

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 30 de mayo de 2024 (*)

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 5 — Impuesto especial sobre hidrocarburos — Tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que se añade al tipo nacional — Tipos diferenciados del impuesto especial en el territorio de un Estado miembro en función de la región en la que se consume el producto»

En el asunto C-743/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo, mediante auto de 15 de noviembre de 2022, recibido en el Tribunal de Justicia el 1 de diciembre de 2022, en el procedimiento entre

DISA Suministros y Trading, S. L. U. (DISA),

y

Agencia Estatal de Administración Tributaria,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. Z. Csehi (Ponente), M. Ilešič, I. Jarukaitis y D. Gratsias, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de DISA Suministros y Trading, S. L. U. (DISA), por el Sr. J. C. García Muñoz, abogado;
- en nombre del Gobierno español, por las Sras. A. Gavela Llopis y M. Morales Puerta, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. C. Urraca Caviedes, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de enero de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51), en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004 (DO 2004, L 157, p. 87; corrección de errores en DO 2004, L 195, p. 26), y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004

(DO 2004, L 157, p. 100; corrección de errores en DO 2004, L 195, p. 31) (en lo sucesivo, «Directiva 2003/96»), en particular de su artículo 5.

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre DISA Suministros y Trading, S. L. U. (DISA), y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con unas solicitudes de devolución de los impuestos que DISA soportó debido a un tipo impositivo suplementario adoptado por una comunidad autónoma aplicable al impuesto especial sobre hidrocarburos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2003/96

- 3 Los considerandos 2 a 5, 9, 11, 15 y 24 de la Directiva 2003/96 tienen el siguiente tenor:

«(2) La falta de disposiciones comunitarias que sometan a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior.

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

(5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.

[...]

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.

[...]

(11) Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. [...]

[...]

(15) Debe existir la posibilidad de diferenciar para un mismo producto el nivel nacional de imposición en determinadas circunstancias o condiciones estables, respetando los niveles mínimos comunitarios de imposición y las normas del mercado interior y de competencia.

[...]

(24) Debe permitirse a los Estados miembros que apliquen otras exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia.»

- 4 El artículo 1 de dicha Directiva dispone:

«Los Estados miembros someterán a impuestos los productos energéticos y la electricidad de conformidad con la presente Directiva.»

5 El artículo 2 de la Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “productos energéticos” los productos especificados a continuación:

[...]

b) los productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704 a 2715;

[...]».

6 A tenor de lo dispuesto en el artículo 3 de la Directiva 2003/96:

«Se entenderá que las referencias 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 (DO 1992, L 76, p. 1)] a “hidrocarburos” e “impuestos especiales”, en la medida en que se aplique a hidrocarburos, abarcan todos los productos energéticos, la electricidad y los impuestos indirectos nacionales a que se hace referencia, respectivamente, en el artículo 2 y en el apartado 2 del artículo 4 de la presente Directiva.»

7 Con arreglo al artículo 5 de la Directiva 2003/96:

«En los siguientes casos, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva y sean compatibles con el derecho comunitario:

- cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto,
- cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción,
- para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas minusválidas y las ambulancias,
- la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10.»

8 El artículo 6 de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros tendrán libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición prescrito en la presente Directiva:

- a) directamente,
- b) mediante un tipo diferenciado,
o bien
- c) reembolsando la totalidad o parte del importe del impuesto.»

9 El artículo 7, apartado 2, y los artículos 15 a 18 *ter* de la citada Directiva prevén, en particular, en determinadas condiciones, la posibilidad de que los Estados miembros establezcan tipos diferenciados, exenciones totales o parciales, reducciones del nivel de imposición o períodos transitorios que permitan a dichos Estados alcanzar los niveles mínimos de imposición previstos en dicha Directiva.

10 El artículo 18, apartado 1, de la Directiva 2003/96 establece lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en la presente Directiva, los Estados miembros que se especifican en el anexo II estarán autorizados para seguir aplicando las reducciones de los tipos impositivos o las exenciones previstas en dicho anexo.

Sin perjuicio de una revisión anticipada del Consejo [de la Unión Europea], sobre la base de una propuesta de la Comisión [Europea], dicha autorización expirará el 31 de diciembre de 2006 o en la fecha especificada en el anexo II.»

11 El artículo 18 de la referida Directiva establece en sus apartados 7 y 8:

«7. La República Portuguesa podrá aplicar niveles de imposición sobre los productos energéticos y la electricidad consumidos en las regiones autónomas de Azores y Madeira inferiores a los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva con el fin de compensar los costes de transporte ocasionados como consecuencia del carácter insular y disperso de dichas regiones.

[...]

8. La República Helénica podrá aplicar niveles de imposición de hasta 22 euros por 1 000 litros inferiores a los tipos mínimos establecidos en la presente Directiva al gasóleo utilizado como carburante y a la gasolina consumida en los departamentos de Lesbos, Quío, Samos, el Dodecaneso y las Cíclades y en las siguientes islas del Egeo: Thasos, las Esporadas del Norte, Samotracia y Skyros.

[...]»

12 El artículo 19 de la mencionada Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. Además de las disposiciones establecidas en los artículos anteriores, en particular en los artículos 5, 15 y 17, el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a introducir más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas.

Los Estados miembros que deseen introducir dichas medidas deberán informar de ello a la Comisión y proporcionarle toda la información pertinente y necesaria.

La Comisión examinará la petición, teniendo en cuenta, entre otras cosas, el funcionamiento adecuado del mercado interior, la necesidad de garantizar una competencia leal y las políticas comunitarias en materia de sanidad, medio ambiente, energía y transporte.

[...]

3. La Comisión presentará las propuestas adecuadas al Consejo cuando considere que las exenciones o reducciones previstas en el apartado 1 no pueden mantenerse por más tiempo, especialmente por motivos de competencia leal o distorsión del funcionamiento del mercado interior o por motivos relacionados con las políticas comunitarias en los ámbitos de la salud, protección del medio ambiente, energía y transporte. El Consejo adoptará una decisión unánime sobre dichas propuestas.»

13 El anexo II de la misma Directiva, titulado «Niveles impositivos reducidos y exenciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 18», dispone en sus puntos 6, tercer guion, y 8, guiones décimo, duodécimo, decimotercero y decimoquinto:

«6. Francia:

[...]

– aplicables al consumo en la isla de Córcega, siempre que los tipos impositivos reducidos se ajusten a los tipos mínimos de los impuestos especiales sobre los hidrocarburos previstos en la legislación comunitaria,

[...]

8. Italia:

[...]

- en determinadas áreas geográficas especialmente desfavorecidas, reducción de los tipos de los impuestos especiales aplicables al combustible doméstico y al GLP utilizados para calefacción y distribuidos a través de las redes locales, siempre que los tipos se ajusten a las condiciones fijadas en la presente Directiva y, en particular, a los tipos mínimos del impuesto especial,

[...]

- reducción del impuesto especial sobre la gasolina consumida en el territorio de Friuli-Venecia-Giulia, siempre que los tipos se ajusten a las condiciones fijadas en la presente Directiva y, en particular, a los tipos mínimos del impuesto especial,
- para la reducción del tipo de los impuestos especiales aplicables a los hidrocarburos consumidos en las regiones de Udine y Trieste, siempre que los tipos se ajusten a las condiciones fijadas en la presente Directiva,

[...]

- reducción en el impuesto especial sobre el fuelóleo destinado a la producción de vapor y para el gasóleo utilizado en los hornos para secar y activar tamices moleculares en la región de Calabria, siempre que los tipos se ajusten a las condiciones establecidas en la presente Directiva,

[...]».

Directiva 2008/118/CE

- 14 El artículo 1, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), dispone lo siguiente:

«1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

- a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva [2003/96];

[...]

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido [IVA] por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.»

Derecho español

- 15 El artículo 50 *ter* de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en lo sucesivo, «Ley de Impuestos Especiales»), titulado «Tipo impositivo autonómico», dispone, en su versión aplicable al litigio principal:

«1. Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes [...] que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas.

2. El tipo impositivo autonómico a aplicar será el que corresponda a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se produzca el consumo final de los productos gravados. [...]»

- 16 El artículo 50 *ter* de la Ley de Impuestos Especiales estuvo en vigor durante los ejercicios 2013 a 2018. Fue derogado con efectos de 1 de enero de 2019 por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, cuya exposición de motivos indica, en particular:

«En materia de Impuestos Especiales se procede a integrar el tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos en el tipo estatal especial al objeto de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que dicha medida suponga un menoscabo de los recursos de las Comunidades Autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 17 Varios operadores económicos sujetos al impuesto especial sobre hidrocarburos presentaron autoliquidaciones relativas a los períodos comprendidos entre 2013 y 2015 y repercutieron el importe del impuesto a DISA, que se dedica a la compra, venta, importación y comercialización al por mayor de productos petrolíferos.
- 18 Durante ese período, la normativa nacional permitía, como se desprende del apartado 15 de la presente sentencia, en concepto de suplemento del impuesto nacional, cuyo tipo era uniforme en todo el territorio nacional, un impuesto autonómico adicional, cuyo tipo era fijado por cada comunidad autónoma para los hidrocarburos consumidos en su territorio (en lo sucesivo, «tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos»). Como se desprende del apartado 16 de la presente sentencia, este tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos quedó derogado a partir del 1 de enero de 2019. Desde su derogación, el Reino de España ha establecido otro sistema, que prevé un tipo uniforme en todo el territorio nacional.
- 19 Al haber soportado el impuesto especial sobre hidrocarburos, DISA solicitó a la Administración tributaria que rectificara las autoliquidaciones de los operadores en cuestión y reclamó la devolución de los importes correspondientes a la aplicación del tipo autonómico de dicho impuesto.
- 20 Como fundamento de sus solicitudes, DISA alegó que el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que las comunidades autónomas podían fijar con arreglo al artículo 50 *ter* de la Ley de Impuestos Especiales, en vigor desde el 1 de enero de 2013, era contrario al Derecho de la Unión porque contravenía determinados preceptos de la Directiva 2003/96, en particular su artículo 5, ya que no estaba dentro de las excepciones que esta disposición contempla para aplicar tipos impositivos diferenciados y era contrario al objetivo de imposición unificada de los productos energéticos y de la electricidad perseguido por dicha Directiva.
- 21 Estas solicitudes fueron denegadas por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife, basándose en que no le correspondía pronunciarse sobre si una disposición legislativa nacional infringía o no el Derecho de la Unión.
- 22 DISA presentó reclamaciones contra las resoluciones denegatorias de dichas solicitudes. Estas reclamaciones fueron desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central.
- 23 Posteriormente, DISA interpuso recurso contra estas resoluciones desestimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Central ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.
- 24 Mediante sentencia de 25 de noviembre de 2020, este último órgano jurisdiccional desestimó ese recurso. Aun admitiendo que las dudas jurídicas que suscita la interpretación de la Directiva 2003/96 habrían podido llevarle a presentar una petición de decisión prejudicial, dicho órgano jurisdiccional denegó la solicitud de devolución basándose en que DISA no había demostrado que no había repercutido esos importes a terceros, lo que, de concederse la devolución solicitada, habría supuesto un enriquecimiento sin causa de esta.

- 25 DISA interpuso recurso de casación contra la sentencia de 25 de noviembre de 2020 de la Audiencia Nacional ante el Tribunal Supremo, que es el órgano jurisdiccional remitente.
- 26 El Tribunal Supremo señala que la solución del litigio que se le plantea depende de la interpretación de la Directiva 2003/96 y del efecto de esa interpretación sobre la conformidad del tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos con dicha Directiva.
- 27 Ahora bien, considera que ni la Directiva 2003/96 ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permiten llegar a una interpretación clara de esta Directiva, en particular de su artículo 5, que haga posible determinar si dicha Directiva se opone, y, en su caso, en qué condiciones, a que se establezcan en un Estado miembro, para un mismo producto, tipos impositivos de los productos energéticos y de la electricidad diferenciados en función del territorio.
- 28 En tales circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la Directiva [2003/96], en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50 *ter* de la Ley [de Impuestos Especiales], que autorizaba a las Comunidades Autónomas para establecer tipos de gravamen del Impuesto Especial de Hidrocarburos, diferenciados por territorio, con relación a un mismo producto?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

- 29 El Gobierno español considera que debe declararse la inadmisibilidad de la cuestión prejudicial planteada debido a su carácter hipotético. En su opinión, la cuestión de la compatibilidad de la disposición nacional controvertida con el Derecho de la Unión no fue debatida en ningún momento ante los órganos jurisdiccionales que conocieron del litigio principal con anterioridad ni tampoco ante el órgano jurisdiccional remitente en el marco del recurso de casación, que se limita a la cuestión de la legitimación de DISA para instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- 30 Según jurisprudencia reiterada, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 12 de enero de 2023, DOBELES HES, C-702/20 y C-17/21, EU:C:2023:1, apartado 47 y jurisprudencia citada).
- 31 Pues bien, en el caso de autos, la cuestión planteada tiene una relación directa con la realidad y con el objeto del litigio principal, en la medida en que este se refiere a solicitudes de devolución del importe correspondiente a la aplicación del tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que DISA ha soportado, basadas en la alegación de que dicho tipo es contrario a la Directiva 2003/96, en particular a su artículo 5.
- 32 Por consiguiente, la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre el fondo

- 33 Con carácter preliminar, procede señalar que el presente asunto se caracteriza por el hecho de que la disposición nacional controvertida permitía a cada comunidad autónoma fijar un tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos, que venía a añadirse al tipo nacional. Así, la normativa nacional vigente establecía, en esencia, dos gravámenes, a saber, por una parte, un gravamen nacional, cuyo tipo

era uniforme en todo el territorio nacional, y, por otra parte, un gravamen autonómico adicional, cuyo tipo era fijado por cada comunidad autónoma para los hidrocarburos consumidos en su territorio.

- 34 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2003/96, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que este se consume.
- 35 La Directiva 2003/96 tiene por objeto, como se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, el establecimiento de un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 29 y jurisprudencia citada].
- 36 En el marco de dicho régimen, esta Directiva incluye, en particular en sus artículos 5, 7 y 15 a 19, una serie de disposiciones que confieren a los Estados miembros un conjunto de facultades para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los impuestos especiales, facultades que forman parte integrante del régimen de imposición armonizado establecido por la referida Directiva [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 30 y jurisprudencia citada]. Estas disposiciones muestran que el legislador de la Unión ha dejado cierto margen de apreciación a los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales, de conformidad con los considerandos 9 y 11 de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartados 26 y 28).
- 37 En primer lugar, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 establece que, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en esa Directiva y sean compatibles con el Derecho de la Unión, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, en los siguientes casos: primero, cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto; segundo, cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción; tercero, para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la Administración Pública, las personas minusválidas y las ambulancias, y, cuarto, la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10 de dicha Directiva.
- 38 Es preciso señalar que dicho artículo 5 no prevé la posibilidad de que un Estado miembro fije tipos del impuesto especial para un mismo producto y un mismo uso diferenciados según las regiones o los territorios de ese Estado miembro en los que se consume ese producto, como preveía la normativa controvertida en el litigio principal.
- 39 Además, la utilización, en el artículo 5 de la Directiva 2003/96, de la expresión «en los siguientes casos» para designar los cuatro casos en los que pueden aplicarse tipos impositivos diferenciados indica que la lista enumerada en esta disposición es exhaustiva (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 29).
- 40 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que la voluntad del legislador de la Unión de delimitar estrictamente la posibilidad de que se establezcan tipos diferenciados para un mismo producto se desprende de los trabajos preparatorios de la Directiva 2003/96. Mientras que el artículo 5, apartado 1, de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), a cuyo tenor «los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados en función de la utilización o calidad de un producto, a condición de que estos cumplan los niveles mínimos de imposición fijados en la presente Directiva y sean compatibles con el Derecho comunitario», confería a los Estados miembros un margen de apreciación relativamente amplio para fijar los tipos impositivos para los productos energéticos, dicho margen fue reducido considerablemente durante el procedimiento legislativo. En efecto, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 solo autoriza a los Estados miembros a establecer tipos impositivos diferenciados en los casos taxativamente enumerados en dicho artículo y a condición de que se cumplan los niveles

mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva y se respete el Derecho de la Unión (sentencia de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, apartados 46 y 47).

- 41 Tal interpretación se desprende, asimismo, como ha subrayado el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, del considerando 15 de la Directiva 2003/96, que indica que «debe existir la posibilidad de diferenciar para un mismo producto el nivel nacional de imposición en determinadas circunstancias o condiciones estables, respetando los niveles mínimos comunitarios de imposición y las normas del mercado interior y de competencia».
- 42 En segundo lugar, la estructura general de la Directiva 2003/96 corrobora la interpretación estricta de las facultades que esta Directiva confiere a los Estados miembros para aplicar tipos impositivos diferenciados, incluso cuando se respetan los niveles mínimos de imposición.
- 43 Como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 36 de la presente sentencia, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 forma parte de un conjunto de disposiciones previstas por esta Directiva que autorizan a los Estados miembros, o a algunos de ellos, en determinadas condiciones, a aplicar tipos impositivos diferenciados, exenciones o reducciones del nivel de imposición. Esas otras disposiciones son, en particular, los artículos 6, 7 y 15 a 19 de dicha Directiva.
- 44 En primer término, el artículo 6 de la Directiva 2003/96 establece las formas en las que los Estados miembros tienen libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición, y dispone, en su letra b), que estas pueden adoptar la forma de un tipo impositivo diferenciado.
- 45 En segundo término, los artículos 7 y 15 a 18 *ter* de la Directiva 2003/96 prevén la posibilidad de que los Estados miembros apliquen tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones impositivas específicas, siempre que se respeten los requisitos precisos establecidos en dichas disposiciones.
- 46 Pues bien, procede observar que algunas de dichas disposiciones autorizan o autorizaban a los Estados miembros designados nominalmente a aplicar tipos reducidos del impuesto especial o exenciones en función del territorio en el que se consuma el producto.
- 47 Así, el artículo 18, apartado 7, párrafo primero, de la Directiva 2003/96 establece que la República Portuguesa podrá aplicar a los productos energéticos y a la electricidad consumidos en las regiones autónomas de las Azores y Madeira niveles de imposición inferiores a los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva. Por su parte, el artículo 18, apartado 8, párrafo primero, de la citada Directiva indica que la República Helénica podrá aplicar a diferentes productos energéticos niveles de imposición inferiores a los tipos mínimos establecidos en la misma Directiva, en determinados departamentos y en determinadas islas del mar Egeo.
- 48 Asimismo, procede señalar que la posibilidad de aplicar tipos regionales diferenciados debe estar prevista en la Directiva 2003/96 con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición fijados por dicha Directiva. A este respecto, ha de observarse que el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva, en relación, en particular, con el anexo II, puntos 6, tercer guion, y 8, guiones décimo, duodécimo, decimotercero y decimoquinto, de la misma Directiva, permitía establecer niveles reducidos de imposición o exenciones en determinadas regiones designadas nominalmente de Francia e Italia, siempre que se respetaran los niveles mínimos de imposición.
- 49 Por último, el artículo 19, apartado 1, de la Directiva 2003/96 establece que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a los Estados miembros que lo soliciten a introducir tipos del impuesto especial diferenciados mediante más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas.
- 50 De lo anterior se desprende que, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno español, para aplicar tipos diferenciados en el territorio de un Estado miembro, para un mismo producto y un mismo uso, cuando tal posibilidad no está prevista en las propias disposiciones de la Directiva 2003/96, sigue siendo necesaria una autorización en virtud de esta Directiva, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición.

- 51 Por consiguiente, tanto del artículo 5 como del análisis del conjunto de las disposiciones de la Directiva 2003/96 que prevén reducciones o exenciones fiscales se desprende que, aunque es cierto que el ámbito de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad solo está parcialmente armonizado y esta Directiva reconoce a los Estados miembros cierto margen de maniobra para que puedan aplicar políticas adaptadas a los contextos nacionales, no lo es menos que este margen de maniobra está delimitado. De ello se deduce que, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición impuestos por dicha Directiva, las facultades ofrecidas a los Estados miembros para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los impuestos especiales solo pueden ejercerse en el estricto cumplimiento de los requisitos establecidos por las disposiciones pertinentes de la Directiva 2003/96.
- 52 Una interpretación contraria privaría de todo efecto útil tanto al artículo 5 de la Directiva 2003/96 como al conjunto de las disposiciones de esta Directiva que otorgan a los Estados miembros la facultad de aplicar tipos impositivos diferenciados, siempre que se cumplan los requisitos que esas disposiciones establecen.
- 53 En el caso de autos, es preciso señalar que ninguna de las excepciones previstas por la Directiva 2003/96 autoriza expresamente al Reino de España a aplicar, para un mismo producto y un mismo uso, tipos del impuesto especial diferenciados según las comunidades autónomas en las que se consuman dichos productos. Este extremo no ha sido discutido por el Gobierno español, que tampoco niega que no ha obtenido una excepción específica en virtud del artículo 19 de dicha Directiva para permitir a esas comunidades autónomas fijar tipos autonómicos diferenciados del impuesto especial sobre hidrocarburos.
- 54 En tercer lugar, la interpretación expuesta en el apartado 51 de la presente sentencia es conforme con los objetivos de la Directiva 2003/96 enunciados en sus considerandos 2 a 5 y 24, que consisten en promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 55 Como ha señalado el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, esta Directiva ofrece, en principio, la posibilidad de fijar tipos del impuesto especial diferenciados entre Estados miembros, siempre que se respeten los tipos mínimos previstos en dicha Directiva. Sin embargo, el hecho de reconocer a cada Estado miembro la posibilidad de aplicar tipos diferenciados en sus regiones para un mismo producto y un mismo uso, sin ninguna delimitación o mecanismo de control, podría perjudicar el buen funcionamiento del mercado interior, fragmentándolo en mayor medida, y, de este modo, comprometer la libre circulación de mercancías. En efecto, si bien, conforme al considerando 4 de la misma Directiva, unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior, lo mismo cabe decir, con mayor razón, de las diferencias entre los niveles regionales de imposición de la energía aplicados en un mismo Estado miembro.
- 56 Por lo que se refiere a las demás alegaciones del Gobierno español que justifican el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos, no pueden desvirtuar la interpretación anterior.
- 57 En primer término, por lo que respecta a la alegación de que dicho tipo impositivo era una manifestación de la autonomía política de las comunidades autónomas, reconocida por la Constitución española y protegida por el artículo 4 TUE, apartado 2, es preciso recordar que el reparto de competencias dentro de un Estado miembro disfruta de la protección conferida por esa disposición, según la cual la Unión Europea debe respetar la identidad nacional de los Estados miembros, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de estos, también en lo referente a la autonomía local y regional (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Remondis, C-51/15, EU:C:2016:985, apartado 40 y jurisprudencia citada). A este respecto, basta con recordar, no obstante, que, como se ha señalado en el apartado 51 de la presente sentencia, la Directiva 2003/96 permite el establecimiento de tipos impositivos diferenciados, en particular según criterios geográficos, siempre que se respeten los requisitos que dicha Directiva establece a tal efecto.
- 58 En segundo término, el Gobierno español parece considerar que el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos puede calificarse de otro gravamen indirecto en el sentido del artículo 1,

apartado 2, de la Directiva 2008/118.

- 59 No obstante, con arreglo a esta disposición, los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos, siempre que se cumplan dos requisitos. Por una parte, tales gravámenes deben imponerse con fines específicos y, por otra, deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.
- 60 Por lo que respecta al primero de estos requisitos, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que constituye un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, cualquier objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 61 Sin embargo, ya que todo gravamen tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico, en el sentido de esta disposición (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 62 A este respecto, si bien la afectación predeterminada de los ingresos de un gravamen a la financiación del ejercicio, por parte de las autoridades de un Estado miembro, de competencias que les han sido atribuidas puede constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera forma de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un elemento suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación, con independencia de la finalidad perseguida, de los ingresos de un impuesto a la financiación de determinados gastos. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, lo que privaría al impuesto especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 40 y jurisprudencia citada).
- 63 Así, para considerar que persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado, de forma que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 41 y jurisprudencia citada).
- 64 Cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse que un gravamen sobre productos sujetos a impuestos especiales persigue un fin específico, a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho gravamen está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 65 En el presente asunto, sin perjuicio de la comprobación que debe llevar a cabo el órgano jurisdiccional remitente, que es el único competente para establecer y apreciar los hechos del litigio principal, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos cumpla los criterios relativos a la finalidad específica prevista en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en el supuesto de que exista tal finalidad. En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, de las observaciones presentadas por el Gobierno español se desprende que dicho tipo autonómico estaba destinado a financiar la totalidad de las competencias de las comunidades autónomas.

- 66 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que la Directiva 2003/96, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.

Costas

- 67 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.

Regan

Csehi

Ilešič

Jarukaitis

Gratsias

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 30 de mayo de 2024.

El Secretario

El Presidente de Sala

A. Calot Escobar

E. Regan

* Lengua de procedimiento: español.



Roj: **STS 4712/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4712**

Id Cendoj: **28079130022024100284**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/09/2024**

Nº de Recurso: **3091/2021**

Nº de Resolución: **1524/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 863/2021,**
ATS 16692/2021,
STS 4712/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.524/2024

Fecha de sentencia: 30/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3091/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/07/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3091/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1524/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3091/2021, promovido por Disa suministros y trading, S.L.U., representado por el procurador de los Tribunales don Carlos Blanco Sánchez de Cueto, bajo la dirección letrada de don Julio César García Muñoz, contra la sentencia núm. 51/2021, de 10 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el procedimiento ordinario núm. 942/2019.

Comparece como parte recurrida Diputación foral de Álava, representada y asistida por letrado de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la mercantil Disa suministros y trading, S.L.U. (en adelante, Disa) contra la sentencia núm. 51/2021, de 10 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que desestimó el recurso núm. 942/2019 formulado frente a la resolución de 4 de octubre de 2019, del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, desestimatoria, a su vez, de la reclamación 8/2018, instada contra la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas por la Compañía Logística **hidrocarburos** CLH, S.A. y de devolución de ingresos efectuados por el tipo **autonómico** del **Impuesto Especial de Hidrocarburos** ("IH") soportado en los ejercicios 2014 y 2015.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"**TERCERO.-** La cuestión suscitada en el recurso que ahora nos ocupa fue ya resuelta por esta misma sala y sección, a instancias de la propia Disa, en sentencia 381/2019, de treinta de diciembre (rec. 194/2019). En aquella ocasión razonamos como sigue:

"[...]

Como consecuencia de lo anterior, no solo las CC.AA., en general, carecen en tal caso de las funciones propias de aplicación de los tributos, del artículo 83.1 de la LGT, que conforme al mismo, "comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias", sino que menos aún una Hacienda territorial (o de C.A.) que no tenga establecido el referido tipo impositivo **autonómico**, podrá gestionar, revisar, inspeccionar ni devolver un tributo o **tramo** con respecto al cual ni siquiera mantiene una relación jurídico-tributaria con el obligado (para el caso, TEPSA, y, por derivación, DISA).

De este modo, las facultades que la Diputación Foral haya ejercido con respecto al **tramo autonómico** creado por diferentes CC.AA. y gestionado por la Administración del Estado, solo se conciben como propias de la colaboración en la gestión y recaudación que otras muchas entidades, (en ocasiones, ni siquiera públicas), desempeñan por convenio o disposición normativa prestando un básico servicio de "caja", y que en esta ocasión aparecen instrumentalmente vinculados a la verdadera gestión tributaria que en base al artículo 33 del Concierto Económico detenta en relación con el IEH estatal y propiamente dicho, que sí existe en su ámbito y que debe ser exaccionado por ella en toda su dimensión, facultades y deberes. Todas estas consideraciones serían básicamente trasladables al supuesto de una C.A. de régimen común que hubiese ingresado el tributo sin tenerlo establecido, haciéndolo por cuenta de otra que si lo tuviese, y nada de especial ofrece esta respuesta en relación con esa dicotomía de sujetos públicos intervinientes, tal y como se ha visto en relación con el artículo 7.13 de la Ley de II.EE.

En suma, debe descartarse que la administración demandada detente la competencia pasiva de devolver el tributo ingresado por el sujeto pasivo y reclamada en el caso por la entidad repercutida, pues resulta inconsistente que deba devolver un tributo una administración que ni lo tiene establecido ni lo gestiona y que nada puede revisar sobre él, (comenzando por las autoliquidaciones presentadas), con lo cual, como se adelantaba, la cuestión misma que sería fundamento último de ese hipotético derecho a la devolución -

la contravención de directivas comunitarias por parte de la disposición con rango de ley que creó la figura autonómica- queda plenamente desprovista de relevancia, sin prejuzgarse su resolución".

[...]"

El procurador de Disa preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 6 de abril de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) los arts. 1.º y 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo ["Concierto Económico"]; (ii) el art. 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas ["LOFCA"]; (iii) los arts. 7.13 y 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales ["LIIIE"]; (iv) la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad ["Directiva 2003/96"]; (v) la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los **impuestos** especiales, por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DOUE de 14 de enero de 2009, páginas 12 a 30); y, también cita la doctrina recogida en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") de 25 de octubre de 2012, asunto Comisión-Francia (C-164/11; EU:C:2012:665).

