



MINISTERIO
DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

SUBSECRETARÍA

SECRETARÍA GENERAL TÉCNICA

SUBDIRECCIÓN GENERAL DE RECURSOS,
RECLAMACIONES Y RELACIONES
CON LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

O F I C I O

S/REF.

N/REF. HA/A/001776/2015

FECHA 04 de marzo de 2015

ASUNTO NOTIFICACIÓN RESOLUCIÓN

Con fecha 27 de febrero de 2015 se ha dictado la Resolución, cuya copia se adjunta, en relación con la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador con la referencia arriba indicada con fundamento en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, relativa al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Lo que le traslado para su conocimiento y efectos oportunos, significándole que la presente Resolución pone fin a la vía administrativa y que contra la misma podrá interponer los recursos que se indican en su parte dispositiva.

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS SUBDIRECCIÓN GENERAL DE RECURSOS, RECLAMACIONES Y RELACIONES CON LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA	
- 4 MAR 2015	
SALIDA	331



Acuerdo por el que se resuelven las solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formuladas por quienes se citan en los Anexos I, II y III, con sustento en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, en relación con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

El Consejo de Ministros ha examinado las solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formuladas por quienes se citan en los Anexos I, II y III, con sustento en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, en relación con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

ANTECEDENTES

1.- El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) se creó por el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31). Dicho precepto estableció lo siguiente:

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

Uno. Naturaleza.

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

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

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



Dos. Ámbito territorial de aplicación.

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

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

Tres. Ámbito objetivo.

1. Los hidrocarburos que se incluyen en el ámbito objetivo de este impuesto son las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno, tal como se definen en el artículo 49 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

2. También se incluyen en el ámbito objetivo:

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

b) Los productos distintos de los citados en el apartado 1 anterior que, con excepción del gas natural, del metano, del gas licuado del petróleo, demás productos equivalentes, se destinen a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburante o para aumentar el volumen final de un carburante.

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

[...]

Cinco. Hecho imponible.

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

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

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



[...]

Siete. Sujetos pasivos.

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

[...]

Nueve. Base imponible.

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

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

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

Diez. Tipo de gravamen.

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

2. El tipo estatal será el siguiente:

a) Gasolinas: 24 euros por 1.000 litros.

b) Gasóleo de uso general: 24 euros por 1.000 litros.

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

d) Fuelóleo: 1 euro por tonelada.

e) Queroseno de uso general: 24 euros por 1.000 litros.

f) Queroseno de calefacción: 6 euros por 1.000 litros.

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

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

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

Once. Repercusión del impuesto.



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

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

[...].

La creación de este tributo se produjo en el marco del proceso de reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas desarrollado en 2001, en el curso del cual se estudiaron diversas alternativas para atribuirles competencias que les permitiesen incrementar la recaudación tributaria de los impuestos indirectos sobre los hidrocarburos, como medio de financiación de las nuevas competencias que asumirían.

En este sentido, el IVMDH tenía la consideración de tributo cedido por el Estado a las Comunidades Autónomas en virtud del artículo 25.1.o) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19), por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (LOFCA).

2.- La disposición final cuarta de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, (BOE del 30), introdujo el apartado seis bis en el artículo 9 de la Ley 24/2001, dedicado a la «Devolución de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico respecto del gasóleo de uso profesional». De conformidad con dicho precepto:

«1. a) Las Comunidades Autónomas que hayan fijado un tipo de gravamen autonómico para el gasóleo de uso general podrán no aplicar dicho tipo en todo o en parte, en las condiciones establecidas en este número, al gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de los vehículos descritos en el apartado 3 siguiente y respecto del cual sea aplicable la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos regulada en el artículo 52 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.



b) La no aplicación de dicho tipo a que se refiere el párrafo anterior se llevará a cabo mediante la devolución total o parcial de las cuotas del impuesto satisfechas o soportadas por la aplicación del mismo al referido gasóleo».

En este mismo sentido, en su redacción anterior a la actual, el artículo 52 de la LOFCA establecía:

«1. En el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico dentro de la siguiente banda:

- a) Gasolinas: desde 0 hasta 48 euros por 1.000 litros.*
- b) Gasóleo de uso general: desde 0 hasta 48 euros por 1.000 litros.*
- c) Gasóleo de usos especiales y de calefacción: desde 0 hasta 12 euros por 1.000 litros.*
- d) Fuelóleo: desde 0 hasta 2 euros por tonelada.*
- e) Queroseno de uso general: desde 0 hasta 48 euros por 1.000 litros.*

El límite superior de la banda podrá ser actualizado por Ley de Presupuestos Generales del Estado.

2. La competencia normativa podrá ejercerse bien en todos los productos gravados, bien solo en alguno de ellos.

Cuando se trate de gasóleo de uso general, las Comunidades Autónomas podrán no ejercer, en todo o en parte, la competencia normativa en relación con el gasóleo al que resulte aplicable la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos establecida en el artículo 52 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En tal caso, la no aplicación total o parcial del tipo de gravamen autonómico revestirá la forma de devolución parcial del impuesto previamente satisfecho respecto del referido gasóleo, en los términos que establezca la normativa reguladora del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En el supuesto indicado la Comunidad Autónoma fijará el tipo de devolución, cuyo importe no podrá exceder del importe del tipo de gravamen autonómico al que hubiera tributado el indicado gasóleo.

3. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de aplicación de los tributos.

4. El tipo de gravamen autonómico será el que corresponda en función del punto de conexión establecido en el artículo 44».

3.- Tras conversaciones de carácter informal, la Comisión Europea inició procedimiento de infracción 2002/2315 mediante carta de emplazamiento notificada el 18 de julio de 2003, al considerar que el IVMDH no resultaba conforme a lo dispuesto en 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 adelante, Directiva 92/12). Dicho procedimiento quedó paralizado durante más de tres años. En 2007 se iniciaron de nuevo negociaciones, que dieron lugar a un dictamen motivado de la citada institución, de fecha 8 de mayo de 2008. El 20 de noviembre de ese año, finalmente se acordó la suspensión del procedimiento de infracción por parte de la Comisión Europea, fruto del acuerdo alcanzado con las autoridades españolas.

