

**Id. Cendoj:** 28079230072014100197

**Organo:** Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso

**Sede:** Madrid

**Sección:** 7

**Tipo de Resolución:** Sentencia

**Fecha de resolución:** 14/05/2014

**Nº Recurso:** 80/2011

**Ponente:** ERNESTO MANGAS GONZALEZ

**Procedimiento:** CONTENCIOSO

**Idioma:** Español

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm de Recurso: 0000080/2011

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00873/2011

Demandante: APSA LOGISTICS, S.L.

Procurador: D. FRANCISCO VELASCO MUÑOZ-CUELLAR

Demandado: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr. D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

**SENTENCIA Nº**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. ÁNGEL RAMÓN AROZAMENA LASO

Madrid, a catorce de mayo de dos mil catorce.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional [Sección Séptima] ha pronunciado la siguiente Sentencia en el recurso contencioso-administrativo núm. 80/2011, interpuesto por "APSA LOGISTICS, S.L", representada por el Procurador de los Tribunales D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, con asistencia letrada, contra la Resolución adoptada con fecha de 25 de enero de 2011 por el Tribunal Económico-Administrativo Central [Sala Segunda, Vocalía Octava; Reclamaciones económico-administrativas núm. R. G.4260/10], en materia de Impuestos Especiales;

habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por la Abogacía del Estado. Cuantía: 2.781.304,25 Euros.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO: En el procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos incoado como consecuencia de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos [Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, Ejercicios 2005 a 2009], presentadas con fecha de 17 de julio de 2009 por "APSA LOGISTICS, S. L." [N. I. F. B43607019], y a las que correspondieron los números de registro de entrada RGE/02974646/2009, RGE/02974776/2009, RGE/02974806/2009 y RGE/02974732/2009, recayó resolución de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Tarragona [AEAT] de 31 de agosto de 2009, por la que se acuerda:

"Desestimar su solicitud de devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del IVMDH por los motivos expuestos, en base a que en la fecha de solicitud y hasta el momento este impuesto está vigente y es de aplicación plena en el ordenamiento jurídico español. Por lo tanto, no concurre ninguno de los supuestos de hecho que determinan la existencia de ingresos indebidos."

Disconforme con lo resuelto, la sociedad interesada, mediante escrito presentado con fecha de 04 de diciembre de 2009, promovió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña [Expediente núm. 43/01494/09], a la que se acumuló la reclamación económico-administrativa interpuesta por la misma sociedad el 20 de enero de 2010 [Expdte. 43/00323/10] frente a resolución de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Tarragona [AEAT] de 09 de diciembre de 2009, a su vez desestimatoria de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos presentadas el 17 de julio de 2009 [Expedientes

RGE/02974900/2009 Y 02974944/2009], también en concepto de Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos [Ejercicios 2005 a 2009].

Las reclamaciones acumuladas fueron desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña mediante resolución de 10 de junio de 2010, y frente a la misma interpuso la reclamante con fecha de 30 de julio de 2010 recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que mediante resolución de 25 de enero de 2011 [Sala Segunda, Vocalía Octava; R. G. 4260/10, R. S. 202/10], decidió:

"Desestimar el presente recurso, en la medida en que la solicitud del reclamante se refiere al impuesto autoliquidado ante la AEAT, debiendo la oficina gestora remitir, en su caso, una copia de la solicitud a las Haciendas Forales en las que se hubiera autoliquidado el impuesto repercutido a la entidad reclamante, en los términos expuestos."

SEGUNDO: Con fecha de 15 de febrero de 2011, el Procurador de los Tribunales D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, actuando en representación de "APSA LOGISTICS, SL", interpuso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional recurso contencioso-administrativo frente a la expresada Resolución adoptada con fecha de 25 de enero de 2011 por el Tribunal Económico-Administrativo Central [R. G.4260/10, R. S. 202/10].

TERCERO: El recurso contencioso-administrativo así planteado fue admitido a trámite por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional [Sección 7ª] mediante diligencia de ordenación de 17 de febrero de 2011 [Recurso Contencioso-Administrativo núm. 80/2011]. Una vez recibido el expediente administrativo, se dio traslado del mismo a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó mediante escrito presentado con fecha de 18 de mayo de 2011 en el que, tras la exposición de los hechos y de los correspondientes fundamentos de derecho, terminó suplicando que la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central inmediatamente impugnada, así como la

devolución de las cantidades indebidamente soportadas. Al propio tiempo [otrosí primero y otrosí segundo, de la demanda], solicitó el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, y de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

CUARTO: A continuación se dio traslado a la Abogacía del Estado para la contestación a la demanda, lo que realizó mediante escrito presentado con fecha de 15 de julio de 2011, en el cual expuso los hechos y sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando que se dicte sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo.

QUINTO: No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, se procedió a la sustanciación del trámite de conclusiones por las partes demandante y demandada, mediante escritos presentados el 12 de septiembre de 2011 y el 29 de septiembre de 2011, respectivamente.

Con fecha de 30 de diciembre de 2011, la representación procesal de "APSA LOGISTICS, SL" presentó escrito solicitando la suspensión del proceso hasta la resolución de la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña mediante auto de 29 de noviembre de 2011 [Sala de lo Cont. Admvo., Sección Primera, Rec. 1392/2010] ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la adecuación al Derecho comunitario del tributo cuya devolución se pretende. De cuyo escrito se dio traslado a la otra parte mediante diligencia de ordenación de 13 de enero de 2012, trámite del que la Abogacía del Estado hizo uso mediante escrito presentado el 25 de enero de 2014, manifestando que no se oponía a la suspensión solicitada, por lo que mediante auto de 14 de marzo de 2012 y una vez acreditada la admisión a trámite de la cuestión prejudicial reseñada [Asunto C-82/2012, Tribunal de Justicia de la Unión Europea], se acordó la suspensión del curso del proceso hasta la resolución de la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña mediante auto de 29 de noviembre de 2011 [Sala de lo Cont. Admvo., Sección Primera, Rec. 1392/2010] ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [Asunto C-82/12].

SEXTO: Una vez resuelta la cuestión prejudicial por sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [Sala Tercera] de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12], se dictó providencia de 18 de marzo de 2014 acordando oír a las partes por el plazo común de cinco días exclusivamente a los efectos de la citada sentencia en relación con el objeto de este recurso, y señalando para votación y fallo el día 30 de abril de 2014. Presentados por ambas partes sus escritos de alegaciones, se dictó con fecha de 01 de abril de 2014 la siguiente providencia:

"Dada cuenta; únanse los escritos presentados por el Abogado del Estado y la parte recurrente, a quien se tiene por formuladas alegaciones en relación con el traslado conferido en la resolución precedente. Dése copia a la parte contraria y estese al señalamiento acordado"

Frente a dicha providencia de 01 de abril de 2014, y mediante escrito presentado el 11 de abril siguiente, interpuso la parte demandante recurso de reposición, solicitando que se anulase dicha providencia y se dictase otra inadmitiendo el escrito de alegaciones presentado por la parte contraria, y que se dictase finalmente sentencia acorde con las pretensiones del escrito de demanda, anulando y dejando sin efecto la resolución del TEAC impugnada, así como los actos administrativos de los que trae causa, por no resultar ajustados a derecho, y ordenando la devolución de las cantidades indebidamente solicitadas. Por ello, se dictó diligencia de ordenación de 14 de abril de 2014, teniendo por interpuesto recurso de reposición respecto de la mencionada resolución de 01 de abril de 2014, y dando traslado a la parte contraria por el término de cinco días para que pudiera impugnarlo. El recurso de reposición fue desestimado mediante auto de 29 de abril de 2014. Y en consecuencia, el 30 de abril siguiente tuvo lugar la deliberación, votación y fallo de la sentencia, de la que ha sido Ponente el Magistrado D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Objeto del recurso contencioso-administrativo.

