

### Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora<sup>1</sup>

#### CÉNTIMO SANITARIO

Nos encontramos con esta Sentencia ante, permítanme la coloquial expresión, «ya te lo dije». El resultado dado por el Tribunal era la crónica de una muerte anunciada. Situación, por otra parte, tan habitual en nuestro sistema tributario en este camino tan incorrecto que han seguido las Comunidades Autónomas empeñadas una y otra vez en buscar nuevos y artificiosos hechos imposables que rayan con la locura desde la visión de cualquier mente razonable.

En este asunto, el Tribunal superior de Justicia de Cataluña plantea una petición de cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea para que éste se pronuncie sobre la interpretación del 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 ([DOCE L 76, de 26 de marzo, 1](#)). Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Transportes Jordi Besora, S.L. y la Generalitat de Catalunya, en relación con una resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona por la que se le denegaba la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

El TJUE concluye que el citado impuesto es contrario al Derecho de la UE y debe ser objeto de devolución, pues el Tribunal descarta limitar los efectos temporales de la Sentencia (esta limitación temporal de los efectos de las sentencias europeas se subordina a la concurrencia de dos requisitos: las «repercusiones económicas graves» y la «buena fe de los círculos interesados». España había obrado de buena fe –en el sentido técnico del término– si la Comisión hubiera considerado aceptable la normativa española, pero –a juicio del Tribunal– «no se desprende en modo alguno de los elementos aportados por la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español»).

Vamos a analizar las cuestiones que se tratan en este caso.

El llamado «céntimo sanitario» (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) se creó por el artículo 9 de la [Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social](#) con el fin de contribuir a la financiación de las nuevas competencias autonómicas sobre la Sanidad. Se trataba

1. Este comentario se realiza en el marco del Proyecto Investigación y Desarrollo «La reducción de la litigiosidad administrativa, financiera y tributaria». DER2012-34413, concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo IP es el Prof. Dr. D. José María Lago Montero.

de un impuesto que nacía totalmente cedido a las Comunidades Autónomas con un tipo de gravamen estatal y otro autonómico. En el caso de que las Comunidades Autónomas no ejercieran su capacidad normativa introduciendo el tipo autonómico, sólo se aplicaría el Estatal. Ya empezó por ello de una manera criticable su camino puesto que esta Ley no es el vehículo más apropiado para la creación de tributos, al carecer de una tramitación parlamentaria específica.

El artículo 9.1 de la Ley 24/2001 señalaba que «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».

La citada Ley 24/2001 no hacía ninguna referencia al fin u objetivo que se pretendía alcanzar con este impuesto, pero se presuponía su finalidad desde el momento en que declaraba en el artículo 9.uno.3 que sus rendimientos derivados de los tipos impositivos aprobados por el Estado quedan totalmente afectados a la financiación de gastos de sanidad, mientras que los rendimientos producidos por los tipos adicionales aprobados por las comunidades autónomas deben también tener ese fin, salvo que, a su criterio, se destinen a financiar actuaciones medioambientales. Ya se planteó entonces la duda acerca de la justificación exacta de financiar la sanidad con recursos procedentes de la venta de hidrocarburos, ya que se trata de dos áreas –el transporte y el consumo de servicios sanitarios– que no tiene una relación directa y, que por lo tanto y al margen de consideraciones de suficiencia, no queda claro por qué quedan vinculadas de esta manera.

La STJUE se centra en la llamada «finalidad específica» ya que es la excusa utilizada por el legislador para crear este tributo evitando una doble imposición. Es además un requisito exigido por la citada Directiva 92/12/CEE (la «finalidad específica» parece referirse al hecho de que la existencia de un gravamen adicional sobre alcoholes, hidrocarburos o tabacos debe pretender objetivos extrafiscales, no recaudatorios, tales como la limitación de su consumo mediante el encarecimiento del precio final para evitar los daños sociales que provoca o la financiación de políticas de gasto público que pretendan compensar o disminuir esos perjuicios sociales).

Esta interpretación de que sí cumplíamos la «finalidad específica» tiene cierto apoyo en las sentencias [[STJCE Comisión/Francia \(C-434/97\)](#) y [STJCE Evangelischer \(C-437/97\)](#)], puesto que se advierte la citada *finalidad específica* en un impuesto sobre el alcohol destinado a financiar la Seguridad Social y se rechaza en otro destinado genéricamente a reforzar la financiación municipal. Sin embargo, como ha señalado el Prof. Herrera Molina, cabía otra interpretación: el impuesto francés con «finalidad específica» sólo gravaba las bebidas con un grado de alcohol elevado, y no en función del grado concreto de alcohol, sino del volumen de la bebida. Según el Gobierno francés