4.- Paralelamente, diversos contribuyentes, obligados al pago del tributo, iniciaron procedimientos de diversas clases para obtener la devolución de los ingresos efectuados por el IVMDH, basándose en la consideración de que el mismo podría resultar contrario a lo dispuesto en la Directiva 92/12. Dichas reclamaciones fueron desestimadas en la vía económico-administrativa, habiéndose recurrido tales fallos ante la jurisdicción contencioso-administrativa, solicitando ante los órganos judiciales la formulación de la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

Pese a que en diversos procedimientos los Tribunales desestimaron la petición, fallando los recursos contencioso-administrativos a favor de la Administración, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña decidió plantear la cuestión prejudicial mediante auto de 29 de noviembre de 2011, dando lugar al procedimiento C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, en el que se dictó la Sentencia de 27 de febrero de 2014, que estableció que la Ley 24/2001 vulneraba el ordenamiento de la Unión Europea, al considerar que el impuesto tenía una finalidad presupuestaria que no puede entenderse como finalidad específica en el sentido de la Directiva 92/12, por lo que resulta incompatible con la misma. Además, rechaza la limitación de los efectos de la sentencia por entender que las autoridades españolas (tanto la Administración central como la Generalitat de Cataluña) no reunían el requisito de la buena fe a estos efectos.

En este sentido, la sentencia concluye: *«El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de*



medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente».

5.- Mediante escritos presentados en diversas fechas, comprendidas entre el 10 de marzo de 2014 y el 9 de febrero de 2015, por quienes se citan en los Anexos I, II y III del presente Acuerdo, se formularon, con sustento en la referida sentencia del TJUE, sendas solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, instando el abono de los importes que asimismo se detallan en dicho Anexos, en concepto de IVMDH durante distintos periodos, comprendidos entre los años 2002 y 2010.

Como fundamento se argumenta, en síntesis, que la infracción del Derecho de la Unión Europea genera el deber de reparación del daño antijurídico; daño que se concreta en el hecho de haber soportado la carga de un tributo, el IVMDH, que hasido declarado contrario al Derecho comunitario.

6.- Con fechas 1 y 16 de julio de 2014, respectivamente, han emitido informes sobre las reclamaciones de responsabilidad patrimonial la Abogacía del Estado en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y la Dirección General de Tributos.

7.- Se ha prescindido del trámite de audiencia, previo a la redacción de la propuesta de resolución, previsto en los artículos 84.1 y 11, respectivamente, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAP-PAC), y del Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial, aprobado mediante Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, habida cuenta de que no figuran en las presentes actuaciones, ni se toman en consideración otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por los propios reclamantes, tal como permite el artículo 84.4 de la Ley 30/1992, y se ha informado por el Consejo de Estado en el dictamen, entre otros, 2.480/95, de 7 de marzo de 1996, para casos similares; debiendo reseñarse a estos efectos que los informes aludidos en el antecedente anterior contienen únicamente consideraciones de naturaleza estrictamente jurídica.

8.- De conformidad con lo establecido en el artículo 142.3 de la LRJAP-PAC, con fechas 6 de noviembre de 2014 y 22 de enero de 2015, ha emitido dictámenes la Comisión Permanente del Consejo de Estado (dictámenes n.º 997/2014 y 1.117/2014) en relación con las reclamaciones que —siguiendo a estos efectos el criterio reiteradamente establecido por el Tribunal Supremo a efectos de



cuantía en materia casacional (sentencia de 29 de diciembre de 1998, entre otras muchas)— superan la cuantía mínima de 50.000 euros y que se citan en los Anexos I y II, respectivamente.

9.- Dada la identidad sustancial de las presentes reclamaciones, procede su acumulación a efectos de su resolución conjunta, de conformidad con lo establecido en el artículo 73 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Con carácter previo al examen de la cuestión de fondo planteada, resulta obligado establecer la naturaleza de las acciones ejercitadas, en la medida en que ello determina el órgano competente para conocer de las mismas.

Las reclamaciones se fundan en la responsabilidad del Estado legislador derivada del incumplimiento del Derecho comunitario declarado por la Sentencia del TJUE, de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, por lo que resulta competente para su resolución el Consejo de Ministros, según el Tribunal Supremo tiene reiteradamente señalado en sentencias como la de 16 de diciembre de 2004, a la que se remite, entre otras, la de 16 de noviembre de 2010.

SEGUNDO.- El TJUE ha estimado que el principio de la responsabilidad del Estado por los daños causados a los particulares como consecuencia de la violación del Derecho comunitario es inherente al sistema de los Tratados.

Si bien el principio de responsabilidad de los Estados miembros por la falta de transposición en plazo de las Directivas comunitarias, imponiéndoles la obligación de reparar los daños causados a los particulares en razón de tal ausencia de transposición, fue establecido, por vez primera, por el TJUE en la sentencia *Francovich*, de 19 de noviembre de 1991, siendo consagrado en numerosas sentencias posteriores, entre ellas, las sentencias *Wagner Miret* (16 de diciembre de 1993), *Faccini Dori* (14 de julio de 1994), puede afirmarse que la enunciación del principio general de responsabilidad por incumplimiento del Derecho comunitario, comprensivo de cualquier violación del Derecho comunitario imputable al Estado, arranca de la sentencia *Factortame III*, de 5 de marzo de 1996, dictada en los asuntos acumulados C-46/93, *Brasserie du pêcheur*, y C-48/93, *Factortame*, que estableció que «el principio conforme al cual los Estados miembros están obligados a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho Comunitario que les sean imputables, es aplicable cuando el incumplimiento reprochado sea atribuido al legislador nacional».