Es objeto de impugnación [art. 25, Ley 29/1998, de 13 de julio] la Resolución adoptada con fecha de 25 de enero de 2011 por el Tribunal Económico-Administrativo Central [Sala Segunda, Vocalía Octava; R. G. 4260/10, R. S. 202/10] en la que se decide lo siguiente:

"EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, como resolución del recurso de alzada promovido por la empresa APS A LOGISTICS, S. L. (...) contra la resolución de 10 de junio de 2010, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, recaída en sus expedientes nº 43/1494/09 y 43/323/10 acumulados, sobre devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, ACUERDA: Desestimar el presente recurso en la medida en que la solicitud del reclamante se refiere al impuesto autoliquidado ante la AEAT, debiendo la oficina gestora remitir, en su caso, una copia de la solicitud a las Haciendas Forales en las que se hubiera autoliquidado el impuesto repercutido a la entidad reclamante, en los términos expuestos."

La mencionada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central se

basa en los siguientes fundamentos jurídicos, en los que después de hacer referencia a la legitimación del obligado tributario que hubiese soportado la repercusión del tributo para pedir la rectificación de la correspondiente autoliquidación [art. 14.3 del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005], así como a la competencia de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), tanto en su esfera material como territorial, para resolver este tipo de solicitudes de devolución de ingresos indebidos [art. 129.4 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio], se expone:

"En el caso que nos ocupa, la pretensión del reclamante no se funda en la existencia de posibles errores fácticos en la repercusión o en una incorrecta aplicación de la normativa del impuesto, supuesto en el que resultaría ineludible la actuación del órgano con competencia sobre el obligado que hubiera repercutido, autoliquidado e ingresado, sino que se funda única y exclusivamente en la supuesta vulneración por parte de la Ley reguladora del Impuesto, de la Directiva 92/12 CEE, de forma que partiendo de esa aducida vulneración del Derecho comunitario, se pretende dejar de aplicar la vigente Ley española reguladora del impuesto, por lo que la oficina gestora, que ostenta la competencia territorial sobre el obligado que soportó la repercusión del impuesto e inició el procedimiento, puede, sobre la base de la argumentación vertida en el acuerdo objeto de la presente reclamación, reconocer la improcedencia de la solicitud formulada poniendo fin al procedimiento sin más trámites, por resultar innecesaria la intervención del órgano con competencia sobre el obligado que efectuó la repercusión, para llevar a cabo frente a este último las actuaciones reglamentariamente previstas en la letra d) del transcrito artículo 129.4"

"Una vez realizadas las anteriores precisiones sobre competencia y procedimiento, hay que señalar, sobre la cuestión de fondo, acerca de la aplicabilidad del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) creado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que aunque la Comisión Europea ha solicitado formalmente a España, mediante dictamen motivado 2002/2315, de 6 de mayo de 2008, que ajuste su legislación nacional del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos al Derecho comunitario, al considerar que no cumple plenamente los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 CEE, conforme al art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº C115 de 09/05/08, que se corresponde con el antiguo art. 249 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea en su versión consolidada publicada en el Diario Oficial nº C321 E de 29 de diciembre de 2006), las recomendaciones y los dictámenes no son vinculantes para los Estados miembros destinatarios de los mismos y conforme al art. 258 del referido Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (que se corresponde

en el antiguo art. 226 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) "Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea", lo que determina que el dictamen de la Comisión no produce ningún efecto sobre la vigencia y eficacia de las normas dictadas por los Estados miembros, ni sobre los actos que se han producido en aplicación de las mismas. Ni siquiera consta a este Tribunal que a la fecha actual la Comisión Europea haya presentado recurso por este asunto ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Por tanto la plena vigencia en el ordenamiento jurídico español, en el momento presente, de la Ley 24/01 reguladora del IVMDH, comporta que deba rechazarse la pretensión de la parte reclamante "

SEGUNDO: Planteamiento del recurso contencioso-administrativo.

1. Con la pretensión de anulación de la resolución del TEAC inmediatamente impugnada y de los actos administrativos a que la misma se contrae, y de reconocimiento de la situación jurídica consistente en la devolución de las cantidades indebidamente soportadas [art. 31, Ley 29/1998], se alega en la demanda que "...la cuestión litigiosa que aquí se plantea se refiere a si existe o no obligación de soportar la repercusión del IVMDH, y ello toda vez que dicho impuesto es inconstitucional, al haber sido creado por una Ley de Acompañamiento, lo que vulnera los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria (...) y en segundo lugar, al ser dicho impuesto contrario al Derecho comunitario, por infringir lo dispuesto en el artículo 3, apartado segundo, 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..."

Por ello, los motivos de impugnación que formula la parte actora en la demanda [art. 56.1, idem], y que guardan relación con la pretensión deducida en la misma, son los siguientes:

#### 1.1. "Inconstitucionalidad del Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos"

Creado dicho impuesto por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, se dice en la demanda, que las características de las Leyes de Acompañamiento, en general, y de la Ley 24/2001, en particular, determinan que la creación de un tributo como el IVMDH mediante dicha Ley de Acompañamiento suponga la vulneración del principio de seguridad jurídica [art. 9.3 CE] y del principio de reserva de ley en materia tributaria [arts. 31.3 y 133 CE].

Más concretamente, se dice en la demanda que las Leyes de Acompañamiento no solo presentan el defecto de la gran heterogeneidad de su contenido, sino que también adolecen de deficiencias procedimentales, en la medida que:

- "... se tramitan normalmente por la vía de urgencia, lo cual implica unos plazos sensiblemente más limitados para el examen por las Cámaras que los que se aplican en el procedimiento legislativo ordinario".

- "...la tramitación parlamentaria atenta contra el principio de especialidad parlamentaria".

- "... la tramitación paralela y simultánea de las Leyes de Presupuestos y de sus Leyes de Acompañamiento hace que pierda protagonismo el debate parlamentario en torno a la Ley de Presupuestos; preferencia en la tramitación que exigen los reglamentos de ambas cámaras".

Todo lo cual, concluye la demandante, afecta a los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, lo que a su juicio vendría a determinar que la

Sala planteara cuestión de inconstitucionalidad sobre la adecuación a la Constitución del impuesto de que se trata, en la medida en que fue creado por la Ley 24/2001, con los defectos de contenido y de procedimiento expuestos. En efecto, para la demandante:

- "...la regulación del IVMDH en una Ley de Acompañamiento, como es la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, infringe el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, pues la introducción de un nuevo impuesto excede de la función originaria de las leyes de acompañamiento (...) y según sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, el principio de certeza exige que una ley de contenido definido no contenga más disposiciones que las que corresponden a su función".

- "...la creación ex novo del IVMDH mediante una Ley de Acompañamiento, dada las características de dicha Ley (...) que limitan sustancialmente las facultades de las Cámaras legislativas, vulnera la garantía de autoimposición que pretende salvaguardar el principio de reserva de ley en materia tributaria".

- "Si las Leyes de Acompañamiento, en general, no son normas idóneas para garantizar el principio de autoimposición que constituye el fundamento de la reserva de ley en materia tributaria, menos lo es, si cabe, la Ley de Acompañamiento que nos ocupa, esto es, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, en la medida que ésta introdujo importantes novedades normativas (como la creación del IVMDH) mediante enmiendas introducidas durante la tramitación del Proyecto en el Senado; novedades que (...) ya no podían recibir modificaciones cuando el texto regresó a la Cámara Baja para su aprobación definitiva".

- "Que la creación del IVMDH mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, puede vulnerar distintos preceptos constitucionales ha sido reconocido, siquiera implícitamente, por el propio Tribunal Constitucional, que en fecha 7 de mayo de 2002 ha admitido a trámite el recurso de inconstitucionalidad número 1848-2002 (...) un recurso que plantea la inconstitucionalidad, entre otros, del artículo 9 de la Ley 24/2002, de 27 de diciembre, que es precisamente el que introduce el IVMDH".

En congruencia con cuyo motivo de impugnación, se propugna en la demanda [Primer otrosí] el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, respecto del art. 9 de la Ley 24/2001, por vulneración de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley [arts. 9.3, 31.3, 133 y 163 CE, en relación con el art. 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional].