tales «modalidades de cálculo son las más adecuadas para conseguir el objetivo de protección de la salud pública. Al recaer sobre el volumen de la bebida y no sobre el porcentaje de alcohol que ésta contiene, el impuesto grava de manera uniforme aquellas bebidas que tengan un grado de alcohol comprendido entre 25 y 50% vol., que se hallan entre las más vendidas». Este reflejo de la «finalidad específica» en la estructura del impuesto (y no en la mera afectación) no estaba presente en el Impuesto español sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Y este particular ya nos lo habían puesto de manifiesto, como refleja la Sentencia comentada en el párrafo 44. En efecto, en 2002 la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción contra España. Tras largas negociaciones dicho procedimiento quedó en suspenso y la Comisión nunca llegó a demandar a España ante el Tribunal de Justicia. Ahora bien, existen indicios de que esta actitud no se debió a un cambio de opinión por parte de la Comisión, sino más bien al compromiso por parte de España de suprimir el citado impuesto y sustituirlo por un recargo autonómico en el Impuesto sobre Hidrocarburos (la [Ley 2/2012 de 29 de junio](#) suprimió el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos [Disposición Derogatoria Tercera] y estableció la posibilidad de crear un recargo autonómico en el Impuesto sobre Hidrocarburos). Otro parche más que es de temer que tenga un final similar puesto que su fundamento en el Derecho Comunitario se limita a un artículo de una *propuesta de directiva* que aún no está en vigor.

Por lo tanto, ya teníamos muchos visos de que no existía tal «finalidad específica» en este impuesto.

Más datos en esta tenebrosa historia. También denunciarnos en su creación que no se había tenido en cuenta la importancia que tiene una correcta determinación de los puntos de conexión en este impuesto cuya cesión comporta la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas. Es necesario que los criterios establecidos por el legislador, sobre todo en los casos en que se han cedido competencias normativas como en este caso, eviten desplazamientos de los contribuyentes a otros territorios regionales en busca de un menor gravamen. En el Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos el punto de conexión era una variante del punto de conexión territorial en atención al hecho imponible del impuesto, al tener en cuenta la Comunidad Autónoma en la que se realiza la venta minorista o dónde está el establecimiento que realiza la venta o la importación o adquisición intracomunitaria. Una vez más amparándose en criterios de descentralización financiera que supuestamente no van a afectar al principio de unidad de mercado se da lugar a un riesgo del mismo. En un principio, el consumidor de determinados productos gravados por el mismo tenía una posibilidad bastante sencilla de «escapar» de él acudiendo a poner gasolina en una Comunidad Autónoma cercana o de paso en la que no se hubieran establecido los tipos autonómicos; pero claro, las Comunidades Autónomas fueron «subiéndose al carro» de tal manera que esta «fuga» cada vez se fue complicando más

y esto a pesar del aviso anunciador de que este impuesto iba por mal camino y que muy posiblemente el Tribunal europeo iba a decir lo que finalmente ha dicho. Pero los españoles somos así, «bueno mientras tanto...» y ahora clamamos piedad porque la devolución de lo cobrado va a suponer un menoscabo importante a las arcas engrosadas, de ahí nuestro comienzo con la expresión «ya te lo dije».

Además, hemos señalado ya muchas veces en otros lugares que no es conveniente ceder potestades normativas en materia de gestión a las Comunidades Autónomas ya que se generan problemas como infradotación de la Administración autonómica; incremento de la presión fiscal indirecta; fraccionamiento de la información tributaria relevante; etc.

Y tras la Sentencia ¿qué va a pasar?, ¿se va a devolver el dinero?, ¿quién va a «pagar los platos rotos»? Pues lo más probable, como ya ha advertido la doctrina citada, es que el juego de la prescripción, de la firmeza de los actos administrativos y sentencias no recurridos y las dificultades de prueba del pago del impuesto (salvo en el caso de los empresarios y profesionales) limitará mucho el importe de la devolución de ingresos indebidos. Aun así la cifra que debe devolverse seguirá siendo enorme (hablamos de unos 13.000 millones de euros). De modo inmediato la responsabilidad debería distribuirse entre el Estado (que aprobó la Ley) y las Comunidades Autónomas que asumieron, la cesión, implantaron el tipo autonómico (aunque no todas ellas) y percibieron las sumas recaudadas. Pero mucho me temo que tampoco nos libraremos el conjunto de los sacrificados contribuyentes, que una vez más seguiremos sufriendo el mal hacer de nuestros poderes tributarios.

Y ¿hay solución? Pues el camino es difícil y largo pero no imposible. No hacen falta informes de expertos que con todos los respetos no han hecho más que plasmar lo que muchos llevamos tiempo denunciando: el mal planteamiento del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, la excesiva descentralización fiscal fruto de la excesiva cesión de competencias a las Comunidades Autónomas y, claro está, el excesivo gasto superfluo llevado a cabo en todos estos ámbitos.

M.<sup>a</sup> Ángeles GUERVÓS MAÍLLO  
*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Salamanca*  
[mguervos@usal.es](mailto:mguervos@usal.es)