Al amparo de esta sentencia, cuya doctrina seguirán otras posteriores —así, entre otras, las de 26 de marzo de 1996 (asunto *British Telecommunications*) y 8 de octubre de 1996 (asunto *Dillenkofer*)—, hay que establecer que esta responsabilidad por acción u omisión normativa de los Estados miembros está sujeta a los siguientes requisitos:

- 1.- «Que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares».
- 2.- «Que la violación esté suficientemente caracterizada».
- 3.- «Que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las personas afectadas».
- 4.- Que la lesión sea evaluable económicamente e individualizada.

Y aún a este respecto, cabría plantearse si el incumplimiento de la norma comunitaria habría de ser declarado por el TJUE para constituir de este modo uno de los presupuestos objetivos de la responsabilidad exigible, en su caso, al Estado incumplidor. Pues bien, no puede aceptarse tal hipótesis, ya que, como precisa la propia sentencia *Factortame III*, ello «sería contrario al principio de efectividad del Derecho Comunitario»; de esta forma, dicho incumplimiento puede ser así declarado por el propio órgano administrativo que conozca de la reclamación presentada o, en su caso, por el órgano jurisdiccional nacional competente.

Por último, cabe señalar que la sentencia *Francovich*, aplicando el principio de autonomía institucional, establece que, «a falta de una normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y regular las modalidades procesales o los recursos jurisdiccionales dedicados a garantizar la plena protección de los derechos y de los justiciables en virtud del Derecho comunitario».

TERCERO.- La primera cuestión que ha de examinarse estriba en determinar si las pretensiones indemnizatorias formuladas han sido deducidas o no dentro del plazo legalmente establecido, a cuyo efecto, según el artículo 142.4, inciso último, de la Ley 30/1992, «el derecho a reclamar prescribe al año de haberse dictado la sentencia definitiva»; y, según el mismo artículo, apartado 5, «en todo caso, el derecho a reclamar prescribe al año de ... manifestarse su efecto lesivo» (del hecho o acto motivador de la indemnización).

La jurisprudencia ha consagrado la doctrina de que este plazo anual ha de computarse desde el momento en que pudo ejercitarse la acción. En este sentido se pronuncian las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 1973, 20 de junio de 1976, 29 de abril de 1977, 11 de octubre de 1982 y 22 de noviembre de 1985, entre otras muchas.



En el presente caso, el fundamento de la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador lo constituye la declaración de incumplimiento del Derecho comunitario por parte de la norma legal en que tuvieron su amparo los ingresos por el IVMDH. De este modo, hay que establecer que el cómputo del plazo comienza en la fecha en que se produjo tal declaración de incumplimiento, en la medida en que es esta la que podría haber puesto de manifiesto un eventual efecto lesivo en la aplicación de la normativa nacional, pues es tal declaración la que por primera vez permite tener conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria y, por consiguiente, hacen posible el ejercicio de la acción. De ahí que el *dies a quo* para el cómputo de ese plazo de un año haya de situarse en el 14 de abril de 2014, fecha de publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia del TJUE de 27 de febrero anterior; y por ello es obligado establecer que las presentes reclamaciones, formuladas entre el 10 de marzo de 2014 y el 9 de febrero de 2015, han sido interpuestas dentro del plazo legalmente establecido, lo que determina su admisibilidad formal.

CUARTO.- Como señala el Consejo de Estado en su dictamen de 6 de noviembre de 2014 (dictamen n.º 997/2014), *«con carácter previo a su análisis por separado, y aunque no ha sido expresamente empleado por los reclamantes, conviene detenerse en el argumento según el cual, en virtud de los principios de equivalencia y efectividad, no debería tenerse en cuenta el requisito clave de la "violación suficientemente caracterizada", pues en el presente caso se podría incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos según la legislación española de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.*

Ante todo, debe recordarse que la responsabilidad de los Estados miembros por infracciones del Derecho de la Unión Europea ha de depurarse según las reglas sustantivas europeas, es decir conforme a "los tres requisitos contemplados anteriormente [que] 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" (STJ de 5 de marzo de 1996, Brasserie du Pecheur-Factortame, asuntos C-46/93 y C-48/93, apartado 66). Para analizar en este caso el eventual desplazamiento de las normas europeas en virtud del régimen nacional en su caso más favorable, habría de partirse de la norma establecida al efecto por el artículo 139.3 de la Ley 30/1992: "Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezcan en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos". Parece claro que la estricta regla que rige en nuestro Derecho la responsabilidad del Estado legislador no resultaría a



estos efectos más beneficiosa, de modo que habrá de examinarse la solicitud de indemnización conforme a las reglas europeas y de acuerdo al régimen general de responsabilidad de la Ley 30/1992, como cauce más favorable para la viabilidad de la acción.

*Ya en esta última perspectiva, las reglas que determinan el cauce a seguir por la reclamación (en la que puede llamarse vertiente procesal) son las establecidas en la legislación española, que deberán aplicarse de manera que las condiciones de fondo y de forma establecidas no puedan ser menos favorables que las referentes a reclamaciones semejantes de naturaleza interna [principio de equivalencia] y no puedan articularse de manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización [principio de efectividad] (apartado 112 de la Sentencia del Tribunal de Justicia citada por el reclamante, de 23 de abril de 2008, *The Test Claimants in the CFC and Oividend Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue*, asunto C-201/05)».*

QUINTO.- Sentado lo anterior, es obligado establecer que, como antes hemos señalado, el TJUE exige, para la declaración de responsabilidad patrimonial de los Estados miembros derivada de un incumplimiento de la normativa comunitaria, entre otros requisitos, que tal violación esté suficientemente caracterizada, esto es, que el Estado en cuestión haya transgredido de forma grave y manifiesta los límites de sus poderes discrecionales; requisito este que no se cumple en el presente caso, dado que no existe una inobservancia manifiesta y grave por parte del legislador español de los límites impuestos a su facultad de apreciación.