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 15 de abril de 2021.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 15 de diciembre de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1. *Precisar, respecto de las cuotas que hubieran podido soportarse por el tipo impositivo **autonómico** del IH en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso se hubiera producido ante la correspondiente Hacienda Foral, a quién correspondía pronunciarse y resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, si a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los órganos de las respectivas Haciendas Forales.*

2. *Determinar si el establecimiento de tipos **autonómicos** en el IH resultaba contrario a la Directiva 2003/96 .*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas; el artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo; el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales, así como los artículos 4 y 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso"

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de Disa, mediante escrito registrado el 28 de enero de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce la Hacienda Foral es competente para tramitar las solicitudes de rectificación de aquellas autoliquidaciones presentadas ante ella con sustento en que "[l]a regla establecida en el Concierto Económico parece meridianamente clara, y lo que dice es que en el caso de los **Impuestos** Especiales de Fabricación y, en concreto, en el ámbito del IEH, el punto de conexión se sitúa en el devengo, no existiendo controversia alguna que ese devengo hay que localizarlo en Álava, con motivo de la salida de los carburantes gravados del depósito fiscal (artículo 7.13 del Concierto Económico), y sobre esa premisa será la Diputación Foral la competente para gestionar y recaudar el tributo (sobre este punto no hay controversia), pero también para devolverlo en el caso de que sea considerado indebido, al margen de cuáles sean los cauces de compensación entre las distintas Administraciones implicadas" (pág.7 del escrito de interposición). Asimismo señala que "[...] si finalmente este Tribunal considera que el tributo es contrario al Derecho de la Unión Europea, deberá procederse a su devolución, sin que pueda prosperar una posición como la sostenida por la Administración que pretende simultáneamente negar la devolución al sujeto que ha soportado la repercusión legal, [...] vulnerando la doctrina del TJUE conforme a la cual el derecho a la devolución de **impuestos** recaudados en infracción del derecho europeo es consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los contribuyentes por las disposiciones del Derecho de la Unión, y que por lo tanto un Estado miembro está obligado a devolver los **impuestos** recaudados en contra de dicho derecho de conformidad con sus normas internas de procedimiento y con respeto de los principios de equivalencia y efectividad" (pág. 20).

Finalmente solicita a la Sala que "[...] anule la Sentencia de instancia y corrija la doctrina que en ella se contiene, estableciendo como doctrina legal:



a) Que respecto de las cuotas que hubieran podido soportarse por el tipo impositivo **autonómico** del IEH en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso se hubiera producido ante la correspondiente Hacienda Foral, corresponde a los órganos de las respectivas Haciendas Forales la competencia para pronunciarse y resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos.

b) Que el art. 50 ter de la LIIIE, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2018, era contrario al Derecho europeo, por vulnerar el principio de uniformidad impositiva nacional por producto y uso contemplado en los arts. 4 y 5, en relación con los arts. 14, 15, 17 y 19 de la Directiva 2003/96/CE.

Adicionalmente, se suplica de la Sala que resuelva el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad DISA SUMINISTROS Y TRADING, S.L.U. (mi mandante), y en atención a los amplios fundamentos jurídicos desarrollados por esta representación procesal tanto en este recurso de casación como ante la Sala de instancia, estime el recurso anulando la Resolución del OAJ de Álava dictada el 22 de octubre de 2019 en el expediente de reclamación 8/2018, reconociendo la legitimación pasiva de la Diputación Foral de Álava para realizar la devolución de ingresos indebidos solicitada; y ordenando de manera expresa dicha devolución en los términos y cuantías referidos, junto con sus correspondientes intereses de demora. Todo ello con expresa imposición de las costas a la Administración demandada".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el letrado de la Diputación Foral de Álava presenta, el día 1 de abril de 2022, escrito de oposición en el que "[l]a devolución de ingresos indebidos forma parte de los procedimientos especiales de devolución según el art. 216 LGT (letra e). Para que proceda la devolución de ingresos indebidos, primero ha de reconocerse o declararse que procede el derecho a obtener esa devolución. Por ello, siendo de la administración tributaria del Estado la potestad de revisión de este tributo cedido, el ingreso de las autoliquidaciones en territorio foral no debe ser motivo para alterar la competencia revisora de la AEAT respecto a la presunta vulneración de Derecho de la UE por parte del art. 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre" (pág. 4 del escrito de oposición), y suplica a la Sala que "lo desestime, fijando como doctrina que (1) en materia de tipos impositivos **autonómicos** aprobados con ocasión del art. 50 ter LIEE, corresponde la competencia para resolverlas solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos a la Administración Tributaria del Estado, y que (2) respecto a la compatibilidad de los tipos **autonómicos** con la Directiva 2003/96, declare no haber lugar al recurso de casación, en cuanto al efecto directo de exclusión que se pretende de la norma interna por supuesta vulneración del derecho europeo, al no concurrir los supuestos de acto claro o aclarado". Interesa también, subsidiariamente, en la cuestión casacional segunda, "[...] se proceda al planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE, con respecto a los aspectos que considere el tribunal de los artículos 4 y 5 de la Directiva 2003/96 y que resulten de utilidad para fijar la interpretación que ha de darse al art. 50 ter LIIIE, dando previamente traslado a las partes y a la AEAT, con suspensión del curso de las actuaciones hasta que se resuelva la cuestión prejudicial".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, y se señaló para votación y fallo del recurso el día 9 de abril de 2024.

Por providencia de 3 de abril de 2024 se dejó sin efecto el señalamiento hasta la resolución de la cuestión prejudicial planteada por esta Sala y Sección en el recurso de casación 1560/2021 (asunto C-743/22, DISA), atendiendo a la petición de la parte recurrente y a la relación de este recurso de casación con la citada cuestión prejudicial.

Mediante providencia de 12 de junio de 2024 se dio traslado a las partes para alegaciones de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 30 de mayo de 2024, asunto C-743/22, que resuelve la cuestión prejudicial planteada, señalándose finalmente para deliberación, votación y fallo del recurso el día 9 de julio de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *El objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 51/2021, de 10 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que desestimó el recurso núm. 942/2019 formulado frente a la resolución de 4 de octubre de 2019, del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, desestimatoria, a su vez, de la reclamación 8/2018, instada contra la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas por la Compañía Logística **hidrocarburos** CLH, S.A. y de devolución de ingresos efectuados por el tipo **autonómico** del **Impuesto** Especial de **Hidrocarburos** ("IH") soportado en los ejercicios 2014 y 2015.

SEGUNDO.- *Antecedentes del litigio y argumentación de la sentencia recurrida.*

A) Los antecedentes más relevantes del litigio son como sigue:

1º. Solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

El 16 de marzo de 2017, la mercantil DISA solicitó a la Diputación foral de Vizcaya la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, modelos 581 y 582, por la entidad Compañía Logística de **Hidrocarburos**, S.A. (CLH), así como la devolución de las cuotas indebidamente soportadas en relación con el tipo **autonómico** del IH durante los periodos comprendidos entre los meses de febrero de 2013 y diciembre de 2015. Al día siguiente, presentó comunicación al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Álava en la que advertía que se había solicitado ante la AEAT, la rectificación de las autoliquidaciones y que en ella se incluían cantidades que pudieran haber sido ingresadas a favor de la Hacienda Foral en los periodos comprendidos entre enero de 2014 y diciembre de 2015, como consecuencia de la salida de productos gravados del depósito fiscal denominado "Rivabellosa", para lo cual aportó facturas expedidas por CLH que documentan esas salidas.

El 11 de abril siguiente, presentó nueva solicitud referida, esta vez, a los periodos de enero a diciembre de 2016.

2º. Denegación de las solicitudes formuladas.

El 7 de noviembre de 2017, la Jefatura del Servicio de Tributos Indirectos deniega las solicitudes formuladas, con base en que el artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** especiales, en la redacción vigente desde el 1 de enero de 2013, regula los tipos impositivos del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** y que compete a la Administración del Estado la adopción de las modificaciones legislativas, si efectivamente dicho artículo vulnerase la normativa comunitaria al tratarse, según el artículo 33 del Concierto Económico, de un tributo concertado que debe regirse por las mismas normas sustantivas que las establecidas en cada momento por el Estado.

3º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra la resolución desestimatoria, DISA presentó reclamación económico-administrativa núm. 8/18, ante el Organismo Jurídico Administrativo de Álava.

4º. Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 4 de octubre de 2019, el Organismo Jurídico Administrativo de Álava dictó resolución por la que desestimó la reclamación. En dicha resolución, en lo que al presente recurso de casación interesa, se declara lo siguiente:

"En el presente supuesto DISA SUMINISTROS TRADING, S.L.U ha acreditado, mediante la presentación de las correspondientes facturas desglosadas, que la entidad CLH, S.A. le repercutió, en las salidas efectuadas desde el depósito fiscal de Rivabellosa el tipo **autonómico** fijado por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, sin que la hacienda Foral haya discutido que la sociedad repercutidora hubiera presentado ante la misma las autoliquidaciones por el **impuesto** y ejercicio señalado e ingresado las cantidades repercutidas por dicho concepto.

La sociedad reclamante pretende obtener en la presente reclamación la rectificación de dichas autoliquidaciones alegando que el establecimiento en el IH de tipos **autonómicos** resulta contrario a la Directiva 2003/96/CE, del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

[...]

Pues bien, al respecto ha de señalarse que no es competencia de los Tribunales Económico Administrativos decidir sobre la legalidad de las disposiciones tributarias de carácter general, puesto que el ámbito de la vía económico administrativa está circunscrito al examen de los actos de aplicación de la normativa tributaria en vigor, con independencia de la legalidad intrínseca de las normas que las regulan, por cuanto tal materia está reservada a la jurisdicción contencioso administrativa, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Siendo así y dado que la normativa estatal, que contemplaba la aplicación de los tipos **autonómicos** aprobados por las Comunidades Autónomas de destino de los productos y a cuyo tenor ha de acomodar la Hacienda Foral alavesa su actuación de conformidad con el Concierto Económico del País Vasco, estaba en vigor en los ejercicios 2014 y 2015 no puede acogerse la pretensión de la reclamante, por cuanto sería contraria a la normativa vigente, sin que este Tribunal tenga la posibilidad de inaplicar las leyes sobre las que no existe pronunciamiento alguno sobre su infracción del derecho comunitario" (FD 3º).

B) Argumentación de la sentencia recurrida.

DISA interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 942/2019 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, siendo desestimado por la sentencia impugnada en este recurso de casación.

Frente al alegato de la recurrente que, con la finalidad de que estimara su pretensión de devolución, instaba a la Sala de instancia a que, sin previa consulta ni auxilio prejudicial procediera a considerar que las Directivas que invocaba - la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, de 31 de octubre); y la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los **impuestos** especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DOUE de 14 de enero de 2009)- se oponían al artículo 50 ter de la Ley de **Impuestos** Especiales, la Sala de Bilbao analiza la doctrina Cilfit [sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 1982, 283/81, EU:C:1982:335] junto a otras sentencias del Tribunal de Justicia y llega a la conclusión de que las coordenadas en que se inscribe el caso enjuiciado "no se caracterizan por un juicio de certeza positiva plena sobre la vulneración de las Directivas por parte de la disposición legal de la LIIEE 38/1992, que lleve a las consecuencias que la parte actora pretende, tampoco se corresponden con la concurrencia de un supuesto de "acto claro" que debiera excluir en todo caso el planteamiento de la Cuestión del artículo 267 del TFUE".

Ahora bien, a su juicio, "más que la ausencia de toda duda razonable, lo que plasma el alegato de la firma social recurrente es la controversia misma a nivel interno y comunitario sobre el punto en el que fundamenta directamente la prosperidad de sus pretensiones procesales".

En definitiva, la sentencia de instancia considera que, en el caso enjuiciado no era necesario plantear prejudicial porque "debe estarse a la decantación previa de puntos de controversia del propio derecho interno que afloran en el debate entre partes y que van a privar de relevancia a la validez de la ley estatal a los efectos de este concreto proceso, (aunque no acaso de otros) como seguidamente se argumenta.

Nos referimos a presupuestos propios del derecho tributario interno en relación a cuál ha de ser la Administración competente para realizar la devolución respecto de un tributo, o **tramo autonómico**, para cuyo establecimiento el artículo 50 Ter de la LIIEE facultaba a las CC.AA, pero que a lo largo de su vigencia no ha existido en el ámbito del Territorio Histórico vizcaíno aquí concernido [...]".

A estos efectos, transcribe el artículo 33 Concierto Económico, considerando que "dicha disposición se corresponde y está promulgada en exclusiva para las relaciones propias de dicho Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco y se refiere a un tributo concertado de normativa común exigible en todo el territorio nacional como son los **Impuestos** Especiales, y en especial el de **Hidrocarburos**", cobrando, así, "plena razón de ser el esquema de puntos de conexión que el artículo 33.2 consagra, en tanto que necesariamente las Diputaciones Forales de cada territorio están obligadas a exigir el IH, desarrollando en plenitud todas las facultades de gestión, inspección y recaudación respecto del mismo, - artículo 1º.Dos del Concierto-, exaccionando y destinando su producto para sí mismas, y desplazando así en la aplicación tributaria a la Administración del Estado, aunque con empleo de la normativa común estatal".

Matiza que de lo que se trata "es de figuras impositivas de ámbito **autonómico** (en general regidas por la Ley Orgánica 8/1980, LOFCA), habilitadas legalmente como un **tramo** a establecer separadamente por cada C.A, y pocas dudas pueden haber de que las reglas de conexión han de buscarse en otro lugar diferente del Concierto Económico entre el Estado y la CAPV, comenzando por la principal del lugar de devengo en supuestos como el examinado, en que se grava, o puede gravar, en origen en el momento de la salida de los **hidrocarburos** de un depósito fiscal".

Reproduce también el artículo 7.13 LIIEE y destaca "que bajo la vigencia de ese tipo **autonómico**, de forma condicional (siempre para el caso de que la C.A de destino lo tuviera establecido) si se producía la salida del depósito fiscal en una Comunidad autónoma que no tuviera establecido el tipo **autonómico**, -como la del País Vasco-, se devengaba el **impuesto** tan solo en lo relativo a ese tipo de gravamen de la referida C.A a que se hiciera la reexpedición y que lo tuviese establecido, pero sin producirse el hecho imponible de ningún tributo propio, cedido a ella, gestionado, ni concertado por la Hacienda Foral con el Estado ni con las CC.AA que lo tengan establecido. En tal supuesto, las funciones de aplicación tributaria, (gestión, inspección y recaudación) le venían atribuidas a la Administración del Estado por el artículo 19 de la referida LOFCA, y es en base a ellas como se articulan las relaciones entre Administración gestora y la Comunidad Autónoma que tenga establecido el recargo o tipo adicional, sin que esas relaciones medien entre cada una de las CC.AA entre sí".

Transcribe igualmente el artículo 19 LOFCA y llega a la conclusión de que "no solo las CC.AA, en general, carecen en tal caso de las funciones propias de aplicación de los tributos, del artículo 83.1 de la LGT, que conforme al mismo, "comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados

en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias", sino que menos aún una Hacienda territorial (o de C.A) que no tenga establecido el referido tipo impositivo **autonómico**, podrá gestionar, revisar, inspeccionar ni devolver un tributo o **tramo** con respecto al cual ni siquiera mantiene una relación jurídico-tributaria con el obligado (para el caso, TEPSA (sic), y, por derivación, DISA).

De este modo, las facultades que la Diputación Foral haya ejercido con respecto al **tramo autonómico** creado por diferentes CC.AA y gestionado por la Administración del Estado, solo se conciben como propias de la colaboración en la gestión y recaudación que otras muchas entidades, (en ocasiones, ni siquiera públicas), desempeñan por convenio o disposición normativa prestando un básico servicio de "caja", y que en esta ocasión aparecen instrumentalmente vinculados a la verdadera gestión tributaria que en base al artículo 33 del Concierto Económico detenta en relación con el IEH estatal y propiamente dicho, que sí existe en su ámbito y que debe ser exaccionado por ella en toda su dimensión, facultades y deberes. Todas estas consideraciones serían básicamente trasladables al supuesto de una C.A de régimen común que hubiese ingresado el tributo sin tenerlo establecido, haciéndolo por cuenta de otra que si lo tuviese, y nada de especial ofrece esta respuesta en relación con esa dicotomía de sujetos públicos intervinientes, tal y como se ha visto en relación con el artículo 7.13 de la Ley de II.EE.

En suma, debe descartarse que la Administración demandada detente la competencia pasiva de devolver el tributo ingresado por el sujeto pasivo y reclamada en el caso por la entidad repercutida, pues resulta inconsistente que deba devolver un tributo una Administración que ni lo tiene establecido ni lo gestiona y que nada puede revisar sobre él, (comenzando por las autoliquidaciones presentadas), con lo cual, como se adelantaba, la cuestión misma que sería fundamento último de ese hipotético derecho a la devolución, - la contravención de Directivas comunitarias por parte de la disposición con rango de Ley que creó la figura autonómica-, queda plenamente desprovista de relevancia, sin prejuzgarse su resolución".

TERCERO.- *La cuestión de interés casacional y el marco jurídico.*

A) Por auto de 15 de diciembre de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1. *Precisar, respecto de las cuotas que hubieran podido soportarse por el tipo impositivo **autonómico** del IH en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso se hubiera producido ante la correspondiente Hacienda Foral, a quién correspondía pronunciarse y resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, si a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los órganos de las respectivas Haciendas Forales.*

2. *Determinar si el establecimiento de tipos **autonómicos** en el IH resultaba contrario a la Directiva 2003/96 .*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas; el artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo; el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales, así como los artículos 4 y 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso"

B) El marco normativo a considerar es el siguiente:

1.- El IH tiene la consideración de **impuesto** especial de fabricación a tenor del artículo 2.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales.

2.- A partir de 1 de enero de 2013, el artículo 50 ter de la Ley de **Impuestos** Especiales facultó a las Comunidades Autónomas para el establecimiento de un tipo impositivo **autonómico** en el IH, posibilitando con ello el establecimiento de tipos impositivos diferenciados en función del territorio donde se consuma el producto.

En concreto, el artículo 50 ter.1 de la Ley 38/1992 expresaba:

"Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo **autonómico** se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas".

A partir de 1 de enero de 2019, el artículo 50.ter de la Ley de **Impuestos** Especiales quedó derogado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, "BOE" núm. 161, de 4 de julio, apuntando su Exposición de motivos: "En materia de **Impuestos** Especiales se procede a integrar el tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** en el tipo estatal especial al objeto de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que dicha medida suponga un menoscabo de los recursos de las Comunidades Autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario".

3.- A tenor del art 7.13 de la Ley de **Impuestos** Especiales, antes de su derogación, producida por la referida Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018:

"Respecto de la aplicación del tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** al que se refiere el artículo 50 ter de esta Ley, el devengo del **impuesto** se producirá conforme a las siguientes reglas:

a) Con carácter general, el devengo del **impuesto** para la aplicación del tipo impositivo **autonómico** tendrá lugar conforme a las reglas expresadas en los apartados anteriores de este artículo y en el apartado 2 de dicho artículo 50 ter.

b) Cuando los productos se encuentren fuera de régimen suspensivo en el territorio de una Comunidad Autónoma y sean reexpedidos al territorio de otra Comunidad Autónoma se producirá el devengo del **impuesto**, exclusivamente en relación con dicho tipo impositivo **autonómico**, con ocasión de la salida de aquellos del establecimiento en que se encuentren con destino al territorio de la otra Comunidad. Para la aplicación de lo previsto en este párrafo se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª El tipo impositivo **autonómico** aplicable será el establecido por la Comunidad Autónoma de destino.

2.ª Cuando la Comunidad Autónoma de destino no hubiera establecido tipo impositivo **autonómico** se entenderá que el devengo se produce con aplicación de un tipo impositivo **autonómico** cero.

3.ª La regularización de las cuotas que se devenguen conforme a lo establecido en esta letra b) respecto de las previamente devengadas se efectuará conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 50 ter.

No se producirá devengo del tipo impositivo **autonómico** cuando ni la Comunidad Autónoma de origen ni la Comunidad Autónoma de destino lo hubieran establecido."

4.- El artículo 19 LOFCA prevé:

"Uno. La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.

Dos. En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

[...]

g) En el **Impuesto** sobre **Hidrocarburos**, la regulación del tipo impositivo **autonómico**.

[...]

En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

Lo previsto en el párrafo anterior no será de aplicación en el **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas, en el **Impuesto** sobre el Valor Añadido, ni en los **Impuestos** Especiales de Fabricación. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión de estos **impuestos** tendrá lugar según lo establecido en el apartado siguiente.

Las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea.

Tres. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión, en su caso, de los demás tributos del Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma corresponderá a la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que aquélla pueda recibir de ésta y de la colaboración que pueda establecerse, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo".

5.- Por su parte, el artículo 33 del Concierto Económico, con el título "Normativa aplicable y exacción de los **impuestos**", señala en su apartado Dos:

"Los **Impuestos** Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando su devengo se produzca en el País Vasco.

Las devoluciones de los **Impuestos** Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa".

CUARTO. - *El Derecho de la Unión se opone al tipo **autonómico** del IH.*

Sobre la base de la sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, ECLI: EU:C:2024:438, que da respuesta a la cuestión prejudicial que planteamos en el recurso de casación 1560/2021, hemos declarado en la sentencia 1470/2024, de 20 de septiembre, en la que resolvimos dicho recurso, que "[l]a Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del **impuesto** especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto".

A este respecto, argumentamos en la referida sentencia 1470/2024, de 20 de septiembre:

" 1.- A partir de 1 de enero de 2013, el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales facultó a las Comunidades Autónomas para el establecimiento de ese tipo impositivo **autonómico**, posibilitando con ello el establecimiento de tipos impositivos diferenciados en función del territorio donde se consuma el producto.

En concreto, el 50 ter.1 de la Ley 38/1992 expresaba:

"Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo **autonómico** se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas."

2.- A partir de 1 de enero de 2019, el artículo 50.ter de la Ley 37/1992 quedó derogado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, "BOE" núm. 161, de 4 de julio, apuntando su Exposición de motivos: "En materia de **Impuestos** Especiales se procede a integrar el tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** en el tipo estatal especial al objeto de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que dicha medida suponga un menoscabo de los recursos de las Comunidades Autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario"

3.- DISA ha venido solicitando desde la vía administrativa, la devolución de las cuotas que soportó por el **tramo autonómico** del IH, sobre la base de postular que eran contrarias al Derecho de la Unión -pretensión que ha mantenido y ejercitado ante la Audiencia Nacional y ante este Tribunal Supremo-, por lo que, ante la necesidad de conocer la interpretación de determinados preceptos de la Directiva 2003/96/CE que, en opinión de la entidad recurrente, justificaría el carácter indebido del "**tramo autonómico**" del IH y, dado que, a nuestro juicio, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no permitía apreciar con evidencia si la Directiva 2003/96/CE se oponía o no al establecimiento de tipos diferenciados del IH por razón del territorio (**tramo autonómico** del

IH), dirigimos al Tribunal de Luxemburgo una cuestión prejudicial, concretada en la parte dispositiva de nuestro auto de 15 de noviembre de 2022:

"¿Debe interpretarse la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales**, que autorizaba a las Comunidades Autónomas para establecer tipos de gravamen del **Impuesto Especial de Hidrocarburos**, diferenciados por territorio, con relación a un mismo producto?"

4.- La sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, ECLI: EU:C:2024:438 responde así a la cuestión prejudicial:

"La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del **impuesto especial** diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto."

5.- No cabe atender, por infundada, la alegación de la abogacía del Estado en torno a que la sentencia del Tribunal de Justicia no afecta a la cuestión objeto del presente recurso de casación, porque se pronuncia únicamente sobre si el **tramo autonómico** del IH debe considerarse contrario al Derecho de la Unión, pero no sobre si la recurrente tiene legitimación activa para solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

A estos efectos, cabe recordar que la propia sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024 enfatizó la relación directa de la cuestión prejudicial planteada con la realidad y con el objeto del presente recurso, "en la medida en que este se refiere a solicitudes de devolución del importe correspondiente a la aplicación del tipo **autonómico** del **impuesto especial sobre hidrocarburos** que DISA ha soportado, basadas en la alegación de que dicho tipo es contrario a la Directiva 2003/96, en particular a su artículo 5" (apartado 31), rechazando, así, la inadmisibilidad que la abogacía del Estado argumentaba sobre la base de que la compatibilidad de la disposición nacional controvertida con el Derecho de la Unión no fue debatida, por cuanto, a su juicio, el enjuiciamiento se limitaba a la legitimación de DISA para instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

6.- Reproducimos, a continuación, algunos de los pasajes más destacados de la sentencia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, sobre los que el Tribunal de Justicia construye su interpretación:

"33 Con carácter preliminar, procede señalar que el presente asunto se caracteriza por el hecho de que la disposición nacional controvertida permitía a cada comunidad autónoma fijar un tipo **autonómico** del **impuesto especial sobre hidrocarburos**, que venía a añadirse al tipo nacional. Así, la normativa nacional vigente establecía, en esencia, dos gravámenes, a saber, por una parte, un gravamen nacional, cuyo tipo era uniforme en todo el territorio nacional, y, por otra parte, un gravamen **autonómico** adicional, cuyo tipo era fijado por cada comunidad autónoma para los **hidrocarburos** consumidos en su territorio.

[...]

35 La Directiva 2003/96 tiene por objeto, como se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, el establecimiento de un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 29 y jurisprudencia citada].

36 En el marco de dicho régimen, esta Directiva incluye, en particular en sus artículos 5, 7 y 15 a 19, una serie de disposiciones que confieren a los Estados miembros un conjunto de facultades para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los **impuestos especiales**, facultades que forman parte integrante del régimen de imposición armonizado establecido por la referida Directiva [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 30 y jurisprudencia citada]. Estas disposiciones muestran que el legislador de la Unión ha dejado cierto margen de apreciación a los Estados miembros en el ámbito de los **impuestos especiales**, de conformidad con los considerandos 9 y 11 de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartados 26 y 28).

37 En primer lugar, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 establece que, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en esa Directiva y sean compatibles con el Derecho de la Unión, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, en los siguientes casos: primero,

cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto; segundo, cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción; tercero, para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la Administración Pública, las personas minusválidas y las ambulancias, y, cuarto, la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10 de dicha Directiva.

38 Es preciso señalar que dicho artículo 5 no prevé la posibilidad de que un Estado miembro fije tipos del **impuesto** especial para un mismo producto y un mismo uso diferenciados según las regiones o los territorios de ese Estado miembro en los que se consuma ese producto, como preveía la normativa controvertida en el litigio principal.

39 Además, la utilización, en el artículo 5 de la Directiva 2003/96, de la expresión "en los siguientes casos" para designar los cuatro casos en los que pueden aplicarse tipos impositivos diferenciados indica que la lista enumerada en esta disposición es exhaustiva (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 29).

40 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que la voluntad del legislador de la Unión de delimitar estrictamente la posibilidad de que se establezcan tipos diferenciados para un mismo producto se desprende de los trabajos preparatorios de la Directiva 2003/96. Mientras que el artículo 5, apartado 1, de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), a cuyo tenor "los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados en función de la utilización o calidad de un producto, a condición de que estos cumplan los niveles mínimos de imposición fijados en la presente Directiva y sean compatibles con el Derecho comunitario", confería a los Estados miembros un margen de apreciación relativamente amplio para fijar los tipos impositivos para los productos energéticos, dicho margen fue reducido considerablemente durante el procedimiento legislativo. En efecto, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 solo autoriza a los Estados miembros a establecer tipos impositivos diferenciados en los casos taxativamente enumerados en dicho artículo y a condición de que se cumplan los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva y se respete el Derecho de la Unión (sentencia de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, apartados 46 y 47).

41 Tal interpretación se desprende, asimismo, como ha subrayado el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, del considerando 15 de la Directiva 2003/96, que indica que "debe existir la posibilidad de diferenciar para un mismo producto el nivel nacional de imposición en determinadas circunstancias o condiciones estables, respetando los niveles mínimos comunitarios de imposición y las normas del mercado interior y de competencia".

42 En segundo lugar, la estructura general de la Directiva 2003/96 corrobora la interpretación estricta de las facultades que esta Directiva confiere a los Estados miembros para aplicar tipos impositivos diferenciados, incluso cuando se respetan los niveles mínimos de imposición.

43 Como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 36 de la presente sentencia, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 forma parte de un conjunto de disposiciones previstas por esta Directiva que autorizan a los Estados miembros, o a algunos de ellos, en determinadas condiciones, a aplicar tipos impositivos diferenciados, exenciones o reducciones del nivel de imposición. Esas otras disposiciones son, en particular, los artículos 6, 7 y 15 a 19 de dicha Directiva.

44 En primer término, el artículo 6 de la Directiva 2003/96 establece las formas en las que los Estados miembros tienen libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición, y dispone, en su letra b), que estas pueden adoptar la forma de un tipo impositivo diferenciado.

45 En segundo término, los artículos 7 y 15 a 18 *ter* de la Directiva 2003/96 prevén la posibilidad de que los Estados miembros apliquen tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones impositivas específicas, siempre que se respeten los requisitos precisos establecidos en dichas disposiciones.

46 Pues bien, procede observar que algunas de dichas disposiciones autorizan o autorizaban a los Estados miembros designados nominalmente a aplicar tipos reducidos del **impuesto** especial o exenciones en función del territorio en el que se consuma el producto.

47 Así, el artículo 18, apartado 7, párrafo primero, de la Directiva 2003/96 establece que la República Portuguesa podrá aplicar a los productos energéticos y a la electricidad consumidos en las regiones autónomas de las Azores y Madeira niveles de imposición inferiores a los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva. Por su parte, el artículo 18, apartado 8, párrafo primero, de la citada Directiva indica que la República Helénica podrá aplicar a diferentes productos energéticos niveles de imposición

inferiores a los tipos mínimos establecidos en la misma Directiva, en determinados departamentos y en determinadas islas del mar Egeo.

48 Asimismo, procede señalar que la posibilidad de aplicar tipos regionales diferenciados debe estar prevista en la Directiva 2003/96 con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición fijados por dicha Directiva. A este respecto, ha de observarse que el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva, en relación, en particular, con el anexo II, puntos 6, tercer guion, y 8, guiones décimo, duodécimo, decimotercero y decimoquinto, de la misma Directiva, permitía establecer niveles reducidos de imposición o exenciones en determinadas regiones designadas nominalmente de Francia e Italia, siempre que se respetaran los niveles mínimos de imposición.

