disponible en línea en: <<http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/resumenes/Paginas/2015/270315-consejo.aspx>>; [consulta: 20 marzo 2015]).

62 Véase las declaraciones del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, D. Cristóbal Montoro, en su comparecencia ante el Pleno del Congreso del 19 de marzo del 2014 (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, Pleno y Diputación Permanente, X Legislatura, núm. 189 [2014], p. 13-14). Y para información sobre la respuesta de la Comisión Europea, véase *Europa Press*, 5 octubre 2014, disponible en línea en: <<http://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-espana-devolvera-solo-parte-centimo-sanitario-mantener-tipo-minimo-impuesto-20141006114322.html>> [consulta: 27 diciembre 2014].

63 Aunque es correcta la tesis española de que los Estados tienen que respetar el nivel mínimo de imposición a nivel europeo que fija la Directiva 2003/96/CE, lo que no vemos tan claro —a diferencia del Gobierno— es cómo el tramo estatal del IVMDH puede configurarse sin más como ese tal nivel de imposición mínimo europeo debido a que es un impuesto contrario al ordenamiento comunitario (¿no deben tenerse en cuenta solo los tributos que se adecuen a la Directiva para determinar tal nivel mínimo?) y que su devengo es distinto al de los productos energéticos y de la electricidad contemplados por aquella (el IVMDH se genera en el momento de la venta minorista del carburante al consumidor final y el nivel mínimo al que se refiere la Directiva 2003/2006/CE se determina en función de la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos, a excepción del IVA, calculada en el momento de la puesta a consumo de los productos energéticos y de la electricidad, esto es, cuando los productos salgan del último depósito fiscal). Esta falta de homogeneidad fue bien resaltada por el abogado general Wahl en los puntos 33 y siguientes de sus conclusiones del 24 de octubre del 2013, así como por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña —Sala de lo C.A., Sección 1.ª— en su sentencia 283/2014, de 28 de marzo, recurso núm. 1392/2010, ponente Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda, ROJ: STSJCAT 1916/2014.

Pero, además, y sobre todo, este planteamiento viene a contradecir la letra y el espíritu de la sentencia prejudicial, en la que se dice que es incompatible el IVMDH en su conjunto con el Derecho de la UE y, por ende, tanto el recargo pagado por el tramo autonómico como por el estatal. De hecho, si el Tribunal de Justicia hubiera querido matizar en este sentido, bien habría podido hacerlo, toda vez que así se le pidió por España durante el procedimiento (ap. 79 de sus observaciones escritas). Pero el Tribunal no quiso hacerlo

4 Los recursos frente a las resoluciones de la Administración Tributaria y sus costes

La exposición previa ha mostrado que hay demasiadas trabas administrativas (cumplimentación de formularios complejos, presentación de facturas o tiques de compra que se hayan conservado durante largo tiempo y en los que conste que el céntimo sanitario estaba incluido, necesidad de un importe global significativo a devolver para decidir acometer esta tarea por la dedicación y los gastos de asesoramiento que implica, etc.) en el camino de la rectificación de la liquidación tributaria para la recuperación del céntimo sanitario indebidamente pagado en nuestro país. Esta multitud de trámites lleva a preguntarnos si la documentación informativa de la AEAT fue elaborada no solo para aconsejar lealmente a los afectados en su cumplimentación, sino también con un cierto ánimo disuasorio de la presentación de solicitudes de devolución.

Con todo, lo que más nos interesa ahora es plantear qué ocurre si, cumplimentados todos los trámites, la Administración Tributaria se niega a atender la petición, total o parcialmente, o guarda silencio, que se entiende negativo y, por tanto, desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación. Sucede que en tal caso tendremos un acto administrativo cuya compatibilidad con el Derecho de la UE, así como con la de la normativa española que lo sustenta y la práctica interpretativa que lo acompaña, se podrá impugnar ante los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y, en su caso, las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, en la medida en que contradicen una de las exigencias comunitarias apuntadas anteriormente: no hacer extremadamente difícil, cuando no imposible, el ejercicio de un derecho conferido por el ordenamiento comunitario para los consumidores finales afectados, y de modo particular los adquirentes particulares de los hidrocarburos gravados. De llegarse a esta conclusión por los antedichos órganos, debería procederse a inaplicar la normativa española y, por vía de consecuencia, declarar nulo el acto de la Administración Tributaria en la parte que afecta al céntimo sanitario y estimar el derecho de los repercutidos al reembolso del gravamen indebidamente satisfecho. Evidentemente, tanto los Tribunales Económico-Administrativos como los Tribunales del orden Contencioso-Administrativo podrían, de oficio o a instancia de parte, elevar cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en virtud del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la UE si tuvieran alguna duda razonable al respecto, tal y como exige la jurisprudencia comunitaria.⁶⁴

Para impugnar el acto administrativo, habría que seguir los procedimientos ordinarios previstos por la legislación española. Los recursos en la vía administrativa se contemplan por los artículos 221 y 249 de la LGT: 1) el recurso (potestativo) de reposición ante la Dirección General de Tributos, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo en relación con la devolución de ingresos indebidos; y 2) la reclamación económico-administrativa, supuesto mucho más frecuente, dirigida también en el plazo de un mes al órgano que haya dictado el acto impugnado, que la remitirá, salvo excepción, ante los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, como se infiere del artículo 229 de la LGT, que determina la competencia de estos órganos.⁶⁵

En caso de no atenderse la reclamación administrativa, sea de forma expresa o tácita, o solo parcialmente, cabrá interponer un recurso contencioso-administrativo, que se presentará, salvo excepción, ante las Salas

y falló taxativamente 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».

64 Para una panorámica general del juicio de relevancia que debe llevar a cabo un órgano jurisdiccional nacional, que incluye a los Tribunales Económico-Administrativos españoles, a la hora de decidir si procede plantear una cuestión prejudicial, así como de la existencia de dudas razonables y, más en general, del funcionamiento de este instrumento procesal, véase ALONSO GARCÍA, R.; UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J. I. (dirs.). *La cuestión prejudicial europea*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2014; CIENFUEGOS MATEO, M. «Juez nacional – Tribunal de Justicia: la cuestión prejudicial». En: BENEYTO PÉREZ, J. M. (dir.); MAILLO GONZÁLEZ-ORUS, J.; BECERRIL ATIENZA, B. (coords.). *Tratado de Derecho y Políticas de la Unión Europea*. Vol. 5 (*Sistema jurisdiccional de la UE*), Cizur Menor: Aranzadi-Thomson-Reuters, 2012, p. 549-624.

65 Para mayores detalles, véase también el enlace del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en <<http://www.minhapp.gob.es/es-ES/Áreas%20Temáticas/Impuestos/Teac/Paginas/Tribunal%20Economico-administrativo%20central.aspx>> [Consulta: 15 febrero 2015].

de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas afectadas, a la vista de la competencia que les atribuye el artículo 10 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para resolver los recursos presentados frente a los actos y resoluciones dictados por los Tribunales Económico-Administrativos en un plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, y de seis meses si hubo silencio.⁶⁶

Ahora bien, antes de interponer un recurso de este tipo, hay que valorar que la impugnación conlleva unos costes importantes asociados a la requerida representación jurídica (letrado y procurador), que no necesariamente serán asumidos por la AEAT en caso de perder el litigio, vista la discrecionalidad con que las costas procesales pueden determinarse en el orden contencioso-administrativo, pues en primera y única instancia se aplica el criterio del vencimiento, si bien se permite que, mediando serias dudas de hecho o de derecho, puedan no imponerse a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones; y en las otras instancias y grados jurisdiccionales se cargarán al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición. Además, las costas pueden imponerse en la totalidad, una parte de esta o hasta una cifra máxima (art. 139 de la Ley 29/1998). Y, con frecuencia, los juzgados y tribunales del orden contencioso hacen uso de este margen de maniobra para no condenar a la Administración, o solo parcialmente, limitando su importe a una cifra máxima, como está pasando en litigios sobre el céntimo sanitario ya resueltos que son mencionados después.⁶⁷

A los gastos anteriores hay que añadir la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social que las personas jurídicas tienen que pagar en España, ya que es un tributo de carácter estatal que hay que satisfacer por acudir a cualquier orden jurisdiccional. Cabe indicar que, por el mero hecho de la interposición de un recurso contencioso-administrativo, las personas jurídicas tienen que abonar una cuantía fija de 200 euros en el proceso abreviado, 350 euros en el proceso ordinario, 800 euros en la apelación y 1200 euros en la casación. A ello se añade una cantidad variable, que es del 0,50 % hasta un millón de euros de base imponible y del 0,25 % para el resto, con un máximo de 10 000 euros (art. 7 de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, modificada por el Real Decreto-ley 3/2013, de 22 de febrero, de modificación del régimen de las tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del sistema de asistencia jurídica gratuita). Las personas jurídicas no han de abonar estas tasas en ciertos casos de exención objetiva, como cuando los recursos contencioso-administrativos se interpongan «en casos de silencio administrativo negativo o inactividad de la Administración» o se beneficien de la asistencia jurídica gratuita.⁶⁸

Es plausible que, según la cuantía de céntimo sanitario que quiera reclamarse en vía contencioso-administrativa, no merezca la pena interponer el recurso, porque solo se produce el reembolso de la tasa

66 Los artículos 45 y siguientes de la Ley 29/1998 regulan el contenido del escrito con el que se inicia el recurso contencioso-administrativo y la documentación que ha de acompañarse.