1.2. "Inexistencia de una finalidad específica en el Impuesto sobre la Venta de Determinados Hidrocarburos" [Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992; Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008]

Se dice en la demanda que la normativa europea exige que cualquier impuesto indirecto promulgado a nivel nacional que grave los hidrocarburos, tiene que cumplir cumulativamente dos requisitos: la finalidad específica de su imposición y el respeto a las normas comunitarias aplicables a los Impuestos Indirectos y al IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto [art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE; art. 1, apartado segundo, de la Directiva 2008/118/CEE, derogatoria de la anterior]. Se explica también en la demanda que la posibilidad de crear un impuesto que grave los hidrocarburos se configura como una excepción a la regla general, con la consiguiente interpretación y aplicación restrictiva. Y se afirma que el IVMDH no cumple ninguno de aquellos dos requisitos, "pues su única finalidad es presupuestaria y tampoco respeta el principio del devengo del IVA ni del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, siendo en consecuencia incompatible con el ordenamiento comunitario". Al respecto, señala la parte demandante que:

- "La propia Comisión Europea reconoce la falta de finalidad específica del IVHDM", haciendo pública el 06 de mayo de 2008 una comunicación [Refc<sup>a</sup>: IP/08/711] en la que expone que ha notificado formalmente a España en forma de dictamen motivado que el IVMDH no se atiene a la legislación comunitaria [Doc. 1 de la demanda].

- "El IVDHM carece de finalidad específica según la jurisprudencia del TJUE" [Sentencia C - 437/1997].

- "El propio Gobierno español reconoce que el IVDMH es incompatible con el ordenamiento comunitario". Así, en la contestación del dictamen motivado ya reseñado, y en la "Propuesta de acuerdo para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía", de julio de 2009 [Doc. 2 de la demanda]

- "Ausencia de una finalidad específica en el IVMDH". Pues "el principal objetivo (...) es el de incrementar la financiación de las Comunidades Autónomas", y el de "otorgar capacidad normativa a las Comunidades Autónomas, concediendo una habilitación legal para introducir un tramo autonómico en la imposición sobre determinados hidrocarburos", instrumentada mediante la introducción, en la Ley 21/2001, de Financiación de las Comunidades Autónomas, como partida transferida a las mismas, del importe del IVMDH recaudado en su territorio, "aplicado de forma indiscriminada por las Comunidades Autónomas, sin que a nivel estatal ni a nivel autonómico se hayan establecido reglas objetivas de aplicación concretas a cada Comunidad Autónoma en función de una pretendida finalidad específica".

- "El IVMDH replica al Impuesto especial armonizado, con lo que en todo caso tendría la misma finalidad que el Impuesto especial al que replica". Pues "a pesar de que el IVMDH incluye menos productos sujetos a tributación que el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, éstos suponen el 98,8% del consumo de productos gravados por el citado Impuesto Especial o lo que es lo mismo, a efectos prácticos, ambos impuestos son idénticos, en cuanto gravan los mismos productos" [Doc. 5 de la demanda].

Todo ello debe conducir, a juicio de la demandante, a declarar que no tiene obligación de soportar las cuotas repercutidas en concepto de IVMDH, en virtud del principio de efecto directo que rige en Derecho Comunitario. Y que si la Sala alberga alguna duda sobre la compatibilidad del IVDMH con el Derecho comunitario y, en particular, sobre la interpretación del requisito de la finalidad específica establecido en el art. 3 de la Directiva 92/12/CEE, en relación con el IVDMH, solicita que la Sala

plantee la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJUE, al amparo del art. 267 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea.

En congruencia con cuyo motivo de impugnación, se propugna en la demanda [Segundo otrosí] el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación con la interpretación del art. 3, apartado segundo, de la Directiva 92/12/CEE y, "en particular, si dicho artículo se opone al mantenimiento de un impuesto como el IVMDH que recae sobre el consumo de hidrocarburos gravando en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, y teniendo dicho impuesto un objetivo puramente presupuestario..." A su juicio, las cuestiones que deberían plantearse, son: "a) Si el IVMDH tiene una finalidad específica en el sentido atribuido por el TJUE en su jurisprudencia b) Si el IVMDH respeta las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales y el IVA para la determinación del devengo c) y, en definitiva, si el IVMDH respeta las exigencias contenidas en el artículo 3, apartado segundo, de la Directiva 92/12/CEE".

1.3. "Falta de respeto de la normativa del IVMDH con la normativa de los Impuestos Especiales y el IVA"

A través de este motivo de impugnación, se pone de manifiesto en la demanda "otra irregularidad de que adolece el IVMDH y que debe determinar la improcedencia jurídica del mismo por no convenir con las exigencias establecidas en la normativa europea respecto de los impuestos indirectos que recaigan sobre los productos ya gravados por la normativa de Impuestos Especiales y, en consecuencia, determinar la aceptación de la rectificación de la autoliquidación instada por esta parte".

Se refiere con ello "a que el devengo del IVMDH establecido por la Ley 24/2001, en el artículo Nueve, apartado Ocho, no respeta las normas del devengo establecidas para el Impuesto Especial de Hidrocarburos (IEH) ni el IVA, impuestos estos que gravan de manera indirecta también el consumo de los hidrocarburos que quedan sujetos al IVDMH (...), porque el momento del devengo del IVDMH no coincide con el de aquellos". En función de las determinaciones establecidas en la Directiva 92/12/CEE

[art. 3.2] y de su interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [Sent. 9 marzo 2000, C-437/1997; Sent. 24 febrero 2000, C-434/1997], se afirma en la demanda que "la normativa del IVMDH debe ser acordes con las normas impositivas de los impuestos especiales que gravan los hidrocarburos o del IVA, es decir, debe mantener las mismas reglas respecto de, entre otros conceptos, el devengo de los referidos impuestos", siendo así que "el IVMDH se devenga en aquel momento en que el producto gravado se vende al consumidor final", mientras que "el devengo del IEH no se produce en el momento en que los productos gravados se venden al comprador final, sino (...) cuando finaliza el régimen suspensivo del propio impuesto especial, es decir, en un momento previo a la venta al consumidor final" [art. 6.1 de la Directiva anotada; art. 7, Ley 38/1992]. Y por otra parte, "el IVA aplicado sobre el producto objeto del IVMDH, es decir, sobre los hidrocarburos, se devengará en cada una de las transmisiones que de estos se efectúen"[art. 1 de la Directiva 206/112/CE; art. 1, Ley 37/1992]. Por lo cual, considera la demandante que "es evidente la falta de respeto en que incurre la normativa del IEMDH con las normas impositivas del IEH y el IVA, si se analizan los momentos del devengo de cada uno de estos tributos en las operaciones de compra de los hidrocarburos".

En el trámite de conclusiones, formalizado mediante escrito presentado el 12 de septiembre de 2011, la parte demandante insistió en los argumentos expuestos en la demanda, sobre la inconstitucionalidad del IVMDH, al haberse omitido dicha cuestión en la contestación a la demanda. E insistió, asimismo, en la vulneración del Derecho comunitario por el IVMDH, de modo que partiendo de la "posible invocación directa por los contribuyentes del Derecho comunitario», volvió a defender la "Inexistencia de una finalidad específica del IVMDH", así como en la "Falta de respeto de la normativa del IVMDH con la normativa de los Impuestos Especiales y del IVA". En consecuencia, reiteró la necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad y cuestión prejudicial, señalando en cuanto a esta última, a la vista de la situación creada tras el dictamen de la Comisión producido tras el procedimiento de infracción núm. 2002/2315, que "...son motivos políticos y no estrictamente jurídicos, los que han conducido a la Comisión a no promover por el momento un procedimiento ante el TJUE, sin que ello deba afectar en

absoluto a la facultad de ese Tribunal de plantear una cuestión prejudicial, si alberga alguna duda sobre la compatibilidad del IVMDH con el Derecho Comunitario".