Esta evaluación corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, que son los únicos competentes para determinar los hechos y calificar la infracción correspondiente del Derecho comunitario. No obstante, el Tribunal de Justicia fija en su sentencia *Factortame III* algunas orientaciones básicas para ello al decir: «Entre los elementos que el órgano jurisdiccional competente puede tener que considerar, debe señalarse el grado de claridad y de precisión de la norma vulnerada, la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias, el carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o del perjuicio causado, el carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, la circunstancia de que las actitudes adoptadas por una Institución comunitaria hayan podido contribuir a la omisión, la adopción o al mantenimiento de medidas o de prácticas nacionales contrarias al Derecho comunitario. 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».



En este sentido, resulta especialmente significativa la sentencia del Tribunal de la Unión, de 4 de julio de 2000 (Asunto C-352/98, *Bergaderm*), que señala que «el régimen establecido por el Tribunal de Justicia sobre la base de esta disposición, tiene en cuenta, entre otros aspectos, la complejidad de las situaciones que deben ser reguladas, las dificultades de aplicación o de interpretación de los textos y, más particularmente, el margen de apreciación de que dispone el autor del acto controvertido (sentencia de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 43)», concluyendo, a este respecto, que «el criterio decisivo para considerar que una violación del Derecho comunitario está suficientemente caracterizada es el de la inobservancia manifiesta y grave, por parte tanto de un Estado miembro como de una Institución comunitaria, de los límites impuestos a su facultad de apreciación (sentencias *Brasserie du pêcheur* y *Factortame*, antes citada, apartado 55, y de 8 de octubre de 1996, *Dillenkofer* y otros, asuntos acumulados C-178/94, C-179/94 y C-188/94 a C-190/94, Rec. p. I-4845, apartado 25)».

Pues bien, —y reproducimos los términos del informe emitido por la Abogacía del Estado—, «la Ley controvertida no se aprobó en el proceso de transposición de ninguna directiva comunitaria, es decir, no se adoptó para dar cumplimiento a la obligación concreta y determinada de transposición. Por el contrario, la creación del IVMDH supuso una actuación del legislador en un ámbito en que disponía de un amplio margen de apreciación, ya que podía legítimamente establecer tributos que gravasen los hidrocarburos con la única limitación de que respetasen los límites impuestos por el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. Y no cabe duda de que tales límites distan mucho de ser claros y precisos.

En efecto, el concepto de "finalidad específica" empleado por el artículo 3.2 de la Directiva 92/12, es un concepto jurídicamente indeterminado, cuya definición no se establecía de manera clara en la propia norma, otorgando a los Estados miembros un margen de apreciación discrecional a la hora de interpretarlo y aplicarlo.

De hecho, no puede olvidarse que existen pronunciamientos de diferentes Tribunales Superiores de Justicia que vienen a reconocer la incertidumbre existente en la materia. Así, antes del pronunciamiento del TJUE hubo tres Tribunales Superiores de Justicia que, al conocer de recursos en esta materia, fallaron a favor de la compatibilidad del IVMDH con las disposiciones de Derecho de la Unión (sentencias del TSJ de La Rioja de 19 y 21 de febrero de 2011, del TSJ de Baleares de 8 de septiembre de 2011, y tres sentencias del TSJ de Castilla y León de 20 de octubre de 2011). Por otra parte, una vez conocido el fallo del TJUE, ninguno de los Tribunales Superiores de Justicia que han dictado sentencias en recursos relativos a la solicitud de rectificación de autoliquidaciones por IVMDH



han considerado oportuna la imposición de costas procesales a la Administración, a consecuencia de apreciar temeridad o mala fe en su actuación, de forma que vienen a reconocer de forma tácita que la materia litigiosa no era clara y evidente. De hecho, algunos de estos Tribunales Superiores de Justicia se han manifestado expresamente sobre la cuestión, afirmando que "el supuesto presentaba serias dudas de Derecho, como lo demuestran los pronunciamientos desestimatorios de distintos Tribunales Superiores de Justicia, cuya doctrina no se correspondía con el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea" (Sentencia del TSJ de Andalucía de 6 de marzo de 2014, recurso contencioso administrativo nº 837/2010), o justificando, de forma muy fundamentada, la inexistencia de mala fe de la Administración en el presente caso (Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 31 de marzo de 2014, en el recurso contencioso-administrativo 487/10).

En segundo lugar, con relación a la conducta de las Instituciones de la UE, no puede negarse que la actuación de la Comisión contribuyó claramente al mantenimiento en vigor de las medidas contrarias al ordenamiento de la Unión, ya que, habiendo iniciado un procedimiento de infracción contra el Reino de España en el año 2002, lo mantuvo en suspenso desde el año 2008, sin que finalmente se llegase a interponer demanda de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia.

Cierto es que este último argumento fue planteado ante el TJUE a efectos de probar la buena fe del Reino de España con el objetivo de que por dicho Tribunal se limitara en el tiempo de los efectos de la sentencia, y que el mismo no fue entonces acogido. Pero ello no debe llevar sin más a la conclusión de que el TJUE considera que en el presente caso se produjo una violación suficientemente caracterizada del ordenamiento europeo, pues uno y otro concepto no son coincidentes.

Así, la limitación en el tiempo de los efectos de una sentencia del TJUE constituye una excepción a una regla general. Así, en la propia Sentencia Transportes Jordi Besora, ECLI:EU:C:2014:108, se señaló:

"41. Solo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka, C 402103, Rec. p. 1199, apartado 51; de 3 de junio de 2010, Kalinchev, C 2109, Rec. p. 1 4939, apartado 50, y Santander Asset Management SGJJC y otros, antes citada, apartado 59).

42. Más concretamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy concretas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves



debidas, en particular, al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos observados por otros Estados miembros o por la Comisión (véanse, en particular, las sentencias de 27 de abril de 2006, Richards, C 423104, Rec. p. 1 3585, apartado 42; Kalinchev, antes citada, apartado 51, y Santander Asset Management SGJJC y otros, antes citada, apartado 60)".