67 A diferencia de la jurisdicción contencioso-administrativa, los procedimientos ante los Tribunales Económico-Administrativos se caracterizan por la gratuidad, sin perjuicio de que, si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante o recurrente que sufrague las costas del procedimiento. Además, pueden generarse gastos para el reclamante o recurrente por los depósitos, las fianzas, avales o seguros de caución prestados, reembolsables en caso de ganar la instancia (art. 234 de la LGT y arts. 51 y 72 y ss. del RRVA). Y aunque no es preceptivo contar con abogado ni procurador, debido a la especialización que supone la interposición de una reclamación económico-administrativa, suele precisarse asesoría experta. Se trata, por tanto, de otro aspecto a considerar antes de decidir si se reclama en la vía económico-administrativa la devolución del céntimo sanitario.

68 Para las personas físicas, las tasas judiciales han sido suprimidas desde el 1 de marzo del 2015 por el artículo 11 del Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social. Ello quiere decir que, en los recursos contencioso-administrativos interpuestos hasta esa fecha, las personas físicas tuvieron que satisfacer las tasas judiciales descritas para las personas jurídicas. Cabe apuntar que, seguramente, en esta reforma legislativa ha influido el cuestionamiento de su constitucionalidad por los recursos de inconstitucionalidad núms. 973/2013, 995/2013, 1024/2013, 4948/2013 y 4972/2013 interpuestos contra la Ley 10/2012; los recursos de inconstitucionalidad núms. 3035/2013 y 3076/2013 presentados contra el Real Decreto-ley 3/2013; y las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 1628/2013, 5173/2013 y 5438/2013, fundamentalmente por considerarse que estas tasas judiciales podían condicionar el acceso de los ciudadanos a la Administración de Justicia.

satisfecha en determinados supuestos, que no se dan frecuentemente en la práctica. El artículo 8 de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, se refiere a la solución extrajudicial del proceso,⁶⁹ en cuyo caso se reintegra el 60 % de la cuota abonada de la tasa judicial, sin intereses de demora. Si hay condena en costas a la AEAT, también se recupera el importe de la tasa judicial, tal y como se infiere del análisis de la jurisprudencia.

Y a estas tasas judiciales estatales hay que adicionar, para el caso de consumidores finales que interpongan el recurso contencioso en Cataluña, las tasas judiciales aprobadas en el 2008 por el Gobierno de la Generalitat para sufragar la prestación de servicios personales y materiales en el ámbito de la administración de la Administración de Justicia de competencia de la Generalitat (art. 3 bis 1 del Texto refundido de la Ley de tasas y precios públicos de la Generalidad de Cataluña, aprobado por el Decreto Legislativo 3/2008, de 25 de junio). Aunque su constitucionalidad fue confirmada,⁷⁰ en el 2014 se modificó el Decreto Legislativo para disponer, con la nueva redacción, que esta tasa se genera en el orden contencioso-administrativo cuando el recurso interpuesto es superior a 3000 euros o la sentencia es objeto de apelación y de casación, cobrándose a las personas jurídicas 90 euros por la presentación del escrito iniciador del procedimiento en primera y única instancia y 120 euros en segunda y superiores instancias, así como 10,5 euros por la certificación de testimonios de las sentencias y otros documentos. Existen algunas excepciones, como cuando las personas jurídicas tengan reconocido el derecho a la asistencia jurídica gratuita o estén exentas total o parcialmente del impuesto sobre sociedades o del impuesto sobre actividades económicas de acuerdo con la normativa reguladora de las haciendas locales (artículo único del Decreto-ley 1/2014, de 3 de junio, por el que se modifica el Texto refundido de la Ley de tasas y precios públicos de la Generalidad de Cataluña, aprobado por el Decreto Legislativo 3/2008, de 25 de junio).

Con carácter adicional a estos recursos administrativos y contenciosos, los consumidores finales afectados que no obtuvieran satisfacción completa a sus reclamaciones en la vía administrativa, sea porque fuera rechazada o solo tuviera carácter parcial (como está pasando porque la Administración Tributaria está alegando la prescripción y la falta de prueba documental, entre otros motivos, en la resolución de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas), podrían presentar una acción de responsabilidad extracontractual frente al Estado español para obtener una reparación adecuada de los daños y perjuicios sufridos en razón, en último término, de la aprobación del IVMDH por las Cortes Generales; y, de ser desestimada la reclamación administrativa, tendrían expedito el camino del contencioso-administrativo.⁷¹ Esta vía de la indemnización para cobrar el equivalente de lo pagado indebidamente, más los correspondientes intereses de demora, está abierta también para quienes pagaron el céntimo sanitario en los supuestos en los que ya no sea posible, salvo en casos tasados regulados como excepción, la revisión administrativa de la autoliquidación porque esta es firme (sea porque no fue instada la rectificación en el período de 4 años de prescripción; o sí lo fue, pero la declaración de autoliquidación fue confirmada, total o parcialmente, por la AEAT y su resolución no fue impugnada en plazo en la vía económico-administrativa; o, habiéndolo sido, el Tribunal Económico-Administrativo Regional competente falló total o parcialmente en contra de los intereses del reclamante sin recurrirse su resolución en la vía contencioso-administrativa), ni tampoco su revisión judicial porque existe el efecto de cosa juzgada de la sentencia confirmatoria en todo o una parte (al haberse decidido el recurso contencioso-administrativo en contra de los intereses del demandante o solo reconociéndole parcialmente su derecho a la restitución de lo indebido y no poder interponerse ya recursos contra ella).

69 El artículo 2 de la Orden HAP/490/2013, de 27 de marzo, por la que se modifica la Orden HAP/2662/2012, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 696 de autoliquidación, y el modelo 695 de solicitud de devolución, de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social y se determinan el lugar, forma, plazos y los procedimientos de presentación, regula tres supuestos de solución extrajudicial: «por allanamiento total, por alcanzar un acuerdo que ponga fin al proceso o por el reconocimiento total de las pretensiones del demandante en vía administrativa por parte de la Administración demandada».

70 STC (Pleno) 71/2014, de 6 de mayo.

71 En general, sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en España por incumplimiento del Derecho de la UE, véase, además de los autores específicamente citados *infra*, ALONSO GARCÍA, M. C. «La responsabilidad patrimonial del Estado legislador». En: QUINTANA LÓPEZ, T. (dir.) y CASARES MARCOS, A. B. (coord.). *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública. Estudio general y ámbitos sectoriales*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013, p. 503-550; RUIZ LÓPEZ, M. A. «Retrospectiva y alcance actual de la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador». *Revista Digital Facultad de Derecho*, núm. 6 (2013), p. 86-92; SESMA SÁNCHEZ, B. «La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por infracción del derecho comunitario (Comentario a la STS de 17 de septiembre de 2010)». *Diario La Ley*, núm. 7553 (24 enero 2011), p. 1-5.

Lo anterior es así porque, en casos de infracción del Derecho de la UE, la responsabilidad patrimonial del Estado aparece configurada, por obra jurisprudencial, tanto comunitaria como española, como una vía autónoma que complementa, sin excluir, la vía paralela y diferente de la devolución de lo indebido que se obtiene mediante la previa anulación; o bien, como en nuestro supuesto del céntimo sanitario, mediante la rectificación del acto tributario contrario al ordenamiento comunitario, según vimos antes. Pero la acción de responsabilidad extracontractual puede actuar igualmente como remedio sustitutorio para obtener el equivalente de aquella, en casos extraordinarios, como los descritos antes, en los que no cabe la revisión administrativa ni la judicial. Al fin y al cabo, estos dos cauces procesales, aunque son de diferente naturaleza, no dejan de pretender, si bien con algunas diferencias, la neutralización del pago al que se había obligado de manera ilegal al consumidor final.⁷²

Más claro no puede ser el Tribunal de Justicia cuando afirma que «una acción de indemnización puede coexistir con una acción de devolución de lo indebido», sin que le corresponda «calificar jurídicamente como acción de devolución de un tributo indebido o acción de indemnización del perjuicio sufrido los recursos interpuestos por las demandantes en el litigio principal ante el órgano jurisdiccional remitente».⁷³ Y, en sentido parecido, se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña cuando, en la resolución del caso *Transportes Jordi Besora*, da cuenta de la existencia de una doble vía para materializar el reembolso de lo indebidamente pagado en aplicación de una norma nacional contraria al ordenamiento comunitario, cual es: «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 causados por una infracción del Derecho de la UE».⁷⁴ También se ha expresado al respecto nuestro Tribunal Supremo al afirmar, en un supuesto análogo, que «no constituye obstáculo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial por parte de Transportes Urbanos y Servicios Generales, S. A. L., el hecho de que no impugnara las liquidaciones tributarias relativas al IVA en las que se había aplicado la regla de prorrata posteriormente declarada contraria al Derecho comunitario» por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 6 de octubre de 2005.⁷⁵