49 Por último, el artículo 19, apartado 1, de la Directiva 2003/96 establece que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a los Estados miembros que lo soliciten a introducir tipos del **impuesto** especial diferenciados mediante más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas.

50 De lo anterior se desprende que, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno español, para aplicar tipos diferenciados en el territorio de un Estado miembro, para un mismo producto y un mismo uso, cuando tal posibilidad no está prevista en las propias disposiciones de la Directiva 2003/96, sigue siendo necesaria una autorización en virtud de esta Directiva, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición.

51 Por consiguiente, tanto del artículo 5 como del análisis del conjunto de las disposiciones de la Directiva 2003/96 que prevén reducciones o exenciones fiscales se desprende que, aunque es cierto que el ámbito de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad solo está parcialmente armonizado y esta Directiva reconoce a los Estados miembros cierto margen de maniobra para que puedan aplicar políticas adaptadas a los contextos nacionales, no lo es menos que este margen de maniobra está delimitado. De ello se deduce que, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición **impuestos** por dicha Directiva, las facultades ofrecidas a los Estados miembros para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los **impuestos** especiales solo pueden ejercerse en el estricto cumplimiento de los requisitos establecidos por las disposiciones pertinentes de la Directiva 2003/96.

52 Una interpretación contraria privaría de todo efecto útil tanto al artículo 5 de la Directiva 2003/96 como al conjunto de las disposiciones de esta Directiva que otorgan a los Estados miembros la facultad de aplicar tipos impositivos diferenciados, siempre que se cumplan los requisitos que esas disposiciones establecen.

53 En el caso de autos, es preciso señalar que ninguna de las excepciones previstas por la Directiva 2003/96 autoriza expresamente al Reino de España a aplicar, para un mismo producto y un mismo uso, tipos del **impuesto** especial diferenciados según las comunidades autónomas en las que se consuman dichos productos. Este extremo no ha sido discutido por el Gobierno español, que tampoco niega que no ha obtenido una excepción específica en virtud del artículo 19 de dicha Directiva para permitir a esas comunidades autónomas fijar tipos **autonómicos** diferenciados del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos**.

54 En tercer lugar, la interpretación expuesta en el apartado 51 de la presente sentencia es conforme con los objetivos de la Directiva 2003/96 enunciados en sus considerandos 2 a 5 y 24, que consisten en promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 30 y jurisprudencia citada).

55 Como ha señalado el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, esta Directiva ofrece, en principio, la posibilidad de fijar tipos del **impuesto** especial diferenciados entre Estados miembros, siempre que se respeten los tipos mínimos previstos en dicha Directiva. Sin embargo, el hecho de reconocer a cada Estado miembro la posibilidad de aplicar tipos diferenciados en sus regiones para un mismo producto y un mismo uso, sin ninguna delimitación o mecanismo de control, podría perjudicar el buen funcionamiento del mercado interior, fragmentándolo en mayor medida, y, de este modo, comprometer la libre circulación de mercancías. En efecto, si bien, conforme al considerando 4 de la misma Directiva, unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior, lo mismo cabe decir, con mayor razón, de las diferencias entre los niveles regionales de imposición de la energía aplicados en un mismo Estado miembro.

56 Por lo que se refiere a las demás alegaciones del Gobierno español que justifican el tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos**, no pueden desvirtuar la interpretación anterior.

57 En primer término, por lo que respecta a la alegación de que dicho tipo impositivo era una manifestación de la autonomía política de las comunidades autónomas, reconocida por la Constitución española y protegida por el artículo 4 TUE, apartado 2, es preciso recordar que el reparto de competencias dentro de un Estado

miembro disfruta de la protección conferida por esa disposición, según la cual la Unión Europea debe respetar la identidad nacional de los Estados miembros, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de estos, también en lo referente a la autonomía local y regional (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Remondis, C-51/15, EU:C:2016:985, apartado 40 y jurisprudencia citada). A este respecto, basta con recordar, no obstante, que, como se ha señalado en el apartado 51 de la presente sentencia, la Directiva 2003/96 permite el establecimiento de tipos impositivos diferenciados, en particular según criterios geográficos, siempre que se respeten los requisitos que dicha Directiva establece a tal efecto.

58 En segundo término, el Gobierno español parece considerar que el tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos** puede calificarse de otro gravamen indirecto en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

59 No obstante, con arreglo a esta disposición, los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a **impuestos** especiales otros gravámenes indirectos, siempre que se cumplan dos requisitos. Por una parte, tales gravámenes deben imponerse con fines específicos y, por otra, deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los **impuestos** especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del **impuesto**. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

60 Por lo que respecta al primero de estos requisitos, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que constituye un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, cualquier objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 38 y jurisprudencia citada).

61 Sin embargo, ya que todo gravamen tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico, en el sentido de esta disposición (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 39 y jurisprudencia citada).

62 A este respecto, si bien la afectación predeterminada de los ingresos de un gravamen a la financiación del ejercicio, por parte de las autoridades de un Estado miembro, de competencias que les han sido atribuidas puede constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera forma de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un elemento suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación, con independencia de la finalidad perseguida, de los ingresos de un **impuesto** a la financiación de determinados gastos. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, lo que privaría al **impuesto** especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 40 y jurisprudencia citada).

63 Así, para considerar que persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado, de forma que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 41 y jurisprudencia citada).

64 Cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse que un gravamen sobre productos sujetos a **impuestos** especiales persigue un fin específico, a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho gravamen está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 42 y jurisprudencia citada).

65 En el presente asunto, sin perjuicio de la comprobación que debe llevar a cabo el órgano jurisdiccional remitente, que es el único competente para establecer y apreciar los hechos del litigio principal, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que el tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos** cumpla los criterios relativos a la finalidad específica prevista en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en el supuesto de que exista tal finalidad. En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, de las observaciones presentadas por el Gobierno español se

desprende que dicho tipo **autonómico** estaba destinado a financiar la totalidad de las competencias de las comunidades autónomas.

[...]

7.- Sin perjuicio de que, a efectos sistemáticos, la sentencia del Tribunal de Justicia pueda ser analizada desde ópticas diversas, su lectura evidencia que la perspectiva fundamental que explicitan sus argumentos deriva del propio efecto armonizador -aun parcial- de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, y que condiciona el margen de maniobra reconocido a los Estados miembros en la implementación y diseño de su política fiscal, a la hora de establecer, por ejemplo, tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los **impuestos** especiales, facultades que - como apunta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia- forman parte integrante del régimen de imposición armonizado establecido por la Directiva.

Ciertamente, otras perspectivas se esbozan a partir del apartado 58 de la sentencia, al sugerir el Gobierno español que el tipo **autonómico** del IH pudiera calificarse de *otro gravamen indirecto* en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, aludiendo, posteriormente, al requisito de la finalidad específica que el propio Tribunal de Justicia no llega a apreciar.

Sin embargo, como ya hemos expresado, el principal elemento que determina la incompatibilidad del IH con el Derecho de la Unión Europea deriva de la infracción de la Directiva 2003/96/CE, de manera que, fuera de aquellas disposiciones que autorizaban a ciertos Estados miembros designados nominalmente a aplicar tipos reducidos o exenciones en función del territorio en el que se consuma el producto; o, en definitiva, más allá de contar, en otro caso, con una autorización específica del Consejo, de la sentencia del Tribunal de Justicia se infiere que el Reino de España no podía fijar tipos del **impuesto** especial para un mismo producto y un mismo uso diferenciados según las Comunidades Autónomas en las que se consuman dichos productos, como preveía el art. 50 ter.1 de la Ley de **Impuestos** Especiales, pues ninguna de las excepciones contempladas en la Directiva 2003/96/CE autorizaban dicha circunstancia.

8.- Sentada la interpretación por el Tribunal de Justicia, se despliega sin ambages la primacía del Derecho de la Unión y la necesidad de preservar el propio efecto útil de la Directiva, evocado por la sentencia de los jueces de Luxemburgo que, en definitiva, comportan la necesidad de desplazar la aplicación del referido precepto, evidenciando el carácter indebido de las cantidades repercutidas a DISA, en virtud del tipo **autonómico** del IH."

QUINTO.- *Sobre la legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en los casos de tributos contrarios al Derecho de la Unión.*

Sobre la legitimación de DISA para obtener la devolución de unos ingresos indebidos como consecuencia del pago de un gravamen a cuya exacción se opone el Derecho de la Unión, lo que constituye una premisa no cuestionada en la resolución del órgano jurídico administrativo, reproducimos a continuación los términos de nuestra sentencia 1470/2024 de 20 de septiembre, rca. 1560/2021, en la que concluimos que la entidad DISA, en tanto que obligada tributaria repercutida, se encuentra legitimada para proceder a la referida rectificación autoliquidaciones con la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos:

"1.- Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo la norma de la Unión, ya que el derecho a obtener la devolución de estos tributos es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos (sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 20; y de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C 38/16, EU:C:2017:454, apartados 29 y 30).

2.- A falta de normativa de la Unión al respecto, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica. No obstante, la norma nacional de procedimiento aplicable y su interpretación habrá de respetar los principios de equivalencia y de efectividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de junio de 2004, Recheio -Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, apartado 17; de 6 de octubre de 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, apartado 17 y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, apartado 32).

3.- Como ya apuntábamos en el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial, en España, los arts. 14.1 y 14.2 del RRVA confieren a quien ha soportado la repercusión legal de un tributo indebido, el derecho a solicitar y el derecho a obtener, respectivamente, la devolución de esas cantidades.

Así, el artículo 14.1 del RRVA reconoce legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos que realizaron los correspondientes ingresos y, para el caso de tributos con obligación legal

de repercusión, como es el caso del IH, también a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, previendo el apartado 4 que, en cualquier caso, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión.

Aunque las diferencias son evidentes, conviene evocar la posición de la Sala en torno a la devolución del **Impuesto** sobre las Ventas Minoristas de Determinados **Hidrocarburos** ("céntimo sanitario") -tributo integrado en el IH mediante el establecimiento, del tipo **autonómico**- para recordar que, en caso de que haya existido repercusión -en tales casos, repercusión legal- al haberse liberado el sujeto pasivo -por efecto de esa repercusión- de la carga fiscal, el mismo no tendrá derecho a la devolución del **impuesto** al no haber soportado la carga tributaria correspondiente, ni verse afectado su patrimonio como consecuencia del gravamen que ingresó (por todas, sentencias 1227/2018, de 17 de julio, rca. 3960/2017, ECLI:ES:TS:2018:2994; y 217/2018 de 13 de febrero, rca. 284/2017, ECLI:ES:TS:2018:308).

4.- El art. 221 LGT regula los supuestos en que debe iniciarse el procedimiento tributario para la devolución de ingresos indebidos, remitiéndose para su regulación al ulterior desarrollo reglamentario, aunque su apartado 4 se refiere a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones como cauce para obtener la devolución e indica que se pueden instar por el obligado tributario.

Los obligados tributarios se definen en el art. 35.1 LGT, como "las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias". Entre ellos, el art. 35.2.g) LGT incluye a los *obligados a soportar la repercusión*, a los que se refiere el art. 38.2 LGT en los siguientes términos: "Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas".

5.- Por tanto, estamos en presencia de una obligación -la de soportar la repercusión- de configuración legal, no convencional, lo que sintoniza con el concepto de relación jurídico-tributaria que se entabla entre la Administración y los obligados tributarios, definidos como tales por imponerles la ley, obligaciones materiales o formales (apartado 2 del art.17 LGT) sin que, a tenor del apartado 5 del art. 17 LGT, los elementos de la obligación tributaria puedan ser alterados por actos o convenios de los particulares que, además, no producirían efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas.

6.- No sobra precisar que, en el caso del IH, la obligación de repercutir (y de hacerlo separadamente en factura) incumbe únicamente a los sujetos pasivos y que, como el IH es monofásico (exigible una sola vez), la repercusión en sentido jurídico y legal se producirá una vez, debiendo efectuarla el sujeto pasivo.

7.- En consecuencia, la eventual circunstancia de que las cuotas del **impuesto** se hubieran incorporado, como un coste más, al precio del producto (traslación o repercusión económica), no modifica el concepto de repercusión jurídica ni, por tanto, amplía la legitimación diseñada por el artículo 14 de la Ley de **Impuestos** Especiales para solicitar la devolución del **impuesto** pues no existe devengo impositivo en las sucesivas ventas y reventas de carburantes y, además, tampoco hay un reconocimiento normativo de la posibilidad o facultad de repercutir, encontrándonos, exclusivamente, ante meras decisiones de carácter económico: por un lado, la del vendedor, de determinación del precio y, por otro lado, la de su aceptación por el comprador, balizadas ambas en función de las condiciones de mercado.

8.- Aunque se acreditara que el importe ingresado por ese concepto tributario hubiera sido trasladado al consumidor final (adquirente), a través del precio, la circunstancia de reservar exclusivamente a las partes de la relación jurídico-tributaria, la posibilidad de reclamar directamente al Estado la devolución de un **impuesto** contrario a sus directrices, no infringiría los principios de equivalencia ni de efectividad, dado que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia admite que el Estado miembro deniegue, en principio, la solicitud de devolución del tributo al comprador o adquirente -aunque, efectivamente, haya soportado la carga económica- siempre que pueda ejercitar una acción civil de devolución de lo indevido contra el sujeto pasivo o contra el retenedor (por todas, sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 27 y sentencia de 28 de septiembre de 2023, KI Po, C-508/22, ECLI: EU:C:2023:715).

Dicha imposibilidad de reclamar al Estado cedería, no obstante, cuando al adquirente le resultara imposible en la práctica o excesivamente difícil -en particular, en caso de insolvencia del sujeto pasivo- percibir la indemnización del perjuicio sufrido, supuesto este en el que, entonces, podrá dirigir su solicitud de devolución, directamente contra las autoridades tributarias y en el que, a estos efectos, el Estado miembro debería establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias (sentencia Danfoss, C-94/10 ECLI: EU:C:2011:674, apartado 28).

9.- Una lectura precipitada de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, ECLI: EU:C:2024:301 podría llevar a pensar que ese adquirente o

consumidor final, que ha soportado la traslación o repercusión -en el precio- del tributo exigido en contra de la norma de la Unión, tendría derecho a reclamar, en todo caso, frente al Estado.

Los apartados 35 a 38 de dicha sentencia desmienten dicha conclusión toda vez que el asunto Gabel Industria Tessile y Canavesi, presenta marcadas diferencias frente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anteriormente expuesta, dado que era la normativa italiana la que facultaba a realizar dicha repercusión vía precio y, al mismo tiempo, impedía al consumidor que soportó indebidamente dicha carga, dirigir una acción de reembolso frente al Estado, asunto en el que, resultando indebido el **impuesto** por ser contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, no le resultaba posible al particular combatir ese motivo de ilegalidad mediante la invocación de la directiva, porque supondría hacerlo frente a otro particular.

Considera el Tribunal de Justicia que tales circunstancias resultan contrarias al principio de efectividad:

"35 En este caso, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que, con arreglo al artículo 53 del Decreto Legislativo n.º 504/1995, el **impuesto** adicional al **impuesto** especial sobre la electricidad debía pagarse por los proveedores de electricidad, pero estos lo repercutieron posteriormente a los consumidores finales, conforme a la facultad que les reconoce el artículo 16, apartado 3, del Decreto Legislativo n.º 504/1995. Pues bien, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, este Decreto Legislativo dispone que los consumidores finales no pueden solicitar directamente el reembolso al Estado miembro de la carga económica suplementaria que han soportado así indebidamente, sino que deben presentar tal solicitud exclusivamente ante dichos proveedores.

36 Dado que, tal como se desprende del apartado 22 de la presente sentencia, una disposición de una directiva transpuesta incorrectamente o no transpuesta, incluso clara, precisa e incondicional, no puede, por sí misma, crear una obligación adicional a cargo de un particular en relación con las previstas por la legislación nacional y que, por tanto, no puede invocarse como tal contra él, de ello resulta que, en una situación como la controvertida en los litigios principales, a los consumidores finales les resulta jurídicamente imposible invocar contra los proveedores de electricidad la incompatibilidad del **impuesto** adicional al **impuesto** especial sobre la electricidad con las disposiciones de la Directiva 2008/118 y, por consiguiente, obtener el reembolso de la carga económica suplementaria generada por este **impuesto** que han tenido que soportar por la falta de transposición correcta de dicha Directiva por parte de la República Italiana.

37 Así pues, debe constatar, a la luz de la información aportada al Tribunal de Justicia sobre las características de la legislación nacional controvertida en los litigios principales y sin perjuicio de su comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, que tal legislación, al no permitir que un consumidor final pueda solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ha soportado debido a la repercusión, efectuada por un proveedor sobre la base de una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un **impuesto** que dicho proveedor ha abonado él mismo indebidamente a ese Estado miembro, conculca el principio de efectividad.

38 De lo anterior resulta que procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un **impuesto** que este último había abonado él mismo indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente una acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho **impuesto** sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, este motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción."

10.- Como ya se ha expuesto, a falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica.

A este respecto, cabe señalar que, sin perjuicio de las singulares circunstancias que concurren en cada caso, nuestro ordenamiento jurídico permite al consumidor o adquirente del producto, reclamar el importe repercutido económicamente de un **impuesto** declarado contrario a la Unión Europea como parte del precio abonado, acudiendo a la acción civil contra quien le trasladó económicamente esa carga.

11.- Recapitulando, para el ordenamiento jurídico español -por lo que interesa a este recurso-, ostentan categoría de obligados tributarios (art 35 LGT), además de los sujetos pasivos, la entidad repercutida (DISA), que son los que forman parte de la relación jurídica tributaria, pudiendo solicitar a la Administración tributaria

la devolución de los ingresos indebidos, derivados de un tributo que considere contrario al Derecho de la Unión, a través de la rectificación de la autoliquidación que, de acuerdo a nuestra jurisprudencia reiterada (por todas, sentencia 1008/2021 de 12 de julio, rec. 4066/2020, ES:TS:2021:2988), constituye cauce adecuado para cuestionar el carácter indebido de un ingreso tributario por considerarlo contrario -además de a la Constitución- al Derecho de la Unión Europea.

12.- En conclusión, DISA, como entidad que soportó la repercusión legal del IH, realizada por los sujetos pasivos (CLH, TEPSA y SECICAR), se encontraba legitimada para solicitar -ante la Administración tributaria- tanto la rectificación de la autoliquidación como la devolución de tales cantidades repercutidas y, en su caso, para obtener la devolución, de cumplirse los requisitos exigidos normativa y jurisprudencialmente".

SEXTO.- La competencia para la devolución del tipo **autonómico** del IH corresponde a la Diputación Foral.

La cuestión de la competencia de la Hacienda Foral de la Diputación Foral de Álava para resolver y en su caso efectuar la devolución de ingresos indebidos respecto al tipo **autonómico** del IH, ha sido resuelto en nuestra sentencia 1513/2024, de 25 de septiembre, dictada en el recurso de casación 3116/2020, cuya argumentación reiteramos aquí con las necesarias adaptaciones, ya que en aquel caso se trataba de una solicitud deducida por la misma parte aquí recurrente, DISA, ante la Diputación Foral de Bizkaia.

1.- En la medida en que la Diputación Foral no estableció un tipo **autonómico** propio, las cuotas cuya devolución se solicita se corresponden con tipos **autonómicos** ingresados ante la Diputación Foral, por los combustibles que abandonaban el depósito fiscal con destino a otras Comunidades Autónomas, que sí habían establecido tipos **autonómicos** de IH.

2.- El TSJ del País Vasco considera que una interpretación conjunta del artículo 33 del Concierto Económico y del artículo 19 de la LOFCA, excluiría la legitimación pasiva de las Diputaciones Forales para devolver un tributo que ni habían establecido ni gestionaban.

3.- No obstante, no cabe compartir dichas conclusiones, que desembocarían en reconocer exclusivamente una suerte de servicio de caja unidireccional, pues la Hacienda Foral es competente no sólo para tramitar las solicitudes de rectificación de aquellas autoliquidaciones presentadas ante ella sino también, en su caso, para devolver los importes indebidamente ingresados que resulten de esa rectificación, con independencia de que no haya establecido tipo impositivo **autonómico** del IH.

4.- No puede obviarse la perspectiva de la naturaleza jurídica del **tramo autonómico** del **Impuesto de Hidrocarburos**. A juicio de la Sala de instancia, la previsión del art. 33 del Concierto Económico en su apartado Dos únicamente resultaría predicable de los **Impuestos** Especiales de Fabricación en general, y del IH en particular, en su condición de *tributo concertado de normativa común exigible en todo el territorio*, pero no así cuando se trata de *figuras impositivas de ámbito autonómico*, entre las que incluye el tipo **autonómico** del IH, en cuyo caso -postula la Sala de instancia- habría que obviar las normas del Concierto para acudir a las reglas establecidas por la LOFCA, concluyendo así que la competencia para su devolución correspondería a la Administración estatal.

5.- Sin embargo, frente a esta interpretación cabe oponer que el hecho de que la CCAA haga uso o no de la potestad de crear un tipo **autonómico** suplementario al tipo estatal, no implica que estemos ante una figura impositiva distinta del IH.

Esta afirmación se deduce del artículo 50.1 de la Ley de **Impuestos** Especiales, que establece que el tipo de gravamen aplicable como **Impuesto** Especial sobre **Hidrocarburos** es la suma de los tipos estatal y **autonómico**. Este precepto, en la redacción que aquí interesa temporalmente, era del siguiente tenor:

"Artículo 50. Tipos impositivos.

1. El tipo de gravamen aplicable se formará mediante la suma del tipo general y del tipo especial. Para los epígrafes en los que no se determinen un tipo general y un tipo especial, el tipo de gravamen será el establecido en el epígrafe. Dichos tipos son los que se indican en las tarifas y epígrafes que figuran a continuación: [...]".

Adicionalmente, el artículo 50.ter.1 de la Ley de **Impuestos** Especiales, aclaraba que "la aplicación del tipo impositivo **autonómico** se efectuara de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas".

6.- Por tanto, el tipo **autonómico** no es un nuevo gravamen generado *ex novo* de forma independiente al IH, sino que forma parte de dicho tributo, un tributo parcialmente cedido en los términos del artículo 19 LOFCA, sin que estemos ante un **impuesto** propio de cada una de las Comunidades Autónomas, sino ante una única obligación tributaria, encuadrada conforme recoge el artículo 2.2 de la Ley de **Impuestos** Especiales, entre los múltiples **impuestos** especiales de fabricación y que, en los términos previstos por el artículo 50 ter de esa

norma, fija su gravamen mediante la suplementaria adición al tipo estatal del tipo **autonómico** que pudiera haber establecido la Comunidad Autónoma de destino, en ejercicio de su capacidad normativa.

7.- La regulación de los **Impuestos** Especiales configura como sujetos pasivos del IH en calidad de contribuyentes (artículo 8.2 Ley de **Impuestos** Especiales) a los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

Como enfatiza el escrito de interposición, conforme a su naturaleza de tributo indirecto monofásico, los contribuyentes así identificados, repercutirán la cuota devengada sobre los adquirentes de los productos objeto de este **impuesto**, quedando estos últimos obligados a soportar esa repercusión (art. 14 Ley de **Impuestos** Especiales).

8.- Ahondando en lo que se acaba de decir, debe repararse en que la resolución de 4 de octubre de 2019, del Organismo Jurídico Administrativo de Álava expresa que "DISA SUMINISTROS TRADING S.L.U. ha acreditado, mediante la presentación de las correspondientes facturas desglosadas que la entidad CLH S.A. le repercutió, en las salidas efectuadas desde el depósito fiscal de Rivabellosa el tipo **autonómico** fijado por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, sin que la Hacienda Foral haya discutido que la sociedad repercutidora hubiera presentado ante la misma las autoliquidaciones por el **impuesto** y ejercicio señalados e ingresado las cantidades repercutidas por dicho concepto".

No puede perderse de vista la configuración legal del IH como un **impuesto** de carácter monofásico, que grava los productos a la salida de la fábrica o depósito fiscal, como se infiere de los artículos 5 y 7 de la Ley de **Impuestos** Especiales, en particular, el apartado primero de este último, que prevé el devengo del **impuesto** "[e]n los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los **impuestos** especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo".

Este carácter monofásico comporta que se hace tributar de una vez y sobre unos productos concretos, siendo la fase del proceso de producción y/o distribución la que determinará los elementos de la relación jurídico-tributaria.

En definitiva, la obligación de repercutir (y de hacerlo separadamente en factura) incumbe únicamente a los sujetos pasivos, sin perjuicio de que la circunstancia de que las cuotas del **impuesto** puedan eventualmente trasladarse, como un coste más, al precio del producto, lo que en modo alguno comportaría una modificación o ampliación de la relación jurídico-tributaria sin que, en definitiva, quepa hablar de "repercusión jurídica" en las sucesivas transacciones del producto en cuestión, como se infiere de las sentencias 1470/2024, de 20 de septiembre (rca. 1560/2021) y 1502/2024 de 25 de septiembre (rca.1902/2021).

En el mercado español de productos petrolíferos, lo habitual es que el devengo del IH tenga lugar con la salida del producto del depósito fiscal, siendo sujeto pasivo su titular, que repercutiría en fase única el **impuesto** al adquirente o propietario del producto, normalmente para el aprovisionamiento de combustible en una estación de servicio en territorio español.

Con estas coordenadas se ha proceder a la delimitación de la denominada trazabilidad del **impuesto**, operación que no debería resultar especialmente compleja conforme a su naturaleza monofásica, pues no se cuestiona que consta las Comunidades Autónomas a las que se envía el producto, y que el tipo impositivo especifica, para cada epígrafe, la suma de los tipos (estatal general, estatal especial y **autonómico**, en su caso) en el momento del devengo del **impuesto** y que la Hacienda Foral de Álava actúa a modo de ventanilla única de sujetos pasivos que dispusieran de establecimientos en Álava, de manera que se procede por esta a remitir el importe recaudado en concepto de recargo **autonómico** a la Agencia Tributaria, que a su vez procedía a transferirlo a cada una de las CCAA que habían establecido el citado tipo.

9.- De la regla establecida en el artículo 33 del Concierto Económico resulta que, en el caso de los **Impuestos** Especiales de Fabricación y, en concreto, en el ámbito del IH, el punto de conexión se sitúa en el devengo que, en este caso, se produjo en el territorio foral, con motivo de la salida de los carburantes gravados del depósito fiscal (artículo 7.13 Ley de **Impuestos** Especiales); y si, sobre esa premisa, la Hacienda Foral es la competente para gestionar y recaudar el tributo, también lo es para devolverlo en el caso de que sea considerado indebido, conforme al apartado Dos del artículo 33, -"las devoluciones de los **Impuestos** Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita", al margen de cuáles sean los cauces de compensación entre las distintas Administraciones implicadas, pues lo fundamental es que el **impuesto** se ha devengado en su territorio e ingresado en la Diputación Foral.

Como oportunamente ilustra la Abogacía del Estado, ese criterio se refleja en los acuerdos celebrados entre el Estado y la Hacienda Foral, trayendo a colación el acta 1/2014, de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de 16 de enero de 2014, cuyo acuerdo Cuarto se refiere a las "*adaptaciones de las relaciones financieras por aplicación de los tipos impositivos **autonómicos** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos***", y el Quinto

al "procedimiento de intercambio de información y determinación de saldos relativo a la aplicación de los tipos impositivos **autonómicos** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos**", lo que determina un posterior ajuste financiero entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales en lo relativo a los tipos **autonómicos** recaudados por las Haciendas Forales que corresponden a las Comunidades de régimen común y viceversa.

10.- Por otra parte, cabe evocar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2010 (rec. cas. 300/2009 - ECLI:ES:2012:344) en cuanto que, con relación a asumir el coste de una de las exenciones de la Ley de **Impuestos** Especiales, resalta la relevancia del punto de conexión y la necesidad de evitar soslayar el mismo o desnaturalizarlo por vía indirecta:

"CUARTO.- La cuestión básica que plantea la recurrente es la de la imposibilidad de conocer la cuantía de biocarburante contenido en la mezcla de producto objeto del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** y, en consecuencia, la imposibilidad de localizar el territorio, común o foral, del que el producto sale para su puesta a consumo. Dado que es esta circunstancia, la salida del biocarburante de los establecimientos en que se encuentre con destino a su consumo, como regla general, es la que determina el devengo del **impuesto** y, reconocido por ambas Administraciones en conflicto que se trata de una circunstancia indeterminable, es obvio que nos encontramos ante una situación en la que el contribuyente no dispone de una regla expresa de actuación.

Ello implica la necesidad de fijar un punto de conexión específico, porque el que existe en la regularización de **Impuestos** Especiales es exclusivamente formal, sin contenido material alguno. La fijación de ese punto de conexión no es atribución de la Junta Arbitral del Concierto Económico sino de la Comisión Mixta.

QUINTO.- No ofrece dudas que conforme a la Ley reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en el artículo 32.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el punto de conexión es el devengo, cuando de **Impuestos** Especiales se trata.

Por su parte, y dada la remisión contenida en el artículo 33.2 a la legislación estatal, las normas que rigen dicho **impuesto**, tanto en los aspectos sustantivos como formales, son las establecidas en cada momento por el Estado.

De otro lado, la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 53/2002 contempla un mecanismo para la aplicación de la exención regulada en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992, exención que es la aquí controvertida. La disposición mencionada establece: "Cuando dichos acuerdos de exención se refieran a biocarburantes que se mezclan con carburantes convencionales, directamente o previa transformación, la aplicación de la exención comprenderá todos aquellos que hayan sido objeto de la certificación prevista en el artículo 105.5.b) del Reglamento de **Impuestos** Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio".

SEXTO.- Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas, la de la inexistencia de punto de conexión que regule la Administración competente para hacer frente al coste recaudatorio que se deriva de la exención prevista en el artículo 51.3 a) de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, es clara la necesidad de su rechazo.