Es decir, para que concurra buena fe como requisito para la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia del TJUE es necesario, no solo que existan dudas sobre la aplicación del derecho comunitario, sino que, por una parte, tales dudas fuesen «patentes»; y, por otra parte, que a las mismas hayan contribuido activamente la actuación de otros Estados miembros o de la Comisión. Por el contrario, para que se considere que existe una violación suficientemente caracterizada es necesario no solo que no hubiera actos contradictorios de las instituciones comunitarias, sino que es necesario además que el incumplimiento del ordenamiento comunitario fuera manifiesto y grave y que, además, se hubiera infringido manifiestamente el margen de apreciación del Estado miembro atribuido por el ordenamiento comunitario, en este caso la Directiva 92/12/CEE, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Por otra parte, no puede olvidarse que el propio TJUE ha reconocido, desde la sentencia Brasserie du Pecheur, que la apreciación de la concurrencia o no del requisito de la infracción suficientemente caracterizada es una competencia exclusiva de los tribunales nacionales (y, en consecuencia, debe entenderse que también de las autoridades administrativas, sujetas a la revisión por aquellos). En este sentido se ha pronunciado el TJUE en reiteradas ocasiones (a modo de ejemplo, STJUE de 4 de julio de 2000, asunto C-424/97, Haim, ECLI:EU:C:2000:357, apartado 44, y jurisprudencia allí citada). De hecho, hay que recordar que nuestro Tribunal Supremo ha apreciado que la existencia de una sentencia del TJUE que declare una infracción del ordenamiento de la Unión no implica necesariamente que la misma sea suficientemente caracterizada.

Por lo tanto, cabe concluir que la declaración de ausencia de buena fe de las autoridades autonómicas y centrales españolas efectuada por el TJUE en su sentencia Transportes Jordi Besora, ECLI:EU:C:2014:108, no equivale a una declaración de existencia de infracción suficientemente caracterizada, puesto que uno y otro concepto son diferentes; y, además, en ningún caso corresponde al TJUE manifestarse sobre la concurrencia de este requisito».



Así lo concluye, por lo demás, el Consejo de Estado en el dictamen antes aludido (dictamen n.º 997/2014), en el que se razona lo siguiente:

«[...] la STJUE de 27 de febrero de 2014 [...] se detiene en las circunstancias del litigio de origen, que se planteó ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, y las preguntas formuladas por aquel. Son dos grupos de cuestiones de cierta complejidad (cfr. apartado 19 de la Sentencia), las primeras sobre el tributo en sí y las segundas sobre su devengo. Como lo resume la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera), se trata de saber "si, por una parte, esos impuestos indirectos persiguen una o varias finalidades específicas, y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto" (apartado 21). Puesto que se da respuesta negativa a la primera cuestión, no se entra en la segunda.

Los apartados 24 a 29 resumen los criterios generales acerca de lo que se haya de entender por "finalidad específica" y su concurrencia a estos efectos:

—Que el impuesto tenga una finalidad presupuestaria, esto es, financiera como antes se ha dicho, no excluye por principio la posible finalidad específica (apartado 27).

—Que esté afectado el impuesto a la cobertura de ciertos gastos como los sanitarios o ambientales, no impone, sin embargo, que tenga tal finalidad específica (apartados 28 y 29). Esto es, "la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto como el IVMDH a la financiación por parte de autoridades regionales, como las Comunidades Autónomas, de competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medioambiente" podría ser un índice para identificar la existencia de esa finalidad específica, pero no es requisito suficiente pues entonces todas las finalidades —cualquier afectación a gastos, en definitiva— lo sería.

—En positivo, afirma la sentencia que por fin específico hay que entender uno distinto del puramente financiero o presupuestario en que consiste, p. ej., el aumento de autonomía de un ente territorial (apartados 24 y 25) y que, como el Gobierno español y la Generalitat de Cataluña aseveraban que ocurría en el caso, contribuya "por su concepción e incidencia a la finalidad específica de reducir los costos sociales provocados por el consumo de hidrocarburos" (apartado 26). Y lo anterior el Tribunal considera, partiendo de los elementos obrantes en autos, que no sucede con el IVMDH (los apartados 30 a 36 contienen el razonamiento y la formulación de la interpretación del artículo 3.2 de la Directiva 92/12 en el sentido de que se opone a un tributo de este tipo). Sería necesario, primero, "que un impuesto como el IVMDH [tuviera] por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente"; es decir, que se afectasen sus rendimientos "al consumo de los hidrocarburos gravados" y no a los gastos sanitarios en general (30 y 31). Y segundo, se necesitaría que estuviese concebido de tal modo por lo que respecta a su estructura, "en



particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que [disuadiese] a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que [fomentara] el uso de otros productos cuyos efectos [fuesen] menos nocivos para el medioambiente", lo que ni se ha afirmado ni se deduce de los autos. Pide, en definitiva, el Tribunal el cumplimiento stricto sensu de las impropriadamente llamadas finalidades extrafiscales y que se pruebe, además, concretamente, que la afectación a gastos específicos sanitarios o ambientales disuade del consumo de productos como los gravados (de esos hechos lícitos que demuestran una capacidad económica y no de otros cualesquiera).

[...]

Ante todo debe decirse, compartiendo el criterio de la Abogacía General del Estado, que el hecho de que la sentencia no haya apreciado la limitación de los efectos en el tiempo, no es equiparable —como es claro— a la existencia de una infracción suficientemente caracterizada, cuya determinación es exclusiva de los tribunales nacionales.

Se trata de exigencias diferentes. Así lo apreció ya este Consejo de Estado en los dictámenes que se inician con el número 1.495/2006, de 26 de octubre, y todos los que le siguieron, relativos a la STJCE de 6 de octubre de 2005 y la contradicción con el Derecho comunitario que esta apreció respecto del artículo 102.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La citada sentencia tampoco acordó ninguna limitación de sus efectos en el tiempo, acudiendo en ese caso a la jurisprudencia según la cual aquella solo puede establecerse excepcionalmente si se acredita que las autoridades del Estado miembro adoptaron cierta normativa en virtud de una "incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión" (STJCE de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, C-359/97). Y, sin embargo, tanto los mencionados dictámenes como las resoluciones del Consejo de Ministros que los siguieron procedieron a examinar el requisito de la violación suficientemente caracterizada, llegando a la conclusión de que esta no había tenido lugar.