Ahora bien, que mediante la vía de la responsabilidad del Estado se pueda obtener el reintegro de lo indebidamente pagado no significa que la indemnización sea automática. En primer lugar, hay que respetar las reglas nacionales relativas al órgano competente y el procedimiento aplicable, dada la falta de normativa comunitaria en la materia, con el único límite de las exigencias comunitarias de efectividad y equivalencia antes expuestas. Estas reglas se contienen básicamente en los artículos 139 a 144 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo

72 ORDÓÑEZ SOLÍS, D. («La nulidad [devolución de lo indebido] y la responsabilidad [indemnización de los particulares] por infracción del Derecho de la Unión Europea en el Derecho tributario español», ob. cit., p. 10-11) aclara adicionalmente que «si la liquidación es consentida y firme, no cabría seguir la acción administrativa de nulidad y la consiguiente devolución de lo indebido porque no cabría la acción de nulidad y, en todo caso, habría prescrito la acción de devolución. Del mismo modo, si la liquidación tributaria fuese confirmada judicialmente, se produciría el efecto de cosa juzgada, lo que supondría, en principio, una situación insalvable desde el punto de vista de los recursos ordinarios y extraordinarios administrativos y judiciales». Es precisamente por esto que resulta tan importante contar con la vía de la responsabilidad extracontractual, en cuanto actúa «como vía alternativa o extraordinaria para obtener la indemnización de los daños causados por la violación del Derecho de la Unión. Esta vía no estaría vinculada a la impugnación del acto firme y consentido o del acto administrativo revisado y confirmado judicialmente y que goza del efecto de cosa juzgada. Esta vía complementa la vía de anulación porque se erige en un procedimiento para la constatación de la violación del Derecho de la Unión y para que los particulares, al menos en los casos más caracterizados, obtengan una indemnización; pero también es la vía que permite ampliar el plazo ordinario de anulación y de prescripción de cuatro años impuesto para la devolución de los tributos recaudados en violación del Derecho de la Unión Europea, si así ha sido constatada por una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Véase adicionalmente sobre el tema, MARTÍNEZ MICÓ, J. G. «Vías para obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos: la devolución de ingresos indebidos por contrarios al Derecho comunitario y la responsabilidad patrimonial del Estado por liquidaciones derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales». En: ORDÓÑEZ SOLÍS, D. (COORD.). *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España. Derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa. Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente*. Madrid: La Ley, 2013, p. 503-560; GRÁVALOS OLIVELLA, J. «La responsabilidad patrimonial del Estado como vía de recuperación de ingresos tributarios indebidos». *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez*, núm. 26 (2010), p. 66-71.

73 TJ, sentencia de 20 de octubre del 2011, *Danfoss* (C-94/10, Rec. p. I-9963), apartado 32.

74 Fundamento de derecho 6.º de la STSJCat (Sala de lo C. A., Sección 1.ª) 283/2014, de 28 de marzo, recurso núm. 1392/2010, ponente Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda, ROJ: STSJCAT 1916/2014.

75 Fundamento de derecho 9.º de la STS (Sala 3.ª, Sección 6.ª) de 17 de septiembre del 2010, recurso núm. 153/2007, ponente Carlos Lesmes Serrano, ROJ: STS 4974/2010.

Común,⁷⁶ complementados por los artículos del 6 al 12 de la Ley 29/1998 para determinar la competencia de los juzgados y tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa que les atribuye su artículo 2.

Entre los requisitos procesales internos está que la acción de responsabilidad ejercitada a través de la reclamación en vía administrativa no haya prescrito. En el derecho español, los administrados disponen de un año de plazo desde la producción del daño (el pago del IVMDH) para ejercitar esta acción ante la Administración General del Estado (art. 142). Según la jurisprudencia interna, el plazo de un año es de prescripción, y no de caducidad, por lo que se puede interrumpir y, en nuestro caso, debe contarse desde la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare o de la que se infiera un incumplimiento del Estado —la sentencia prejudicial de 27 de febrero de 2014, del caso *Transportes Jordi Besora*, fue publicada el 14 de abril de ese año en el *Diario Oficial de la UE*, en el número 102 de la serie C—, ya que tiene el efecto de abrir el perentorio término de prescripción, así como de reabrirlo de hecho, si ya se había agotado.⁷⁷ El expediente se instruye por la Subdirección General de Recursos, Reclamaciones y Relaciones con la Administración de Justicia de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y deberá resolverse por el Consejo de Ministros, al tratarse de la responsabilidad del Estado legislador, toda vez que el IVMDH se creó por la Ley 24/2001. Si este deniega total o parcialmente la solicitud de indemnización, o bien guarda silencio, que se entiende desestimatorio, se podrá interponer un recurso de reposición, en el plazo de un mes, o bien acudir a la vía contencioso-administrativa, para lo que se dispone de dos meses (art. 46 de la Ley 29/1998). El órgano jurisdiccional competente para resolver la acción en este caso es la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (art. 139, ap. 3, de la Ley 30/1992 y art. 12 de la Ley 29/1998).

Hay que tener en cuenta, en segundo lugar, que, para que una demanda de este tipo pueda prosperar, debe cumplir también los requisitos sustantivos fijados jurisprudencialmente por el Tribunal de Justicia respecto al principio de responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares por incumplimiento del Derecho de la UE. En sustancia, se trata de los tres siguientes: 1) que la norma comunitaria confiera derechos a los particulares; 2) que su violación sea suficientemente caracterizada, esto es, se trate de una inobservancia manifiesta y grave de la norma comunitaria por el Estado miembro, para cuya apreciación el juez nacional debe tener en cuenta el grado de claridad y precisión de la norma vulnerada, la excusabilidad o no de un eventual error de derecho, la intencionalidad del infractor, etc.; y, 3) que exista una relación de causalidad directa entre la vulneración de la obligación por el Estado y el daño sufrido por los particulares. Según el Tribunal, estos tres requisitos «son necesarios y suficientes para generar, a favor de los particulares, un derecho a obtener reparación, sin excluir, no obstante, que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos».⁷⁸

Aunque la prueba de la existencia de una violación suficientemente caracterizada no es sencilla, en la hipótesis del céntimo sanitario sería menos complicado de lo habitual que el juez nacional llegue a apreciarla porque, en la sentencia prejudicial de 27 de febrero del 2014, el Tribunal de Justicia declaró que «no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un período de más de diez años» (ap. 45). Y ello constituye un indicio bien favorable ante una eventual reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado, dado que la existencia de una sentencia prejudicial de la que resulte una vulneración del Derecho de la UE por un Estado constituye una presunción

⁷⁶ Para su desarrollo reglamentario, véase Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, que aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

⁷⁷ Fundamento de derecho 2.º de la STS (Sala 3.ª, Sección 4.ª) de 9 de octubre del 2012, recurso núm. 520/2011, ponente Segundo Menéndez Pérez, ROJ: STS 6505/2012.

⁷⁸ TJ, sentencia de 5 de marzo del 1996, *Brasserie du Pêcheur y Factortame III* (C-46 y 48/93, Rec. p. I-1029), apartados del 51 al 61. En general, sobre el principio de responsabilidad del Estado por daños y perjuicios causados al infringir el ordenamiento comunitario, véase COBREROS MENDAZONA, E. «El principio de responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea (Construcción y elementos en el ordenamiento europeo y su aplicación por el ordenamiento estatal). En: BENEYTO PÉREZ, J. M. (dir.); MAILLO GONZÁLEZ-ORUS, J.; BECERRIL ATIENZA, B. (coords.). *Tratado de Derecho y Políticas de la Unión Europea*. Vol. 4 (*Las fuentes y principios del Derecho de la Unión Europea*). Cizur Menor: Aranzadi-Thomson-Reuters, 2011, p. 601-663; JANER TORRES, J. D. *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos nacionales por infracción del Derecho comunitario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002.

iuris tantum de la inobservancia manifiesta y grave por un Estado miembro de sus límites de apreciación, que deviene *iure et de iure* si la infracción subsiste en el tiempo a pesar de haberse constatado judicialmente.⁷⁹