En el trámite de alegaciones conferido tras el levantamiento de la suspensión del curso del proceso, la parte demandante vino a sostener la vinculación a la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 para resolver el presente recurso, al gozar de la autoridad de cosa interpretada, y al extenderse el principio de primacía a la jurisprudencia europea. De forma que, a su juicio, este recurso jurisdiccional debe resolverse "declarando que no existe obligación jurídica de soportar las cuotas repercutidas en concepto de IVDMH, al ser un tributo contrario al Derecho de la Unión (...) y ordenando la devolución de los importes indebidamente soportados como consecuencia de la repercusión del impuesto de referencia".

Y en el recurso de reposición que fue desestimado mediante auto de 29 de abril de 2014, la parte actora mostró su disconformidad con el escrito de alegaciones que en el mismo trámite presentó la Abogacía del Estado. Porque para la parte recurrente, "el escrito de alegaciones de la Administración del Estado no se refiere a los efectos de la sentencia del TJUE, sino que introduce cuestiones nuevas". No obstante lo cual, a renglón seguido vino a exponer los motivos por los cuales consideraba que las alegaciones de la parte contraria debían ser rechazadas.

2. La parte demandada se opone al recurso contencioso-administrativo por las siguientes razones, expuestas en su contestación a la demanda:

"Respecto de la iniciación de un procedimiento de infracción por parte de la Unión Europea"

Sobre el resultado del procedimiento de infracción núm. 2002/2315, incoado por la Comisión al Reino de España a propósito del IVMDH, se dice en la contestación a la demanda que el Dictamen de la Comisión no produce ningún efecto sobre la vigencia y eficacia de la norma de creación del impuesto en cuestión [art. 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea].

"Posición de los órganos jurisdiccionales internos de los Estados miembros ante una pretendida falta de concordancia entre una Ley estatal y una Directiva: Principio de eficacia y aplicabilidad directa"

Sostiene la Abogacía del Estado que "no opera aquí el principio de eficacia o aplicabilidad directa", dado que "en el presente caso, no se ha acreditado la concurrencia de los requisitos (...) que, de forma restrictiva, ha fijado el Tribunal de Justicia para que opere el principio invocado", en la medida que "hasta en este momento no se ha producido ningún pronunciamiento que permita afirmar, sin lugar a dudas, que la Ley 24/2001, reguladora del IVDMH, sea contraria al Derecho de la Unión...", aparte de que "en modo alguno puede estimarse que lo dispuesto por el art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE constituya una disposición clara, precisa e incondicional".

"Interpretación del art. 3.2 de la Directiva 92/12/CE a la luz de las negociaciones (interpretación histórica)"

Para la parte demandada, la voluntad del legislador al tiempo de adopción de la Directiva de que se trata, era admitir la posibilidad de que junto con los impuestos armonizados pudieran existir otros no armonizados. Y apunta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha puesto de manifiesto la errónea interpretación hecha por la Comisión del art. 3.2 de la Directiva en cuestión, así en sentencia de 24 de febrero de 2000 [C-434/97].

"Interpretación sistemática del art. 3.2 de la Directiva 92/12/CE a la luz del acervo europeo con idéntica finalidad"

Se dice en la contestación a la demanda que, desde un punto de vista sistemático, otras normas del acervo de la Unión Europea sostienen la postura defendida en dicha contestación y reflejan la incoherencia de la postura de la Comisión, como el art. 401 de la Directiva 2006/112/CE y el art. 19 de la Directiva 2003/96/CE, y agrega que la

Directiva 92/12/CE admite plenamente la posibilidad de adoptar una norma como la que es objeto del presente contencioso.

#### "Respecto de la finalidad de este impuesto"

Tras hacer referencia a la Exposición de Motivos y al art. 9 de la Ley 24/2001, alega la parte demandada que "la finalidad específica del impuesto es indudable, pues resulta de su afectación total a financiar la sanidad pública y las actuaciones medioambientales", y que "existe un vínculo entre la estructura del impuesto y su objetivo". Añade que tanto el Tribunal de Justicia en la sentencia del asunto C-434/97, como la Comisión en el procedimiento que menciona, reconocieron que la financiación de prestaciones de la Seguridad Social constituye una finalidad específica, significando aquel que lo realmente relevante es que los impuestos indirectos suplementarios no obstaculicen indebidamente los intercambios.

#### "Respecto del devengo del impuesto"

Para la parte demandada, no puede sostenerse que las normas de devengo del impuesto especial no armonizado sean las mismas que las aplicadas al impuesto armonizado, por no atenerse cuya interpretación a la letra del art. 3.2 de la Directiva en cuestión, cuyo devengo "se realiza en el momento de la venta al por menor y, por tanto, no interfiere con el devengo del impuesto armonizado que grava estos productos". Esta interpretación, añade la Abogacía del Estado, es mantenida de forma similar por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia dictada en el asunto C-343/97. Finalmente, apunta que ninguna disposición de la Directiva 92/12/CEE determina que operaciones deben entenderse como desviación del régimen suspensivo.

#### "Planteamiento de la cuestión prejudicial"

La Abogacía del Estado se opone al planteamiento de cuestión prejudicial por tratarse de un impuesto especial que responde a la finalidad específica de financiar los gastos sanitarios y medio ambientales; por considerar que si la Comisión hubiera

estimado que la discrepancia entre la legislación española y la Directiva fuera tan evidente y relevante, en tal caso, ella misma hubiera promovido un procedimiento ante el TJUE; y porque según el Tribunal Constitucional [sentencia 180/1993, de 31 de mayo], el planteamiento de cuestión prejudicial constituye una mera facultad del órgano jurisdiccional, que la ejerce de forma exclusiva e irrevisable.

En el trámite de conclusiones, formalizado por la Abogacía del Estado por escrito presentado el 29 de septiembre de 2011, vino a reiterar lo alegado en su escrito de contestación a la demanda, insistiendo en su oposición al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, por las razones expuestas en el fundamento jurídico sexto de la resolución del TEAC inmediatamente impugnada, y por considerar que no existe vulneración de la seguridad jurídica ni de la reserva de ley, "pues la reserva de ley a que se refiere la Constitución en su artículo 137.4 es exclusivamente en relación con la creación de tributos por Ley de Presupuestos, y la norma que creó el IVMDH es una ley ordinaria no sometida a las especialidades previstas en el propio artículo 134 de la Constitución". A lo cual agregó que no existe ningún precepto constitucional que delimite el contenido de las llamadas leyes de acompañamiento, y que y que tampoco se ha dictado por el Tribunal Constitucional doctrina al respecto. Y en el trámite de alegaciones conferido tras levantarse la suspensión del curso del proceso, la Abogacía del Estado presentó escrito el 26 de marzo de 2014, solicitando que se proceda de conformidad con lo señalado en la alegación segunda, es decir, "...que la Sala, al dictar sentencia, ordene la retroacción del expediente administrativo para que el órgano administrativo competente pueda determinar el importe exacto de la cuantía que debe alcanzar, en su caso, la devolución; y de manera subsidiaria, difiera al trámite de ejecución de sentencia la determinación de dicha cuantía". Ya que, a su juicio, la declaración de disconformidad del IVMDH con la Directiva 92/12/CEE no supone que proceda una estimación automática ni total de las pretensiones deducidas en el proceso, sino que las mismas han de ser resueltas atendiendo a las circunstancias que enumera, a saber: 1) "Los sujetos pasivos del impuesto no pueden ser beneficiarios de las devoluciones que en su caso se acuerden". 2) "Existencia de riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario". 3) "Correcta acreditación de las cantidades reclamadas". 4) "Devolución por determinadas Comunidades Autónomas de algunas de

las cantidades abonadas en el ejercicio 2012". 5) "Obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/1996"

TERCERO: Sobre la alegada "Inconstitucionalidad del Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados"

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 1848-2002, interpuesto por 62 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso contra la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, al considerar que vulnera tanto los arts. 1.1, 9.3, 23.2, 66 y 88, todos ellos de la Constitución, como los arts. 40, 43, 46, 91, 93, 94 y 109 del Reglamento del Congreso, y los arts. 49, 104, 106 y 133 del Reglamento del Senado, el Pleno del Tribunal Constitucional dictó Sentencia 209/2012, de 14 de noviembre de 2012 [BOE núm. 299, de 13 de diciembre de 2012], de la que cabe reproducir los siguientes fundamentos jurídicos:

"3 (...) La pretensión de aplicar a las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social, los límites que la Constitución prevé para las leyes de presupuestos generales del Estado, concretamente en los apartados 2 y 7 del art. 134, ya ha sido rechazada por este Tribunal al señalar que "debe afirmarse taxativamente que las limitaciones materiales y temporales a que el constituyente ha sometido el instrumento presupuestario sólo a éste se refieren, no pudiendo extrapolarse a otras disposiciones generales que, no siendo fruto de la actividad presupuestaria de las Cortes (art. 134 CE), son el resultado del ejercicio genérico de su actividad legislativa (art. 66.2 CE)" [SSTC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11; y 176/2011, de 8 de noviembre, FJ 3)\*."