Es más, los propios argumentos esgrimidos por las autoridades nacionales en el proceso pueden retomarse ahora en perspectiva distinta, así como algunos otros que también apunta el informe de los servicios jurídicos:

En primer término, y como ya se ha dicho, no se trata en este caso de transposición del Derecho de la UE. Ello es especialmente relevante, si se valora desde el punto de vista de los derechos concedidos a los particulares (que no son los de una Directiva, como la 92/12, cuyo incumplimiento puedan esgrimir como efecto directo) y del margen de apreciación del legislador español, que era por este motivo mucho mayor.

Además, el concepto de "finalidad específica" dista de ser claro y de estar sujeto a interpretación unívoca. Tras los más de diez apartados que le dedica la sentencia que fija la



interpretación, se llega a la conclusión de que es un concepto que deja cierto margen de apreciación a los Estados miembros, que se solapa con otros conceptos como el de finalidades fiscales o presupuestarias propiamente dichas y cuyo criterio exegético final es tan estricto — finalidad o afectación a un concreto gasto que disuada del consumo de un específico producto— que difícilmente podía ser previsto por los legisladores estatal y autonómico.

—Junto a ello, esta misma circunstancia, que se tratase de dos legisladores por la propia configuración del ordenamiento tributario español, los que hubiesen de determinar la concurrencia y en su caso el gravamen del impuesto dedicado a la finalidad específica, ofrece una idea de la complejidad que la apreciación normativa revestía en el caso.

—Diversas sentencias de tribunales superiores de justicia, que con detalle se citan en la propuesta, habían fallado por eso en favor de la compatibilidad del tributo en cuestión con el Derecho de la Unión Europea.

—El procedimiento de incumplimiento iniciado por la Comisión se mantuvo en suspenso desde el año 2008 y no dio lugar a demanda de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia.

—Las autoridades españolas procedieron a integrar el IVMDH en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos mediante la Ley Orgánica 2/2012, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Aunque estos y similares argumentos no han sido acogidos por la sentencia del Tribunal de Justicia para colegir que los gobiernos estatal y autonómicos "habían adquirido de buena fe la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión" (apartado 39), ello no quiere decir que en el caso existiese una infracción manifiesta y grave del Derecho de la Unión, ni que esta hubiese "perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia en la que se declara[se] la existencia del incumplimiento reprochado, de una sentencia prejudicial o de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, de las que [resultase] el carácter de infracción del comportamiento controvertido" (Factortame 111), sino que, antes bien cabe concluir que, dada la complejidad de la regulación y aun la dificultad de observar en concreto la última ratio de este tipo de prohibición de finalidad específica —en esencia, que no interfiera en la libertad de comercio ni en los intercambios comerciales— el Estado español se ajustó al margen de apreciación concedido al aprobar el artículo 9 de la Ley 24/2001 y no puede decirse que incurriese en una inobservancia manifiesta y grave de los límites impuestos a su facultad de apreciación, que es a la postre el criterio decisivo (STJCE de 17 de abril de 2007, asunto A.G.M.-COS.MET., citada por el informe de este Consejo de 14 de febrero de 2008 sobre inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español)».



SEXTO.- Junto a lo anterior, existen otras razones atinentes a la cuestión de fondo que imponen asimismo la desestimación de las presentes reclamaciones, que cabe sintetizar en la inexistencia de relación de causalidad y la intangibilidad de las situaciones firmes.

En cuanto al ámbito temporal de la responsabilidad del Estado miembro, el Tribunal de Justicia tiene señalado en su sentencia de 5 de marzo de 1996, que *«la obligación, a cargo de los Estados miembros, de reparar los daños causados a los particulares por las violaciones de Derecho comunitario que les son imputables no puede limitarse únicamente a los daños sufridos con posterioridad a que se haya dictado una sentencia del Tribunal de Justicia en la que se declare el incumplimiento reprochado»*, pero en la misma sentencia señala que *«los requisitos de fondo y de forma, fijados por las distintas legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños, pueden tener en cuenta las exigencias del principio de seguridad jurídica»*.

En este sentido hay que establecer que, para que la lesión sea indemnizable, como tiene reiterado la jurisprudencia, ha de ser antijurídica. Antijuridicidad que se dará no ya porque sea contraria a derecho la conducta que la motiva, sino porque el sujeto que la sufre no tenga el deber jurídico de soportarla; y en estos términos lo establece el artículo 141.1 de la LRJAP-PAC.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 1994 establece que la responsabilidad patrimonial de la Administración *«exige la efectiva realidad de un daño o perjuicio que sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos en una relación directa de causa a efecto, pero que aparece fundado en el concepto técnico de lesión entendida como daño o perjuicio antijurídico, que quien lo sufre no tiene el deber jurídico de soportar, pues si existe ese deber jurídico decae la obligación de la Administración de indemnizar»*.

Los ingresos realizados por los reclamantes en concepto del IVMDH tienen el carácter de firmes, en la medida que afectan a periodos que ya no son susceptibles de devolución de ingresos indebidos; y, por tanto, se trata de «situaciones consolidadas», según las sentencias del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, 14 de diciembre de 1995, 2 de octubre de 1997 y 19 de julio de 2000, entre otras, a efectos de considerarlas *«no susceptibles de ser revisadas»* como consecuencia de la sentencia del TJUE.

Así lo establece el Consejo de Estado en su dictamen 997/2014, en el que se señala lo siguiente:

«En efecto, las liquidaciones que se encuentran en el origen de los eventuales daños devinieron firmes, de modo que ha de estarse al criterio de su irrevisabilidad, recogido en nuestro Derecho en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional por lo que hace a normas declaradas inconstitucionales, y que puede entenderse de aplicación en virtud de la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el cual viene dejando en manos de los



ordenamientos de los Estados miembros la decisión de si procede o no aquella revisión (así en los términos, entre otras, de la sentencia de 13 de enero de 2004, Kühne y Hetiz, asunto C-453/00) y ha admitido incluso que el límite de la seguridad jurídica "no exige, en principio, que un órgano administrativo esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que ha adquirido firmeza al expirar los plazos razonables de recurso o por agotamiento de las vías de recurso (...). La observancia de dicho principio permite evitar que puedan ponerse indefinidamente en cuestión actos administrativos que surtan efectos jurídicos..." (sentencia de 19 de septiembre de 2006, i-21 Germany y Arcor, asuntos C-392/04 y 422/04, apartado 51).