En primer término, hay que dejar sentada la competencia de la Junta Arbitral para resolver el Conflicto, pues es evidente que el fondo de la discusión radica en fijar el punto de conexión que ha de servir de criterio para determinar la Administración competente para hacer frente a la exención. Es claro que el artículo 66.1 a) de la Ley del Concierto atribuye a la Junta Arbitral la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados.

En segundo lugar, y visto el contenido del precepto del artículo 33.2 de la Ley del Concierto es claro que dicho punto de conexión es el del devengo, pues lo que está en cuestión es una exención en materia de **Impuestos** Especiales.

Finalmente, es indudable que no puede tomarse en consideración otro punto de conexión que no sea el mencionado. Se opone a ello diversas consideraciones. La primera, que esos "otros" puntos de conexión no pueden ser creados fuera del Convenio, porque ello desnaturalizaría éste y excedería de las facultades de la Junta que se circunscribe a la "aplicación" de los puntos de conexión y no a su "creación". La segunda, que los puntos de conexión específicos a que alude la Diputación Foral, además de estar previstos de modo taxativo en la Ley del Concierto, contemplan situaciones al menos relativamente autónomas con el hecho imponible básico, lo que no puede predicarse del conflicto planteado, en el que la exención controvertida está íntimamente ligada al hecho imponible. Por último, no se ve dificultad específica en extender ese punto de conexión a todo lo que delimita el "hecho imponible" y todas las situaciones fácticas que tienen en él su origen, en este caso la exención discutida.

SÉPTIMO.- Es claro que la dificultad propuesta por la recurrente, en el sentido de que es imposible física y técnicamente delimitar la parte que origina la devolución controvertida, parece desvirtuar la argumentación precedente.

Y decimos parece porque la dificultad se centra en el "quantum" no en el "que", lo que demuestra que el criterio adoptado, en lo sustancial, es correcto.

Sin embargo, esta validez cualitativa tiene mucho más valor del que inicialmente pudiera pensarse. Efectivamente, y pese a las dificultades puramente físicas y técnicas, la Comisión de Concierto ha llegado a un acuerdo para la fijación del "quantum" controvertido lo que acredita que la dificultad técnica esgrimida no era insuperable. Además, una vez alcanzado un mecanismo de fijación del "quantum" no se ve razón que impida aplicar dicho criterio a los ejercicios aquí cuestionados y combatidos, pese a que la decisión es de 30 de julio de 2007.

OCTAVO.- La recurrente, en realidad, lo que plantea es la necesidad de un "ajuste" en el Concierto por la vía de un Conflicto. Es evidente que esa cuestión no puede ser resuelta en el marco en que ha sido formulada.

[...].

11.- En consecuencia, si bien la Comunidad Autónoma del País Vasco no aprobó tipo **autonómico** del IH durante los ejercicios analizados, esta circunstancia no obsta ni excluye el derecho a la devolución de la obligada tributaria -repercutida- de unas cuotas cuyo ingreso fue realizado en la Hacienda Foral, a través de las autoliquidaciones del IH, objeto de solicitud de rectificación. Es cierto que la propia sistemática de ese **Impuesto** especial determina que la cuantificación de la cuota tributaria se haga depender del tipo **autonómico** aprobado por las respectivas Comunidades Autónomas de destino, pero, igualmente lo es -cabe reiterar- que el ingreso indebido se realizó a la Hacienda Foral, en tanto que la gestión del **Impuesto** comporta que el ingreso se efectúe por los sujetos pasivos a través de las autoliquidaciones presentadas ante la Administración del domicilio fiscal del depósito fiscal desde el que se realiza la salida del carburante y, con ello, el devengo del tributo, en este concreto caso, Álava.

12.- No sobra considerar, por lo demás, la particular posición en la que queda el obligado tributario, situado en medio de un contexto de disenso entre diversas administraciones públicas territoriales, extremo que, en última instancia, le debe resultar ajeno. El contenido de sus derechos y obligaciones viene regido por la obligación tributaria, y aunque la Comunidad Autónoma de País Vasco no aprobó tipo **autonómico** alguno durante los ejercicios analizados, tal circunstancia no puede servir de excusa para negar al contribuyente la devolución de unas cuotas tributarias, cuyo ingreso a favor de la Hacienda Foral, a través de las autoliquidaciones del **impuesto** presentadas por CLH, S.A. por las salidas de **hidrocarburos** de sus depósitos sitos en ese territorio, no puede resultar en ningún momento cuestionado. Al margen, claro está, de los ajustes que procedan entre administraciones.

SÉPTIMO.- *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente, reiterando la doctrina establecida en la STS 1513/2024, de 25 de septiembre (rec. 3116/2020):

1.- La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del **impuesto** especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.

2.- La competencia para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos respecto de las cuotas soportadas por el tipo impositivo **autonómico** del IH corresponde a la Hacienda Foral de la Diputación Foral de Álava cuando tales autoliquidaciones y los respectivos ingresos se hubieran efectuado a través de dicha Administración, al margen de los ajustes que procedan entre administraciones.

OCTAVO. - *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La sentencia de instancia no se adecua a la doctrina que se acaba de proclamar pues, más allá de no pronunciarse -ni instar al Tribunal de Justicia a hacerlo- sobre si el Derecho de la Unión se oponía al **tramo autonómico** del IH, viene a considerar, contrariamente a la doctrina que se acaba de proclamar, que la AEAT

es competente para dar respuesta a la rectificación de la liquidación y consiguiente devolución de ingresos indebidos, por lo que debemos casarla y anularla.

Es procedente ordenar la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, si la repercusión, en lo que se refiere al tipo **autonómico** del IH, se efectuó en la cuantía que manifiesta la parte recurrente, cuya cuantificación interesó que se abordara ante la Sala de instancia, habiendo solicitado la apertura del recurso a prueba a los efectos de acreditar la cuantía de los importes indebidamente repercutidos, prueba que fue admitida mediante auto de 21 de octubre de 2020, tanto la aportada con demanda y escrito presentado en trámite del artículo 60.2 LJCA, en fecha 29 de septiembre de 2020, como el expediente administrativo que se tiene, como expresa dicho auto, por parte de las actuaciones sin necesidad de su reiteración como medio de prueba.

A estos efectos, la Sala de instancia deberá examinar las facturas o documentos análogos emitidos por la entidad CLH, S.A. que se encuentran en el expediente administrativo y la prueba aportada, en las que se consigne de forma separada la cuota repercutida y el tipo impositivo aplicado (artículo 18.1 del Reglamento de **Impuestos** Especiales).

Verificado lo anterior, la Administración tributaria deberá reembolsar a DISA las cantidades que, a partir de la oportuna valoración de la prueba, establezca la sentencia, previa comprobación de que los importes solicitados fueron ingresados por los sujetos pasivos mediante las oportunas autoliquidaciones, cuya rectificación se solicita; y de que tales importes no hayan sido ya objeto de devolución previa.

NOVENO.- Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento séptimo:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 3091/2021, interpuesto por la representación procesal de la mercantil DISA SUMINISTROS Y TRADING, S.L.U. frente a la sentencia núm. 51/2021, de 10 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que desestimó el recurso núm. 942/2019. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Casar y anular la sentencia recurrida y ordenar la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina jurisprudencial proclamada en esta sentencia, la Sala de instancia valore y resuelva, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, los aspectos expresados en el Fundamento de Derecho Octavo de esta sentencia.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



Roj: **STS 4713/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4713**

Id Cendoj: **28079130022024100285**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/09/2024**

Nº de Recurso: **1560/2021**

Nº de Resolución: **1470/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3470/2020,**
ATS 12731/2021,
STS 4713/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.470/2024

Fecha de sentencia: 20/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1560/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/07/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1560/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1470/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1560/2021, interpuesto por Disa Suministros y Trading, S.L.U., representado por el procurador de los Tribunales don Carlos Blanco Sánchez de Cueto, bajo la dirección letrada de don Julio César García Muñoz, contra la sentencia dictada el 25 de noviembre de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 850/2019, con relación a devolución de ingresos indebidos, concepto tipo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** (IH).

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 25 de noviembre de 2020, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 850/2019, interpuesto por la representación procesal de Disa Suministros y Trading, S.L.U., (en lo sucesivo, "DISA") contra la desestimación presunta del Tribunal Económico Administrativo Central ("TEAC") de la reclamación 00/04358/2017, presentada frente a resoluciones de la Oficina Gestora de **Impuestos** Especiales de Santa Cruz de Tenerife, dependiente de la Delegación de Santa Cruz de Tenerife de la Agencia Tributaria, en los expedientes núm. A19382002017000082, A19382002017000083, A19382002017000084, A19382002017000081, A19382002017000085 y A19382002017000242, que rechazaron solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de cuotas indebidamente ingresadas, concepto tipo **autonómico** del IH (modelos de 581), presentadas por las entidades COMPAÑÍA LOGÍSTICA DE **HIDROCARBUROS** CLH, S.A., (en adelante, "CLH"); SECICAR, S.A. ("SECICAR"), y TERMINALES PORTUARIAS S.L. ("TEPSA"), con relación a los períodos enero 2013 a diciembre 2016, cuantía global 180.345.296,33 euros, más intereses de demora.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Carlos Blanco Sánchez de Cueto, en nombre y representación de DISA, mediante escrito 15 de enero de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 25 de noviembre de 2020.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de febrero de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 6 de octubre de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*Determinar si el sujeto que soporta las cuotas del **Impuesto** Especial sobre **Hidrocarburos** por imposición legal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, RRVA, está legitimado para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos con fundamento en la contravención de la norma que regula el tipo **autonómico** con el Derecho de la Unión Europea, o por el contrario, está obligado a acreditar que con la obtención de la devolución pretendida no se beneficiaría de un enriquecimiento injusto y, en particular, que las cuotas cuya devolución solicita no han sido trasladadas vía precios al consumidor final, adquirente de los carburantes.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 14.1, del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, "RRVA"; 14.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales, "LIIEE" y 221 de la Ley 58/2003, General tributaria, "LGT", sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Carlos Blanco Sánchez de Cueto, en representación de DISA, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 22 de noviembre de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del art. 14.1, del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa ("RRVA"), "BOE" núm. 126, de 27 de mayo; art. 14.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales, "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre, y art. 221 de la Ley 58/2003, General tributaria, "LGT", "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

Considera que el hecho de que, a tenor del art. 50 ter.1 de la Ley de **Impuestos** Especiales, un mismo producto y uso de **hidrocarburos** estuviera sujeto a diferentes tipos de IH dentro del territorio nacional en función de la decisión de la respectiva Comunidad Autónoma, resultaba contrario al principio de uniformidad impositiva contemplado en el art. 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, de 31 de octubre), interpretado conjuntamente con sus arts. 14, 15, 17 y 19, al no admitir que puedan existir tales disparidades regionales.

Pone de manifiesto que la interpretación literal de los arts. 14.1 y 14.2 c) RRVA es clara y no permite subordinar el derecho del obligado tributario que ha soportado la repercusión legal de los tributos, a solicitar y obtener la devolución del tributo a condiciones distintas, adicionales a las definidas expresamente en ambos preceptos.

Estima que si bien la legitimación para obtener la devolución de tributos indebidos que hayan sido repercutidos, corresponde a quien realizó su ingreso (sujeto pasivo) y también a quien soportó su repercusión legal, la legitimación para obtener la devolución de un ingreso indebido que haya sido objeto de repercusión legal como el IH corresponde exclusivamente a quien soportó esa repercusión legal, cuando se cumplan los requisitos regulados minuciosamente en el art. 14.2 c) RRVA, entre los que, en modo alguno, se incluye la exigencia de que el sujeto que soportó tal repercusión legal deba acreditar que la devolución del tributo indebido pueda ocasionar algún enriquecimiento injusto.

A su juicio, las referencias efectuadas a la doctrina del enriquecimiento injusto con ocasión de la devolución del **Impuesto** sobre Ventas Minorista de **Hidrocarburos** (IVMDH, conocido como "céntimo sanitario") no resultan extrapolables a la devolución del IH, dadas las diferencias estructurales entre ambos tributos en materia de devengo y de sujeto pasivo/sujeto repercutido, ni comportan que el Tribunal Supremo entienda que los arts. 14.1 y 14.2 RRVA permiten condicionar la devolución en favor de quien soportó la repercusión legal, a que este acredite que tal devolución no le ocasiona un enriquecimiento injusto.

Afirma que los principios de equivalencia y efectividad en la devolución de tributos contrarios a Derecho europeo impiden condicionar tal devolución, a la exigencia -al sujeto repercutido- de un principio de prueba como el requerido por la sentencia impugnada.

Argumenta que la invocación de la doctrina del enriquecimiento injusto en este supuesto, por parte de la Administración, es contraria a la caracterización de dicha institución por parte de nuestra doctrina civil.

A estos efectos, recuerda que el principio de prohibición del enriquecimiento injusto ha sido definido ya por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, por ejemplo, en sentencias 352/2020 de 24 de julio, rca. 2318/2017, ECLI:ES:TS:2020:2072, remitiéndose a sentencias 221/2016 de 7 de abril, rca. 2416/2013, ECLI:ES:TS:2016:1501, sentencia 887/2011, de 25 de noviembre, rca. 576/2008, ECLI:ES:TS:2011:8016, y 529/2010, de 23 de julio, rca. 1926/2006, ECLI:ES:TS:2010:4218, sin que en un asunto de esta naturaleza concurren, en su opinión, los principios interpretativos que sustentan la aplicación del referido principio.

Llama la atención sobre que, para el TEAC, el eventual impacto de la hipotética traslación de este tributo a los precios de reventa de los carburantes por parte los operadores petrolíferos es una cuestión totalmente irrelevante en materia tributaria y que, de haberse producido dicha traslación, ocasionando un daño a terceros, deberá ser resuelta, caso a caso, entre los operadores petrolíferos y sus clientes en sede civil, pero nunca en sede tributaria.

Postula que se fije como doctrina legal la de que, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 14.1 y 14.2 RRVA, el sujeto que soporta la repercusión legal de un **impuesto** especial contrario al ordenamiento comunitario tiene derecho a solicitar y obtener la devolución de las cuotas ilegales cuya repercusión legal haya soportado, sin que dicho derecho a solicitar y obtener la devolución pueda condicionarse a la exigencia de que dicho sujeto que soportó la repercusión legal del **impuesto** pruebe que no ha trasladado económicamente dicho **impuesto** mediante un incremento de los precios de reventa de sus productos a terceros.

Adicionalmente, suplica de la Sala que resuelva el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad DISA SUMINISTROS Y TRADING, S.L.U., y en atención a los amplios fundamentos jurídicos desarrollados tanto en este recurso de casación como ante la Sala de instancia, estime el recurso declarando que el art. 50 ter de la LIIIEE, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2018, era contrario al Derecho europeo, por vulnerar el principio de uniformidad impositiva nacional por producto y uso contemplado en los arts. 4 y 5, en relación con los arts. 14, 15, 17 y 19 de la Directiva 2003/96/CE y, en consonancia, acuerde la anulación de los actos administrativos confirmados por la Sentencia de la Audiencia Nacional, reconociendo el derecho de DISA a obtener la devolución de ingresos indebidos y ordenando de manera expresa dicha devolución junto con sus correspondientes intereses de demora.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El Sr. Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 17 de enero de 2022, argumentando, en línea con lo que mantuvo en el recurso de casación 1908/2020 y a los efectos de solicitar la desestimación del recurso, que el art. 14.1.c) y . 2.c) RRVA, reconocen el derecho a instar la devolución de ingresos indebidos a los que soportan el tributo por habérseles repercutido, pero solo en los casos de repercusión legalmente imputada.

En el IH solo puede pedir la devolución de lo que se considere indebidamente ingresado, el fabricante o depositario autorizado (como sujeto pasivo) o el distribuidor al por menor como sujeto que soporta legalmente la repercusión del **impuesto**.

Precisa que el consumidor final no tiene esa legitimación, aunque el **impuesto** le pueda haber sido trasladado vía precio.

Por otro lado, entiende que, mientras no se clarifique la cuestión de si el consumidor final, que soportó el tributo vía precio -por su repercusión económica, que no legal-, tiene legitimación para pedir la devolución de ingresos indebidos, se ha de mantener que el repercutido legalmente solo la tendrá si acredita, en virtud del principio de facilidad probatoria, no haberlo repercutido, como exige la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada.

En otro caso, se daría pie a un enriquecimiento injusto y habría riesgo cierto de duplicidad de devoluciones por parte de la Administración.

Evoca la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil, C-76/17, ECLI: EU:C:2018:139 que, a su juicio, resume la jurisprudencia sobre la devolución de tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, insistiendo en que la restitución de un tributo recaudado indebidamente podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo.

Postula que la pretensión de DISA sobre reconocimiento de su legitimación para instar la devolución del IH, debe ser desestimada por las razones expuestas. Asimismo, también ha de rechazarse la devolución de las cantidades abonadas, puesto que da por supuesta la contradicción por el IH, **tramo autonómico**, del Derecho de la UE, aspecto sobre el que la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada no se pronuncia y que, por tanto, no puede ser abordado en casación.

A su juicio, incluso, si se reconociera a la recurrente la legitimación que pretende, solo cabría retrotraer las actuaciones para que el órgano *a quo* se pronuncie sobre la conformidad a Derecho del IH cuestionado.

5.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 19 de enero de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 20 de enero de 2022, se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 8 de febrero de 2022.

6.- Suspensión por el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Por providencia de 15 de febrero de 2022 se acordó, con suspensión del plazo para dictar sentencia, dar traslado a las partes a fin de que formularan alegaciones sobre el posible planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, fijando su posición la parte recurrente mediante escrito de 25 de febrero de 2022 y la Abogacía del Estado en escrito de 2 de marzo de 2022.

Por auto de 15 de noviembre de 2022, se acordó plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

"¿Debe interpretarse la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales**, que autorizaba a las Comunidades Autónomas para establecer tipos de gravamen del **Impuesto Especial de Hidrocarburos**, diferenciados por territorio, con relación a un mismo producto?"

7.- Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022 , ECLI: EU:C:2024:438 y alegaciones de las partes.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, resolvió la cuestión prejudicial planteada por este Tribunal Supremo, en el sentido siguiente:

"La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del **impuesto especial** diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto."

Conferido traslado a las partes de la sentencia del Tribunal de Justicia para que presentaran alegaciones, por escrito de 19 de junio de 2024, la parte recurrente sostuvo que, como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, el Reino de España debe devolver la recaudación ilegal del **tramo autonómico** del IH a DISA, de conformidad con el principio de efectividad, por las razones siguientes:

"(i) Disa tiene derecho a la devolución porque: (i) la Administración tiene que devolver el tributo en cumplimiento de la sentencia de 30 de mayo de 2024; y, (ii) conforme al Derecho tributario doméstico, solamente quienes han soportado el tributo se encuentran legitimados para pedir la devolución de ingresos indebidos, como también ha señalado la abogacía del Estado ante este Tribunal Supremo.

(ii) La Administración no esgrimió en tiempo y forma la excepción correspondiente (preclusión). Además, el ordenamiento comunitario y el Derecho interno prohíben que se presuma un hecho negativo mediante la inversión de la carga de la prueba, como hizo la Audiencia Nacional. No se ha requerido cooperación alguna a DISA y la Abogacía del Estado no ha desarrollado esfuerzo probatorio alguno. La "repercusión" económica (que la Administración no ha probado, como le incumbía) requiere trazabilidad, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Además, el hipotético traslado íntegro del coste del tributo, incluso cuando viene **impuesto** por una norma imperativa (que no es el caso español), no supone (ni se puede presumir que suponga) que el pago de lo indebido resulte neutral para el sujeto repercutido ni, por tanto, que el reembolso de la exacción ilegal provoque en su patrimonio una situación de enriquecimiento sin causa, como también ha señalado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

(iii) Incluso si la Administración hubiera planteado en tiempo y forma una hipotética excepción de enriquecimiento sin causa, cumpliendo con la carga probatoria conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, DISA también tendría derecho a la devolución, ya que sus clientes tienen a su disposición la vía civil para remediar esas hipotéticas situaciones de enriquecimiento sin causa. Este sistema es conforme a Derecho comunitario, según ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en las sentencias Comateb (apartado 24) y Danfoss (apartado 26).

(iv) Por el contrario, la Administración ha pretendido el único resultado prohibido por el Derecho comunitario (no devolver a nadie), al rechazar simultáneamente el derecho de DISA a la devolución y la legitimación de aquellos a los que habría hipotéticamente trasladado la carga tributaria vía precio. Esta conducta es contraria al principio de buena fe y supone un incumplimiento del principio de efectividad, oponiéndose radicalmente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en la medida en que tendría por efecto que el Estado miembro infractor retuviese la recaudación fiscal ilegalmente obtenida. "

Por su parte, la Administración del Estado presentó escrito de 27 de junio de 2024, aduciendo, en síntesis, que la sentencia del Tribunal de Justicia no afecta a la cuestión objeto del presente recurso de casación, porque se pronuncia únicamente sobre si el **tramo autonómico** del IH debe considerarse contrario al Derecho de la UE, pero no sobre si la recurrente tiene legitimación activa para solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

A su juicio, en el supuesto de hecho examinado por el tribunal *a quo* quedó demostrado que había existido traslación económica del **impuesto** y, por ello, la devolución generaría un enriquecimiento injusto, sin que el reclamante haya aportado ningún elemento ni prueba de que este no existiría.

Señala que el repercutido legalmente que haya trasladado la carga impositiva vía precio al consumidor final, no tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos, porque se produciría un enriquecimiento injusto; y que, en este caso, es aplicable el principio de facilidad probatoria con relación a la prueba de la repercusión, siendo la recurrente quien debe acreditar que no se produjo una repercusión económica de la carga tributaria mediante su incorporación al precio de los carburantes.

Mantiene que en el IH solo puede pedir la devolución de lo que se considere indebidamente ingresado, el fabricante o depositario autorizado titular del depósito fiscal donde los productos se almacenan en régimen suspensivo (como sujeto pasivo) o el propietario del producto por cuenta de quien se almacenaba el producto (como sujeto que soporta legalmente la repercusión del **impuesto**) sin que tenga esa legitimación el consumidor final, adquirente de los carburantes, aunque el **impuesto** le pueda haber sido trasladado vía precio, por ser una persona ajena a la relación jurídico-tributaria.

Postula como respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo que "el sujeto que soporta las cuotas del IEH por imposición legal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 del RRVA, solo está legitimado para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos con fundamento en la contravención de la norma que regula el tipo **autonómico** con el Derecho de la Unión Europea, si acredita que con la obtención de la devolución de las cuotas del IEH previamente soportadas no se beneficiaría de un enriquecimiento injusto por haberlas trasladado vía precio a los consumidores finales, adquirentes de los carburantes."

Asimismo, interesa subsidiariamente "para el escenario de que el Tribunal Supremo, admitiendo la legitimación, considerara que la carga de probar el enriquecimiento injusto debe vencerla la Administración (es decir, que no rija en este punto el principio de facilidad probatoria que sustenta la decisión de la Sala) [...] que, en ejecución de sentencia, se verifique si se ha producido, o no, la traslación del **impuesto** al consumidor final."

8.- Nuevo señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Tras la presentación de los escritos de alegaciones por las partes con relación a la sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, se señaló para la votación y fallo del presente recurso, el día 9 de julio de 2024 y se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda, fecha en la que comenzó la deliberación, habiendo concluido la misma el 16 de julio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

La sociedad DISA, en su condición de obligada tributaria repercutida, presentó varias solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos, relativas al IH, con relación a las autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos del **impuesto** (en este caso, las entidades CLH, TEPSA y SECICAR) en los períodos de liquidación comprendidos entre los años 2013 y 2016.

La pretensión de DISA se fundamentaba en considerar que el tipo impositivo **autonómico** del IH, establecido en el artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales, en vigor de 2013 a 2018, resultaba contrario al Derecho de la Unión Europea por contravenir los preceptos de la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

En particular, DISA mantenía que el establecimiento de tipos diferenciados por razón del territorio (en diferentes Comunidades Autónomas) no estaba dentro de las excepciones que el art. 5 de la Directiva 2003/96/CE contempla al efecto, resultando contrario al objetivo de una imposición unificada de la Directiva. En consecuencia, al haber abonado el tipo **autonómico** sobre el IH y ser este contrario a la normativa de la Unión, reclamaba la devolución de los ingresos indebidos.

La Oficina Gestora de **Impuestos** Especiales de Santa Cruz de Tenerife no cuestionó el cauce procedimental ni la legitimidad de DISA para solicitar la devolución, por tener la condición de entidad que soportó la repercusión legal del **impuesto** realizada por el sujeto pasivo con ocasión del devengo de la cuota tributaria del IH. Sin embargo, rechazó las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos, al considerar que la normativa reguladora del **Impuesto** (la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales) es una norma jurídica vigente, con plena eficacia jurídica, por lo que los actos de aplicación de los tributos derivados de la misma, deben considerarse válidos, en la medida en que se ajusten a lo dispuesto en la citada normativa.

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional entendió que DISA no tenía derecho a la devolución de lo ingresado por los sujetos pasivos por dicho concepto, en síntesis, al no demostrar que no trasladó al consumidor final el importe abonado por el tipo **autonómico** del IH.

El debate casacional suscitado reclama indagar si los ingresos efectuados por el concepto del tipo **autonómico** del IH, resultan indebidos por contravenir el Derecho de la Unión Europea e, indisolublemente unido a este planteamiento, determinar quién está legitimado para solicitar su devolución y en qué condiciones, en particular, si a los efectos de evitar un enriquecimiento injusto, quien soportó indebidamente el tributo, está obligado o no a acreditar que no trasladó el **impuesto** al consumidor final, adquirente de los carburantes, vía precio.

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia

Frente a las resoluciones de la Oficina Gestora de **Impuestos** Especiales de Santa Cruz de Tenerife, DISA formuló reclamación económico-administrativa que no fue resuelta por el TEAC.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta de esa reclamación, la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación no acogió la pretensión de la solicitante de las devoluciones, a tenor de la argumentación que a continuación se reproduce:

"[...] TERCERO. - Las dudas jurídicas que plantea la interpretación de la directiva nos abocarían al planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Pero antes debemos considerar si de ser contrario el tipo **autonómico** del **Impuesto de Hidrocarburos** esto determinaría que debamos reconocer el derecho de devolución al demandante de lo ingresado por este concepto.

Con carácter general la jurisprudencia del TJUE afirma que "el derecho a obtener la devolución de los **impuestos** percibidos en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los contribuyentes por las disposiciones del Derecho de la Unión (...). Por lo tanto, en principio, un Estado miembro está obligado a devolver los **impuestos** recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, según las normas nacionales de procedimiento de conformidad con los principios de equivalencia y de efectividad" (STJUE de 1 de marzo del 2018, asunto C-76/2017 Petrotel-Lukoil y Georgescu).

Pero como continúa diciendo la sentencia citada "como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, la restitución del tributo recaudado indebidamente podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. La protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico de la Unión no exige la devolución de los **impuestos**, derechos y gravámenes recaudados con infracción del derecho de la Unión cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos"

Incluso si ha repercutido total o parcialmente el tributo se niega que pueda excepcionarse el enriquecimiento injusto cuando la repercusión haya ocasionado una disminución en el volumen de ventas (STJUE de 6 de septiembre del 2011 , asunto C-398/2009 Lady & Kid A/S y otros contra Skatteministeriet).

En cuanto a la cuestión de la prueba del enriquecimiento injusto la STJUE de 2 de octubre del 2003 (asunto 147/01 Weber's Wine World Handels-Austria) expone que "según reiterada jurisprudencia, mientras no existan normas comunitarias en materia de devolución de tributos recaudados indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado regular las modalidades procesales aplicables a dichas reclamaciones de devolución siempre que, sin embargo, no sean menos favorables que las que regulen situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y que no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario (principio de efectividad)". Y continúa diciendo que "una norma nacional que haga recaer sobre el sujeto pasivo la carga de la prueba de la no repercusión del **impuesto** sobre terceros, lo que supondría una prueba negativa, o que estableciera una presunción según la cual el **impuesto** ha sido repercutido sobre terceros, no se ajusta al derecho comunitario...".

Ahora bien, la propia sentencia advierte que "es cierto que, en el caso de un **impuesto** autoliquidable, la prueba de la repercusión efecto va sobre terceros no puede aportarse sin la cooperación del sujeto pasivo de que se trate. A este respecto, la administración tributaria puede exigir tener acceso a los justificantes que este último estaba obligado a conservar en virtud de las normas de Derecho nacional". Y añade que "también incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar en qué medida la cooperación que se exige a los sujetos pasivos para acreditar la falta de repercusión de la carga económica del **impuesto** sobre las bebidas alcohólicas no equivale, en la práctica, a establecer una presunción de repercusión de dicho **impuesto** que estos últimos deben desvirtuar aportando prueba en contrario" concluyendo que "el principio de efectividad (...) se opone a una legislación o a una práctica administrativa nacional que haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario al establecer una presunción de enriquecimiento sin causa a partir del mero hecho de la repercusión del **impuesto** sobre terceros".

CUARTO. - La parte demandante sostiene que la repercusión del **impuesto** ha de reflejarse necesariamente en las facturas- con cita de la sentencia TJUE asunto C-163/2014- y defiende que es la administración demandada

quien debe probar la concurrencia de la excepción al derecho de devolución. No obstante esto, aporta un estudio sobre la evolución del precio de los carburantes en cada comunidad autónoma del que se desprende que la carga impositiva solo fue trasladada de manera parcial a los consumidores.

La Abogacía del Estado argumenta que en virtud del principio de facilidad probatoria es la demandante quien debe acreditar que no se produjo una repercusión económica de la carga tributaria mediante su incorporación al precio de los carburantes.