"4. Una vez resueltas las causas de inconstitucionalidad genéricas que se imputaban a la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, es el momento de entrar a analizar la denominada "causa autónoma de impugnación constitucional" a que hacen referencia los Diputados recurrentes relativa a la creación y regulación de tributos por el grupo mayoritario en el Senado a través del ejercicio del derecho de enmienda y, concretamente, la del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (enmienda núm. 215 del Grupo Parlamentario Popular que dio lugar al

art. 9 de la Ley 24/2001), la tasa portuaria de seguridad al pasaje (enmienda núm. 222 del Grupo Parlamentario Popular que dio lugar al art. 26 de la Ley 24/2001) y la tasa de seguridad del transporte ferroviario de viajeros (enmienda núm. 225 del Grupo Parlamentario Popular que dio lugar al art. 29 de la Ley 24/2001). Para los recurrentes estos preceptos son inconstitucionales por contradecir los arts. 1.1, 23.2, 66.2, 90.2 y 134.7, de la Constitución, el art. 121 del Reglamento del Congreso, y los arts. 106 y 107 del Reglamento del Senado, desde una triple perspectiva."

"Consideran los Diputados recurrentes, en primer lugar, que la introducción de enmiendas en el Senado por el grupo mayoritario en el texto de un proyecto de ley como el de medidas fiscales, administrativas y del orden social, por las que se crean y regulan unos tributos nuevos, atenta a la reserva de ley que opera en materia tributaria (art. 31.3 CE) al estar vedado a una ley, cuyo ámbito objetivo coincide con el de la ley de presupuestos generales del Estado, aquella creación (art. 134.7 CE). En segundo lugar, se entiende que la introducción de enmiendas en el Senado por el grupo mayoritario sin conexión con el texto del inicial proyecto de ley supone una restricción objetiva al derecho de la minoría. Y, en tercer lugar, y esta vez desde una perspectiva formal, consideran que, en la medida que tanto el debate como la votación de las enmiendas se efectuó conjuntamente con las de los proyectos de ley de presupuestos generales del Estado, de modificación de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, no se ha cumplido con el mandato de que las modificaciones operadas en el texto de un proyecto de ley en el Congreso hayan sido objeto de debate y votación separada (...)"

"a) Con relación al primer motivo, a saber, la pretensión de aplicar a las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social los límites que la Constitución prevé para las leyes de presupuestos generales del Estado, concretamente en los apartados 2 y 7 del art. 134 CE, bien sea por las medidas incorporadas al texto del proyecto de ley que tiene entrada en el Parlamento, bien lo sea por las medidas introducidas como resultado del ejercicio del derecho de enmienda, debemos remitirnos a lo ya señalado

en los fundamentos jurídicos precedentes. Por tanto, debe rechazarse la inconstitucionalidad de los preceptos impugnados desde esta perspectiva."

"b) Respecto del segundo motivo, esto es, la introducción de enmiendas en el Senado por el grupo mayoritario sin conexión con el texto del inicial del proyecto de ley, este Tribunal ya ha tenido ocasión de señalar que, en el ejercicio del derecho de enmienda al articulado, como forma de incidir en la iniciativa legislativa, debe respetarse una "conexión mínima de homogeneidad con el texto enmendado», de manera que "toda enmienda parcial tiene que tener un carácter subsidiario o incidental respecto del texto a enmendar", so pena de afectar, de modo contrario a la Constitución, tanto al derecho del autor de la iniciativa (art. 87 CE), como al carácter instrumental del procedimiento legislativo (art. 66.2 CE) y, en consecuencia, a la función y fines asignados al ejercicio de la potestad legislativa por las Cámaras, provocando un vicio en el desarrollo del citado procedimiento que podría alcanzar relevancia constitucional, si alterase de forma sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras [SSTC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 8; y 176/2001, de 8 de noviembre, FJ 2 d)]. Dicho lo que antecede, hemos señalado a renglón seguido que si bien los principios y valores que subyacen en el correcto ejercicio del derecho de enmienda dentro del procedimiento legislativo "han de ser respetados también en la tramitación de las leyes que, como la impugnada, tengan un contenido heterogéneo», sin embargo, en el caso de leyes de contenido heterogéneo -como las de medidas fiscales, administrativas y del orden social- "la conexión de homogeneidad ha de entenderse de modo flexible que atienda también a su funcionalidad; y es que la pluralidad de las materias sobre las que versa en tales casos la iniciativa legislativa no las convierte en leyes de contenido indeterminado, ya que éste queda delimitado en el concreto texto presentado para su tramitación parlamentaria" (STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 8)."

"Pues bien (...) la introducción en el texto de la iniciativa mediante otra enmienda en el Senado de un impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos también guarda la necesaria relación de homogeneidad con las medidas previstas en la sección segunda (impuestos especiales) del capítulo II (impuestos indirectos) del

mismo título I (normas tributarias). Pero es que, en segundo lugar, la poca entidad de las previsiones normativas incorporadas a las enmiendas controvertidas relativiza aún más las exigencias de homogeneidad, pues por mucho que una de ellas configure formalmente un nuevo impuesto, no deja de ser una modalidad del existente impuesto especial sobre hidrocarburos de cuya normativa participa. Debe, pues, rechazarse el motivo al no apreciarse la inconstitucionalidad pretendida."

"c) Y con referencia al tercer motivo, o lo que es lo mismo, al hecho de que las modificaciones operadas en el texto de un proyecto de ley en el Congreso hayan sido objeto de debate y votación conjunta con las de los otros proyectos de ley, (...) debe señalarse antes de nada que no consta que se haya producido una infracción de las normas que regulan el procedimiento legislativo (...) A tal propósito era ineludible, vista la vaguedad de la previsión reglamentaria en ese punto, exponer por qué el debate y votación conjuntos alteraba en esa tramitación concreta y de modo sustancial el proceso de formación de voluntad de la Cámara, restringiendo las facultades del Congreso de los Diputados. A falta de esa actividad alegatoria, y constatado que no se empleó tampoco el cauce de subsanación del procedimiento previsto en el art. 72.1 del Reglamento, ningún dato indica -ni puede obviamente presumirse- que no pudieran pronunciarse sobre las modificaciones operadas en el texto del proyecto de ley en el Senado y votar en consecuencia, con menoscabo del ejercicio de su función parlamentaria. Debe rechazarse también la inconstitucionalidad de los preceptos impugnados desde esta última perspectiva."

El pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la sentencia anotada, viene a privar de fundamento al motivo de impugnación basado en la inconstitucionalidad de la Ley 24/2001, y que se expuso anteriormente. Por lo mismo, carece fundamento el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 9 de la mentada Ley.

CUARTO: Sobre las alegaciones realizadas en relación con el Impuesto sobre la Venta de Determinados Hidrocarburos, desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea.

1. Se alega en la demanda la "Inexistencia de una finalidad específica en el Impuesto sobre la Venta de Determinados Hidrocarburos" y la "Falta de respeto de la normativa del IVMDH con la normativa de los Impuestos Especiales y el IVA".