En este sentido, son ya numerosos los dictámenes de este Consejo que han puesto el acento en la propia conducta del reclamante y en la ruptura que ello supone en la relación de causalidad, aun cuando en ocasiones se equipara en la expresión la ausencia de perjuicio con la imposibilidad de revisión: así, se dice, se aplica en estos casos la doctrina según la cual el reclamante pretendía beneficiarse de una declaración de nulidad al amparo de una jurisprudencia en la que no tuvo parte (dictámenes 908/2002, de 18 de abril de 2002, y 1.004/2002, de 9 de mayo de 2002).

También se ha recordado esta doctrina, contenida en numerosos dictámenes a propósito de la eventual devolución de ingresos tributarios, haciendo explícito que la regla de la eficacia retroactiva de lo resuelto por el Tribunal de Justicia encuentra sus límites en la regulación interna de los procesos de devolución, que pueden considerar como tales la prescripción de la deuda y la firmeza de los actos administrativos (varios dictámenes que comienzan con el número 278/2010, de 4 de abril).

Como se ha dicho, no consta en estos casos que los reclamantes hubiesen impugnado en tiempo y forma las liquidaciones en su momento practicadas, que devinieron firmes.

En consecuencia, no procede acordar la indemnización solicitada, en consideración a una línea jurisprudencial ya consolidada según la cual la ulterior declaración de nulidad de una disposición legal no lleva aparejada necesariamente la invalidez de las liquidaciones firmes practicadas bajo su amparo, máxime si contra dichas liquidaciones no se han interpuesto los pertinentes recursos (entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de fechas 1 de junio de 1992, 17 de febrero de 1994 y 30 de enero de 1995)».

A estos efectos conviene precisar que el Tribunal Supremo, en sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, emitidas en un asunto similar al presente, sienta la intangibilidad de las situaciones firmes pese a la declaración de contravención del Derecho comunitario por parte del Tribunal de la Unión. Y lo hace precisando que la doctrina establecida con anterioridad por el propio Alto Tribunal, en múltiples sentencias que parten de la de 29 de febrero de 2000, en relación con los



efectos de la inconstitucionalidad del denominado gravamen complementario —la cual, en síntesis, vino a considerar revisables los ingresos realizados por tal concepto tributario mediante la vía indirecta de calificar su reintegro como resarcimiento de los perjuicios patrimoniales sufridos— no resultaba aplicable al supuesto de incumplimiento del Derecho comunitario.

Cierto es, no obstante, que el TJUE, en su sentencia de 26 de enero de 2010 (asunto C-118/08) discrepa de esa conclusión del Tribunal Supremo, estableciendo a este respecto:

«El Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una Ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 CE solo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha Ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma Ley declarada por el órgano jurisdiccional competente».

Pero en relación con ello hay que sostener que dicho criterio en nada altera la conclusión sentada respecto a la intangibilidad de las situaciones firmes habidas con anterioridad al pronunciamiento que declara el incumplimiento del Derecho de la Unión.

Efectivamente, en primer término, hay que decir que el pronunciamiento del TJUE se limita a reiterar el criterio, ya expresado en otras sentencias anteriores, de que —y reproducimos la expresión del Consejo de Estado en su dictamen de 23 de septiembre de 2010 (Dictamen n.º 1.228/2010)— debe entenderse vedada una aplicación del régimen de responsabilidad por incumplimiento del Derecho comunitario *«que sujete su estimación a reglas procesales menos favorables que las establecidas para acciones equivalentes en Derecho interno»*. Pero, por un lado, ni la resolución administrativa en relación con la que se planteó tal cuestión prejudicial se basó en ella para la desestimación de la reclamación formulada, sino en el incumplimiento del requisito esencial de la infracción suficientemente caracterizada y en la intangibilidad, por firmes, de los actos tributarios en cuestión; y, por otro, las decisiones estimatorias en relación con las reclamaciones de resarcimiento respecto a las cantidades ingresadas en concepto del gravamen complementario no se basan en la existencia o no del aquietamiento a tales actos, sino que se sustentan en su consideración de que, cuando una sentencia del Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad sin precisar expresamente, por sí misma, los efectos de tal declaración respecto de los actos dictados en aplicación de la Ley, corresponde a los Tribunales del orden contencioso-administrativo determinar tales efectos.



Debemos, pues, afirmar que la referida sentencia del TJUE, aun cuando no considere válido el argumento esgrimido por el Tribunal Supremo para no considerar trasladable la doctrina seguida por el mismo ante la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario a los supuestos, como el que aquí concierne, en el que una norma interna se considera no conforme al Derecho comunitario, no tiene más alcance que el señalado, sin que implique, obviamente, que de aquella doctrina resulte, de forma automática, un derecho al resarcimiento.

Y ello porque tal doctrina —aun cuando fuere mantenida en lo sucesivo por el Alto Tribunal respecto de las solicitudes de indemnización sustentadas en la declaración de inconstitucionalidad de una Ley— no implica que a tal declaración se hubiese de anudar necesariamente un supuesto derecho al resarcimiento de los perjuicios patrimoniales sufridos por la aplicación de los actos administrativos dictados bajo su cobertura, ya que, como el propio Tribunal Supremo declara en sus pronunciamientos, aquel derecho solo podría nacer como consecuencia de la falta de mención expresa de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de que se tratare, pues solo tal ausencia permitiría que el Tribunal Supremo estableciere aquellos. Y baste señalar que cuando ha habido un pronunciamiento expreso en tal sentido por el Tribunal Constitucional aquel no ha hecho sino acudir a la consolidada doctrina establecida por este último y por el propio Alto Tribunal con anterioridad, en los términos expuestos; y lo ha hecho, precisamente, para negar, con base en la intangibilidad de los actos administrativos firmes, el resarcimiento pretendido (así, en su sentencia de 23 de septiembre de 2002, dictada también con bastante posterioridad a las primeras emitidas en relación con el gravamen complementario).