A nuestro juicio, es aplicable el principio de facilidad probatoria. La posición que mantiene en este pleito la demandante es inadmisibile. Ha rehusado aportar información alguna sobre la evolución de los precios de carburantes vendidos después de la entrada en vigor del tipo **autonómico** del **Impuesto de Hidrocarburos** relativa a las transacciones efectuadas por dicha sociedad, limitándose, por una parte, a defender que la única prueba de la repercusión debe ser que esta figure en las facturas, y de otra, a referirse a un estudio genérico sobre la evolución de precios según comunidades autónomas, en el que no se hace un análisis concreto de las operaciones efectuadas por la demandante. De dicho estudio, además, se desprende que, con carácter general, hubo repercusión de la carga tributaria, pero solo de una parte, pese a lo cual se reclama- según parece- la devolución de la totalidad de los **impuestos** pagados.

Si bien la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se opone a que existan especialidades en los procedimientos de reclamación de devolución de **impuestos** contrarios al Derecho de la Unión Europea y que se establezcan presunciones de repercusión del **impuesto** o requerimientos de prueba que hagan imposible o muy difícil su acreditación, entendemos que la pretensión de la demandante no puede ser acogida por cuanto no adopta una postura procesal leal y transparente cuando reclama una devolución de **impuestos** millonaria sin siquiera hacer un mínimo intento de acreditación de que esto no supone para ella un enriquecimiento injusto, ofreciendo al tribunal información concreta sobre las operaciones realizadas a partir de la entrada en vigor del tipo **autonómico**, la evolución de los precios de los carburantes durante su vigencia o, en su caso, de la disminución de los beneficios como consecuencia de una caída del volumen de ventas a consecuencia del traslado de la carga tributaria al comprador.

La información sobre las operaciones de venta realizadas obra en manos de la demandante, y para ella no suponía problema alguno presentar un estudio que revele que los precios a los que vendía el carburante no sufrieron incremento por razón de la entrada en vigor del tipo **autonómico**. La aportación de este principio de prueba es a nuestro entender insoslayable y no supone trasladar sobre la demandante una carga probatoria de imposible o muy difícil cumplimiento, que es lo que veda la jurisprudencia europea

[...]"

TERCERO. - El Derecho de la Unión se opone al tipo **autonómico del IH**

1.- A partir de 1 de enero de 2013, el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales** facultó a las Comunidades Autónomas para el establecimiento de ese tipo impositivo **autonómico**, posibilitando con ello el establecimiento de tipos impositivos diferenciados en función del territorio donde se consuma el producto.

En concreto, el 50 ter.1 de la Ley 38/1992 expresaba:

"Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto sobre Hidrocarburos** para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo **autonómico** se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas."

2.- A partir de 1 de enero de 2019, el artículo 50.ter de la Ley 37/1992 quedó derogado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, "BOE" núm. 161, de 4 de julio, apuntando su Exposición de motivos: "En materia de **Impuestos Especiales** se procede a integrar el tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto sobre Hidrocarburos** en el tipo estatal especial al objeto de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que dicha medida suponga un menoscabo de los recursos de las Comunidades Autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario"

3.- DISA ha venido solicitando desde la vía administrativa, la devolución de las cuotas que soportó por el **tramo autonómico** del IH, sobre la base de postular que eran contrarias al Derecho de la Unión -pretensión que ha mantenido y ejercitado ante la Audiencia Nacional y ante este Tribunal Supremo-, por lo que, ante la necesidad de conocer la interpretación de determinados preceptos de la Directiva 2003/96/CE que, en opinión de la entidad recurrente, justificaría el carácter indebido del **"tramo autonómico"** del IH y, dado que, a nuestro

juicio, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no permitía apreciar con evidencia si la Directiva 2003/96/CE se oponía o no al establecimiento de tipos diferenciados del IH por razón del territorio (**tramo autonómico** del IH), dirigimos al Tribunal de Luxemburgo una cuestión prejudicial, concretada en la parte dispositiva de nuestro auto de 15 de noviembre de 2022:

"¿Debe interpretarse la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos Especiales**, que autorizaba a las Comunidades Autónomas para establecer tipos de gravamen del **Impuesto Especial de Hidrocarburos**, diferenciados por territorio, con relación a un mismo producto?"

4.- La sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, ECLI: EU:C:2024:438 responde así a la cuestión prejudicial:

"La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del **impuesto especial** diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto."

5.- No cabe atender, por infundada, la alegación de la abogacía del Estado en torno a que la sentencia del Tribunal de Justicia no afecta a la cuestión objeto del presente recurso de casación, porque se pronuncia únicamente sobre si el **tramo autonómico** del IH debe considerarse contrario al Derecho de la Unión, pero no sobre si la recurrente tiene legitimación activa para solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

A estos efectos, cabe recordar que la propia sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024 enfatizó la relación directa de la cuestión prejudicial planteada con la realidad y con el objeto del presente recurso, "en la medida en que este se refiere a solicitudes de devolución del importe correspondiente a la aplicación del tipo **autonómico** del **impuesto especial sobre hidrocarburos** que DISA ha soportado, basadas en la alegación de que dicho tipo es contrario a la Directiva 2003/96, en particular a su artículo 5" (apartado 31), rechazando, así, la inadmisibilidad que la abogacía del Estado argumentaba sobre la base de que la compatibilidad de la disposición nacional controvertida con el Derecho de la Unión no fue debatida, por cuanto, a su juicio, el enjuiciamiento se limitaba a la legitimación de DISA para instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

6.- Reproducimos, a continuación, algunos de los pasajes más destacados de la sentencia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, sobre los que el Tribunal de Justicia construye su interpretación:

"33 Con carácter preliminar, procede señalar que el presente asunto se caracteriza por el hecho de que la disposición nacional controvertida permitía a cada comunidad autónoma fijar un tipo **autonómico** del **impuesto especial sobre hidrocarburos**, que venía a añadirse al tipo nacional. Así, la normativa nacional vigente establecía, en esencia, dos gravámenes, a saber, por una parte, un gravamen nacional, cuyo tipo era uniforme en todo el territorio nacional, y, por otra parte, un gravamen **autonómico** adicional, cuyo tipo era fijado por cada comunidad autónoma para los **hidrocarburos** consumidos en su territorio.

[...]

35 La Directiva 2003/96 tiene por objeto, como se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, el establecimiento de un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 29 y jurisprudencia citada].

36 En el marco de dicho régimen, esta Directiva incluye, en particular en sus artículos 5, 7 y 15 a 19, una serie de disposiciones que confieren a los Estados miembros un conjunto de facultades para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los **impuestos especiales**, facultades que forman parte integrante del régimen de imposición armonizado establecido por la referida Directiva [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 30 y jurisprudencia citada]. Estas disposiciones muestran que el legislador de la Unión ha dejado cierto margen de apreciación a los Estados miembros en el ámbito de los **impuestos especiales**, de conformidad con los considerandos 9 y 11 de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartados 26 y 28).

37 En primer lugar, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 establece que, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en esa Directiva y sean compatibles con el Derecho de la Unión, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, en los siguientes casos: primero, cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto; segundo, cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción; tercero, para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la Administración Pública, las personas minusválidas y las ambulancias, y, cuarto, la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10 de dicha Directiva.

38 Es preciso señalar que dicho artículo 5 no prevé la posibilidad de que un Estado miembro fije tipos del **impuesto** especial para un mismo producto y un mismo uso diferenciados según las regiones o los territorios de ese Estado miembro en los que se consuma ese producto, como preveía la normativa controvertida en el litigio principal.

39 Además, la utilización, en el artículo 5 de la Directiva 2003/96, de la expresión "en los siguientes casos" para designar los cuatro casos en los que pueden aplicarse tipos impositivos diferenciados indica que la lista enumerada en esta disposición es exhaustiva (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-? WIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 29).

40 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que la voluntad del legislador de la Unión de delimitar estrictamente la posibilidad de que se establezcan tipos diferenciados para un mismo producto se desprende de los trabajos preparatorios de la Directiva 2003/96. Mientras que el artículo 5, apartado 1, de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), a cuyo tenor "los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados en función de la utilización o calidad de un producto, a condición de que estos cumplan los niveles mínimos de imposición fijados en la presente Directiva y sean compatibles con el Derecho comunitario", confería a los Estados miembros un margen de apreciación relativamente amplio para fijar los tipos impositivos para los productos energéticos, dicho margen fue reducido considerablemente durante el procedimiento legislativo. En efecto, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 solo autoriza a los Estados miembros a establecer tipos impositivos diferenciados en los casos taxativamente enumerados en dicho artículo y a condición de que se cumplan los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva y se respete el Derecho de la Unión (sentencia de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, apartados 46 y 47).

41 Tal interpretación se desprende, asimismo, como ha subrayado el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, del considerando 15 de la Directiva 2003/96, que indica que "debe existir la posibilidad de diferenciar para un mismo producto el nivel nacional de imposición en determinadas circunstancias o condiciones estables, respetando los niveles mínimos comunitarios de imposición y las normas del mercado interior y de competencia".

42 En segundo lugar, la estructura general de la Directiva 2003/96 corrobora la interpretación estricta de las facultades que esta Directiva confiere a los Estados miembros para aplicar tipos impositivos diferenciados, incluso cuando se respetan los niveles mínimos de imposición.

43 Como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 36 de la presente sentencia, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 forma parte de un conjunto de disposiciones previstas por esta Directiva que autorizan a los Estados miembros, o a algunos de ellos, en determinadas condiciones, a aplicar tipos impositivos diferenciados, exenciones o reducciones del nivel de imposición. Esas otras disposiciones son, en particular, los artículos 6, 7 y 15 a 19 de dicha Directiva.

44 En primer término, el artículo 6 de la Directiva 2003/96 establece las formas en las que los Estados miembros tienen libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición, y dispone, en su letra b), que estas pueden adoptar la forma de un tipo impositivo diferenciado.

45 En segundo término, los artículos 7 y 15 a 18 *ter* de la Directiva 2003/96 prevén la posibilidad de que los Estados miembros apliquen tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones impositivas específicas, siempre que se respeten los requisitos precisos establecidos en dichas disposiciones.

46 Pues bien, procede observar que algunas de dichas disposiciones autorizan o autorizaban a los Estados miembros designados nominalmente a aplicar tipos reducidos del **impuesto** especial o exenciones en función del territorio en el que se consuma el producto.

47 Así, el artículo 18, apartado 7, párrafo primero, de la Directiva 2003/96 establece que la República Portuguesa podrá aplicar a los productos energéticos y a la electricidad consumidos en las regiones

autónomas de las Azores y Madeira niveles de imposición inferiores a los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva. Por su parte, el artículo 18, apartado 8, párrafo primero, de la citada Directiva indica que la República Helénica podrá aplicar a diferentes productos energéticos niveles de imposición inferiores a los tipos mínimos establecidos en la misma Directiva, en determinados departamentos y en determinadas islas del mar Egeo.

48 Asimismo, procede señalar que la posibilidad de aplicar tipos regionales diferenciados debe estar prevista en la Directiva 2003/96 con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición fijados por dicha Directiva. A este respecto, ha de observarse que el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva, en relación, en particular, con el anexo II, puntos 6, tercer guion, y 8, guiones décimo, duodécimo, decimotercero y decimoquinto, de la misma Directiva, permitía establecer niveles reducidos de imposición o exenciones en determinadas regiones designadas nominalmente de Francia e Italia, siempre que se respetaran los niveles mínimos de imposición.

49 Por último, el artículo 19, apartado 1, de la Directiva 2003/96 establece que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a los Estados miembros que lo soliciten a introducir tipos del **impuesto** especial diferenciados mediante más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas.

50 De lo anterior se desprende que, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno español, para aplicar tipos diferenciados en el territorio de un Estado miembro, para un mismo producto y un mismo uso, cuando tal posibilidad no está prevista en las propias disposiciones de la Directiva 2003/96, sigue siendo necesaria una autorización en virtud de esta Directiva, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición.

51 Por consiguiente, tanto del artículo 5 como del análisis del conjunto de las disposiciones de la Directiva 2003/96 que prevén reducciones o exenciones fiscales se desprende que, aunque es cierto que el ámbito de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad solo está parcialmente armonizado y esta Directiva reconoce a los Estados miembros cierto margen de maniobra para que puedan aplicar políticas adaptadas a los contextos nacionales, no lo es menos que este margen de maniobra está delimitado. De ello se deduce que, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición **impuestos** por dicha Directiva, las facultades ofrecidas a los Estados miembros para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los **impuestos** especiales solo pueden ejercerse en el estricto cumplimiento de los requisitos establecidos por las disposiciones pertinentes de la Directiva 2003/96.

52 Una interpretación contraria privaría de todo efecto útil tanto al artículo 5 de la Directiva 2003/96 como al conjunto de las disposiciones de esta Directiva que otorgan a los Estados miembros la facultad de aplicar tipos impositivos diferenciados, siempre que se cumplan los requisitos que esas disposiciones establecen.

53 En el caso de autos, es preciso señalar que ninguna de las excepciones previstas por la Directiva 2003/96 autoriza expresamente al Reino de España a aplicar, para un mismo producto y un mismo uso, tipos del **impuesto** especial diferenciados según las comunidades autónomas en las que se consuman dichos productos. Este extremo no ha sido discutido por el Gobierno español, que tampoco niega que no ha obtenido una excepción específica en virtud del artículo 19 de dicha Directiva para permitir a esas comunidades autónomas fijar tipos **autonómicos** diferenciados del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos**.

54 En tercer lugar, la interpretación expuesta en el apartado 51 de la presente sentencia es conforme con los objetivos de la Directiva 2003/96 enunciados en sus considerandos 2 a 5 y 24, que consisten en promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 30 y jurisprudencia citada).

55 Como ha señalado el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, esta Directiva ofrece, en principio, la posibilidad de fijar tipos del **impuesto** especial diferenciados entre Estados miembros, siempre que se respeten los tipos mínimos previstos en dicha Directiva. Sin embargo, el hecho de reconocer a cada Estado miembro la posibilidad de aplicar tipos diferenciados en sus regiones para un mismo producto y un mismo uso, sin ninguna delimitación o mecanismo de control, podría perjudicar el buen funcionamiento del mercado interior, fragmentándolo en mayor medida, y, de este modo, comprometer la libre circulación de mercancías. En efecto, si bien, conforme al considerando 4 de la misma Directiva, unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior, lo mismo cabe decir, con mayor razón, de las diferencias entre los niveles regionales de imposición de la energía aplicados en un mismo Estado miembro.

56 Por lo que se refiere a las demás alegaciones del Gobierno español que justifican el tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos**, no pueden desvirtuar la interpretación anterior.

57 En primer término, por lo que respecta a la alegación de que dicho tipo impositivo era una manifestación de la autonomía política de las comunidades autónomas, reconocida por la Constitución española y protegida por el artículo 4 TUE, apartado 2, es preciso recordar que el reparto de competencias dentro de un Estado miembro disfruta de la protección conferida por esa disposición, según la cual la Unión Europea debe respetar la identidad nacional de los Estados miembros, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de estos, también en lo referente a la autonomía local y regional (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Remondis, C-51/15, EU:C:2016:985, apartado 40 y jurisprudencia citada). A este respecto, basta con recordar, no obstante, que, como se ha señalado en el apartado 51 de la presente sentencia, la Directiva 2003/96 permite el establecimiento de tipos impositivos diferenciados, en particular según criterios geográficos, siempre que se respeten los requisitos que dicha Directiva establece a tal efecto.

58 En segundo término, el Gobierno español parece considerar que el tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos** puede calificarse de otro gravamen indirecto en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

59 No obstante, con arreglo a esta disposición, los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a **impuestos** especiales otros gravámenes indirectos, siempre que se cumplan dos requisitos. Por una parte, tales gravámenes deben imponerse con fines específicos y, por otra, deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los **impuestos** especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del **impuesto**. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

60 Por lo que respecta al primero de estos requisitos, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que constituye un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, cualquier objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 38 y jurisprudencia citada).

61 Sin embargo, ya que todo gravamen tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico, en el sentido de esta disposición (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 39 y jurisprudencia citada).

62 A este respecto, si bien la afectación predeterminada de los ingresos de un gravamen a la financiación del ejercicio, por parte de las autoridades de un Estado miembro, de competencias que les han sido atribuidas puede constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera forma de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un elemento suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación, con independencia de la finalidad perseguida, de los ingresos de un **impuesto** a la financiación de determinados gastos. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, lo que privaría al **impuesto** especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 40 y jurisprudencia citada).

63 Así, para considerar que persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado, de forma que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 41 y jurisprudencia citada).

64 Cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse que un gravamen sobre productos sujetos a **impuestos** especiales persigue un fin específico, a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho gravamen está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 42 y jurisprudencia citada).

65 En el presente asunto, sin perjuicio de la comprobación que debe llevar a cabo el órgano jurisdiccional remitente, que es el único competente para establecer y apreciar los hechos del litigio principal, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que el tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos** cumple los criterios relativos a la finalidad específica prevista en el artículo 1, apartado 2,

de la Directiva 2008/118, en el supuesto de que exista tal finalidad. En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, de las observaciones presentadas por el Gobierno español se desprende que dicho tipo **autonómico** estaba destinado a financiar la totalidad de las competencias de las comunidades autónomas.

[...]

7.- Sin perjuicio de que, a efectos sistemáticos, la sentencia del Tribunal de Justicia pueda ser analizada desde ópticas diversas, su lectura evidencia que la perspectiva fundamental que explicitan sus argumentos deriva del propio efecto armonizador -aun parcial- de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, y que condiciona el margen de maniobra reconocido a los Estados miembros en la implementación y diseño de su política fiscal, a la hora de establecer, por ejemplo, tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los **impuestos** especiales, facultades que -como apunta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia- forman parte integrante del régimen de imposición armonizado establecido por la Directiva.

Ciertamente, otras perspectivas se esbozan a partir del apartado 58 de la sentencia, al sugerir el Gobierno español que el tipo **autonómico** del IH pudiera calificarse de *otro gravamen indirecto* en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, aludiendo, posteriormente, al requisito de la finalidad específica que el propio Tribunal de Justicia no llega a apreciar.

Sin embargo, como ya hemos expresado, el principal elemento que determina la incompatibilidad del IH con el Derecho de la Unión Europea deriva de la infracción de la Directiva 2003/96/CE, de manera que, fuera de aquellas disposiciones que autorizaban a ciertos Estados miembros designados nominalmente a aplicar tipos reducidos o exenciones en función del territorio en el que se consume el producto; o, en definitiva, más allá de contar, en otro caso, con una autorización específica del Consejo, de la sentencia del Tribunal de Justicia se infiere que el Reino de España no podía fijar tipos del **impuesto** especial para un mismo producto y un mismo uso diferenciados según las Comunidades Autónomas en las que se consuman dichos productos, como preveía el art. 50 ter.1 de la Ley de **Impuestos** Especiales, pues ninguna de las excepciones contempladas en la Directiva 2003/96/CE autorizaban dicha circunstancia.

8.- Sentada la interpretación por el Tribunal de Justicia, se despliega sin ambages la primacía del Derecho de la Unión y la necesidad de preservar el propio efecto útil de la Directiva, evocado por la sentencia de los jueces de Luxemburgo que, en definitiva, comportan la necesidad de desplazar la aplicación del referido precepto, evidenciando el carácter indebido de las cantidades repercutidas a DISA, en virtud del tipo **autonómico** del IH.

CUARTO. - Sobre la legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en los casos de tributos contrarios al Derecho de la Unión

1.- Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo la norma de la Unión, ya que el derecho a obtener la devolución de estos tributos es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos (sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 20; y de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C 38/16, EU:C:2017:454, apartados 29 y 30).

2.- A falta de normativa de la Unión al respecto, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica. No obstante, la norma nacional de procedimiento aplicable y su interpretación habrá de respetar los principios de equivalencia y de efectividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de junio de 2004, Recheio-Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, apartado 17; de 6 de octubre de 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, apartado 17 y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, apartado 32).

3.- Como ya apuntábamos en el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial, en España, los arts. 14.1 y 14.2 del RRVA confieren a quien ha soportado la repercusión legal de un tributo indebido, el derecho a solicitar y el derecho a obtener, respectivamente, la devolución de esas cantidades.

Así, el artículo 14.1 del RRVA reconoce legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos que realizaron los correspondientes ingresos y, para el caso de tributos con obligación legal de repercusión, como es el caso del IH, también a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, previendo el apartado 4 que, en cualquier caso, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión.

Aunque las diferencias son evidentes, conviene evocar la posición de la Sala en torno a la devolución del **Impuesto** sobre las Ventas Minoristas de Determinados **Hidrocarburos** ("céntimo sanitario") -tributo integrado en el IH mediante el establecimiento, del tipo **autonómico**- para recordar que, en caso de que haya existido repercusión -en tales casos, repercusión legal- al haberse liberado el sujeto pasivo -por efecto de esa repercusión- de la carga fiscal, el mismo no tendrá derecho a la devolución del **impuesto** al no haber soportado la carga tributaria correspondiente, ni verse afectado su patrimonio como consecuencia del gravamen que ingresó (por todas, sentencias 1227/2018, de 17 de julio, rca. 3960/2017, ECLI:ES:TS:2018:2994; y 217/2018 de 13 de febrero, rca. 284/2017, ECLI:ES:TS:2018:308).

4.- El art. 221 LGT regula los supuestos en que debe iniciarse el procedimiento tributario para la devolución de ingresos indebidos, remitiéndose para su regulación al ulterior desarrollo reglamentario, aunque su apartado 4 se refiere a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones como cauce para obtener la devolución e indica que se pueden instar por el obligado tributario.

Los obligados tributarios se definen en el art. 35.1 LGT, como "las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias". Entre ellos, el art. 35.2.g) LGT incluye a los *obligados a soportar la repercusión*, a los que se refiere el art. 38.2 LGT en los siguientes términos: "Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas".

5.- Por tanto, estamos en presencia de una obligación -la de soportar la repercusión- de configuración legal, no convencional, lo que sintoniza con el concepto de relación jurídico-tributaria que se entabla entre la Administración y los obligados tributarios, definidos como tales por imponerles la ley, obligaciones materiales o formales (apartado 2 del art.17 LGT) sin que, a tenor del apartado 5 del art. 17 LGT, los elementos de la obligación tributaria puedan ser alterados por actos o convenios de los particulares que, además, no producirían efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas.

6.- No sobra precisar que, en el caso del IH, la obligación de repercutir (y de hacerlo separadamente en factura) incumbe únicamente a los sujetos pasivos y que, como el IH es monofásico (exigible una sola vez), la repercusión en sentido jurídico y legal se producirá una vez, debiendo efectuarla el sujeto pasivo.

7.- En consecuencia, la eventual circunstancia de que las cuotas del **impuesto** se hubieran incorporado, como un coste más, al precio del producto (traslación o repercusión económica), no modifica el concepto de repercusión jurídica ni, por tanto, amplía la legitimación diseñada por el artículo 14 de la Ley de **Impuestos** Especiales para solicitar la devolución del **impuesto** pues no existe devengo impositivo en las sucesivas ventas y reventas de carburantes y, además, tampoco hay un reconocimiento normativo de la posibilidad o facultad de repercutir, encontrándonos, exclusivamente, ante meras decisiones de carácter económico: por un lado, la del vendedor, de determinación del precio y, por otro lado, la de su aceptación por el comprador, balizadas ambas en función de las condiciones de mercado.

8.- Aunque se acreditara que el importe ingresado por ese concepto tributario hubiera sido trasladado al consumidor final (adquirente), a través del precio, la circunstancia de reservar exclusivamente a las partes de la relación jurídico- tributaria, la posibilidad de reclamar directamente al Estado la devolución de un **impuesto** contrario a sus directrices, no infringiría los principios de equivalencia ni de efectividad, dado que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia admite que el Estado miembro deniegue, en principio, la solicitud de devolución del tributo al comprador o adquirente -aunque, efectivamente, haya soportado la carga económica-, siempre que pueda ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo o contra el retenedor (por todas, sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 27 y sentencia de 28 de septiembre de 2023, KI Po, C-508/22, ECLI: EU:C:2023:715).

Dicha imposibilidad de reclamar al Estado cedería, no obstante, cuando al adquirente le resultara imposible en la práctica o excesivamente difícil -en particular, en caso de insolvencia del sujeto pasivo- percibir la indemnización del perjuicio sufrido, supuesto este en el que, entonces, podrá dirigir su solicitud de devolución, directamente contra las autoridades tributarias y en el que, a estos efectos, el Estado miembro debería establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias (sentencia Danfoss, C-94/10 ECLI: EU:C:2011:674, apartado 28).

9.- Una lectura precipitada de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, ECLI: EU:C:2024:301 podría llevar a pensar que ese adquirente o consumidor final, que ha soportado la traslación o repercusión -en el precio- del tributo exigido en contra de la norma de la Unión, tendría derecho a reclamar, en todo caso, frente al Estado.



Los apartados 35 a 38 de dicha sentencia desmienten dicha conclusión toda vez que el asunto Gabel Industria Tessile y Canavesi, presenta marcadas diferencias frente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anteriormente expuesta, dado que era la normativa italiana la que facultaba a realizar dicha repercusión vía precio y, al mismo tiempo, impedía al consumidor que soportó indebidamente dicha carga, dirigir una acción de reembolso frente al Estado, asunto en el que, resultando indebido el **impuesto** por ser contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, no le resultaba posible al particular combatir ese motivo de ilegalidad mediante la invocación de la directiva, porque supondría hacerlo frente a otro particular.

Considera el Tribunal de Justicia que tales circunstancias resultan contrarias al principio de efectividad:

"35 En este caso, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que, con arreglo al artículo 53 del Decreto Legislativo n.º 504/1995, el **impuesto** adicional al **impuesto** especial sobre la electricidad debía pagarse por los proveedores de electricidad, pero estos lo repercutieron posteriormente a los consumidores finales, conforme a la facultad que les reconoce el artículo 16, apartado 3, del Decreto Legislativo n.º 504/1995. Pues bien, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, este Decreto Legislativo dispone que los consumidores finales no pueden solicitar directamente el reembolso al Estado miembro de la carga económica suplementaria que han soportado así indebidamente, sino que deben presentar tal solicitud exclusivamente ante dichos proveedores.

36 Dado que, tal como se desprende del apartado 22 de la presente sentencia, una disposición de una directiva transpuesta incorrectamente o no transpuesta, incluso clara, precisa e incondicional, no puede, por sí misma, crear una obligación adicional a cargo de un particular en relación con las previstas por la legislación nacional y que, por tanto, no puede invocarse como tal contra él, de ello resulta que, en una situación como la controvertida en los litigios principales, a los consumidores finales les resulta jurídicamente imposible invocar contra los proveedores de electricidad la incompatibilidad del **impuesto** adicional al **impuesto** especial sobre la electricidad con las disposiciones de la Directiva 2008/118 y, por consiguiente, obtener el reembolso de la carga económica suplementaria generada por este **impuesto** que han tenido que soportar por la falta de transposición correcta de dicha Directiva por parte de la República Italiana.

37 Así pues, debe constatar, a la luz de la información aportada al Tribunal de Justicia sobre las características de la legislación nacional controvertida en los litigios principales y sin perjuicio de su comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, que tal legislación, al no permitir que un consumidor final pueda solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ha soportado debido a la repercusión, efectuada por un proveedor sobre la base de una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un **impuesto** que dicho proveedor ha abonado él mismo indebidamente a ese Estado miembro, conculca el principio de efectividad.

38 De lo anterior resulta que procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un **impuesto** que este último había abonado él mismo indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente una acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho **impuesto** sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, este motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción."

10.- Como ya se ha expuesto, a falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica.

A este respecto, cabe señalar que, sin perjuicio de las singulares circunstancias que concurran en cada caso, nuestro ordenamiento jurídico permite al consumidor o adquirente del producto, reclamar el importe repercutido económicamente de un **impuesto** declarado contrario a la Unión Europea como parte del precio abonado, acudiendo a la acción civil contra quien le trasladó económicamente esa carga.

11.- Recapitulando, para el ordenamiento jurídico español -por lo que interesa a este recurso-, ostentan categoría de obligados tributarios (art 35 LGT), además de los sujetos pasivos, la entidad repercutida (DISA), que son los que forman parte de la relación jurídica tributaria, pudiendo solicitar a la Administración tributaria la devolución de los ingresos indebidos, derivados de un tributo que considere contrario al Derecho de la Unión, a través de la rectificación de la autoliquidación que, de acuerdo a nuestra jurisprudencia reiterada (por todas, sentencia 1008/2021 de 12 de julio, rec. 4066/2020, ES:TS:2021:2988), constituye cauce adecuado para

cuestionar el carácter indebido de un ingreso tributario por considerarlo contrario -además de a la Constitución- al Derecho de la Unión Europea.

12.- En conclusión, DISA, como entidad que soportó la repercusión legal del IH, realizada por los sujetos pasivos (CLH, TEPSA y SECICAR), se encontraba legitimada para solicitar -ante la Administración tributaria- tanto la rectificación de la autoliquidación como la devolución de tales cantidades repercutidas y, en su caso, para obtener la devolución, de cumplirse los requisitos exigidos normativa y jurisprudencialmente.

QUINTO. - Sobre el principio de enriquecimiento injusto como excepción de la obligación de devolver los tributos recaudados en contra del Derecho de la Unión

1.- La sentencia impugnada niega a DISA el derecho a las devoluciones solicitadas, sobre la base de considerar que, eventualmente, podía haber repercutido el importe del tributo a los consumidores finales sin que hubiese demostrado que no lo ha hecho, apelando dicha sentencia al principio de facilidad probatoria.

2.- Frente a ello, DISA considera que la exigencia de que, como obligado que soportó la repercusión legal, deba acreditar que la devolución del tributo ilegal no le pueda ocasionar algún enriquecimiento injusto es una circunstancia no prevista entre los requisitos y condiciones que prevé el art. 14.2 c) RRVA para hacer efectiva la devolución del tributo indebido.