2. Sobre la divergencia entre la regulación del IVMDH y la Directiva 92/12/CEE se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12], dictada a consecuencia de la cuestión prejudicial planteada con arreglo al art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña [Sala de lo Cont. Admvo., Sección Primera, Rec 1392/2010, Auto de 29 de noviembre de 2011], en la que tras las consideraciones realizadas "Sobre las cuestiones prejudiciales" y "Sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia", el Tribunal de Justicia [Sala Tercera], declara:

"En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara: El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente."

3. Con ello, la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido a poner de manifiesto la contradicción existente entre la normativa española y la comunitaria en la materia.. Pues la referida sentencia declara que la Directiva reseñada se opone a una norma como la que, en el Derecho interno, vino a regular el IVMDH, por no perseguir este una finalidad específica en el sentido previsto en la Directiva 92/12/CEE, cuyo artículo 3, apartado 2, vino a establecer que los hidrocarburos pueden

estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial establecido por dicha Directiva si, por una parte, esos impuestos indirectos persiguen una o varias finalidades específicas, y, por otra parte, si respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el Impuesto sobre el Valor Añadido para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

Dichos requisitos, que tienen por objeto evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios [Sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/ Francia, C-434/97, Rec p. 1-1129, apartado 26, y EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 46], tienen carácter cumulativo, como se desprende del propio tenor de dicha disposición. Por lo que la falta de uno de ellos, el de la finalidad específica del gravamen, llevó al Tribunal de Justicia a establecer la oposición del tributo a la Directiva europea, sin necesidad de entrar a analizar si concurre el segundo requisito, referido al respeto a las normas impositivas aplicables a los Impuestos Especiales o al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, al tratar "Sobre las cuestiones prejudiciales", el Tribunal de Justicia vino a poner de manifiesto que:

"34 (...) no puede considerarse que un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal, del que se deduce de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que actualmente está integrado en el tipo del impuesto indirecto armonizado, persiga una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. 35 Por consiguiente, cabe concluir, sin que sea necesario examinar si se cumple el segundo requisito enunciado en dicho artículo 3, apartado 2, relativo al respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA, que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un impuesto, como el IVMDH, pueda considerarse conforme a los requisitos de dicho artículo." 36 En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de

hidrocarburos, como el IVMDH controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente."

4. Sentado, por tanto, que la normativa nacional en cuestión no cumple el primero de los requisitos exigidos por el art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, esto es, que el IVMDH persiga una finalidad específica, el TJUE procedió a examinar, en segundo lugar, la posibilidad de limitar los efectos de la Sentencia dictada, en función de la eventual concurrencia de los criterios establecidos al efecto, llegando a la conclusión de que no procede limitar los efectos en el tiempo de la sentencia pronunciada.

Así, al tratar "Sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia", el Tribunal de Justicia vino a precisar

"37 En sus observaciones escritas, la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español han solicitado al Tribunal de Justicia que limite los efectos en el tiempo de la presente sentencia en el supuesto de que declare que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se opone al establecimiento de un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal (...) 41 Sólo 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 (...) 45 En estas circunstancias, 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. El hecho de que hubieran adquirido la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión no puede poner en tela de juicio esta afirmación. 46 En este marco, carece de pertinencia, contrariamente a lo

que alegan la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, que la Comisión, al permitir a otro Estado miembro en 2004 autorizar a las autoridades regionales de dicho Estado a incrementar los impuestos indirectos sobre los hidrocarburos, hubiera aceptado una medida fiscal análoga a la que las autoridades españolas habían presentado a los servicios de la Comisión antes de adoptar el IVMDH. 47 Dado que no se cumple el primer requisito contemplado en el apartado 41 de la presente sentencia, no es necesario comprobar si concurre el segundo requisito mencionado en dicho apartado, relativo al riesgo de trastornos graves. (...) 50 De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia."

5. Habiéndose declarado en la sentencia del TJUE anotada, la oposición de la normativa del IVMDH a la Directiva 92/12/CEE por la primera de las causas aducidas en la demanda, resulta innecesario entrar en el examen de la otra causa aducida, tal y como en la mentada sentencia se expone.

QUINTO: Acerca de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12] sobre el objeto del proceso y sobre las pretensiones formuladas en el mismo.

1. Una vez declarada con carácter prejudicial la oposición del art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, a un tributo como el establecido por la Ley 24/2001 [art. 9], es preciso delimitar los efectos de dicha declaración, en función del objeto del proceso y de las pretensiones deducidas en el mismo.

2. La sociedad demandante, con fecha de 17 de julio de 2009, presentó escritos dirigidos a la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, en los que solicitaba la devolución del IVMDH, cuya repercusión había soportado con ocasión de las autoliquidaciones presentadas por los suministradores de hidrocarburos, correspondientes a los ejercicios 2005 a 2009, por importes totales de 665.861,98 Euros y 2.115.442,27 Euros, por considerar que dicho impuesto contravenía la Directiva 92/12/CEE. Denegadas cuyas solicitudes por la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Tarragona mediante resoluciones de 31 de agosto y 09 de

diciembre de 2009 "en base a que en la fecha de solicitud y hasta el momento, este impuesto está vigente y es de aplicación plena en el ordenamiento jurídico español", y a que por ello "no concurre ninguno de los supuestos de hecho que determinan la existencia de ingresos indebidos", y confirmadas dichas resoluciones en vía económico-administrativa por la misma razón, acudió a la vía contencioso-administrativa impugnando la actuación administrativa así producida, propugnando la improcedencia de la exacción del tributo repercutido, y postulando la devolución en su favor de su importe repercutido, por tratarse de ingresos indebidos. Y una vez recaída sentencia en la cuestión prejudicial cuyo planteamiento determinó la suspensión del curso del proceso, se confirió trámite de alegaciones a las partes, insistiendo la demandante en la tesis de la demanda, mientras que la Abogacía del Estado solicitó, como queda dicho, "...que la Sala, al dictar sentencia ordene la retroacción del expediente administrativo para que el órgano administrativo competente pueda determinar el importe exacto de la cuantía que debe alcanzar, en su caso, la devolución; y de manera subsidiaria, difiera al trámite de ejecución de sentencia la determinación de dicha cuantía".

3. 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, estuvo vigente hasta su derogación por la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, con efectos a partir del 1 de abril de 2010, y publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 14 de enero de 2009].

El IVDMH fue implantado por la Ley 24/2001 [art. 9, posteriormente modificado por la Ley 53/2002 y por la Ley 62/2003], con efectos de 01 de enero de 2002, habiendo permanecido vigente hasta la derogación del mentado precepto legal por la Ley 2/2012, de 29 de junio. Declarada la constitucionalidad de cuyo precepto por sentencia 209/2012, del Tribunal Constitucional, de 14 de noviembre [recurso de inconstitucionalidad núm. 1848-2002], el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha venido posteriormente a declarar mediante sentencia que la norma nacional que estableciera el IVMDH se opone al art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, al no perseguir una finalidad específica, en el sentido de dicha disposición del Derecho comunitario

derivado. Se trata, como ya se ha apuntado, de la sentencia de 27 de febrero de 2014, Asunto C-82/12, incoado ante la cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en recurso jurisdiccional cuyo objeto litigioso se corresponde con el del presente recurso jurisdiccional, es decir, con la denegación de solicitud de ingresos indebidos en concepto de IVMDH.