Todavía no hay sentencias del Tribunal Supremo que declaren la responsabilidad patrimonial del Estado por los daños y perjuicios derivados del IVMDH, lo que es natural en razón del escaso tiempo transcurrido desde que se dictó la sentencia prejudicial declaratoria de la incompatibilidad de la normativa española con el ordenamiento comunitario (finales de febrero del 2014). Pero es seguro que las habrá próximamente puesto que el Consejo de Ministros, por acuerdo adoptado en su reunión de 27 de febrero de 2015, ha desestimado todas las solicitudes (mil trescientas noventa y cinco) por responsabilidad patrimonial del Estado legislador que se habían presentado entre el 10 de marzo de 2014 y el 9 de febrero de 2015, por particulares y empresas por los períodos prescritos comprendidos entre los años 2002 y 2010,⁸⁰ con una redacción que bien servirá de modelo-tipo para rechazar todas las reclamaciones que se hayan podido interponer después, especialmente entre el 10 de febrero y el 14 de abril de 2015, en que se cumplió el plazo de un año desde la publicación de la sentencia prejudicial. En todo caso, no hay que olvidar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad del Estado legislador por infracciones del Derecho de la UE ha sido no solo un tanto errática, llevando a su negación en la práctica en más de una ocasión⁸¹, sino que, además, los criterios

79 Aunque es competencia del juez nacional apreciar si existe una violación suficientemente caracterizada por un Estado miembro a la luz de la interpretación del Derecho comunitario que ofrezca el Tribunal de Justicia (así, TJ, sentencia de 10 de julio de 2014, *Ogieriakhi*, C-244/13, pendiente de publicación en la recopilación digital, ECLI:EU:C:2014:2068, apartados 53-55), no hay que olvidar —como recordó el Tribunal de Justicia en su sentencia citada *ibid*, apartado 57— que «en cualquier caso, una violación del Derecho comunitario es manifiestamente caracterizada cuando ha perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que resulte el carácter de infracción del comportamiento controvertido».

80 La resolución que contiene el texto del Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de febrero de 2015 y su notificación a los interesados el 4 de marzo siguiente por la Subdirección General de Recursos, Reclamaciones y Relaciones con la Administración de Justicia de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas están disponibles en línea en: <<http://cd00.epimg.net/descargables/2015/03/25/81499e395410fde85430f94325f4780e.pdf>> [Consulta: 15 abril 2015], dado que no figura en la página web del Consejo de Ministros de 27 de febrero, en que fue aprobada (Disponible en línea en: <<http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2015/refc20150227.aspx>>) [Consulta: 15 abril 2015].

Con fundamento en informes de 1 de julio de 2014 de la Abogacía del Estado y de 16 de julio de 2014 de la Dirección General de Tributos, y en los dictámenes del Consejo de Estado 997/2014, de 6 de noviembre de 2014, y 1117/2014, de 22 de enero de 2015, y citación profusa de doctrina del Tribunal Supremo, el Consejo de Ministros defiende que para dar curso a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en España es preciso que exista una violación suficientemente caracterizada y que, además, hay que respetar la intangibilidad de las situaciones firmes por prescripción, caducidad y cosa juzgada material o efectos similares. En el supuesto que nos ocupa no existiría violación suficientemente caracterizada, siempre según el Consejo de Ministros, porque —en esencia— «no se trata en este caso de una transposición del Derecho de la UE» y «el concepto de finalidad específica dista de ser claro y de estar sujeto a interpretación unívoca», así como que «la actuación de la Comisión Europea contribuyó claramente al mantenimiento en vigor de las medidas contrarias al ordenamiento de la Unión», por lo que no era evidente que el IVMDH contradijera el ordenamiento comunitario. Y, en todo caso, en este supuesto existe una situación consolidada que debe respetarse porque «no consta en estos casos que los reclamantes hubiesen impugnado en tiempo y forma las liquidaciones en su momento practicadas, que devinieron firmes» sin haberse utilizado las vías de recurso internas durante los 4 años de prescripción. En consecuencia, no procede acordar la indemnización solicitada para los períodos prescritos. A mayor abundamiento, el Consejo de Ministros apunta que «una adecuada interpretación de los efectos retroactivos de la sentencia en cuestión [del asunto *Transportes Jordi Besora*] determina que la solicitud de reintegro tenga su cauce en la devolución de los ingresos indebidos (...) en relación a los períodos no prescritos, esto es, en relación con los ingresos realizados dentro del plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 65 de la LGT (...). Es, pues, a través de esta vía como se da pleno cumplimiento al mandato de la sentencia del TJUE». Y se afirma asimismo que no ha habido mala fe de España en la aprobación y mantenimiento en vigor del IVMDH.

Casi huelgan los comentarios, pero sí queremos apuntar que la exigencia del Consejo de Ministros de que exista una violación suficientemente caracterizada para la responsabilidad del Estado legislador por daños causados al infringir el Derecho de la UE vulnera el principio comunitario de equivalencia, pues trata de forma más estricta este supuesto que el homólogo de infracción de la Constitución por una ley, como veremos después. Y, dicho sea de paso, también vulnera el antedicho principio el hecho de exigir que se haya impugnado la validez de las liquidaciones del IVMDH para que pueda haber responsabilidad del Estado legislador por incumplimiento del Derecho de la UE, ya que no se requiere para el caso de que una ley viole la Carta Magna, tal y como resulta de la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de enero de 2010, *Transportes Urbanos* (C-118/08, Rec. p. I-635) y de la dictada por el Tribunal Supremo para su ejecución en el caso de autos (STS —Sala 3.ª, Sección 6.ª— de 17 de septiembre de 2010, recurso núm. 153/2007, ponente Carlos Lesmes Serrano, ROJ: STS 4974/2010). Para otra crítica fundamentada, vid. IBÁÑEZ GARCÍA, I., «¿Réquiem por la acción de responsabilidad patrimonial por actos legislativos tributarios?», *ECJ Leading Cases*, año IV, vol. 2 (2015), post de 15 de abril de 2015. Disponible en línea en <<http://wp.me/p2wsiA-loK>>.

81 Ello no es óbice, por descontado, para que el Tribunal Supremo haya concedido indemnizaciones por daños y perjuicios derivados del incumplimiento del ordenamiento comunitario por el legislador, como en su emblemática sentencia (Sala 3.ª, Sección 6.ª) de 12 de junio del 2003, recurso núm. 46/1999, ponente José Manuel Sieira Miguez, ROJ: STS 4076/2003, en el asunto Canal Satélite

que aplica cuando se trata de la responsabilidad del Estado legislador son todavía hoy en día más severos que los exigidos para leyes declaradas inconstitucionales puesto que no se requiere, en este caso, que exista una violación suficientemente caracterizada de la Constitución por las Cortes Generales.⁸² Y este plus de exigencia contradice el principio comunitario de equivalencia, en cuanto conlleva la aplicación, para un supuesto de responsabilidad del Estado por vulneración del ordenamiento comunitario, de una regulación nacional menos favorable que la existente para supuestos semejantes de naturaleza interna.⁸³

En resumidas cuentas, no se puede prescindir del procedimiento establecido por el ordenamiento español para obtener una indemnización por la infracción del Derecho de la UE, ni siquiera cuando —como en el caso del céntimo sanitario— existe una sentencia prejudicial que declara la incompatibilidad de aquel ordenamiento, porque una sentencia de este tipo, al igual que una sentencia declarativa de un incumplimiento de un Estado, no genera *per se* la responsabilidad extracontractual del Estado, ni la devolución de lo indebidamente recaudado, aunque constituya un fundamento jurídico poderoso para su consecución tras presentar una solicitud de indemnización en vía administrativa y, en caso de rechazo, un recurso contencioso.⁸⁴

Y antes de pleitear, hay que tener presente, como en otros supuestos antes examinados, que entablar una acción de responsabilidad patrimonial lleva su tiempo y tiene su coste económico, si bien entendemos que, en caso de prosperar, la Administración debería ser condenada a pagar una reparación adecuada que, como tal, cubra los daños efectivos, el lucro cesante, los intereses devengados y las eventuales pérdidas complementarias. El artículo 141 de la Ley 30/1992 sirve para cubrir estas hipótesis y, en todo caso, así lo exige la jurisprudencia comunitaria constante.⁸⁵ A nuestro parecer, dentro de esa reparación adecuada se debe incluir la parte del céntimo sanitario prescrito cuyo pago pueda documentarse, en cuanto constituye parte del daño efectivamente sufrido.⁸⁶ Lógicamente, debería haber también una condena en costas a la Administración, aunque hemos visto antes que la regla del vencimiento en el orden contencioso-administrativo no supone necesariamente que los honorarios de abogado y procurador vayan a cargo del Estado aunque pierda la instancia. De no hacerlo se podría afectar a la efectividad del Derecho de la UE, desincentivando la presentación de acciones de responsabilidad, en contra de la jurisprudencia comunitaria antedicha, puesto que, *lato sensu*, la reparación no sería adecuada en estos casos. Dado que estos aspectos no han sido todavía resueltos por el Tribunal de Justicia, no estaría de más, por motivos de seguridad jurídica y también para cumplir con lo que impone la jurisprudencia comunitaria respecto a la existencia de dudas interpretativas razonables acerca del Derecho

Digital. Para dos casos más recientes en que también se reconoce la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, véase SSTS (Sala 3.ª, Sección 6.ª) de 17 de septiembre de 2010, recurso núm. 153/2007, ponente Carlos Lesmes Serrano, ROJ: STS 4974/2010; y (Sala 3.ª, Sección 4.ª) de 7 de marzo de 2012, recurso núm. 203/08, ponente Enrique Lecumberri Martí, ROJ: STS 1489/2012.