3.- Ciertamente, la repercusión (*traslación*) directa del tributo indebido sobre el comprador constituye la única excepción al derecho a la devolución de los tributos que contravienen el Derecho de la Unión (sentencias del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09, EU:C:2011:540, apartado 20; y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C-76/17, ECLI: EU:C:2018:139, apartado 35).

4.- En efecto, devolver al operador económico el importe del tributo que ya ha percibido del comprador -porque se lo trasladó, vía precio- equivaldría a concederle un doble pago, que podría calificarse de enriquecimiento sin causa, sin que, además, se remediara las consecuencias que la ilegalidad del tributo hubiera tenido para el adquirente o comprador (por todas, sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, apartado 22; y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C 76/17, EU:C:2018:139, apartado 34).

5.- Pues bien, evitar que dicho enriquecimiento sin causa se produzca es algo que incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, incluso en caso de que el Derecho nacional guarde silencio al respecto, como se ha encargado de recordar el auto del Tribunal de Justicia de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, ECLI: EU:C:2022:83, apartado 40. Por tanto, el juez nacional no puede rehuir dicha tarea, a partir, por supuesto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

6.- Entre otros pronunciamientos, la Sala de instancia invoca y enfatiza la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C-147/01, EU:C:2003:533, destacadamente que, en "un **impuesto** "autoliquidable", la prueba de la repercusión efectiva sobre terceros no puede aportarse sin la cooperación del sujeto pasivo de que se trate" (apartado 115); y que "incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar en qué medida la cooperación que se exige a los sujetos pasivos para acreditar la falta de repercusión de la carga económica del **impuesto** sobre las bebidas alcohólicas no equivale, en la práctica, a establecer una presunción de repercusión de dicho **impuesto** que estos últimos deben desvirtuar aportando prueba en contrario" (apartado 116).

7.- En definitiva, una vez más, el principio de autonomía procedimental determina que sea el Estado miembro el competente para definir aspectos relacionados con la prueba, en este caso, de la traslación económica vía precio.

Ahora bien, sobre la base del imperativo de observar el principio de efectividad del Derecho de la Unión, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia rechaza el establecimiento de presunciones, de la misma manera que se muestra contraria a imponer al obligado tributario -en este caso, el repercutido legalmente- la carga de demostrar un hecho o circunstancia negativa, como es la de no haber efectuado la traslación -vía precio- del importe del tributo.

En efecto, el Derecho de la Unión excluye la aplicación de cualquier presunción o regla de prueba que imponga al operador económico la carga de probar que los tributos indebidamente pagados no han sido repercutidos a otras personas (sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96, apartado 54) y que le impida aportar elementos de prueba para negar una supuesta repercusión (sentencias del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, apartado 14; y de 21 de septiembre de 2000, Michailidis, C-441/98 y C-442/98, EU:C:2000:479, apartados 36 a 38 y 42).

Se constata, así, que la efectividad del Derecho de la Unión se violentaría con interpretaciones que transformen la mera posibilidad del traslado económico del precio con la presunción de que la misma se ha efectuado.



8.- Dado que esta excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión constituye una restricción aplicada a un derecho subjetivo basado en el ordenamiento jurídico de la Unión, debe interpretarse de forma restrictiva, teniendo en cuenta, en especial, el hecho de que la repercusión de un tributo en el consumidor no neutraliza necesariamente los efectos económicos sobre el sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World* y otros, C 147/01, EU:C:2003:533, apartado 95, y de 1 de marzo de 2018, *Petrotel-Lukoil y Georgescu*, C 76/17, EU:C:2018:139, apartado 35).

Por tanto, la traslación directa de todo o parte del importe del tributo, efectuada por dicho obligado tributario sobre el comprador o sobre el adquirente del producto constituirá una excepción al derecho a obtener la devolución, respecto del importe trasladado, cuando dicha traslación neutralice los efectos económicos del tributo sobre dicho obligado tributario.

9.- Como expresa el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la determinación de tales circunstancias constituye una cuestión de hecho que debe apreciarse libremente a partir de las pruebas practicadas (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de febrero de 1988, *Les Fils de Jules Bianco y Girard*, 331/85, 376/85 y 378/85, EU:C:1988:97, apartado 17, y de 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World* y otros, C 147/01, EU:C:2003:533, apartado 96).

10.- En cuanto a la eventual traslación, vía precio, del tributo ilegalmente soportado, debe insistirse en que no implica automática y necesariamente la existencia de un enriquecimiento injusto si, en efecto, dicha traslación económica no comporta para el repercutido la neutralización de los efectos negativos del tributo sobre su patrimonio. Así, pudiera ocurrir que el hecho de incluir el importe de dicho tributo en los precios, le ocasionara también un perjuicio relacionado con la disminución del volumen de sus ventas (sentencias Tribunal de Justicia *Comateb* y otros, apartados 29 a 32; sentencia *Michailidis*, apartados 34 y 35; sentencia *Weber's Wine World* y otros, apartados 98 y 99; y sentencia *Lady & Kid*, apartado 21).

11.- Por lo demás, la acreditación de la traslación económica del importe del tributo, vía precio, no depende de la circunstancia de que el obligado tributario, que soportó indebidamente el tributo contrario al Derecho de la Unión, hubiera obtenido o no beneficios.

Pensar que los eventuales beneficios constituyen el reflejo de que el importe del tributo soportado se ha conseguido trasladar, como el resto de los costes, a través del precio del producto, no es exacto ni tiene por qué responder a la realidad económica.

Por lo demás, dicha tesis llevaría al absurdo de entender que, ninguna empresa que siga obteniendo beneficios tendría derecho a obtener la devolución de estos **impuestos**, planteamiento que, además, tratándose de tributos contrarios al Derecho de la Unión, debilitaría el principio de eficacia que, todas las autoridades nacionales, incluida la Administración Pública, deben preservar.

12.- Además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa que, incluso, en el contexto de la existencia de una obligación legal de incorporar el **impuesto** en el precio (obligación, aquí inexistente) no cabría presumir que la totalidad de la carga del **impuesto** se haya repercutido [sentencias de 25 de febrero de 1988, *Bianco y Girard* (331/85, 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099), apartado 17, y sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de enero de 1997, *Comateb* y otros (C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165), apartado 25].

13.- Es más, en una economía de mercado basada en la libre competencia, la cuestión de si la carga fiscal ha podido ser repercutida efectivamente, y en qué medida, sobre las fases económicas subsiguientes, incluye un margen de incertidumbre que no puede imputarse sistemáticamente a la persona obligada al pago de un tributo contrario al Derecho de la Unión (sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio*, 199/82, apartado 15).

14.- Tampoco cabe obviar que, por otro lado, pudiera ocurrir que solo se hubiera trasladado una parte del tributo - lo que vino a asumir, como veremos sin ninguna consecuencia, la sentencia recurrida-, en cuyo caso, la devolución tendría por objeto el importe no trasladado (véanse, en este sentido, las sentencias *San Giorgio*, apartado 13; *Comateb* y otros, apartados 27 y 28, y *Weber's Wine World* y otros, apartado 94).

SEXTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

1.- La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a

una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del **impuesto** especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.

2.- El obligado tributario que, en virtud de repercusión legal, ha soportado las cuotas del **Impuesto sobre Hidrocarburos**, correspondientes al tipo **autonómico**, tiene derecho a solicitar a la Administración tributaria y a obtener de esta la devolución de los eventuales ingresos efectuados en contravención con el Derecho de la Unión Europea, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 y 2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

3.- La traslación directa de todo o parte del importe del tributo, efectuada por el obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sobre el comprador o sobre el adquirente del producto, constituye la única excepción al derecho a obtener la devolución, respecto del importe trasladado, cuando dicha traslación hubiera neutralizado los efectos económicos del tributo respecto al obligado tributario.

4.- La prueba de que la traslación directa del importe del tributo no ha tenido lugar no corresponde al obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sin que la Administración pueda rechazar la devolución solicitada argumentando que dicho obligado tributario no ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes.

SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

La sentencia de instancia no se adecúa a la doctrina que se acaba de proclamar.

1.- Más allá de no pronunciarse -ni instar al Tribunal de Justicia a hacerlo- sobre si el Derecho de la Unión se oponía al **tramo autonómico** del IH, consideramos que la sentencia desenfoca la interpretación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, porque viene a imponer a la recurrente, que soportó el ingreso del tributo ilegal, la prueba negativa de no haber trasladado dicho **impuesto** al precio de reventa de sus productos, planteamiento próximo a una *probatio diabólica*, cuyo contenido es difícil de definir *a priori* y que, dependerá, además, de las concretas circunstancias de la transacción comercial.

2.- En efecto, pese a que la sentencia recurrida parece reconocer que no cabe partir de una presunción de repercusión, en realidad, invocando el principio de facilidad probatoria consagra el efecto contrario, al trasladar al obligado tributario no solo la demostración de los hechos *constitutivos* de su derecho (artículo 105 LGT), esto es, la realidad de haber soportado el tributo ilegal en las cuantías que reclama, sino también la de los hechos que, eventualmente, podrían excluirlo (la ausencia de traslación económica) eximiendo a la Administración de responsabilidad en orden a su acreditación.

3.- La propia sentencia reconoce que la recurrente presentó "un estudio sobre la evolución del precio de los carburantes en cada comunidad autónoma del que se desprende que la carga impositiva solo fue trasladada de manera parcial a los consumidores."

4.- Ahora bien, para la sentencia no parece suficiente dicho documento o estudio, que califica de *genérico*, censurando a la recurrente que no hiciera un *análisis concreto de las operaciones efectuadas*, llegando a considerar que "no adopta una postura procesal leal y transparente cuando reclama una devolución de **impuestos** millonaria sin siquiera hacer un mínimo intento de acreditación de que esto no supone para ella un enriquecimiento injusto", pese a que, primero, la recurrente no tenía la obligación de acreditar el hecho negativo consistente en la no traslación económica del precio y pese a que, segundo, aportó aquel estudio económico y que, incluso, la sentencia de instancia deduce -y lo expresa en dos ocasiones- que "la carga impositiva solo fue trasladada de manera parcial a los consumidores", redundando, más adelante, en la misma conclusión, relativa a que "hubo repercusión de la carga tributaria, pero solo de una parte."

5.- Desde esta perspectiva, la sentencia es incorrecta, resultando, al mismo tiempo, incoherente, por cuanto pese a considerar acreditado que hubo una traslación parcial por parte de la recurrente del importe del tributo a sus clientes, rechaza la pretensión de devolución de forma completa, es decir, también con relación a aquellos importes del tributo ilegalmente soportado que, según su propia argumentación, no fueron trasladados, vía precio, a los consumidores o a los adquirentes.

6.- Por otro lado, la sentencia de instancia llega incluso a identificar lo que considera un principio de prueba *insoslayable* y que, de forma improcedente y contraria a una elemental libertad en cuanto a la utilización de los medios de prueba y, en definitiva, a cuanto se ha expresado, individualiza en la necesidad de que la recurrente hubiese aportado "un estudio que revele que los precios a los que vendía el carburante no sufrieron incremento por razón de la entrada en vigor del tipo **autonómico**."

7.- Recapitulando, la sentencia recurrida convierte en excesivamente difícil la posibilidad de una devolución, imperativa, desde la perspectiva del Derecho de la Unión, con fundamento en una equivocada exégesis de la carga de la prueba en torno a la repercusión o traslación económica del **impuesto**, al hacerla recaer prácticamente de forma exclusiva sobre el obligado tributario (sentencia San Giorgio, apartado 14).

8.- A través de ese planteamiento inadecuado sobre la carga de la prueba, la Sala de instancia obvia que la repercusión que DISA mantiene que ha soportado, resultaría improcedente, al tratarse de un tributo contrario al Derecho de la Unión, por lo que, en consecuencia, dicha entidad debe tener la posibilidad de obtener el reembolso de tal carga directamente frente a la Administración, del Estado miembro infractor, sin que este, a tenor del artículo 14 RRVA, pueda rechazar el reintegro a ese operador económico con el argumento de que no ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes.

9.- De esta manera, la sentencia de la Audiencia Nacional no acomete una valoración específica de la prueba en torno a los elementos constitutivos del derecho a la devolución, esto es, que la recurrente soportó la repercusión efectuada por los sujetos pasivos en la cuantía reclamada, soslayando que, con la finalidad de su oportuna acreditación, la parte recurrente propuso la prueba que estimó oportuna a tales efectos y, por otro lado, si bien, como se ha expuesto, vino a admitir que hubo una traslación económica, parcial, vía precio, en modo alguno llegó a cuantificar la misma, concluyendo, no obstante, en la total desestimación del recurso contencioso-administrativo sobre la base de una invocación improcedente del principio de facilidad probatoria.

10.- A estos efectos, y con relación a lo que se dirá a continuación, debe dejarse constancia de que, en este caso, tanto en la vía administrativa como jurisdiccional, la prueba estuvo siempre a disposición de las partes, por lo que resulta improcedente sostener -como hace la Administración en su escrito de alegaciones a la sentencia del Tribunal de Justicia- que sea la Administración tributaria la que, en *ejecución de sentencia*, verifique si se ha producido o no la traslación del **impuesto** al consumidor final, indicando que "la Administración Tributaria no pudo (no le era exigible) efectuar dicha comprobación con carácter previo."

11.- Ampararse, una vez más (pues ya lo hizo la Oficina Gestora de **Impuestos** Especiales de Santa Cruz de Tenerife) en que, en virtud del principio de legalidad, la Administración debe aplicar la norma nacional con independencia de que el Derecho de la Unión Europea se oponga o no a la misma es tanto como desentenderse de su obligación de salvaguardar el Derecho de la Unión Europea, cuando, además, antes de la judicialización de la controversia, está llamada a ser su primer garante.

Cabe recordar que las Administraciones nacionales de los Estados miembros resultan obligadas, en virtud del principio de cooperación leal - art. 4.3 TUE- a adoptar todas las medidas necesarias para garantizar la aplicación de los derechos y obligaciones que el Derecho de la Unión establece.

El Tribunal de Justicia, en su sentencia de 22 de junio de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256 perfiló el alcance de esos compromisos y, si bien en nuestra sentencia 1336/2021, de 16 de noviembre, rec. 2871/2020, ECLI: ES:TS:2021:4371 ya hicimos constar las indudables dificultades que, para la Administración, comporta en la práctica la jurisprudencia Costanzo, también evocamos los graves riesgos que, para la aplicación uniforme y eficaz del Derecho de la Unión, se generarían si la Administración desconociera dichas obligaciones, situándose en una posición de irresponsabilidad, pues comprometería el propio valor Estado de Derecho, en que se fundamenta la Unión (artículo 2 Tratado de la Unión Europea).

12.- Por lo demás, en el Fundamento de Derecho anterior se ha puesto de manifiesto la abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia en torno a la carga y exigencia de la prueba sobre la traslación económica a los consumidores de los tributos establecidos con infracción del Derecho de la Unión, jurisprudencia que la Administración tributaria estaba obligada a considerar, tanto en el momento en el que resolvió las solicitudes de rectificación y consiguiente devolución como, posteriormente, en el propio recurso tramitado ante la Audiencia Nacional, resultado llamativo que, en dicha sede judicial, no solicitara el recibimiento del proceso a prueba en la contestación a la demanda.

13.- A la vista de todas estas circunstancias es procedente estimar el recurso de casación, anular la sentencia que constituye su objeto y ordenar la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, los siguientes aspectos.

(i) Si el derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos correspondientes a los meses de enero, febrero y marzo de 2013 se encontraban prescritas al momento de presentarse las correspondientes solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones y devolución de ingresos, a tenor de los artículos 66.c y 67.1.c LGT.

Este alegato de prescripción, pese a contenerse en la contestación a la demanda presentada en la instancia, no ha sido analizado por la sentencia recurrida.

(ii) Si la repercusión, en lo que se refiere al tipo **autonómico** del IH, se efectuó en la cuantía que manifiesta la parte recurrente, cuya cuantificación interesó que se abordara ante la Sala de instancia (pág. 28 de su demanda), habiendo solicitado que la apertura del recurso a prueba versara, entre otros hechos, sobre la "existencia y exactitud de los importes repercutidos (indebidamente) a mi mandante por CLH, TEPSA y SECICAR en su condición de entidades repercutidoras por el concepto de tipo **autonómico**. Este importe coincidirá con el del principal de la devolución pretendida."

A estos efectos, la Sala de instancia deberá examinar las facturas o documentos análogos emitidos por las entidades CLH, TEPSA, y SECICAR, que se encuentran en el expediente administrativo, en las que se consigne de forma separada la cuota repercutida y el tipo impositivo aplicado (artículo 18.1 del Reglamento de **Impuestos** Especiales), en particular, la prueba propuesta por DISA como documental privada, relativa a "la consideración de la amplia documental obrante en el expediente administrativo, que incluye las facturas emitidas a la actora por las entidades suministradoras del **hidrocarburo** en donde se constatan los importes exactos del **Impuesto** Especial sobre **Hidrocarburos** (tipo **autonómico**) repercutido a mi mandante".

(iii) Si, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, la recurrente procedió a la traslación directa de todo o parte del importe del tributo sobre terceros y si, como consecuencia de dicha traslación, neutralizó efectivamente los efectos económicos del tributo, debiendo tener en consideración, a tales efectos, (i) que no corresponde a DISA acreditar la ausencia del traslado económico del tributo soportado a terceros; (ii) y que la Administración (parte recurrida) no ha solicitado el recibimiento del pleito a prueba sobre este hecho.

14.- Verificado todo lo anterior, la Administración tributaria deberá reembolsar a DISA con las cantidades que, a partir de la oportuna valoración de la prueba, establezca la sentencia, previa comprobación de que los importes solicitados fueron ingresados por los sujetos pasivos mediante las oportunas autoliquidaciones, cuya rectificación se solicita; y de que tales importes no hayan sido ya objeto de devolución previa.

OCTAVO. - Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Declarar que la doctrina del presente recurso de casación se recoge en los criterios interpretativos expresados en el Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia.

2.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Disa Suministros y Trading, S.L.U., contra la sentencia de 25 de noviembre de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso núm. 850/2019, sentencia que se casa y anula, ordenando la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, los aspectos expresados en el Fundamento de Derecho Séptimo de esta sentencia.

3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



Roj: **STS 4760/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4760**

Id Cendoj: **28079130022024100289**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/09/2024**

Nº de Recurso: **1600/2021**

Nº de Resolución: **1538/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 1241/2020,**
ATS 2649/2022,
STS 4760/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.538/2024

Fecha de sentencia: 30/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1600/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/07/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1600/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1538/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1600/2021, interpuesto por el procurador don Antonio Rodríguez Nadal, en representación de Compañía Española de Petróleos, S.A. ["CEPSA"], contra la sentencia dictada por la sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, el 19 de noviembre de 2020, en el recurso núm. 768/2019, relativo a la devolución del tipo **autonómico** del **impuesto** especial de **hidrocarburos** ["IH"] soportado en el ejercicio de 2013.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Diputación Foral de Álava.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 19 de noviembre de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que desestimó el recurso número 768/2019 interpuesto contra la resolución de 21 de junio de 2019 del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, desestimatoria, a su vez, de la reclamación 334/2017 formulada contra la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas por la Compañía Logística de **Hidrocarburos**, S.A. ["CLH"] y, correlativamente, de devolución de ingresos efectuados por el tipo **autonómico** del **impuesto** especial de **hidrocarburos** ["IH"] soportado en el ejercicio de 2013.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1º. Solicitud de rectificación de autoliquidaciones. Preparación del recurso.

CEPSA solicitó a la Dependencia Regional de Aduanas e **Impuestos** Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] la rectificación de las autoliquidaciones (Modelo 581) presentadas por CLH en concepto de IH, ejercicio 2013, y la devolución de las cuotas soportadas por su repercusión.

Más tarde, presentó, ante la Diputación Foral de Álava, la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas, en concepto del mismo tributo y ejercicio, así como la devolución de las cuotas indebidamente soportadas, en relación con el tipo **autonómico**, como consecuencia de la salida de productos gravados del depósito fiscal de "Rivabellosa" (Álava).

2º. Denegación de la solicitud formulada.

El 21 de septiembre de 2017, la jefa del Servicio de Tributos Indirectos de la Diputación Foral deniega la solicitud formulada, sobre la base de que el artículo 50 LIIEE, en la redacción vigente desde el 1 de enero de 2013, regula los tipos impositivos del IH y que compete a la Administración del Estado la adopción de las modificaciones legislativas si, efectivamente, dicho artículo vulnerase la normativa comunitaria al tratarse, según el artículo 33 del Concierto Económico, de un tributo concertado que debe regirse por las mismas normas sustantivas que las establecidas en cada momento por el Estado.

3º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra la resolución desestimatoria, CEPSA presentó reclamación económico-administrativa -núm. 334/2017- ante el Organismo Jurídico Administrativo de Álava.

4º. Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 21 de junio de 2019, el Organismo Jurídico Administrativo de Álava dictó resolución por la que desestimó la reclamación. En dicha resolución, en lo que al presente recurso de casación interesa, se declara lo siguiente: "En el presente supuesto CEPSA ha acreditado, mediante la presentación de las correspondientes facturas desglosadas, que la entidad CLH, S.A. le repercutió, en las salidas efectuadas desde el depósito fiscal de Rivabellosa el tipo **autonómico** fijado por las Comunidades Autónomas de Cantabria, Castilla y León y Navarra, sin que la Hacienda Foral haya discutido que la sociedad repercutidora hubiera presentado ante la misma

las autoliquidaciones por el **impuesto** y ejercicio señalado e ingresado las cantidades repercutidas por dicho concepto.

La sociedad reclamante pretende obtener en la presente reclamación la rectificación de dichas autoliquidaciones alegando que el establecimiento en el IH de tipos **autonómicos** resulta contrario a la Directiva 2003/96/CE, del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad [...].

Pues bien, al respecto ha de señalarse que no es competencia de los Tribunales Económico Administrativos decidir sobre la legalidad de las disposiciones tributarias de carácter general, puesto que el ámbito de la vía económico administrativa está circunscrito al examen de los actos de aplicación de la normativa tributaria en vigor, con independencia de la legalidad intrínseca de las normas que las regulan, por cuanto tal materia está reservada a la jurisdicción contencioso administrativa, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Siendo así y dado que la normativa estatal, que contemplaba la aplicación de los tipos **autonómicos** aprobados por las Comunidades Autónomas de destino de los productos y a cuyo tenor ha de acomodar la Hacienda Foral alavesa su actuación de conformidad con el Concierto Económico del País Vasco, estaba en vigor en el ejercicio 2013 no puede acogerse la pretensión de la reclamante, por cuanto sería contraria a la normativa vigente, sin que este Tribunal tenga la posibilidad de inaplicar las leyes sobre las que no existe pronunciamiento alguno sobre su infracción del derecho comunitario" (FD 3º).

5º. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

CEPSA interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 768/2019 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La *ratio decidendi* de la sentencia desestimatoria sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho sexto en el que se indica que, "En la sentencia dictada el 30-12-2019 en el Recurso 194/2019, invocada por la demandada, examinamos la competencia de la Diputación Foral de Vizcaya para revisar las autoliquidaciones de IH y proceder a la devolución de las cuotas resultantes de las mismas, soportadas por la recurrente", que reproduce.

Así en el fundamento de derecho cuarto de aquella sentencia, la Sala entiende que el debate exige "[...] la decantación previa de puntos de controversia del propio derecho interno que afloran en el debate entre partes y que van a privar de relevancia a la validez de la ley estatal a los efectos de este concreto proceso", refiriéndose concretamente a "[...] presupuestos propios del derecho tributario interno en relación a cuál ha de ser la Administración competente para realizar la devolución respecto de un tributo, o **tramo autonómico**, para cuyo establecimiento el artículo 50 Ter de la LIIEE facultaba a las CC.AA, pero que a lo largo de su vigencia no ha existido en el ámbito del Territorio Histórico vizcaíno aquí concernido".

Transcribe el artículo 33 Concierto Económico, considerando que "[...] dicha disposición se corresponde y está promulgada en exclusiva para las relaciones propias de dicho Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco y se refiere a un tributo concertado de normativa común exigible en todo el territorio nacional como son los **Impuestos** Especiales, y en especial el de **Hidrocarburos**", cobrando, así, "[...] plena razón de ser el esquema de puntos de conexión que el artículo 33.2 consagra, en tanto que necesariamente las Diputaciones Forales de cada territorio están obligadas a exigir el IH, desarrollando en plenitud todas las facultades de gestión, inspección y recaudación respecto del mismo, -artículo 1º.Dos del Concierto-, exaccionando y destinando su producto para sí mismas, y desplazando así en la aplicación tributaria a la Administración del Estado, aunque con empleo de la normativa común estatal".

Matiza, no obstante, que de lo que se trata "[...] es de figuras impositivas de ámbito **autonómico** (en general regidas por la Ley Orgánica 8/1980, LOFCA), habilitadas legalmente como un **tramo** a establecer separadamente por cada C.A, y pocas dudas pueden haber de que las reglas de conexión han de buscarse en otro lugar diferente del Concierto Económico entre el Estado y la CAPV, comenzando por la principal del lugar de devengo en supuestos como el examinado, en que se grava, o puede gravar, en origen en el momento de la salida de los **hidrocarburos** de un depósito fiscal".

Reproduce también el artículo 7.13 LIIEE y destaca "[...] que bajo la vigencia de ese tipo **autonómico**, de forma condicional (siempre para el caso de que la C.A de destino lo tuviera establecido) si se producía la salida del depósito fiscal en una Comunidad autónoma que no tuviera establecido el tipo **autonómico**, -como la del País Vasco-, se devengaba el **impuesto** tan solo en lo relativo a ese tipo de gravamen de la referida C.A a que se

hiciera la reexpedición y que lo tuviese establecido, pero sin producirse el hecho imponible de ningún tributo propio, cedido a ella, gestionado, ni concertado por la Hacienda Foral con el Estado ni con las CC.AA que lo tengan establecido. En tal supuesto, las funciones de aplicación tributaria, (gestión, inspección y recaudación) le venían atribuidas a la Administración del Estado por el artículo 19 de la referida LOFCA, y es en base a ellas como se articulan las relaciones entre Administración gestora y la Comunidad Autónoma que tenga establecido el recargo o tipo adicional, sin que esas relaciones medien entre cada una de las CC.AA entre sí".

Transcribe, igualmente, el artículo 19 LOFCA y llega a la conclusión de que "[...] no solo las CC.AA, en general, carecen en tal caso de las funciones propias de aplicación de los tributos, del artículo 83.1 de la LGT [...], sino que menos aún una Hacienda territorial (o de C.A) que no tenga establecido el referido tipo impositivo **autonómico** podrá gestionar, revisar, inspeccionar ni devolver un tributo o **tramo** con respecto al cual ni siquiera mantiene una relación jurídico-tributaria con el obligado (para el caso, TEPSA, y, por derivación, DISA)". De este modo, subraya que "[...] las facultades que la Diputación Foral haya ejercido con respecto al **tramo autonómico** creado por diferentes CC.AA y gestionado por la Administración del Estado, solo se conciben como propias de la colaboración en la gestión y recaudación que otras muchas entidades, (en ocasiones, ni siquiera públicas), desempeñan por convenio o disposición normativa prestando un básico servicio de "caja"; y que en esta ocasión aparecen instrumentalmente vinculados a la verdadera gestión tributaria que en base al artículo 33 del Concierto Económico detenta en relación con el IH estatal y propiamente dicho, que sí existe en su ámbito y que debe ser exaccionado por ella en toda su dimensión, facultades y deberes", resultando, así, tales consideraciones trasladables "al supuesto de una C.A de régimen común que hubiese ingresado el tributo sin tenerlo establecido, haciéndolo por cuenta de otra que sí lo tuviese". En suma, descarta que "[...] la Administración demandada detente la competencia pasiva de devolver el tributo ingresado por el sujeto pasivo y reclamada en el caso por la entidad repercutida, pues resulta inconsistente que deba devolver un tributo una Administración que ni lo tiene establecido ni lo gestiona y que nada puede revisar sobre él, (comenzando por las autoliquidaciones presentadas), con lo cual, como se adelantaba, la cuestión misma que sería fundamento último de ese hipotético derecho a la devolución, -la contravención de Directivas comunitarias por parte de la disposición con rango de Ley que creó la figura autonómica-, queda plenamente desprovista de relevancia, sin prejuzgarse su resolución".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación. La procuradora doña Marta Martínez Pérez, en nombre y representación de CEPESA, presentó escrito el 1 de febrero de 2021 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 1.Dos y 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo) ["Concierto Económico"], el artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre) ["LOFCA"], los artículos 7.13 y 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales (BOE de 29 de diciembre) ["LIIIE"] y, por último, la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOUE de 31 de octubre de 2003, páginas 51 a 70) ["Directiva 2003/96"]. 2.5. La Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los **impuestos** especiales, por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DOUE de 14 de enero de 2009, páginas 12 a 30); y la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (" TJUE") de 25 de octubre de 2012, asunto Comisión-Francia (C-164/11; EU:C:2012:665).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de febrero de 2021.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 23 de febrero de 2022, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "1. Precisar, respecto de las cuotas que hubieran podido soportarse por el tipo impositivo **autonómico** del IH en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso se hubiera producido ante la correspondiente Hacienda Foral, a quién correspondía pronunciarse y resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, si a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los órganos de las respectivas Haciendas Forales.

2. Determinar si el establecimiento de tipos **autonómicos** en el IH resultaba contrario a la Directiva 2003/96.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas; el artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo; el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales, así como los artículos 4 y 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso".

3.- Interposición. La representación procesal de la parte recurrente interpuso recurso de casación mediante escrito de 13 de abril de 2022.