4. Para determinar los efectos materiales de la sentencia dictada con carácter prejudicial por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con fecha de 27 de febrero de 2014, sobre el objeto del proceso sometido a la consideración de la Sala y sobre las pretensiones deducidas en el mismo, hay que partir del carácter vinculante de dicha sentencia, al tener autoridad de cosa interpretada. Pues como tiene dicho la doctrina jurisprudencial expresada por el Tribunal Supremo [Sala Tercera, Sección Sexta] en sentencia de 16 de diciembre de 2010 [Rec. Cont Admvo. 438/2007]:

"Así las cosas, hemos de detenernos en el examen de la vinculación de esta sentencia del Tribunal de Justicia, dictada en respuesta a nuestro reenvío prejudicial, (...) pues, como es sabido no existe propiamente entre el Tribunal de Justicia y los tribunales nacionales una relación de subordinación institucional ni jerárquica sino de cooperación y colaboración. Al efecto conviene recordar que la Comunidad Europea, como comunidad de derecho que es, necesita que sus normas se apliquen de forma uniforme en todos los Estados miembros y es, precisamente, la cuestión prejudicial, y la sentencia que la responde, el instrumento procesal idóneo para conseguir una interpretación y una aplicación uniforme de las normas comunitarias por parte de los tribunales nacionales, a los que corresponde, como jueces comunitarios, la aplicación en los correspondientes procesos del ordenamiento jurídico comunitario, y esa interpretación y aplicación uniforme sólo podrá conseguirse proporcionando a las sentencias del Tribunal de Justicia el carácter de vinculantes pues de otro modo esa finalidad esencial del mecanismo prejudicial quedaría frustrada. Abunda en los criterios anteriores evidentes razones de seguridad jurídica pues la aplicación dispar de una misma norma comunitaria en diferentes Estados miembros pondría en cuestión la propia construcción y funcionamiento de la Unión Europea. Este Tribunal, sensible a esa necesidad uniformadora, ha reconocido lo que denomina "autoridad de cosa

interpretada" respecto de las Sentencias del TJCE, en paralelo con la autoridad de cosa juzgada que corresponde a todo pronunciamiento judicial (STS, Sala Tercera, de 3 de diciembre de 1993, Rec. 152/1989), llegando incluso a afirmar que el principio de prevalencia o primacía del Derecho comunitario, continuamente afirmado por el TJCE y reconocido con claridad en nuestro ordenamiento (art. 93 de la Constitución y jurisprudencia del Tribunal Supremo también reiterada), lo es también de la jurisprudencia comunitaria sobre la doctrina o jurisprudencia de los tribunales de los países miembros en la interpretación o aplicación de los preceptos o disposiciones del Derecho comunitario (STS, Sala Cuarta, de 17 de diciembre de 1997, Rec. Unificación de Doctrina 4130/1996)"

5. Al carácter vinculante de la referida sentencia del TJUE, hay que agregar que, como también ha puesto de manifiesto la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 3 de noviembre de 2011 [Rec. Casación 4098/2009] y 20 de junio de 2013 [Rec. Casación 5900/11], el ingreso realizado en aplicación de una norma que el TJUE declare que es contraria al Derecho Comunitario, ha de reputarse como indebido ["El supuesto que ahora se nos plantea, el ingreso se produjo en aplicación de una norma que el TJUE ha estimado como contraria al Derecho comunitario, por lo que debe reputarse como indebido"], afirmación que el Alto Tribunal apoya en las siguientes consideraciones, que aunque referidas a las consecuencias de la declaración, como contraria al Derecho Comunitario, por la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, de una norma de Derecho interno en materia de IVA, son de aplicación, en lo esencial, al caso controvertido:

"En efecto, en primer lugar, en la Sentencia de 2 de abril de 2008 (recurso de casación número 5682/2002) se dijo: " Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente." No existe en este caso una limitación del derecho a la deducción derivada del mecanismo de

repercusión-deducción propio del IVA, sino reducción del importe del derecho a deducir y a devolver como consecuencia de la aplicación estricta de una norma nacional que luego fue declarada contraria al Derecho Comunitario por la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, teniendo efecto decisivo en este punto el carácter retroactivo que debe darse a la misma, pues como se dijo por la Dirección General de Tributos en la Resolución 2/2005, antes referida, " el mismo Tribunal de Justicia viene afirmando, en aplicación del "efecto directo" y "primacía» del Derecho comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado miembro tiene efectos "ex tunc". Además, el Tribunal de Justicia ha señalado que la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen incompatible y, por otra, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario (sentencias de 22 de junio de 1989 (TJCE Fratelli Constanzo 103/88 Rec p. 1839, apartado 33 y de 19 de enero de 1993 Comisión/Italia, C-101/91, Rec. P-I-191, apartado 24.. "

6. Y sobre el sometimiento de la devolución de los ingresos indebidos, por efecto de la sentencia dictada por el TJUE, al procedimiento establecido por el Derecho interno, cabe reseñar las consideraciones hechas en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo [Sección Sexta] de la Audiencia Nacional de 24 de febrero de 2005 [Rec. 60/2002], conforme a la cual:

"...si bien no cabe duda sobre la procedencia de la reclamación en cuanto a que el principio de primacía obliga a la devolución de las cantidades pagadas como consecuencia de la aplicación de una ley tributaria que ha sido declarada por sentencia del TJCE contraria a la Sexta Directiva, pues los efectos de dichas sentencias son por su propia naturaleza retroactivos como ya se ha dicho en el FJ anterior, no los es menos que el procedimiento para obtener la reparación debe ser el que se determine en cada Estado sin que exista una solución homogénea pues dicho cauce debe ser compatible y respetuoso con la normativa interna de cada Estado. (...) A este respecto

cabe decir que pueden ser varios las vías seguir en nuestro derecho para realizar el derecho de reparación derivado de la sentencia del TJCE..."

SEXTO: Anulabilidad de las resoluciones administrativas impugnadas con reposición del procedimiento administrativo para completar el expediente.

1. Lo hasta aquí expuesto viene a privar de fundamento a las resoluciones de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales y del TEAC, cuestionadas en este proceso contencioso-administrativo. Porque las mismas se limitan, fundamentalmente, a rechazar la solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de IVMDH, por razón de la vigencia de la norma de Derecho interno que venía a regular dicho tributo ["la plena vigencia en el ordenamiento jurídico español, en el momento presente, de la Ley 24/01 reguladora del IVMDH, comporta que deba rechazarse la pretensión de la parte reclamante], siendo así que esa norma de Derecho interno se oponía a la Directiva europea en la materia, por así haberlo declarado con carácter prejudicial una sentencia del TJUF vinculante, y que dicha oposición comporta que los ingresos realizados en cumplimiento de la norma de Derecho interno hayan de reputarse indebidos.)

2. Ahora bien, la anulabilidad de tales resoluciones administrativas por su oposición al Derecho de la Unión Europea, no conduce, sin más, al reconocimiento de la situación jurídica propugnada en la demanda [arts. 31 y 71 de la Ley Jurisdiccional], es decir, a la devolución de los ingresos indebidos, tal como dicha pretensión viene planteada en el proceso. Porque aun siendo improcedentes las declaraciones-liquidaciones del IVMDH, y la repercusión de las cuotas autoliquidadas, a que se contrae el expediente, sucede que la realización del derecho a la devolución de los ingresos indebidos está sujeta, como queda dicho, a las normas que en el Derecho interno regulan dicha materia, en sus aspectos sustantivo y procedimental, aspectos que en vía administrativa no se contrastaron, en su totalidad, conforme al procedimiento establecido, al centrarse la cuestión en la discordancia de la Ley del impuesto con la Directiva europea reseñada. Pero una vez superada esa cuestión mediante la aplicación de la sentencia dictada con carácter prejudicial, es preciso, a

juicio de esta Sala, completar el procedimiento administrativo incoado, para determinar la concurrencia de los requisitos constitutivos del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, tanto los subjetivos [persona o entidad con derecho a la devolución], como los objetivos [contenido del derecho a la devolución] y de carácter formal o procedimental [requisitos formales inherentes al solicitante y a la solicitud; especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas; trámite de audiencia del presentador de la autoliquidación, en su caso, etc], establecidos en el Derecho interno [arts. 32, 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, en relación con los arts. 14 y siguientes del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, modificado por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, y con los arts. 126 a 129 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio]; determinación que el órgano de gestión omitió, por la razón expuesta. Lo que conduce a la retroacción o reposición del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones y de reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, al momento anterior a que se dictase la resolución recaída en el mismo, a fin de que el órgano de gestión competente realice los trámites que correspondan, en función de la condición que ostente quien hubiera instado la rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos [el sujeto pasivo o presentador de la autoliquidación, la persona o entidad que hubiera soportado la repercusión], para comprobar los requisitos del derecho a la devolución, dictándose nueva resolución por la que, en función del resultado de la tramitación del procedimiento, se reconozca, en su caso, el derecho a la devolución de ingresos indebidos a favor de quien, según las normas reseñadas, ostente el derecho a obtener la devolución, con los intereses de demora devengados. En definitiva, lo que procede es la devolución del expediente de gestión a la Oficina Gestora de Impuestos Especiales competente, para que complete el mismo con arreglo al procedimiento legalmente establecido, incorporando los datos y elementos de prueba que permitan establecer, en rigor, la concurrencia de los requisitos legales del derecho a la devolución de ingresos indebidos, y resolviendo el expediente según el resultado de los trámites que se desarrollen.