82 Véase, por todas, STS (Sala 3.ª, Sección 4.ª) de 22 de septiembre del 2014, recurso núm. 390/2012, ponente Luis María Díez-Picazo, ROJ: STS 3717/2014. En la sentencia se exige que la violación del Derecho comunitario por el legislador sea suficientemente caracterizada, lo que hemos visto que es un criterio señalado por el Tribunal de Justicia cuya prueba no es sencilla. Y, sin embargo, el Tribunal Supremo no requiere su concurso cuando examina la responsabilidad del Estado derivada de leyes declaradas inconstitucionales, supuesto en el que actúa con menos rigurosidad, basándose en que «no existe realmente similitud entre la declaración de inconstitucionalidad de una ley por el Tribunal Constitucional y la estimación de un recurso por incumplimiento por el Tribunal de Justicia. Y al no existir verdadera similitud entre ambos supuestos, es claro que el principio de equivalencia [...] no resulta de aplicación» al caso presente (fundamento de derecho 4.º).

83 En parecido sentido, COBREROS MENDAZONA, E., «La exigibilidad del requisito de la violación suficientemente caracterizada al aplicar en nuestro ordenamiento el principio de la responsabilidad patrimonial de los Estados por el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea». *Revista de Administración Pública*, núm. 196 (2015), p. 46-51. Véase también PEDRAZ CALVO, M. «Jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad patrimonial por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea». *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, núm. 19 (noviembre-diciembre 2010), p. 29-44; RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R. «La responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de las normas internas que infringen el Derecho comunitario: ¿punto final?». *Diario La Ley*, núm. 8424 (19 noviembre 2014), p. 7-8.

84 En la misma posición, véase ORDÓÑEZ SOLÍS, D., «La nulidad (devolución de lo indebido) y la responsabilidad (indemnización de los particulares) por infracción del Derecho de la Unión Europea en el Derecho tributario español», *ob. cit.*, p. 27.

85 Véase, por todas, TJ, sentencia de 10 de julio de 1997, *Maso* (C-373/95, Rec. p. I-4051), apartado 36: «la reparación debe ser adecuada al perjuicio sufrido, de forma que permita garantizar una tutela efectiva de los derechos de los particulares a los que se ha causado el daño».

86 De la jurisprudencia comunitaria (así, TJ, sentencia de 19 de noviembre de 1991, *Franovich y Bonifaci*, C-6/90 et C-9/90, Rec. p. I-5357) se infiere que se aplican las normas internas para el ejercicio del derecho a obtener una reparación patrimonial del Estado, y en la legislación española solo hay un plazo de prescripción de un año para el ejercicio de la acción, y no para determinar el montante de la reparación, a diferencia del plazo de prescripción de cuatro años que sí existe y hay que respetar a la hora de fijar la cuantía a devolver de lo indebido, según vimos antes.

de la UE, que el Tribunal Supremo plantease el tema en vía prejudicial en alguno de los litigios pendientes de su fallo.⁸⁷

5 La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de marzo del 2014, juez a quo del asunto *Transportes Jordi Besora*. Otras resoluciones jurisdiccionales relevantes

La sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero del 2014 procedía de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, por lo que a este correspondía, sobre la base de aquella resolución, pronunciarse sobre quién había de devolver el tributo y en cuestión, cómo debía hacerse y cuánto debía devolverse. Es lo que ha hecho el Tribunal catalán con su sentencia de 28 de marzo del 2014, en la que, tras unos brevísimos antecedentes de hecho, vienen diez fundamentos de derecho en los que resume y explica el *iter* procedimental seguido por el recurrente hasta llegar a su sede (fundamento 1.º), la pretensión ejercitada en la vía económico-administrativa y luego en la contencioso-administrativa (fundamento 2.º), el marco jurídico regulador del IVMDH (fundamento 3.º), las cuestiones prejudiciales formuladas al Tribunal de Justicia (fundamento 4.º), su respuesta y las alegaciones de las partes tras ella (fundamentos 5.º y 7.º), las consecuencias de la aplicación de un tributo contrario al ordenamiento comunitario (fundamento 6.º), el alcance de la devolución, con determinación de la cuantía y el cauce para su determinación (fundamento 8.º), el nivel mínimo de imposición con arreglo a la Directiva 2003/96/CE (fundamento 9.º) y, finalmente, las costas (fundamento 10.º).⁸⁸

De todos ellos, son especialmente interesantes los fundamentos de derecho 6.º, 8.º y 9.º, por lo que en ellos se centrará nuestra atención.

En el primero de ellos, el fundamento jurídico 6.º, se abordan las consecuencias de la aplicación de un tributo contrario al Derecho de la UE. Correctamente, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña parte de que de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero del 2014, en la medida en que declara contrario al ordenamiento comunitario el IVMDH español, «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». Esto es así porque «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», estando fundamentada esta necesidad de restitución en «tres axiomas fundamentales: la primacía del Derecho de la UE, 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», así como en «la vinculación que proyecta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los Estados miembros» y en la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo, con arreglo a la cual «si el ingreso de un tributo se produjo en aplicación de una norma que el Tribunal de Justicia de la UE ha estimado contraria al Derecho comunitario, dicho ingreso debe reputarse como indebido (entre otras, STS 20 de junio 2013, rec. 5900/2011)». ⁸⁹ Y tras explicar el significado básico de cada uno de estos axiomas, y recordar de

87 La jurisprudencia comunitaria requiere a las jurisdicciones de última instancia que, antes de concluir que la correcta aplicación del Derecho comunitario no deja lugar a ninguna duda razonable sobre la manera de resolver la cuestión planteada, deben estar convencidas de que la misma evidencia se impondría a las jurisdicciones de los otros Estados miembros y al propio Tribunal de Justicia, lo que debe ser evaluado en función de las características del ordenamiento comunitario y de las dificultades particulares que presenta su interpretación. Solo si se cumplen esos requisitos, el órgano jurisdiccional nacional podrá abstenerse de someterle la cuestión prejudicial y resolver la duda interpretativa bajo su propia responsabilidad (TJ, sentencia de 6 de octubre del 1982, *CILFIT*, 283/81, Rec. p. 3415). Jurisprudencia que, por cierto, no siempre es respetada por el Tribunal Supremo (véase SARMIENTO RAMÍREZ, D. «Los freelance del Derecho comunitario: la desfiguración de la doctrina CILFIT». En: HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO J.; ZAMORA ZARAGOZA, F. J. (dirs.). *La articulación entre el Derecho comunitario y los derechos nacionales: algunas zonas de fricción*. Madrid: CGPJ, 2007, p. 371-438).

88 STSJCat (Sala de lo C. A., Sección 1.ª) 283/2014, de 28 de marzo, recurso núm. 1392/2010, ponente Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda, ROJ: STSJCAT 1916/2014.

89 El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña agrega que, «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 no ha declarado la nulidad de la ley nacional ni, obviamente, puede hacerlo al quedar

nuevo que no se puede «desconocer la fuerza vinculante de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero 2014», el Tribunal catalán concluye que «por lo tanto, en principio el Estado miembro está obligado a devolver lo recaudado contra el Derecho de la Unión», con citación pertinente de jurisprudencia comunitaria inclusive bien reciente.⁹⁰

Corolario de lo anterior, el consumidor final que pagó un impuesto contrario a una norma comunitaria debe ser resarcido, sea por la vía del instituto tributario de la devolución de ingresos indebidos, sea por la del mecanismo general de la responsabilidad patrimonial del Estado, sin que al ordenamiento comunitario le importe el cauce procedimental elegido para hacer efectivo el reintegro. Habiendo optado el demandante en el caso de autos por la vía de la devolución de los ingresos indebidos, en cuanto instó a la Administración Tributaria a la rectificación de las autoliquidaciones del IVMDH presentadas por quienes le repercutieron el impuesto, el Tribunal catalán considera que no le «corresponde realizar consideración alguna en torno al mecanismo de la responsabilidad patrimonial» y se centra en la aplicación práctica del cauce de la devolución de lo indebido en España a la luz de su régimen jurídico y los condicionantes derivados del Derecho de la UE. Y, con acierto, recuerda que «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», si bien teniendo en cuenta que la regulación nacional no puede ser menos favorable que la establecida para garantizar derechos basados en el ordenamiento jurídico nacional (principio de equivalencia), y no debe hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de esos derechos conferidos por la Unión (principio de efectividad), tal y como muestra reiterada jurisprudencia comunitaria.⁹¹

Sobre esta base, el Tribunal Superior descende al análisis del Derecho español y trae a colación que la LGT «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 ap. 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».

