

La recuperación del céntimo sanitario

Por Ana María Juan Lozano y Javier Martín Fernández

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia; socio director de F&J Martín Abogados y profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense, respectivamente.

| 03.03.2014

La **Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014** ha despertado numerosos interrogantes respecto a las vías de recuperación del llamado "**céntimo sanitario**", declarado contrario al ordenamiento comunitario. Con estas líneas se intentan aclarar algunos aspectos confusos para la opinión general, que se pregunta hasta dónde y cómo puede ser, técnicamente posible, la **recuperación de los importes pagados**. La Sentencia no se pronuncia respecto a los procedimientos o acciones para obtenerla, dado que la jurisprudencia comunitaria tiene sentado que no corresponde al Tribunal, sino a los Estados miembros, corregir los incumplimientos a través de las medidas necesarias para la ejecución de sus fallos.

Así pues, es cierto que la recuperación del impuesto queda canalizada a través del complejo entramado de procedimientos establecido por nuestro ordenamiento interno, con los límites y alcance de cada uno de ellos que se han venido definiendo precisamente "a golpe" de las situaciones previas vividas cuando se ha declarado una norma inconstitucional o, como es el caso, incompatible con el ordenamiento comunitario.

En una línea, lo que se ha perfilado en España son las llamadas "**acciones de reembolso**", a través de la que se canalizan las devoluciones de ingresos indebidos por los procedimientos tributarios, y la "acción de responsabilidad patrimonial" del Estado Legislador y/o la Administración de Justicia, que permite compensar más allá de los límites de la prescripción y firmeza el quebranto patrimonial sufrido.

En definitiva, la situación no es nueva. Ya en otras ocasiones se ha evidenciado que, la definición de un equilibrio razonable entre las posiciones de los contribuyentes y la Hacienda Pública, aconseja encontrar una solución en la que no se desplace a aquéllos, de un modo desproporcionado, la iniciativa y las cargas para obtener la reparación de los daños causados por una actuación en que su papel se limitó a soportar lo indebido. Por ello, en el **Informe emitido en junio de 2011 por la Comisión constituida en el entonces Ministerio de Economía y Hacienda** para la adaptación del **Derecho Tributario** al ordenamiento comunitario, se señalaba la conveniencia de superar estas dificultades a través de una nueva regulación del procedimiento de revocación o de un procedimiento especial de revisión específico, para que la actuación de oficio de la Administración situara el equilibrio entre las partes en un punto más aceptable socialmente.

Esa reforma no llegó a realizarse. Sin embargo, aún asumiendo que habrá que resolver la situación creada a través del cuadro de procedimientos en la redacción vigente de la Ley General Tributaria, quizá la complejidad y las dificultades para la recuperación del "céntimo sanitario" no deban ser, necesariamente, tan graves.

En primer lugar, tratándose de un **impuesto cedido a las CCAA** y sin que estas hayan asumido competencias de gestión y recaudación, la solicitud ha de dirigirse a la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal del solicitante, sea el empresario o el consumidor final. En caso de que sea desestimada podrá interponerse reclamación económico-administrativa.

En segundo lugar, siendo un impuesto a las ventas minoristas en que el sujeto pasivo que autoliquidaba e ingresaba era el propietario del combustible suministrado (principalmente, petroleras y empresas titulares de estaciones de servicio), las normas tributarias legitiman para instar la solicitud de devolución de ingresos indebidos -técnicamente a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones- tanto a aquél, como al consumidor que lo soportó. Por ello, puede aliviarse notablemente la multiplicación y diseminación de actuaciones si las empresas que repercutieron el impuesto presentan solicitudes generales en interés de sus clientes, identificando los destinatarios del derecho a obtener las devoluciones. La regulación de este procedimiento "triangular" obligará a la Administración a dar entrada como interesados a ambas partes, empresa repercutidora y consumidor repercutido. De este modo y en función de las actuaciones que se hubieran iniciado antes de la publicación de la Sentencia, es posible que el estado de la prescripción y sus causas de interrupción, pueda llevar las acciones de reembolso más atrás de 2010. Y el cumplimiento o no por la Administración de la regulación de este procedimiento, en los numerosos casos en que empresas como Transportes Jordi Besora comenzaron a litigar en los años anteriores, puede permitir seguir revisando actos firmes a través de algún procedimiento especial de revisión tributaria.

De tal modo que **no debe identificarse 2010 como límite de los "importes recuperables" en términos absolutos**, porque tanto el cómputo del plazo de prescripción como las posibilidades de solicitar devoluciones de ingresos indebidos en supuestos de actos y resoluciones administrativas firmes se encuentra condicionado por el examen de cada caso, y por el análisis de la situación y efectos derivados del desarrollo de los procedimientos iniciados antes de la sentencia del TJUE.

En tercer lugar, las exigencias de prueba del impuesto soportado cuando es el consumidor quien solicita la devolución, no debieran olvidar la **diferencia esencial entre el IVA y un impuesto a las ventas minoristas como éste**. Es cierto que la regulación del procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones alude a la factura completa, pero extremar el rigor en la apreciación y valoración de otros medios de prueba que pudiera procurarse y presentar cada consumidor puede ser una actuación que comprometa la efectividad de la Sentencia. Tampoco puede olvidarse que, en determinados casos, ha sido la propia Administración Tributaria quien autorizó a no emitir factura completa con desglose del impuesto en estas ventas minoristas.

Es cierto que la **Ley General Tributaria** contempla, respecto de los gastos y deducciones derivados de actividades empresariales, la preferencia de la factura. Ahora bien, no puede ser sólo el único medio de prueba admitido, ya que lo contrario es tanto como atribuirle efectos constitutivos a la factura, con vulneración de los principios de capacidad económica y de tutela judicial efectiva. Por ello, pueden emplearse cualesquiera otros medios que resulten admitidos en Derecho, como los tickets o los cargos en cuenta corriente o tarjeta de crédito.

Por último y allá dónde no alcancen las acciones de reembolso por haber transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción, resulta aplicable la jurisprudencia del Tribunal Supremo que permite la reparación del quebranto causado a través de la acción de

responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Así es preciso analizar si sus elementos esenciales concurren en alguna actuación de la Administración de Justicia ajena a la elevación al Tribunal de Luxemburgo de cuestión prejudicial por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y, posteriormente, por algunos más. El plazo para el ejercicio de esta acción es de un año desde la publicación de la Sentencia, siendo esencial la prueba del quebranto patrimonial causado con el establecimiento del impuesto. La misma no presenta dificultad alguna para los consumidores repercutidos si acreditan el pago soportado indebidamente; en esta vía parece todavía menos defendible una postura rigurosa que calificara la factura como único medio de prueba admisible, dado que en todo caso nos encontramos ya al margen de la regulación de los procedimientos tributarios.