Concluye el escrito de interposición solicitando de esta Sala que: "declare, por un lado, que, de acuerdo con los artículos 33 del Concierto Económico con el País Vasco (en el mismo sentido, artículo 35 del Concierto Económico con Navarra aunque no resulte aplicable en presente asunto) y 19 de la LOFCA (ambos interpretados en este caso en relación con el artículo 50.Ter de la Ley 38/1992, pero en interpretación aplicable a cualquier otro precepto del que resulte un efecto similar) la Diputación Foral resulta competente para reconocer y devolver los ingresos indebidos correspondientes a tributos devengados, autoliquidados e ingresados ante dicha Diputación Foral por un sujeto pasivo, aunque el destino final de dichas cuotas sea el de resultar transferidas por dicha Diputación Foral a otras Administraciones y, por otro lado, que la norma interna (art. 50.Ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los **Impuestos** Especiales) que habilitó el establecimiento de tipos regionales diferenciados incrementados sobre el **Impuesto** especial sobre **Hidrocarburos** durante los ejercicios 2013 a 2018, es contraria al principio de uniformidad impositiva exigible dentro del territorio de un estado miembro, y por ende contrario a los artículos 4, 5 y 7 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo".

4.-Oposición al recurso interpuesto. El representante procesal de la Diputación Foral de Álava, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 26 de mayo de 2022, oponiéndose al recurso, en el cual solicita que: "lo desestime, fijando como doctrina que (1) en materia de tipos impositivos **autonómicos** aprobados con ocasión del art. 50 ter LIEE, corresponde la competencia para resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos a la Administración Tributaria del Estado, y que (2) respecto a la compatibilidad de los tipos **autonómicos** con la Directiva 2003/96, declare no haber lugar al recurso de casación, en cuanto al efecto directo de exclusión que se pretende de la norma interna por supuesta vulneración del derecho europeo, al no concurrir los supuestos de acto claro o

aclarado.

OTROSI DIGO PRIMERO: Subsidiariamente, en la cuestión segunda, se proceda al planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE, con respecto a los aspectos que considere el tribunal de los artículos 4 y 5 de la Directiva 2003/96 y que resulten de utilidad para fijar la interpretación que ha de darse al art. 50 ter LIEE, dando previamente traslado a las partes y a la AEAT, con suspensión del curso de las actuaciones hasta que se resuelva la cuestión prejudicial".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 27 de mayo de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 21 de febrero de 2024 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 9 de abril de 2024.

6.- Suspensión por planteamiento de cuestión prejudicial. El 10 de abril de 2024 se dictó providencia por la que se dejaba en suspenso el señalamiento para deliberación votación y fallo que venía acordado, atendida la relación de este recurso de casación con la cuestión prejudicial planteada por esta Sala y Sección en el recurso de casación 1560/2021 (asunto C-743/22, DISA) acordando estarse a la resolución de la referida cuestión prejudicial a los efectos de establecer un nuevo señalamiento para el presente recurso de casación.

7.- Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, DISA, C- 743/2022 y alegaciones de las partes.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, resolvió la cuestión prejudicial planteada por este Tribunal Supremo, en el sentido siguiente:

"La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del **impuesto**

especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto".

Conferido traslado a las partes de la sentencia del Tribunal de Justicia para que presentaran alegaciones, por escrito de 21 de junio de 2024, la Diputación Foral de Álava afirmaba que "La Sentencia del TJUE dictada el 30 de mayo de 2024 en el asunto C-743/22 despeja las dudas interpretativas de la normativa comunitaria en lo que a la segunda cuestión de interés casacional se refiere, esto es, sobre la incompatibilidad de los tipos impositivos **autonómicos** previstos en el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales, en el marco normativo europeo de armonización fiscal.

TERCERA: Subsiste, no obstante, la primera cuestión de interés casacional sometida al análisis y resolución del Tribunal Supremo en este recurso de casación, ajena a la cuestión resuelta por el TJUE. Y sobre este particular, nos ratificamos en el escrito de 26 de mayo de 2022, de oposición al recurso de casación, remitiéndonos ahora a lo expuesto en el primero de nuestros motivos de oposición".

Por su parte, la Administración del Estado presentó escrito de 27 de junio de 2024, aduciendo, en síntesis, que la sentencia del Tribunal de Justicia no afecta a la cuestión objeto del presente recurso de casación, porque se pronuncia únicamente sobre si el **tramo autonómico** del IH debe considerarse contrario al Derecho de la UE, pero no sobre si la recurrida tiene legitimación activa para solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

A su juicio, la respuesta que ha de darse a la cuestión de interés casacional objetivo identificada en el presente asunto es que el consumidor final, a quien se le ha repercutido un **impuesto**, no por disposición u obligación legal sino por decisión unilateral de la persona o entidad titular de la estación de servicio, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 RRVA, no está legitimado para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos, ni en el caso de que las cuotas

ingresadas fueran devengadas por el IEH, ni en ningún otro supuesto en que la repercusión del tributo a dicho consumidor no se contemple en la ley.

8.- Nuevo señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Habiendo transcurrido el tiempo concedido a la Compañía Española de Petroleos SAU para presentar sus alegaciones con relación a la sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, se señaló para la votación y fallo del presente recurso, el día 9 de julio de 2024 y se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, fecha en la que comenzó la deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

En este proceso se trata, por un lado, de determinar si el establecimiento de tipos **autonómicos** diferenciados sobre el **impuesto** especial sobre **hidrocarburos** durante los ejercicios 2013 a 2018 por el art. 50.Ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los **Impuestos** Especiales, resultaba contrario a la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5. Por otro lado, se trata de determinar si en caso de que, como consecuencia de esa infracción comunitaria, hubiera que devolver el importe repercutido en ese concepto, la administración competente para hacerlo sería o no la foral.

SEGUNDO.- Síntesis de la posición de las partes.

CEPSA sostiene que es evidente que la propia sistemática del **impuesto** especial de **hidrocarburos** determina que la cuantificación de la cuota tributaria se hace depender del tipo **autonómico** aprobado por la respectiva comunidad autónoma de destino, pero igualmente lo es el hecho de que el ingreso indebido se realizó a favor de la Administración Foral en tanto que la gestión del **impuesto** determina que el ingreso se realice por los sujetos pasivos (en este caso CLH por las cuotas repercutidas a CEPSA) a través de las autoliquidaciones presentadas ante la administración correspondiente al domicilio fiscal del depósito fiscal desde el que se realiza la salida del carburante y, con ello, el devengo del tributo, en este concreto caso Álava.

Defiende que el contribuyente resulta ajeno a las relaciones entre las administraciones competentes en territorio común y foral, por lo que una hipotética transferencia previa de esas cuotas ingresadas por CLH (y soportadas por CEPSA) desde una a otra administración, no puede oponerse al ejercicio del derecho del contribuyente a solicitar y obtener su devolución.

Señala que, de acuerdo con el art. 14 de la LIIEE, resultó obligada a soportar la repercusión del **impuesto** sobre **hidrocarburos** efectuada en este concreto supuesto por la entidad CLH al tipo impositivo **autonómico** que estuvo en vigor en los periodos 2013 a 2018, como queda constancia en las facturas que forman parte del expediente, pero ahí terminan sus obligaciones en este aspecto.

La condición de mero sujeto recaudador, en este caso, de la Diputación Foral de Álava, y la transferencia del importe recaudado en concepto de tipo **autonómico**, en este caso a la Administración Tributaria, no son circunstancias que atañen a CEPSA quien, mediante el presente recurso de casación pretende hacer valer su derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos correspondiente al tipo **autonómico**, que se integraba en un **impuesto** especial que debía estar armonizado, y previamente solicitado a través de la rectificación de las autoliquidaciones del **impuesto** sobre **hidrocarburos** presentadas por CLH.

Habiendo cumplido con sus obligaciones tributarias, es una cuestión que no es de su incumbencia, añade, cómo tienen que compensarse entre el Estado y la Diputación Foral los importes a cuya devolución resulta acreedora.

Argumenta que supone una quiebra de normativa y jurisprudencia comunitaria considerar que la Administración demandada carecería de legitimidad pasiva para la devolución solicitada, pues la sentencia recurrida considera innecesario entrar a analizar la cuestión de fondo, cuya existencia no obstante sí reconoce, omitiendo el planteamiento de cuestión prejudicial, razón por la cual entiende que el Fallo quiebra adicionalmente (por omisión) la normativa comunitaria en la que se establece una limitación a la posibilidad de que los estados nacionales puedan establecer tipos impositivos regionales diferenciados.

Mantiene que la infracción de las reglas competenciales del Concierto y de la LOFCA ha sido absolutamente decisiva del sentido del fallo, puesto que si la Sala hubiera compartido una interpretación diferente, aceptando que la Diputación Foral era competente para el análisis de la devolución solicitada, no habría tenido más remedio, como incluso parece reconocer la sentencia, que elevar cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuyo criterio interpretativo, conforme a los precedentes doctrinales conocidos, previsiblemente hubiera conllevado una resolución estimatoria del recurso contencioso-administrativo. Por lo tanto, al declararse incompetente por una indebida aplicación de las reglas competenciales recogidas en el Concierto, la Sala no solo evita pronunciarse sobre la cuestión de fondo, sino que, cree, está alterando el previsible sentido del fallo.

Pone de manifiesto que el artículo 50.Ter de la Ley 37/1992, en su redacción vigente hasta el 1 de enero de 2019, ha dado lugar a una enorme litigiosidad y en la que, además, la Diputación Foral y la Administración Tributaria del Estado mantienen interpretaciones contrapuestas que, en caso de no resultar aclarada cuál sea la posición prevalente por parte de este Tribunal Supremo, llevarían a que ninguna de las dos Administraciones se considerara competente para reconocer y devolver los ingresos indebidos reclamados.

En este sentido, teniendo en cuenta que este tipo **autonómico** diferenciado se devengó con motivo de las salidas de carburantes y combustibles realizadas durante el período 2013 a 2018 de los depósitos fiscales de los diferentes operadores logísticos, cada uno de ellos con depósitos fiscales en distintas Comunidades Autónomas; y que este tipo **autonómico** se repercutía a todos los propietarios de esos **hidrocarburos**, no es difícil presumir el número de expedientes que cada uno de esos operadores ha debido iniciar, solicitando la rectificación de cada una de las autoliquidaciones mensuales de los diferentes sujetos pasivos del tributo para recuperar los importes que se consideraban indebidamente repercutidos. Ese volumen se multiplica, añade, si se considera que la competencia para conocer de esas peticiones se hacía depender del domicilio del concreto depósito fiscal desde el que se producía la salida (devengo del tributo) al margen de cuál fuera la Comunidad de destino.

Es más, razona, si miramos más allá de la problemática singular creada por el artículo 50.Ter de la Ley de **Impuestos** Especiales, en realidad lo que está en discusión es una cuestión interpretativa mucho más amplia que atañe tanto al artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, como incluso al artículo 35 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, dado que lo que está en juego es el reconocimiento de la competencia para reconocer y, en su caso devolver, los ingresos indebidos gestionados y liquidados ante la Diputación Foral, por mucho que ésta deba transferirlo a un tercero.

La Diputación Foral recuerda, en relación con la primera cuestión con interés casacional, que la solicitud de rectificación de autoliquidaciones se fundamentaba en la presunta ilegalidad del tipo impositivo **autonómico** en vigor desde el 1 de enero de 2013, recogido en el art. 50 ter de la Ley de **Impuestos** Especiales, hasta su derogación el 1 de enero de 2019. Señala que el tipo impositivo **autonómico** fue establecido por algunas comunidades autónomas, aunque no fue el caso de las haciendas vascas. La Ley de **Impuestos** Especiales contemplaba supuestos específicos de devengo para el tipo impositivo **autonómico** (art. 7.13) aunque con

carácter general se remitía a los criterios de devengo del resto de apartados del artículo. En este caso, con los depósitos fiscales de CLH situados en la localidad alavesa de Rivabellosa, la salida de los **hidrocarburos** hacia comunidades autónomas que habían aprobado el tipo impositivo **autonómico** puso en marcha el operativo de recaudación por la hacienda foral alavesa para, a posteriori, incluir lo recaudado en el flujo financiero hacia las comunidades autónomas de destino vía Administración del Estado.

Precisa que la solicitud de devolución de ingresos indebidos objeto del proceso de instancia depende de la previa declaración de ilegalidad de los tipos impositivos **autonómicos**. Comparte la tesis de la sentencia recurrida cuando niega el interés pasivo de la hacienda foral alavesa en el presente litigio, pues se debate sobre la legalidad de una regulación que le es ajena y con consecuencias sobre unos ingresos tributarios que fueron destinados, vía AEAT, a otras comunidades autónomas.

Considera, por una parte, que el derecho a la exacción del tributo no corresponde, en este caso, a las haciendas forales, que prestaron un servicio de caja a las comunidades autónomas que hicieron uso de la facultad que les otorgaba la ley estatal de **impuestos** especiales para regular y exigir el tipo impositivo **autonómico** de IEH. Por otra parte, tampoco ha tenido la hacienda foral alavesa impacto alguno por el tipo impositivo **autonómico**, pues al igual que un repercutidor, sólo ha actuado, en este caso, como una "correa de transmisión" de las cantidades recaudadas.

Está conforme con la sentencia recurrida en tanto en cuanto "niega la existencia de una relación jurídico-tributaria con la Hacienda Foral de Álava, que no sería competente para revisar las autoliquidaciones presentadas en su territorio por una supuesta contravención del marco jurídico comunitario; autoliquidaciones que corresponden a un tributo cedido a las comunidades autónomas, pero cuya aplicación y revisión se ha reservado al Estado. Así se aprecia la dicotomía de sujetos intervinientes a la que se refiere la sentencia, no siendo un tributo concertado entre la comunidad autónoma que lo estableció y el territorio foral que lo ingresó, ni entre éste y la AEAT, difícilmente puede proceder aquel a la devolución de unos ingresos indebidos que no lo son hasta que se llegase a reconocer ese derecho por declararse la irregularidad jurídica en la normativa tributaria que facultó su exacción. Por la mecánica de los tipos impositivos **autonómicos** recaudados en territorio foral y territorio común, éstos no se integran en un complejo ajuste compensatorio con el resto de tipos impositivos del **impuesto** especial de **hidrocarburos**, sino que al ser cero lo recaudado en territorio común por el tipo **autonómico** que los territorios forales no aprobaron, lo recaudado en los territorios forales por los tipos **autonómicos** aprobados por otras comunidades autónomas se integra directamente en el flujo financiero hacia la administración tributaria del Estado, confirmándose así la tesis de que las haciendas vascas actuaron como mero servicio de caja de los tipos impositivos **autonómicos**, que eran transferidos al Estado para que éste lo transfiriera a la comunidad autónoma correspondiente. Por todo ello consideramos que no se puede reducir la cuestión a un mero ajuste financiero entre la administración tributaria del Estado y la del territorio foral, en caso de que finalmente procediera la devolución de las cantidades ingresadas".

En relación, con la segunda cuestión con interés casacional, la compatibilidad de los tipos impositivos **autonómicos** del IH con el derecho de la UE, tras una amplia argumentación, concluye señalando "que no corresponde aplicar el efecto directo de exclusión, tal cual se solicita en el escrito de interposición del recurso de casación, pues no concurren los requisitos de acto claro o aclarado que permitirían tal inaplicación sin necesidad de plantear primero la cuestión prejudicial al TJUE. En su lugar, siguiendo los argumentos de la sentencia de instancia, entendemos que la segunda cuestión jurídica no puede decantarse sin plantear primero la cuestión prejudicial ante el TJUE, habida cuenta que se debe interpretar el art. 50 ter LIIIE en conexión con los artículos 4 y 5 de la Directiva 2003/96, planteamiento que en la instancia no pudo materializarse por no superar el juicio de relevancia como presupuesto previo, al apreciarse la falta de competencia pasiva de la administración demandada para proceder a la devolución del ingreso por indebido, que constituyó el *petitum* principal del proceso".

TERCERO.- El marco jurídico

El IH tiene la consideración de **impuesto** especial de fabricación a tenor del art. 2.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales. Es un **impuesto** monofásico.

A partir de 1 de enero de 2013 y hasta el 31 de diciembre de 2018 el artículo 50 ter de la Ley de **Impuestos** Especiales, en la redacción dada la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, facultó a las comunidades autónomas para el establecimiento de un tipo impositivo **autonómico** en el IH, posibilitando el establecimiento de tipos impositivos diferenciados en función del territorio donde se consume el producto.

En concreto, la redacción del 50 ter.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, era la siguiente:

"Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo **autonómico** se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas".

A partir de 1 de enero de 2019, el artículo 50.ter de la Ley de **Impuestos** Especiales quedó derogado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, apuntando su exposición de motivos: "En materia de **Impuestos** Especiales se procede a integrar el tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** en el tipo estatal especial al objeto de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que dicha medida suponga un menoscabo de los recursos de las Comunidades Autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario".

A tenor del art 7.13 de la Ley de **Impuestos** Especiales, antes de su derogación, producida por la referida Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018:

"Respecto de la aplicación del tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** al que se refiere el artículo 50 ter de esta Ley, el devengo del **impuesto** se producirá conforme a las siguientes reglas:

a) Con carácter general, el devengo del **impuesto** para la aplicación del tipo impositivo **autonómico** tendrá lugar conforme a las reglas expresadas en los apartados anteriores de este artículo y en el apartado 2 de dicho artículo 50 ter.

b) Cuando los productos se encuentren fuera de régimen suspensivo en el territorio de una Comunidad Autónoma y sean reexpedidos al territorio de otra Comunidad Autónoma se producirá el devengo del **impuesto**, exclusivamente en relación con dicho tipo impositivo **autonómico**, con ocasión de la salida de aquellos del establecimiento en que se encuentren con destino al territorio de la otra Comunidad. Para la aplicación de lo previsto en este párrafo se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª El tipo impositivo **autonómico** aplicable será el establecido por la Comunidad Autónoma de destino.

2.ª Cuando la Comunidad Autónoma de destino no hubiera establecido tipo impositivo **autonómico** se entenderá que el devengo se produce con aplicación de un tipo impositivo **autonómico** cero.

3.ª La regularización de las cuotas que se devenguen conforme a lo establecido en esta letra b) respecto de las previamente devengadas se efectuará conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 50 ter.

No se producirá devengo del tipo impositivo **autonómico** cuando ni la Comunidad Autónoma de origen ni la Comunidad Autónoma de destino lo hubieran establecido".

Por su parte, el artículo 19 LOFCA establece:

"Uno. La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.

Dos. En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

[...]

g) En el **Impuesto** sobre **Hidrocarburos**, la regulación del tipo impositivo **autonómico**.

[...]

En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

Lo previsto en el párrafo anterior no será de aplicación en el **Impuesto** sobre la Renta de las Personas Físicas, en el **Impuesto** sobre el Valor Añadido, ni en los **Impuestos** Especiales de Fabricación. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión de estos **impuestos** tendrá lugar según lo establecido en el apartado siguiente.

Las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea.

Tres. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión, en su caso, de los demás tributos del Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma corresponderá a la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que aquélla pueda recibir de ésta y de la colaboración que pueda establecerse, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo".

Finalmente, el artículo 33 del Concierto Económico, con el título "Normativa aplicable y exacción de los **impuestos**", señala en su apartado Dos:

"Los **Impuestos** Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando su devengo se produzca en el País Vasco.

Las devoluciones de los **Impuestos** Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa".

CUARTO. - *El Criterio de la Sala. Remisión a la sentencia 1513/2024, de 25 de septiembre, recaída en el rec. cas. 3116/2020.*

El recurso de casación preparado suscita cuestiones jurídicas similares a las que se han planteado en el rec. cas. 3116/2020 en el que en ya ha recaído sentencia (1513/2024). De esa sentencia es de la que debemos partir en el presente recurso de casación por seguridad jurídica y unidad de doctrina.

En su fundamento jurídico, en el que se razona sobre la oposición del derecho europeo al tipo **autonómico** del IH, afirmamos:

"Sobre la base de la sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, ECLI: EU:C:2024:438, que da respuesta a la cuestión prejudicial que planteamos en el recurso de casación 1560/2021, hemos declarado en la sentencia 1470/2024 de 20 de septiembre, en la que resolvimos dicho recurso, que "[l]a Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del **impuesto** especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto."

A este respecto, argumentábamos en la referida sentencia 1470/2024 de 20 de septiembre:

1.- A partir de 1 de enero de 2013, el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales facultó a las Comunidades Autónomas para el establecimiento de ese tipo impositivo **autonómico**, posibilitando con ello el establecimiento de tipos impositivos diferenciados en función del territorio donde se consuma el producto.

En concreto, el 50 ter.1 de la Ley 38/1992 expresaba:

"Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo **autonómico** se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas."

2.- A partir de 1 de enero de 2019, el artículo 50.ter de la Ley 37/1992 quedó derogado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, "BOE" núm. 161, de 4 de julio, apuntando su Exposición

de motivos: "En materia de **Impuestos** Especiales se procede a integrar el tipo impositivo **autonómico** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** en el tipo estatal especial al objeto de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que dicha medida suponga un menoscabo de los recursos de las Comunidades Autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario"

3.- DISA ha venido solicitando desde la vía administrativa, la devolución de las cuotas que soportó por el **tramo autonómico** del IH, sobre la base de postular que eran contrarias al Derecho de la Unión -pretensión que ha mantenido y ejercitado ante la Audiencia Nacional y ante este Tribunal Supremo-, por lo que, ante la necesidad de conocer la interpretación de determinados preceptos de la Directiva 2003/96/CE que, en opinión de la entidad recurrente, justificaría el carácter indebido del "**tramo autonómico**" del IH y, dado que, a nuestro juicio, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no permitía apreciar con evidencia si la Directiva 2003/96/CE se oponía o no al establecimiento de tipos diferenciados del IH por razón del territorio (**tramo autonómico** del IH), dirigimos al Tribunal de Luxemburgo una cuestión prejudicial, concretada en la parte dispositiva de nuestro auto de 15 de noviembre de 2022:

"¿Debe interpretarse la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales, que autorizaba a las Comunidades Autónomas para establecer tipos de gravamen del **Impuesto** Especial de **Hidrocarburos**, diferenciados por territorio, con relación a un mismo producto?"

4.- La sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, ECLI: EU:C:2024:438 responde así a la cuestión prejudicial:

"La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del **impuesto** especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto."

5.- No cabe atender, por infundada, la alegación de la abogacía del Estado en torno a que la sentencia del Tribunal de Justicia no afecta a la cuestión objeto del presente recurso de casación, porque se pronuncia únicamente sobre si el **tramo autonómico** del IH debe considerarse contrario al Derecho de la Unión, pero no sobre si la recurrente tiene legitimación activa para solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

A estos efectos, cabe recordar que la propia sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024 enfatizó la relación directa de la cuestión prejudicial planteada con la realidad y con el objeto del presente recurso, "en la medida en que este se refiere a solicitudes de devolución del importe correspondiente a la aplicación del tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos** que DISA ha soportado, basadas en la alegación de que dicho tipo es contrario a la Directiva 2003/96, en particular a su artículo 5" (apartado 31), rechazando, así, la inadmisibilidad que la abogacía del Estado argumentaba sobre la base de que la compatibilidad de la disposición nacional controvertida con el Derecho de la Unión no fue debatida, por cuanto, a su juicio, el enjuiciamiento se limitaba a la legitimación de DISA para instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

6.- Reproducimos, a continuación, algunos de los pasajes más destacados de la sentencia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, sobre los que el Tribunal de Justicia construye su interpretación:

"33 Con carácter preliminar, procede señalar que el presente asunto se caracteriza por el hecho de que la disposición nacional controvertida permitía a cada comunidad autónoma fijar un tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos**, que venía a añadirse al tipo nacional. Así, la normativa nacional vigente establecía, en esencia, dos gravámenes, a saber, por una parte, un gravamen nacional, cuyo tipo era uniforme en todo el territorio nacional, y, por otra parte, un gravamen **autonómico** adicional, cuyo tipo era fijado por cada comunidad autónoma para los **hidrocarburos** consumidos en su territorio [...]

35 La Directiva 2003/96 tiene por objeto, como se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, el establecimiento de un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 29 y jurisprudencia citada].

36 En el marco de dicho régimen, esta Directiva incluye, en particular en sus artículos 5, 7 y 15 a 19, una serie de disposiciones que confieren a los Estados miembros un conjunto de facultades para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los **impuestos** especiales, facultades que

forman parte integrante del régimen de imposición armonizado establecido por la referida Directiva [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 30 y jurisprudencia citada]. Estas disposiciones muestran que el legislador de la Unión ha dejado cierto margen de apreciación a los Estados miembros en el ámbito de los **impuestos** especiales, de conformidad con los considerandos 9 y 11 de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartados 26 y 28).

37 En primer lugar, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 establece que, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en esa Directiva y sean compatibles con el Derecho de la Unión, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, en los siguientes casos: primero, cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto; segundo, cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción; tercero, para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la Administración Pública, las personas minusválidas y las ambulancias, y, cuarto, la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10 de dicha Directiva.

38 Es preciso señalar que dicho artículo 5 no prevé la posibilidad de que un Estado miembro fije tipos del **impuesto** especial para un mismo producto y un mismo uso diferenciados según las regiones o los territorios de ese Estado miembro en los que se consuma ese producto, como preveía la normativa controvertida en el litigio principal.

39 Además, la utilización, en el artículo 5 de la Directiva 2003/96, de la expresión "en los siguientes casos" para designar los cuatro casos en los que pueden aplicarse tipos impositivos diferenciados indica que la lista enumerada en esta disposición es exhaustiva (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-? WIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 29).

40 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que la voluntad del legislador de la Unión de delimitar estrictamente la posibilidad de que se establezcan tipos diferenciados para un mismo producto se desprende de los trabajos preparatorios de la Directiva 2003/96. Mientras que el artículo 5, apartado 1, de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), a cuyo tenor "los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados en función de la utilización o calidad de un producto, a condición de que estos cumplan los niveles mínimos de imposición fijados en la presente Directiva y sean compatibles con el Derecho comunitario", confería a los Estados miembros un margen de apreciación relativamente amplio para fijar los tipos impositivos para los productos energéticos, dicho margen fue reducido considerablemente durante el procedimiento legislativo. En efecto, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 solo autoriza a los Estados miembros a establecer tipos impositivos diferenciados en los casos taxativamente enumerados en dicho artículo y a condición de que se cumplan los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva y se respete el Derecho de la Unión (sentencia de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, apartados 46 y 47).

41 Tal interpretación se desprende, asimismo, como ha subrayado el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, del considerando 15 de la Directiva 2003/96, que indica que "debe existir la posibilidad de diferenciar para un mismo producto el nivel nacional de imposición en determinadas circunstancias o condiciones estables, respetando los niveles mínimos comunitarios de imposición y las normas del mercado interior y de competencia".

42 En segundo lugar, la estructura general de la Directiva 2003/96 corrobora la interpretación estricta de las facultades que esta Directiva confiere a los Estados miembros para aplicar tipos impositivos diferenciados, incluso cuando se respetan los niveles mínimos de imposición.

43 Como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 36 de la presente sentencia, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 forma parte de un conjunto de disposiciones previstas por esta Directiva que autorizan a los Estados miembros, o a algunos de ellos, en determinadas condiciones, a aplicar tipos impositivos diferenciados, exenciones o reducciones del nivel de imposición. Esas otras disposiciones son, en particular, los artículos 6, 7 y 15 a 19 de dicha Directiva.

44 En primer término, el artículo 6 de la Directiva 2003/96 establece las formas en las que los Estados miembros tienen libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición, y dispone, en su letra b), que estas pueden adoptar la forma de un tipo impositivo diferenciado.

45 En segundo término, los artículos 7 y 15 a 18 *ter* de la Directiva 2003/96 prevén la posibilidad de que los Estados miembros apliquen tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones impositivas específicas, siempre que se respeten los requisitos precisos establecidos en dichas disposiciones.

46 Pues bien, procede observar que algunas de dichas disposiciones autorizan o autorizaban a los Estados miembros designados nominalmente a aplicar tipos reducidos del **impuesto** especial o exenciones en función del territorio en el que se consuma el producto.

47 Así, el artículo 18, apartado 7, párrafo primero, de la Directiva 2003/96 establece que la República Portuguesa podrá aplicar a los productos energéticos y a la electricidad consumidos en las regiones autónomas de las Azores y Madeira niveles de imposición inferiores a los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva. Por su parte, el artículo 18, apartado 8, párrafo primero, de la citada Directiva indica que la República Helénica podrá aplicar a diferentes productos energéticos niveles de imposición inferiores a los tipos mínimos establecidos en la misma Directiva, en determinados departamentos y en determinadas islas del mar Egeo.

48 Asimismo, procede señalar que la posibilidad de aplicar tipos regionales diferenciados debe estar prevista en la Directiva 2003/96 con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición fijados por dicha Directiva. A este respecto, ha de observarse que el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva, en relación, en particular, con el anexo II, puntos 6, tercer guion, y 8, guiones décimo, duodécimo, decimotercero y decimoquinto, de la misma Directiva, permitía establecer niveles reducidos de imposición o exenciones en determinadas regiones designadas nominalmente de Francia e Italia, siempre que se respetaran los niveles mínimos de imposición.

49 Por último, el artículo 19, apartado 1, de la Directiva 2003/96 establece que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a los Estados miembros que lo soliciten a introducir tipos del **impuesto** especial diferenciados mediante más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas.

50 De lo anterior se desprende que, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno español, para aplicar tipos diferenciados en el territorio de un Estado miembro, para un mismo producto y un mismo uso, cuando tal posibilidad no está prevista en las propias disposiciones de la Directiva 2003/96, sigue siendo necesaria una autorización en virtud de esta Directiva, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición.