En el fundamento jurídico 8.º, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña abordó la cuantía de la devolución y el cauce apropiado para determinar su alcance, considerando 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». Y, para proceder a dicha concreción, el cauce más adecuado 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

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, ap. 35), jurisprudencia que en este caso despliega toda su plenitud, habida cuenta que, precisamente, la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero del 2014 ha rechazado limitar en el tiempo sus efectos».

90 *V. gr.*, TJ, sentencias de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio* (199/82, Rec. p. 3595); 20 de octubre de 2011, *Danfoss y Sauer-Danfoss* (C-94/10, Rec. p. I-9963); y 16 mayo 2013, *Alakor Gabonatermelo és Forgalmazó* (C-191/12, pendiente de publicación en la recopilación digital), ECLI:EU:C:2013:315.

91 Citando, entre otras, las SSTJ de 21 de mayo de 1976, *Roquette frères/Comisión* (26/74, Rec. p. 677); 30 de junio del 2011, *Meilicke y otros* (C-262/09, Rec. p. I5669) y 18 de octubre del 2012, *Pelati* (C-603/10, publicada en la recopilación digital), ECLI:EU:C:2012:639.

de los aspectos reseñados, al venir exigido así por los preceptos arriba mencionados y por el artículo 106 CE». Y teniendo en cuenta 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)».

Lo anterior significa, según el Tribunal catalán, que la parte actora, Transportes Jordi Besora, «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». Y, de nuevo con citación de jurisprudencia comunitaria, el Tribunal recuerda, en todo caso, que: 1) la determinación de los plazos de prescripción y del momento en que comienza a correr depende en principio de los ordenamientos nacionales, habiendo sido fijado en cuatro años en el caso de España; 2) para evitar el riesgo de dobles devoluciones con ocasión de la realización del mismo hecho imponible, como sucede en España en la medida en que la normativa habilita a reclamar la devolución a los sujetos pasivos y a quienes se repercutieron, resulta necesario que no se haya producido la efectiva devolución a los sujetos pasivos (los vendedores, Petromiralles S. L., Repsol S. A. y Solred S. A., en el caso de autos) de las cantidades que estos repercutieron a la entidad recurrente (contribuyente), comprobación que corresponde realizar a la Administración Tributaria en ejecución de la sentencia; y 3) la acreditación de las cuotas soportadas es corolario de la carga de la prueba, que obliga a quien haga valer su derecho a probar los hechos constitutivos del mismo mediante la presentación de las facturas *ad hoc*, sin que puedan considerarse suficiente justificación «meros extractos bancarios o de tarjetas de créditos, en la medida que no conste claramente el producto adquirido y su cuantía».⁹²

En fin, en el fundamento de derecho 9.º se refuta expresamente el argumento gubernamental relativo a la obligación del Estado de respetar el umbral mínimo de imposición de los hidrocarburos que establece la Directiva 2003/96/CE en su artículo 4, cuyo cumplimiento debería llevar, según la Abogacía del Estado, a una minoración del importe del tramo estatal del IVMDH a devolver porque «de acordarse la devolución total de la cuota del IVMDH se produciría un incumplimiento sobrevenido» de aquella directiva. Tras puntualizar que ello no constituía el objeto del recurso, el Tribunal catalán aduce —*i.a.*, que aceptar esta tesis supondría «violentar el carácter vinculante de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de febrero de 2014, el principio de legalidad y la propia primacía del Derecho de la UE», ya que de dicha sentencia «se infiere con claridad [...] la incompatibilidad en su conjunto» de la normativa sobre el céntimo sanitario con el ordenamiento comunitario, esto es, que «seguir aplicando en parte un tributo como el IVMDH, contrario al Derecho de la Unión [...] supondría, a su vez, no asumir el fallo del Tribunal de Justicia de la UE».

A la postre, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña falló el litigio dando la razón al demandante, pero remitiendo los autos a la AEAT para que se determine el montante concreto a retornar según la prueba documental aportada, de tal suerte que lo que efectivamente soportó Transportes Jordi Besora no haya sido devuelto ni esté prescrito. Ello ha significado para el recurrente tener que prolongar unos cuantos meses los más de cinco años transcurridos desde que presentó su primera reclamación en vía administrativa en el 2009, con toda la connotación negativa que ello tiene en el plano económico y en otros, según fue expuesto anteriormente, para hacer efectivo un derecho conferido por el ordenamiento comunitario. Y con el agravante adicional de que el Tribunal catalán sentenció el asunto sin apreciar «méritos para una especial condena en costas» a la Administración, a pesar de que esta había perdido el caso rotundamente (fundamento 10.º).

Esta situación se está repitiendo más allá del litigio *a quo* que dio origen a la sentencia prejudicial, pues se han cursado millares de solicitudes de devolución en vía administrativa en relación con el céntimo sanitario,

⁹² Entre otras, cita las sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de noviembre del 2000, *Roquette Frères*, (C-88/99, Rec. p. I-10465) y 20 de octubre del 2011, *Danfoss* (C-94/10, Rec. p. I-9963).

y muchas de ellas han llegado después a la fase contenciosa-administrativa.⁹³ En diversos recursos decididos recientemente se cita la sentencia prejudicial del Tribunal de Justicia de 27 de febrero del 2014, así como abundante jurisprudencia comunitaria sobre los principios básicos de primacía y efecto directo del Derecho de la UE. Y, tras fallar a favor de los recurrentes, se han devuelto los expedientes a la AEAT para que acredite y reconozca el importe exacto del reembolso en cada caso.

Entre el más de un millar de casos que figuran ya en la base de datos del Poder Judicial,⁹⁴ cabe destacar la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de mayo del 2014, en la que se anulan diversas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central que habían rechazado las reclamaciones de devolución de los ingresos indebidos acogiéndose a una norma de derecho interno, al haber quedado claro que la normativa nacional se oponía a una directiva europea, por lo que «los ingresos realizados en cumplimiento de la norma de Derecho interno han de reputarse indebidos». Pero la Audiencia recuerda que debe completarse el procedimiento administrativo para determinar la concurrencia de los requisitos en cada caso para devolver los ingresos indebidos con la declaración de autoliquidación, por lo que acuerda retrotraer las actuaciones para que sea la Agencia Tributaria la que acredite y reconozca en cada caso el montante del derecho a la restitución de los ingresos indebidos, con los intereses de demora devengados, a la parte recurrente. Y, finalmente, falla la instancia «sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia», a pesar de haber dado la razón a la empresa Apsa Logística.⁹⁵

También hay que reseñar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 14 de noviembre del 2014, que anula la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de noviembre del 2013 por no ser conforme a derecho, reconoce el derecho de la recurrente a que le sean devueltas por la Administración Tributaria las cuotas indebidamente repercutidas en concepto del IVMDH, con los correspondientes intereses de demora. Y, refiriéndose a la alegación del Estado respecto al umbral mínimo de imposición estatal del IVMDH que no habría que devolver para cumplir con la Directiva 2003/96/CE, rechaza que constituya el objeto del presente recurso, afirma que la incompatibilidad del céntimo sanitario con el Derecho de la UE afecta a la totalidad del mismo según resulta de la sentencia prejudicial, y recuerda que incumbe, en todo caso, al Estado español solicitar autorización al Consejo de la UE para aplicar un nivel diferenciado de imposición a determinados carburantes en cumplimiento de la antedicha directiva. En fin, a diferencia de lo que sucede en muchos otros casos, impone las costas causadas en esta instancia «por mitad a la Administración General del Estado y a la Administración Autonómica».⁹⁶

Finalmente, aunque no provenga de un órgano jurisdiccional, cabe resaltar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de abril del 2014, en la que estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Madrid de la AEAT sobre devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del IVMDH y devuelve el expediente para que la oficina gestora compruebe, por no constar en el expediente, si el interesado cumple con los requisitos exigidos para retornar lo ingresado indebidamente, los cuales son que «la repercusión se haya efectuado a través de factura o documento sustitutivo, que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas y no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero y que el obligado tributario

93 Por cuestiones de economía procesal, dado el gran número de consumidores finales afectados por el IVMDH, los diferentes instrumentos colectivos que sirven para tutelar, de forma efectiva, a los perjudicados (acciones colectivas, extensión de efectos de la sentencia, etc.) deberían haber tenido mucha relevancia en el contencioso del céntimo sanitario, pero en la práctica un gran porcentaje de ellos ha optado por hacer individualmente las solicitudes de devolución, las reclamaciones económico-administrativas y los recursos contencioso-administrativos. Para una aproximación general al tema, véase CARBONELL PORRAS, E. (dir.); CABRERA MERCADO, R. (comp.). *Los intereses colectivos en la jurisdicción contencioso-administrativa*. Cizur Menor: Aranzadi, 2014.

94 Así, solo de tribunales contencioso-administrativos aparecen 1165 sentencias de relación con la devolución del IVMDH en la base de datos del Poder Judicial (disponible en línea en: <<http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>>; [consulta: 26 febrero 2015]).