3. Por lo demás, la retroacción o reposición de actuaciones se corresponde con el marco normativo de aplicación, tal y como ha sido interpretado por la doctrina jurisprudencial recaída al respecto, recogida, entre otras, en sentencias de la Sala Tercera [Sección Segunda] de 25 de octubre de 2012 [recurso de casación núm. 2116/2009] y de 19 de noviembre de 2012 [recurso de casación en interés de la ley núm. 1215/2011], que aunque referidas a supuestos de anulación de liquidaciones tributarias, la doctrina que exponen es trasladable al caso enjuiciado.

3.1. Así, en la sentencia de 25 de octubre de 2012, el Alto Tribunal, partiendo de la doctrina jurisprudencial sobre la potestad revisora de los Tribunales Económico-Administrativos y sus límites, y de lo establecido en el art. 239.3, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, así como en el art. 63.2 de la Ley 30/1992, señala cuál es la finalidad de la retroacción ["...con la retroacción se permite a la Administración proseguir con sus actuaciones desde el momento en que se incurrió en el referido defecto con el fin de que la tramitación del procedimiento se ajuste a la establecida o de subsanar la indefensión padecida"], especificando los supuestos en que procede ["...la retroacción de actuaciones es únicamente procedente en los supuestos en que se produce una infracción procedimental, no en cambio cuando nos encontramos ante una infracción sustantiva..."]. Cita la sentencia de 26 de marzo de 2012 [Rec. Cas. 5827/2009] como expresión del criterio jurisprudencial y de su entronque en el Derecho positivo vigente ["...los Tribunales económico-administrativos pueden aprobar resoluciones que expulsen del mundo del Derecho el acto impugnado porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedí mentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas (contenido de la decisión que se contempla hoy en los artículos 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003 y 66.4 del Reglamento que la desarrolla en materia de revisión)"].

En definitiva, según la sentencia anotada, a través de la retroacción de actuaciones, "se trata de subsanar defectos o vicios formales (...) O, a lo sumo, para integrar los expedientes (...) cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no

exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no". Pues "si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión", "... la función propia de la retroacción de las actuaciones es la de depurar el procedimiento de sus vicios invalidantes o integrar sus omisiones mediante la práctica de las diligencias o actuaciones omitidas".

3.2. Y en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 [recurso de casación en interés de la ley núm. 1215/2011], la Sala Tercera del Tribunal Supremo vino a hacer las siguientes consideraciones [fundamento jurídico cuarto]:

"...ahora se cuestiona la facultad de la Administración Tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, no obstante haberse limitado el tribunal a anular la liquidación tributaria. Según la posición mayoritaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia la posibilidad de que la Administración Tributaria subsane un acto administrativo que adolezca de un defecto formal sólo está prevista en vía administrativa, pero fenecería desde el momento en que una sentencia judicial lo anula, por vicios de forma, puesto que no está contemplada en la normativa que regula la jurisdicción contencioso administrativa, salvo que la retroacción de las actuaciones haya sido expresamente solicitada por el recurrente en la demanda a fin de obtener el restablecimiento de su derecho de defensa (...) Pues bien, con independencia de que se conciba el recurso contencioso administrativo como un proceso al acto, o se parta de la naturaleza del mismo como un proceso entre partes, hay que reconocer que la solución tiene que venir dada, a falta de una expresa regulación en la ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional, ante la existencia de varios derechos en conflicto, a lo que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa

juzgada, ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley, ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales, artículos 103 y siguientes, porque basta dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costes de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada. En definitiva, al no impedir la Ley de la Jurisdicción la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debe estarse a la regulación establecida en la ley 30/1992 y en la Ley General Tributaria, normativa que permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o error iuris."

En base a lo cual, el Alto Tribunal vino a fijar como doctrina legal que:

"La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia".

SÉPTIMO: Resolución del recurso jurisdiccional. Costas procesales. Medios de impugnación de la sentencia.

1. Lo expuesto conduce a la estimación parcial del recurso jurisdiccional, a la anulación de las resoluciones administrativas a que el mismo se contrae, por contrarias a Derecho, y a la retroacción del procedimiento administrativo al momento anterior a que se dictaran las resoluciones originariamente impugnadas, al objeto de que se complete el respectivo expediente con arreglo al procedimiento legalmente establecido,

y se dicte una nueva resolución sobre la devolución de ingresos indebidos solicitada, conforme a lo expuesto en el precedente fundamento jurídico sexto.

2. Sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia, en aplicación del art. 139.1, párrafo segundo, de la Ley Jurisdiccional, modificado por el art. 3.11 de la Ley 37/2011, de 10 de octubre ["En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad"], al no apreciarse la concurrencia de las circunstancias mencionadas en dicho precepto legal.

3. La sentencia que ahora se pronuncia no es susceptible de recurso de casación. Y según se desprende del expediente administrativo, las solicitudes de devolución de ingresos indebidos cuya desestimación en vía administrativa se impugnó después en este recurso jurisdiccional, tenían por objeto la reclamación del importe de las cuotas tributarias repercutidas a la sociedad demandante con ocasión del suministro de hidrocarburos realizado por los sujetos pasivos que liquidaron el tributo mediante las correspondientes autoliquidaciones, ninguna de las cuales consta que exceda de la cantidad de 600.000 Euros [art. 86.2 b) de la Ley Jurisdiccional, modificada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre]. Por lo que en aplicación del criterio sentado por el Tribunal Supremo [Sala Tercera, Sección Primera] en auto de 16 de febrero de 2006, [Rec. Casación 5402/2004], la sentencia que ahora se pronuncia no es susceptible de recurso ordinario de casación, dado que para el acceso al mismo, no hay que estar a la cuantía resultante de agregar el importe de las distintas liquidaciones, sino a la cuantía de cada una de las autoliquidaciones, aisladamente consideradas.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general y pertinente aplicación,

## FALLAMOS

1. Estimamos, en parte, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de "APSA LOGISTICS, S. L." contra la Resolución adoptada con fecha de 25 de enero de 2011 por el Tribunal Económico-Administrativo Central [Sala Segunda, Vocalía Octava; Reclamación económico-administrativa núm. R. G.4260/10], cuya resolución anulamos, al igual que las resoluciones dictadas con fecha de 31 de agosto de 2009 [Expdtes. RGE/02974646/2009, RGE/02974776/2009, RGE/02974806/2009 y RGE/02974732/2009] y 09 de diciembre de 2009 [Expdtes. RGE 02974900 y 02974944/2009] por el Jefe de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Tarragona, con reposición del procedimiento administrativo al momento anterior a que se dictaran dichas resoluciones de 31 de agosto y 09 de diciembre de 2009, al objeto de que se complete el procedimiento administrativo y se dicte una nueva resolución sobre la solicitud de devolución de ingresos indebidos que dio lugar a la incoación de dicho procedimiento, conforme a lo expuesto en el precedente fundamento jurídico sexto.

2. Sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia.

3. Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación de que contra la misma no cabe la interposición de recurso ordinario alguno [art. 86.2 b) de la Ley Jurisdiccional, modificado por la Ley 37/2011].

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

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.