Si bien es cierto que, como dice la sentencia del TJUE de 24 de marzo de 2009, *«los requisitos fijados por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños por responsabilidad del Estado con arreglo al Derecho comunitario no pueden ser menos favorables que los relativos a reclamaciones semejantes que afecten exclusivamente al Derecho nacional y no pueden articularse de manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización»*, no lo es menos que no cabe que se siga un criterio más restrictivo a las eventuales reclamaciones de responsabilidad patrimonial sustentadas en la declaración de inconstitucionalidad de una Ley —de conformidad con lo establecido en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC) y la consolidada doctrina jurisprudencial establecida— que a las que tienen su amparo en el incumplimiento del Derecho comunitario. Así pues, tanto acudiendo a esa interpretación analógica de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad como haciéndolo a la propia doctrina del TJUE al respecto, hay que establecer la intangibilidad de las situaciones firmes pese a la declaración de contravención del Derecho comunitario.



Por lo que, en definitiva, cabe sostener que no concurre el requisito de la antijuridicidad del daño, en la medida que los reclamantes venían obligados, jurídicamente, a soportar el daño invocado, puesto que los ingresos realizados en concepto de IVMDH ya tienen el carácter de firmes, no resultando susceptibles de generar el derecho a la devolución de los mismos.

SÉPTIMO.- Sentada tal conclusión, es obligado precisar que el hecho de que la sentencia del TJUE establezca que no procede limitar los efectos en el tiempo de la misma, como solicitaba el Reino de España, no permite desvirtuar dicha conclusión; y ello porque, si bien es la propia sentencia del TJUE la que dispone de forma expresa (apartado 50) que no es aplicable la posibilidad excepcional de limitar sus efectos en el tiempo, ello no implica sino la procedencia de remitirnos a los efectos generales de la jurisprudencia comunitaria en el tiempo para conocer el alcance de la sentencia. El mismo Tribunal de Justicia viene afirmando, en aplicación del efecto directo y primacía del Derecho Comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento tiene efectos *ex tunc*. Por tanto, el Estado o Estado afectados deben, no solo suprimir la norma o acto incompatible con el Derecho Comunitario, sino, además, reparar el efecto ilícito que haya producido.

En este sentido, el hecho de que la sentencia deba aplicarse con efectos *ex tunc* tiene como consecuencia su aplicación retroactiva, aunque limitada a las situaciones jurídicas a las que sea aplicable y respecto de las que no haya cosa juzgada material, prescripción, caducidad o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes.

En el presente supuesto, una adecuada interpretación de los efectos retroactivos de la sentencia en cuestión determina que la solicitud de reintegro tenga su cauce en la vía de devolución de ingresos indebidos, al amparo de lo establecido en el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en los artículos 14 a 20 del Reglamento general de desarrollo de dicha Ley, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en relación con los ejercicios no prescritos; esto es, en relación con los ingresos realizados dentro del plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT.

Es, pues, a través de esta vía como se da pleno cumplimiento al mandato de la sentencia del TJUE en lo que concierne a los efectos retroactivos de la misma, en la medida en que se respetan los plazos de prescripción que establece nuestro ordenamiento jurídico. Efectivamente, estar a tales efectos no puede implicar el reconocimiento de una responsabilidad patrimonial imprescriptible por las consecuencias de la declaración de incumplimiento del Derecho comunitario. Admitir tal hipótesis resulta contrario al principio de seguridad jurídica.

Así lo concluye también el dictamen del Consejo de Estado, según el cual: «*Por lo demás, y como afirma la propuesta, el hecho de que la sentencia no limite sus efectos en el tiempo, tendrá*



como consecuencia, en su caso, la aplicación retroactiva respecto de las situaciones a las que sea aplicable y no exista cosa juzgada material, prescripción o caducidad, de acuerdo al cauce de la devolución de ingresos indebidos (ex artículo 221 LGT y conforme a los artículos 14 a 20 del Reglamento General de desarrollo de dicha ley en materia de revisión administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo), y con respeto por tanto de las situaciones jurídicas firmes, ...».

OCTAVO.- Las anteriores conclusiones hacen innecesario cualquier pronunciamiento sobre la determinación y justificación de las cantidades que se reclaman como indemnización.

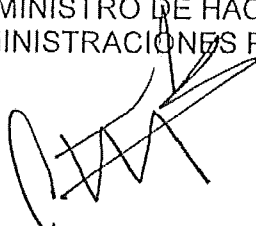
En virtud de todo lo expuesto, el Consejo de Ministros, de conformidad con la Abogacía del Estado, y de acuerdo con el Consejo de Estado en relación con las reclamaciones sobre las que ha emitido dictamen (Anexos I y II), acuerda **DESESTIMAR** las solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formuladas por quienes se citan en los Anexos I, II y III.

Contra esta resolución, que pone fin a la vía administrativa, podrá interponerse recurso contencioso-administrativo en el plazo de DOS MESES a contar desde el día siguiente al de la recepción de su notificación, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPREMO, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.1 a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; sin perjuicio del recurso de reposición que, con carácter potestativo, puede interponerse en el plazo de UN MES a contar desde el día siguiente al de dicha recepción, ante el Consejo de Ministros, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 116.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

EL CONSEJO DE MINISTROS
aprobó la presente
propuesta en su reunión
del día 27 FEB. 2015
VALLS VICESECRETARIA

Elévese al Consejo de Ministros,
Madrid,de.....de.....

EL MINISTRO DE HACIENDA Y
ADMINISTRACIONES PÚBLICAS


Cristóbal Montoro Romero