95 SAN (Sala de lo C. A., Sección 7.ª) de 14 de mayo del 2014, recurso núm. 80/2011, ponente Ernesto Mangas González, ROJ: 2018/2014.

96 STSJCL (Sala de lo C. A., Sección 2.ª) 252/2014, de 14 de mayo, recurso núm. 46/2014, ponente María Concepción García Vicario, ROJ: STSJCL 4660/2014.

que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas». Al haber ganado la reclamación, no se impusieron las costas del procedimiento a la parte reclamante.⁹⁷

Cierto es que la declaración del Tribunal de Justicia de la incompatibilidad del IVMDH con la Directiva 92/12/CEE no debe suponer una estimación automática ni total de las reclamaciones en curso, pues hay que acreditar las cantidades solicitadas con la documentación requerida, descontar las cantidades prescritas y evitar las situaciones de doble devolución del mismo pago tributario. Pero que, en los contenciosos en marcha, la Abogacía del Estado alegue sistemáticamente la retroacción del expediente administrativo para que el órgano administrativo competente, esto es, la AEAT, determine el importe exacto de la cuantía a devolver, atendiendo a las circunstancias anteriores; y que, cuando vuelven los expedientes ante la Administración Tributaria, se sucedan ininterrumpidamente los desencuentros con los demandantes, deja pensar que el Gobierno trata de devolver la menor cuantía posible del céntimo sanitario para cuadrar mejor las cuentas del Estado en los márgenes del déficit público permitido a nuestro país por la UE; y de este modo evitar el inicio de alguno de los procedimientos previstos al respecto por el ordenamiento comunitario. Y lo ha conseguido, pues al haber reintegrado en el 2014 solamente 1700 millones de euros (de los casi 4000 millones que no estaban prescritos) ha podido cumplir con la recomendación del Consejo de la UE (5,8 %) para ese año, ya que el déficit público ha sido del 5,7 %, según Eurostat.⁹⁸ Claro que ello representa 2 décimas más del tope del déficit público fijado por el propio Gobierno en el Programa de Estabilidad, que era del 5,5 %, esto es, en torno a 2000 millones de euros más de lo previsto.⁹⁹

A esta poco edificante situación se ha llegado con la contribución de la Comisión, de cuya acostumbrada pasividad tratan de sacar partido habitualmente las autoridades nacionales —españolas y también de otros muchos Estados miembros—, al conocer perfectamente que esta institución suele retrasar durante largos períodos, cuando no *sine die*, el ejercicio de las competencias que los Tratados le han conferido, basándose en su amplio poder de apreciación en el recurso de incumplimiento,¹⁰⁰ como se ha visto en otros supuestos,¹⁰¹ y nos parece que lamentablemente sucede también en este caso.¹⁰²

97 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (Sala 2.ª, Vocalía 8.ª) de 24 de abril de 2014, recurso núm. 3953/2011. Disponible en línea en: <<http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTeac/>>.

98 Eurostat ha fijado en el 5,7 % (61 391 millones de euros) el déficit de España en el 2014 y en el 5,8 % si se incluyen las ayudas públicas a la banca (disponible en línea en: <<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/6796757/2-21042015-AP-EN.pdf/2a3922ae-2976-4aef-b6ce-af19bde6a236>>; consulta: 22 abril 2015).

99 Véase la Recomendación del Consejo encaminada a poner fin a la situación de déficit público excesivo en España, de 29 de mayo del 2013, COM(2013) 383 final (disponible en línea en: <http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/30_edps/126-07_commission/2013-05-29_es_126-7_commission_es.pdf>). Cabe apuntar que, en febrero del 2015, la Comisión Europea ha advertido a España que ha hecho avances, pero sigue teniendo algunos desequilibrios macroeconómicos importantes (en particular, el incremento considerable de la deuda pública y el elevado nivel de desempleo) que hacen temer que no pueda cumplir con la tasa de déficit del 2,8 % prevista para el final del 2016, por lo que le ha pedido que tome acciones decisivas para reconducir su economía, y le ha avisado de que seguirá bajo supervisión dentro del programa reservado a países que han recibido asistencia financiera comunitaria («Informe sobre España 2015, con un examen exhaustivo relativo a la prevención y la corrección de los desequilibrios Macroeconómicos», COM(2015) 85 final (disponible en línea en: <http://ec.europa.eu/economy_finance/eu/countries/spain_es.htm>; consulta: 26 febrero 2015). Sobre los procedimientos previstos en la UE para controlar que las cuentas públicas de los Estados miembros estén saneadas, véase OLESTI RAYO, A. (coord.). *Crisis y coordinación de políticas económicas en la Unión Europea*. Barcelona: Marcial Pons y Centre d'Estudis Internacionals, 2013.

100 En general, sobre el recurso de incumplimiento, y en particular su fase precontenciosa ante la Comisión, véase LLOPIS CARRASCO, R. M. «El recurso por incumplimiento en el derecho de la UE». En: BENEYTO PÉREZ, J. M. (dir.); MAILLO GONZÁLEZ-ORUS, J.; BECERRIL ATIENZA, B. (coords.). *Tratado de Derecho y Políticas de la Unión Europea*. Vol. 5, ob. cit., p. 221-320.

101 Por ejemplo, respecto a la actitud de la Comisión en relación con la recuperación de ayudas estatales ilegales, es muy ilustrativo el título (y contenido) del artículo de ORDÓÑEZ SOLÍS, D. «El caso MAGEFESA y la recuperación judicial forzosa de ayudas ilegales (¡que 20 años no es nada... y 20 millones de euros tampoco!)». *Unión Europea Aranzadi*, núm. 2 (2013), p. 23-42.

102 Se ha llegado a afirmar que la actuación de la Comisión en el procedimiento de infracción contra España por el céntimo sanitario cimenta «prácticas claramente arbitrarias» porque, si no se llevó el caso ante el Tribunal de Justicia, a pesar de haberse iniciado el expediente de infracción en el 2002, fue por «pura arbitrariedad administrativa» (IBÁÑEZ GARCÍA, I. «Graves ausencias procedimentales en el Derecho administrativo de la Unión Europea». WP IDEIR, núm. 21 [2014], p. 64).

6 A modo de conclusión

El 27 de febrero del 2014, el Tribunal de Justicia de la UE dictó sentencia declarando que era contrario al Derecho comunitario el IVMDH, más conocido popularmente como *el céntimo sanitario*, que había aprobado España por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, y gracias al cual las dieciséis Comunidades Autónomas en que se aplicó ingresaron más de 13 000 millones de euros durante su vigencia entre el 2002 y el 2012.

El análisis llevado a cabo del procedimiento que hay que seguir y de la documentación que hay que aportar para conseguir parcialmente (por los períodos no prescritos) el reintegro de las cuotas del céntimo sanitario pagadas durante aquel período ha puesto de manifiesto que la prueba exigida en España es muy difícil, cuando no imposible, en un número de casos demasiado elevado, que afectan especialmente a los particulares adquirentes de los productos gravados. Es bien ilustrativo el tiempo que puede llevar, los costes económicos que acarrea iniciar el procedimiento, los documentos que hay que aportar, la asesoría especializada a la que hay que recurrir, etc.

En nuestra opinión, este estado de cosas tiene muy difícil acomodo en la jurisprudencia comunitaria sobre la devolución de lo indebido y puede ser fuente de futuros conflictos, en la medida en que las resoluciones de la AEAT, basadas en la aplicación de tal normativa, que sean contrarias total o parcialmente al derecho de los afectados a recuperar el IVMDH indebidamente pagado podrán ser impugnadas ante los Tribunales Económico-Administrativos y, en su caso, los órganos de la jurisdicción contenciosa-administrativa. Y, adicionalmente, podrán incoarse las acciones previstas en nuestro ordenamiento para exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por los daños y perjuicios sufridos por la infracción de las obligaciones comunitarias.

Dado que el período efectivo de devolución por la AEAT comenzó a finales de septiembre del 2014 y su restrictiva posición defendida frente a las solicitudes de rectificación instruidas, la litigiosidad continuará creciendo,¹⁰³ por lo que es bien probable que falten todavía bastantes meses, inclusive varios años, para el cumplimiento completo de la sentencia prejudicial. Y, mientras tanto, no cabe descartar que se evacuen en los procedimientos internos nuevas peticiones prejudiciales al Tribunal de Justicia para resolver los interrogantes que esta temática todavía suscita ni, llegado el caso, que, para hacer efectivo un derecho conferido por el ordenamiento comunitario, se recurra a actuaciones más expeditivas —como una huelga—¹⁰⁴ o, incluso, que la Comisión se decida a abrir, de oficio o tras denuncia de los interesados, un nuevo expediente de infracción contra España, en este caso por los problemas aflorados en la ejecución de la sentencia prejudicial en razón de la normativa y práctica restrictivas seguidas en la devolución del IVMDH indebido.¹⁰⁵ El camino para obtener el reembolso del céntimo sanitario se presenta, pues, todavía como largo, empinado y sinuoso.

103 Así lo presagia que el Ministerio de Hacienda recomiende a los contribuyentes que no estén de acuerdo con la devolución recibida que recurran ante los tribunales internos una vez hecho el reintegro (*La Vanguardia*, 30 octubre 2014, p. 47).

104 Cabe traer a colación que ya los transportistas amenazaron con hacer una huelga durante los días del 17 al 19 de noviembre del 2014 para hacer patente su disconformidad con el hecho de que el Ministerio de Hacienda les reembolsase solo parcialmente el tramo estatal del IVMDH no prescrito, esto es, con un recorte de entre 400 y 500 millones de euros de lo que ellos habían pagado (*La Vanguardia*, 30 octubre 2014, p. 47). Ante esta amenaza de paro total, y el coste estimado que representaría llevarla a cabo (estimado en unos 1450 millones de euros), el Gobierno anunció que devolvería íntegramente el tramo estatal no prescrito, negociando con Bruselas la fórmula para que ello no fuera considerado una ayuda de estado, y el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas firmó un acuerdo con las patronales del transporte en España comprometiéndose a devolver el 80 % del IVMDH antes del 31 de diciembre del 2014 (*El Mundo*, 8 noviembre 2014, p. 32). Este cambio de actitud gubernamental llevó a desconvocar la huelga anunciada.

105 A fin de cuentas, la Comisión ya incoó un expediente de infracción en el 2002 por este tema *ex* artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la UE y, de oficio o tras denuncia de particular, bien podría hacerlo de nuevo y ahora sí llegar ante el Tribunal de Justicia si bien por la vía del artículo 260. Cabe apuntar que más de la mitad de los expedientes de infracción se inician tras denuncia de particular, según ponen de manifiesto los informes anuales de la Comisión sobre el control de la aplicación del Derecho Comunitario (disponibles en línea en: <http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/index_en.htm>). Y esa denuncia (o denuncias, pues pueden ser múltiples y agruparse por la Comisión) es posible presentarla inclusive a través de Internet (véase como formularla y la solicitud a cumplimentar en <http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/make_a_complaint_es.htm>).

7 Bibliografía

ALONSO GARCÍA, M. C. «La responsabilidad patrimonial del Estado legislador». En: QUINTANA LÓPEZ, T. (dir.); CASARES MARCOS, A. B. (coord.). *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública. Estudio general y ámbitos sectoriales*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2013, p. 503-550.

ALONSO GARCÍA, R.; UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, J. I. (dirs.). *La cuestión prejudicial europea*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 2014.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; COLLADO YURRITA, M. A. (dirs.). *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*. 2.^a ed. Barcelona: Atelier, 2013.

ARIAS RODRÍGUEZ, J. M. «El principio de autonomía institucional y procesal y sus relaciones con los principios fundamentales comunitarios». En: MARTÍNEZ-CALCERRADA Y GÓMEZ, L. M. (coord.). *Homenaje a Don Antonio Hernández Gil*. Vol. 1. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, p. 443-476.

ARMENGOL FERRER, F.; CIENFUEGOS MATEO, M. «La legislación española sobre el céntimo sanitario ante el derecho de la Unión Europea. Comentario a la sentencia del tribunal de justicia de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora S. L. c. Generalitat de Catalunya*». *Revista General de Derecho Europeo* (iustel.com), núm. 35 (enero 2015).

BARAV, A. «El contencioso sobre restitución de tributos nacionales recaudados en violación del Derecho comunitario». *Revista de Instituciones Europeas*, núm. 16 (1989-3), p. 659-690.

CAAMAÑO ANIDO, M. A. «Nulidad de la norma tributaria y devolución de ingresos indebidos». *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 1 (1997), p. 167-180.

CALVO VÉRGEZ, J. *Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos*. Madrid: Iustel, 2009.

— «El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos». *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5 (2012), p. 165-180.

— «Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos». *Quincena Fiscal*, núm. 22 (2012), p. 41-68.

CARBONELL PORRAS, E. (dir.); CABRERA MERCADO, R. (comp.). *Los intereses colectivos en la jurisdicción contencioso-administrativa*. Cizur Menor: Aranzadi, 2014.

CIENFUEGOS MATEO, M. *Las sentencias prejudiciales de interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en los Estados miembros. Estudio de los efectos de la interpretación perjudicial y de su aplicación por los jueces y magistrados nacionales*. Barcelona: J. M. Bosch, 1998.

— «Juez nacional – Tribunal de Justicia: la cuestión prejudicial». En: BENEYTO PÉREZ, J. M. (dir.); MAILLO GONZÁLEZ-ORUS, J.; BECERRIL ATIENZA, B. (coords.). *Tratado de Derecho y Políticas de la Unión Europea*. Vol. 5 (*Sistema jurisdiccional de la UE*), Cizur Menor: Aranzadi-Thomson-Reuters, 2012, p. 549-624.

COBREROS MENDAZONA, E. «El principio de responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea (Construcción y elementos en el ordenamiento europeo y su aplicación por el ordenamiento estatal). En: BENEYTO PÉREZ, J. M. (dir.); MAILLO GONZÁLEZ-ORUS, J.; BECERRIL ATIENZA, B. (coords.). *Tratado de Derecho y Políticas de la Unión Europea*. Vol. 4 (*Las fuentes y principios del Derecho de la Unión Europea*), Cizur Menor: Aranzadi-Thomson-Reuters, 2011, p. 601-663.

— «La exigibilidad del requisito de la violación suficientemente caracterizada al aplicar en nuestro ordenamiento el principio de la responsabilidad patrimonial de los Estados por el incumplimiento del Derecho de la Unión Europea». *Revista de Administración Pública*, núm. 196, 2015, p. 11-59.

GARCÍA MARTÍNEZ, A., «La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos». *Crónica Tributaria*, núm. 103 (2002), p. 39-58.

GRÁVALOS OLIVELLA, J. «La responsabilidad patrimonial del Estado como vía de recuperación de ingresos tributarios indebidos». *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 26 (2010), p. 66-71.

IBÁÑEZ GARCÍA, I. «Graves ausencias procedimentales en el Derecho administrativo de la Unión Europea». WP IDEIR, núm. 21 (2014), p. 1-74.

— «¿Réquiem por la acción de responsabilidad patrimonial por actos legislativos tributarios?». *ECJ Leading Cases*, año IV, vol. 2 (2015), post de 15 de abril de 2015, en <<http://wp.me/p2wsiA-1oK>>.

JANER TORRES, J. D. *La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos nacionales por infracción del Derecho comunitario*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2002.

LLOPIS CARRASCO, R. M. «El recurso por incumplimiento en el derecho de la UE». En: BENEYTO PÉREZ, J. M. (dir.); MAILLO GONZÁLEZ-ORUS, J.; BECERRIL ATIENZA, B. (coords.). *Tratado de Derecho y Políticas de la Unión Europea*. Vol. 5 (*Sistema jurisdiccional de la UE*) Cizur Menor: Aranzadi-Thomson-Reuters, 2012, p. 221-320.

MARTÍNEZ MICÓ, J. G. «Vías para obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos: la devolución de ingresos indebidos por contrarios al Derecho comunitario y la responsabilidad patrimonial del Estado por liquidaciones derivadas de normas declaradas nulas o inconstitucionales». En: ORDÓÑEZ SOLÍS, D. (coord.). *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España. Derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa. Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente*. Madrid: La Ley, 2013, p. 503-560.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comunitario*. Oviedo: Septem Ediciones, 2003.

ORDÓÑEZ SOLÍS, D. «La nulidad (devolución de lo indebido) y la responsabilidad (indemnización de los particulares) por infracción del Derecho de la Unión Europea en el Derecho tributario español». *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, núm. 27 (2012), p. 9-28.

— «El caso MAGEFESA y la recuperación judicial forzosa de ayudas ilegales (¡que 20 años no es nada... y 20 millones de euros tampoco!). *Unión Europea Aranzadi*, núm. 2 (2013), p. 23-42.

PEDRAZ CALVO, M. «Jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad patrimonial por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea». *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, núm. 19 (noviembre-diciembre 2010), p. 29-44.

RODRÍGUEZ CARBAJO, J. R. «La responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de las normas internas que infringen el Derecho comunitario: ¿punto final?». *Diario La Ley*, núm. 8424 (19 noviembre 2014), p. 1-9.

RUIZ LÓPEZ, M. A. «Retrospectiva y alcance actual de la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador». *Revista Digital Facultad de Derecho*, núm. 6 (2013), p. 66-95.

SARMIENTO RAMÍREZ, D. «Los freelance del Derecho comunitario: la desfiguración de la doctrina CILFIT». En: HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.; ZAMORA ZARAGOZA, F. J. (dirs.). *La articulación entre el Derecho comunitario y los derechos nacionales: algunas zonas de fricción*. Madrid: CGPJ, 2007, p. 371-438.