51 Por consiguiente, tanto del artículo 5 como del análisis del conjunto de las disposiciones de la Directiva 2003/96 que prevén reducciones o exenciones fiscales se desprende que, aunque es cierto que el ámbito de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad solo está parcialmente armonizado y esta Directiva reconoce a los Estados miembros cierto margen de maniobra para que puedan aplicar políticas adaptadas a los contextos nacionales, no lo es menos que este margen de maniobra está delimitado. De ello se deduce que, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición **impuestos** por dicha Directiva, las facultades ofrecidas a los Estados miembros para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los **impuestos** especiales solo pueden ejercerse en el estricto cumplimiento de los requisitos establecidos por las disposiciones pertinentes de la Directiva 2003/96.

52 Una interpretación contraria privaría de todo efecto útil tanto al artículo 5 de la Directiva 2003/96 como al conjunto de las disposiciones de esta Directiva que otorgan a los Estados miembros la facultad de aplicar tipos impositivos diferenciados, siempre que se cumplan los requisitos que esas disposiciones establecen.

53 En el caso de autos, es preciso señalar que ninguna de las excepciones previstas por la Directiva 2003/96 autoriza expresamente al Reino de España a aplicar, para un mismo producto y un mismo uso, tipos del **impuesto** especial diferenciados según las comunidades autónomas en las que se consuman dichos productos. Este extremo no ha sido discutido por el Gobierno español, que tampoco niega que no ha obtenido una excepción específica en virtud del artículo 19 de dicha Directiva para permitir a esas comunidades autónomas fijar tipos **autonómicos** diferenciados del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos**.

54 En tercer lugar, la interpretación expuesta en el apartado 51 de la presente sentencia es conforme con los objetivos de la Directiva 2003/96 enunciados en sus considerandos 2 a 5 y 24, que consisten en promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 30 y jurisprudencia citada).

55 Como ha señalado el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, esta Directiva ofrece, en principio, la posibilidad de fijar tipos del **impuesto** especial diferenciados entre Estados miembros, siempre que se respeten los tipos mínimos previstos en dicha Directiva. Sin embargo, el hecho de reconocer a cada Estado miembro la posibilidad de aplicar tipos diferenciados en sus regiones para un mismo producto y un mismo



uso, sin ninguna delimitación o mecanismo de control, podría perjudicar el buen funcionamiento del mercado interior, fragmentándolo en mayor medida, y, de este modo, comprometer la libre circulación de mercancías. En efecto, si bien, conforme al considerando 4 de la misma Directiva, unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior, lo mismo cabe decir, con mayor razón, de las diferencias entre los niveles regionales de imposición de la energía aplicados en un mismo Estado miembro.

56 Por lo que se refiere a las demás alegaciones del Gobierno español que justifican el tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos**, no pueden desvirtuar la interpretación anterior.

57 En primer término, por lo que respecta a la alegación de que dicho tipo impositivo era una manifestación de la autonomía política de las comunidades autónomas, reconocida por la Constitución española y protegida por el artículo 4 TUE, apartado 2, es preciso recordar que el reparto de competencias dentro de un Estado miembro disfruta de la protección conferida por esa disposición, según la cual la Unión Europea debe respetar la identidad nacional de los Estados miembros, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de estos, también en lo referente a la autonomía local y regional (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Remondis, C-51/15, EU:C:2016:985, apartado 40 y jurisprudencia citada). A este respecto, basta con recordar, no obstante, que, como se ha señalado en el apartado 51 de la presente sentencia, la Directiva 2003/96 permite el establecimiento de tipos impositivos diferenciados, en particular según criterios geográficos, siempre que se respeten los requisitos que dicha Directiva establece a tal efecto.

58 En segundo término, el Gobierno español parece considerar que el tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos** puede calificarse de otro gravamen indirecto en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

59 No obstante, con arreglo a esta disposición, los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a **impuestos** especiales otros gravámenes indirectos, siempre que se cumplan dos requisitos. Por una parte, tales gravámenes deben imponerse con fines específicos y, por otra, deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los **impuestos** especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del **impuesto**. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

60 Por lo que respecta al primero de estos requisitos, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que constituye un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, cualquier objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 38 y jurisprudencia citada).

61 Sin embargo, ya que todo gravamen tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico, en el sentido de esta disposición (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 39 y jurisprudencia citada).

62 A este respecto, si bien la afectación predeterminada de los ingresos de un gravamen a la financiación del ejercicio, por parte de las autoridades de un Estado miembro, de competencias que les han sido atribuidas puede constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera forma de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un elemento suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación, con independencia de la finalidad perseguida, de los ingresos de un **impuesto** a la financiación de determinados gastos. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, lo que privaría al **impuesto** especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 40 y jurisprudencia citada).

63 Así, para considerar que persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado, de forma que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 41 y jurisprudencia citada).

64 Cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse que un gravamen sobre productos sujetos a **impuestos** especiales persigue un fin específico, a efectos del

artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho gravamen está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 42 y jurisprudencia citada).

65 En el presente asunto, sin perjuicio de la comprobación que debe llevar a cabo el órgano jurisdiccional remitente, que es el único competente para establecer y apreciar los hechos del litigio principal, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que el tipo **autonómico** del **impuesto** especial sobre **hidrocarburos** cumpla los criterios relativos a la finalidad específica prevista en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en el supuesto de que exista tal finalidad. En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, de las observaciones presentadas por el Gobierno español se desprende que dicho tipo **autonómico** estaba destinado a financiar la totalidad de las competencias de las comunidades autónomas [...]

7.- Sin perjuicio de que, a efectos sistemáticos, la sentencia del Tribunal de Justicia pueda ser analizada desde ópticas diversas, su lectura evidencia que la perspectiva fundamental que explicitan sus argumentos deriva del propio efecto armonizador -aun parcial- de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, y que condiciona el margen de maniobra reconocido a los Estados miembros en la implementación y diseño de su política fiscal, a la hora de establecer, por ejemplo, tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los **impuestos** especiales, facultades que -como apunta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia- forman parte integrante del régimen de imposición armonizado establecido por la Directiva.

Ciertamente, otras perspectivas se esbozan a partir del apartado 58 de la sentencia, al sugerir el Gobierno español que el tipo **autonómico** del IH pudiera calificarse de *otro gravamen indirecto* en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, aludiendo, posteriormente, al requisito de la finalidad específica que el propio Tribunal de Justicia no llega a apreciar.

Sin embargo, como ya hemos expresado, el principal elemento que determina la incompatibilidad del IH con el Derecho de la Unión Europea deriva de la infracción de la Directiva 2003/96/CE, de manera que, fuera de aquellas disposiciones que autorizaban a ciertos Estados miembros designados nominalmente a aplicar tipos reducidos o exenciones en función del territorio en el que se consuma el producto; o, en definitiva, más allá de contar, en otro caso, con una autorización específica del Consejo, de la sentencia del Tribunal de Justicia se infiere que el Reino de España no podía fijar tipos del **impuesto** especial para un mismo producto y un mismo uso diferenciados según las Comunidades Autónomas en las que se consuman dichos productos, como preveía el art. 50 ter.1 de la Ley de **Impuestos** Especiales, pues ninguna de las excepciones contempladas en la Directiva 2003/96/CE autorizaban dicha circunstancia.

8.- Sentada la interpretación por el Tribunal de Justicia, se despliega sin ambages la primacía del Derecho de la Unión y la necesidad de preservar el propio efecto útil de la Directiva, evocado por la sentencia de los jueces de Luxemburgo que, en definitiva, comportan la necesidad de desplazar la aplicación del referido precepto, evidenciando el carácter indebido de las cantidades repercutidas a DISA, en virtud del tipo **autonómico** del IH".

Por su parte, en el fundamento de derecho quinto de la sentencia a la que nos venimos remitiendo, referido a la legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en los casos de tributos contrarios al Derecho de la Unión, declaramos:

"A estos efectos, reproduciremos a continuación los términos de nuestra sentencia 1470/2024 de 20 de septiembre, rca. 1560/2021, en la que concluimos que la entidad DISA, en tanto que obligada tributaria repercutida, se encuentra legitimada para proceder a la referida rectificación autoliquidaciones con la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos:

"1.- Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo la norma de la Unión, ya que el derecho a obtener la devolución de estos tributos es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos (sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 20; y de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C 38/16, EU:C:2017:454, apartados 29 y 30).

2.- A falta de normativa de la Unión al respecto, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica. No obstante, la norma nacional de procedimiento aplicable y su interpretación habrá de respetar los principios de equivalencia y de efectividad (véanse, en este sentido, las sentencias de



17 de junio de 2004, Recheio -Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, apartado 17; de 6 de octubre de 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, apartado 17 y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, apartado 32).

3.- Como ya apuntábamos en el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial, en España, los arts. 14.1 y 14.2 del RRVA confieren a quien ha soportado la repercusión legal de un tributo indebido, el derecho a solicitar y el derecho a obtener, respectivamente, la devolución de esas cantidades.

Así, el artículo 14.1 del RRVA reconoce legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos que realizaron los correspondientes ingresos y, para el caso de tributos con obligación legal de repercusión, como es el caso del IH, también a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, previendo el apartado 4 que, en cualquier caso, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión.

Aunque las diferencias son evidentes, conviene evocar la posición de la Sala en torno a la devolución del **Impuesto** sobre las Ventas Minoristas de Determinados **Hidrocarburos** ("céntimo sanitario") -tributo integrado en el IH mediante el establecimiento, del tipo **autonómico**- para recordar que, en caso de que haya existido repercusión -en tales casos, repercusión legal- al haberse liberado el sujeto pasivo -por efecto de esa repercusión- de la carga fiscal, el mismo no tendrá derecho a la devolución del **impuesto** al no haber soportado la carga tributaria correspondiente, ni verse afectado su patrimonio como consecuencia del gravamen que ingresó (por todas, sentencias 1227/2018, de 17 de julio, rca. 3960/2017, ECLI:ES:TS:2018:2994; y 217/2018 de 13 de febrero, rca. 284/2017, ECLI:ES:TS:2018:308).

4.- El art. 221 LGT regula los supuestos en que debe iniciarse el procedimiento tributario para la devolución de ingresos indebidos, remitiéndose para su regulación al ulterior desarrollo reglamentario, aunque su apartado 4 se refiere a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones como cauce para obtener la devolución e indica que se pueden instar por el obligado tributario.

Los obligados tributarios se definen en el art. 35.1 LGT, como "las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias". Entre ellos, el art. 35.2.g) LGT incluye a los *obligados a soportar la repercusión*, a los que se refiere el art. 38.2 LGT en los siguientes términos: "Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas".

5.- Por tanto, estamos en presencia de una obligación -la de soportar la repercusión- de configuración legal, no convencional, lo que sintoniza con el concepto de relación jurídico-tributaria que se entabla entre la Administración y los obligados tributarios, definidos como tales por imponerles la ley, obligaciones materiales o formales (apartado 2 del art.17 LGT) sin que, a tenor del apartado 5 del art. 17 LGT, los elementos de la obligación tributaria puedan ser alterados por actos o convenios de los particulares que, además, no producirían efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas.

6.- No sobra precisar que, en el caso del IH, la obligación de repercutir (y de hacerlo separadamente en factura) incumbe únicamente a los sujetos pasivos y que, como el IH es monofásico (exigible una sola vez), la repercusión en sentido jurídico y legal se producirá una vez, debiendo efectuarla el sujeto pasivo.

7.- En consecuencia, la eventual circunstancia de que las cuotas del **impuesto** se hubieran incorporado, como un coste más, al precio del producto (traslación o repercusión económica), no modifica el concepto de repercusión jurídica ni, por tanto, amplía la legitimación diseñada por el artículo 14 de la Ley de **Impuestos Especiales** para solicitar la devolución del **impuesto** pues no existe devengo impositivo en las sucesivas ventas y reventas de carburantes y, además, tampoco hay un reconocimiento normativo de la posibilidad o facultad de repercutir, encontrándonos, exclusivamente, ante meras decisiones de carácter económico: por un lado, la del vendedor, de determinación del precio y, por otro lado, la de su aceptación por el comprador, balizadas ambas en función de las condiciones de mercado.

8.- Aunque se acreditara que el importe ingresado por ese concepto tributario hubiera sido trasladado al consumidor final (adquirente), a través del precio, la circunstancia de reservar exclusivamente a las partes de la relación jurídico- tributaria, la posibilidad de reclamar directamente al Estado la devolución de un **impuesto** contrario a sus directrices, no infringiría los principios de equivalencia ni de efectividad, dado que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia admite que el Estado miembro deniegue, en principio, la solicitud de devolución del tributo al comprador o adquirente -aunque, efectivamente, haya soportado la carga económica- siempre que pueda ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo o contra el retenedor (por todas, sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 27 y sentencia de 28 de septiembre de 2023, KI Po, C-508/22, ECLI: EU:C:2023:715).

Dicha imposibilidad de reclamar al Estado cedería, no obstante, cuando al adquirente le resultara imposible en la práctica o excesivamente difícil -en particular, en caso de insolvencia del sujeto pasivo- percibir la indemnización del perjuicio sufrido, supuesto este en el que, entonces, podrá dirigir su solicitud de devolución, directamente contra las autoridades tributarias y en el que, a estos efectos, el Estado miembro debería establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias (sentencia Danfoss, C-94/10 ECLI: EU:C:2011:674, apartado 28).

9.- Una lectura precipitada de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, ECLI: EU:C:2024:301 podría llevar a pensar que ese adquirente o consumidor final, que ha soportado la traslación o repercusión -en el precio- del tributo exigido en contra de la norma de la Unión, tendría derecho a reclamar, en todo caso, frente al Estado.

Los apartados 35 a 38 de dicha sentencia desmienten dicha conclusión toda vez que el asunto Gabel Industria Tessile y Canavesi, presenta marcadas diferencias frente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anteriormente expuesta, dado que era la normativa italiana la que facultaba a realizar dicha repercusión vía precio y, al mismo tiempo, impedía al consumidor que soportó indebidamente dicha carga, dirigir una acción de reembolso frente al Estado, asunto en el que, resultando indebido el **impuesto** por ser contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, no le resultaba posible al particular combatir ese motivo de ilegalidad mediante la invocación de la directiva, porque supondría hacerlo frente a otro particular.

Considera el Tribunal de Justicia que tales circunstancias resultan contrarias al principio de efectividad:

"35 En este caso, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que, con arreglo al artículo 53 del Decreto Legislativo n.º 504/1995, el **impuesto** adicional al **impuesto** especial sobre la electricidad debía pagarse por los proveedores de electricidad, pero estos lo repercutieron posteriormente a los consumidores finales, conforme a la facultad que les reconoce el artículo 16, apartado 3, del Decreto Legislativo n.º 504/1995. Pues bien, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, este Decreto Legislativo dispone que los consumidores finales no pueden solicitar directamente el reembolso al Estado miembro de la carga económica suplementaria que han soportado así indebidamente, sino que deben presentar tal solicitud exclusivamente ante dichos proveedores.

36 Dado que, tal como se desprende del apartado 22 de la presente sentencia, una disposición de una directiva transpuesta incorrectamente o no transpuesta, incluso clara, precisa e incondicional, no puede, por sí misma, crear una obligación adicional a cargo de un particular en relación con las previstas por la legislación nacional y que, por tanto, no puede invocarse como tal contra él, de ello resulta que, en una situación como la controvertida en los litigios principales, a los consumidores finales les resulta jurídicamente imposible invocar contra los proveedores de electricidad la incompatibilidad del **impuesto** adicional al **impuesto** especial sobre la electricidad con las disposiciones de la Directiva 2008/118 y, por consiguiente, obtener el reembolso de la carga económica suplementaria generada por este **impuesto** que han tenido que soportar por la falta de transposición correcta de dicha Directiva por parte de la República Italiana.

37 Así pues, debe constatar, a la luz de la información aportada al Tribunal de Justicia sobre las características de la legislación nacional controvertida en los litigios principales y sin perjuicio de su comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, que tal legislación, al no permitir que un consumidor final pueda solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ha soportado debido a la repercusión, efectuada por un proveedor sobre la base de una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un **impuesto** que dicho proveedor ha abonado él mismo indebidamente a ese Estado miembro, conculca el principio de efectividad.

38 De lo anterior resulta que procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de la carga económica suplementaria que ese consumidor ha soportado debido a la repercusión efectuada por un proveedor, conforme a una facultad que le reconoce la legislación nacional, de un **impuesto** que este último había abonado él mismo indebidamente, sino que permite a tal consumidor ejercitar únicamente una acción civil de devolución de lo indebido contra el proveedor, cuando el carácter indebido de ese abono es la consecuencia de que dicho **impuesto** sea contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente y, debido a la imposibilidad de invocar como tal una directiva en un litigio entre particulares, este motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción."

10.- Como ya se ha expuesto, a falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica.



A este respecto, cabe señalar que, sin perjuicio de las singulares circunstancias que concurran en cada caso, nuestro ordenamiento jurídico permite al consumidor o adquirente del producto, reclamar el importe repercutido económicamente de un **impuesto** declarado contrario a la Unión Europea como parte del precio abonado, acudiendo a la acción civil contra quien le trasladó económicamente esa carga.

11.- Recapitulando, para el ordenamiento jurídico español -por lo que interesa a este recurso-, ostentan categoría de obligados tributarios (art 35 LGT), además de los sujetos pasivos, la entidad repercutida (DISA), que son los que forman parte de la relación jurídica tributaria, pudiendo solicitar a la Administración tributaria la devolución de los ingresos indebidos, derivados de un tributo que considere contrario al Derecho de la Unión, a través de la rectificación de la autoliquidación que, de acuerdo a nuestra jurisprudencia reiterada (por todas, sentencia 1008/2021 de 12 de julio, rec. 4066/2020, ES:TS:2021:2988), constituye cauce adecuado para cuestionar el carácter indebido de un ingreso tributario por considerarlo contrario -además de a la Constitución- al Derecho de la Unión Europea.

12.- En conclusión, DISA, como entidad que soportó la repercusión legal del IH, realizada por los sujetos pasivos (CLH, TEPSA y SECICAR), se encontraba legitimada para solicitar -ante la Administración tributaria- tanto la rectificación de la autoliquidación como la devolución de tales cantidades repercutidas y, en su caso, para obtener la devolución, de cumplirse los requisitos exigidos normativa y jurisprudencialmente".

Por fin, el siguiente fundamento, el sexto, de la citada sentencia 1513/2024, de 25 de septiembre, rec. cas. 3116/2020, justifica que la competencia para la devolución del tipo **autonómico** del IH corresponde a la Diputación Foral en estos términos:

"1.- En la medida en que la Diputación Foral no estableció un tipo **autonómico** propio, las cuotas cuya devolución se solicita se corresponden con tipos **autonómicos** ingresados ante la Diputación Foral, por los combustibles que abandonaban el depósito fiscal con destino a otras Comunidades Autónomas, que sí habían establecido tipos **autonómicos** de IH.

2.- El TSJ del País Vasco considera que una interpretación conjunta del artículo 33 del Concierto Económico y del artículo 19 de la LOFCA, excluiría la legitimación pasiva de las Diputaciones Forales para devolver un tributo que ni habían establecido ni gestionaban.

3.- No obstante, no cabe compartir dichas conclusiones, que desembocarían en reconocer exclusivamente una suerte de servicio de caja unidireccional, pues la Hacienda Foral es competente no sólo para tramitar las solicitudes de rectificación de aquellas autoliquidaciones presentadas ante ella sino también, en su caso, para devolver los importes indebidamente ingresados que resulten de esa rectificación, con independencia de que no haya establecido tipo impositivo **autonómico** del IH.

4.- No puede obviarse la perspectiva de la naturaleza jurídica del **tramo autonómico** del **Impuesto de Hidrocarburos**. A juicio de la Sala de instancia, la previsión del art. 33 del Concierto Económico en su apartado Dos únicamente resultaría predicable de los **Impuestos** Especiales de Fabricación en general, y del IH en particular, en su condición de *tributo concertado de normativa común exigible en todo el territorio*, pero no así cuando se trata de *figuras impositivas de ámbito autonómico*, entre las que incluye el tipo **autonómico** del IH, en cuyo caso -postula la Sala de instancia- habría que obviar las normas del Concierto para acudir a las reglas establecidas por la LOFCA, concluyendo así que la competencia para su devolución correspondería a la Administración estatal.

5.- Sin embargo, frente a esta interpretación cabe oponer que el hecho de que la CCAA haga uso o no de la potestad de crear un tipo **autonómico** suplementario al tipo estatal, no implica que estemos ante una figura impositiva distinta del IH.

Esta afirmación se deduce del artículo 50.1 de la Ley de **Impuestos** Especiales, que establece que el tipo de gravamen aplicable como **Impuesto** Especial sobre **Hidrocarburos** es la suma de los tipos estatal y **autonómico**. Este precepto, en la redacción que aquí interesa temporalmente, era del siguiente tenor:

"Artículo 50. Tipos impositivos.

1. El tipo de gravamen aplicable se formará mediante la suma del tipo general y del tipo especial. Para los epígrafes en los que no se determinen un tipo general y un tipo especial, el tipo de gravamen será el establecido en el epígrafe. Dichos tipos son los que se indican en las tarifas y epígrafes que figuran a continuación: ...".

Adicionalmente, el artículo 50.ter.1 de la Ley de **Impuestos** Especiales, aclaraba que "la aplicación del tipo impositivo **autonómico** se efectuara de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas".

6.- Por tanto, el tipo **autonómico** no es un nuevo gravamen generado *ex novo* de forma independiente al IH, sino que forma parte de dicho tributo, un tributo parcialmente cedido en los términos del artículo 19 LOFCA, sin que estemos ante un **impuesto** propio de cada una de las Comunidades Autónomas, sino ante una única obligación tributaria, encuadrada conforme recoge el artículo 2.2 de la Ley de **Impuestos** Especiales, entre los múltiples **impuestos** especiales de fabricación y que, en los términos previstos por el art. 50 ter de esa norma, fija su gravamen mediante la suplementaria adición al tipo estatal del tipo **autonómico** que pudiera haber establecido la Comunidad Autónoma de destino, en ejercicio de su capacidad normativa.

7.- La regulación de los **Impuestos** Especiales configura como sujetos pasivos del IH en calidad de contribuyentes (art. 8.2 Ley de **Impuestos** Especiales) a los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

Como enfatiza el escrito de interposición, conforme a su naturaleza de tributo indirecto monofásico, los contribuyentes así identificados, repercutirán la cuota devengada sobre los adquirentes de los productos objeto de este **impuesto**, quedando estos últimos obligados a soportar esa repercusión (art. 14 Ley de **Impuestos** Especiales).

8.- Ahondando en lo que se acaba de decir, debe repararse en que la resolución de 21 de febrero de 2019, del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, expresa que la "documentación presentada por la reclamante (facturas) no permite conocer quién es el destinatario del producto: consumidor final o un establecimiento reexpedidor que posteriormente pueda enviarlo a otra Comunidad Autónoma, repercutir el tipo **autonómico** de la Comunidad de destino del producto y deducirse el soportado, y en este caso, no tendría derecho [...] a la devolución de la diferencia entre ambas cuotas. Por tanto, no se dispone de datos para hacer un seguimiento de la trazabilidad del **impuesto**, con repercusión en su **tramo autonómico**, desde la salida del producto del depósito fiscal en Bizkaia hasta la Comunidad Autónoma del consumidor final del producto."

Sin embargo, *no puede perderse de vista la configuración legal del IH como un **impuesto** de carácter monofásico*, que grava los productos a la salida de la fábrica o depósito fiscal, como se infiere de los artículos 5 y 7 de la Ley de **Impuestos** Especiales, en particular, el apartado primero de este último, que prevé el devengo del **impuesto** "[e]n los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los **impuestos** especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo."

Este carácter monofásico comporta que se hace tributar de una vez y sobre unos productos concretos, siendo la fase del proceso de producción y/o distribución la que determinará los elementos de la relación jurídico-tributaria.

En definitiva, la obligación de repercutir (y de hacerlo separadamente en factura) incumbe únicamente a los sujetos pasivos, sin perjuicio de que la circunstancia de que las cuotas del **impuesto** puedan eventualmente trasladarse, como un coste más, al precio del producto, lo que en modo alguno comportaría una modificación o ampliación de la relación jurídico-tributaria sin que, en definitiva, quepa hablar de "repercusión jurídica" en las sucesivas transacciones del producto en cuestión, como se infiere de las sentencias 1470/2024, de 20 de septiembre, rca. 1560/2021 y 1502/2024 de 25 de septiembre, rca.1902/2021.

En el mercado español de productos petrolíferos, lo habitual es que el devengo del IH tenga lugar con la salida del producto del depósito fiscal, siendo sujeto pasivo su titular, que repercutiría en fase única el **impuesto** al adquirente o propietario del producto, normalmente para el aprovisionamiento de combustible en una estación de servicio en territorio español.

Con estas coordenadas se ha proceder a la delimitación de la denominada trazabilidad del **impuesto**, operación que no debería resultar especialmente compleja conforme a su naturaleza monofásica, reconociendo la Diputación Foral que en los modelos 581 se hacen constar las Comunidades Autónomas a las que se envía el producto, señalándose en las instrucciones del modelo, que en concepto de tipo impositivo debe indicarse para cada epígrafe la suma de los tipos (estatal general, estatal especial y **autonómico**, en su caso) en el momento del devengo del **impuesto** y que "[r]ecibida la autoliquidación por la Diputación Foral de Bizkaia, que actuaba como ventanilla única de sujetos pasivos que dispusieran de establecimientos en Bizkaia, se procedía por esta a remitir el importe recaudado en concepto de recargo **autonómico** a la Agencia Tributaria, que a su vez procedía a transferirlo a cada una de las CCAA que habían establecido el citado tipo."

9.- De la regla establecida en el artículo 33 del Concierto Económico resulta que, en el caso de los **Impuestos** Especiales de Fabricación y, en concreto, en el ámbito del IH, el punto de conexión se sitúa en el devengo que, en este caso, se produjo en el territorio foral, con motivo de la salida de los carburantes gravados del depósito fiscal (artículo 7.13 Ley de **Impuestos** Especiales); y si, sobre esa premisa, la Diputación Foral es la competente para gestionar y recaudar el tributo, también lo es para devolverlo en el caso de que sea considerado indebido, conforme al apartado Dos del artículo 33 "las devoluciones de los **Impuestos** Especiales de Fabricación serán

efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita", al margen de cuáles sean los cauces de compensación entre las distintas Administraciones implicadas, pues lo fundamental es que el **impuesto** se ha devengado en su territorio e ingresado en la Diputación Foral.

Como oportunamente ilustra la abogacía del Estado, ese criterio se refleja en los acuerdos celebrados entre el Estado y la Hacienda Foral, trayendo a colación el acta 1/2014 de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de 16 de enero de 2014, cuyo acuerdo Cuarto se refiere a las "adaptaciones de las relaciones financieras por aplicación de los tipos impositivos **autonómicos** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos**", y el Quinto al "procedimiento de intercambio de información y determinación de saldos relativo a la aplicación de los tipos impositivos **autonómicos** del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos**", lo que determina un posterior ajuste financiero entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales en lo relativo a los tipos **autonómicos** recaudados por las Haciendas Forales que corresponden a las Comunidades de régimen común y viceversa.

10.- Por otra parte, cabe evocar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2010, rca. 300/2009, **ECLIXXX** en cuanto que, con relación a asumir el coste de una de las exenciones de la Ley de **Impuestos** Especiales, resalta la relevancia del punto de conexión y la necesidad de evitar soslayar el mismo o desnaturalizarlo por vía indirecta:

"CUARTO. - La cuestión básica que plantea la recurrente es la de la imposibilidad de conocer la cuantía de biocarburante contenido en la mezcla de producto objeto del **Impuesto** sobre **Hidrocarburos** y, en consecuencia, la imposibilidad de localizar el territorio, común o foral, del que el producto sale para su puesta a consumo. Dado que es esta circunstancia, la salida del biocarburante de los establecimientos en que se encuentre con destino a su consumo, como regla general, es la que determina el devengo del **impuesto** y, reconocido por ambas Administraciones en conflicto que se trata de una circunstancia indeterminable, es obvio que nos encontramos ante una situación en la que el contribuyente no dispone de una regla expresa de actuación.

Ello implica la necesidad de fijar un punto de conexión específico, porque el que existe en la regularización de **Impuestos** Especiales es exclusivamente formal, sin contenido material alguno. La fijación de ese punto de conexión no es atribución de la Junta Arbitral del Concierto Económico sino de la Comisión Mixta.

QUINTO. - No ofrece dudas que conforme a la Ley reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en el artículo 32.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el punto de conexión es el devengo, cuando de **Impuestos** Especiales se trata.

Por su parte, y dada la remisión contenida en el artículo 33.2 a la legislación estatal, las normas que rigen dicho **impuesto**, tanto en los aspectos sustantivos como formales, son las establecidas en cada momento por el Estado.

De otro lado, la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 53/2002 contempla un mecanismo para la aplicación de la exención regulada en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992, exención que es la aquí controvertida. La disposición mencionada establece: "Cuando dichos acuerdos de exención se refieran a biocarburantes que se mezclan con carburantes convencionales, directamente o previa transformación, la aplicación de la exención comprenderá todos aquellos que hayan sido objeto de la certificación prevista en el artículo 105.5.b) del Reglamento de **Impuestos** Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio."

SEXTO. - Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas, la de la inexistencia de punto de conexión que regule la Administración competente para hacer frente al coste recaudatorio que se deriva de la exención prevista en el artículo 51.3 a) de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, es clara la necesidad de su rechazo.

En primer término, hay que dejar sentada la competencia de la Junta Arbitral para resolver el Conflicto, pues es evidente que el fondo de la discusión radica en fijar el punto de conexión que ha de servir de criterio para determinar la Administración competente para hacer frente a la exención. Es claro que el artículo 66.1 a) de la Ley del Concierto atribuye a la Junta Arbitral la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados.

En segundo lugar, y visto el contenido del precepto del artículo 33.2 de la Ley del Concierto es claro que dicho punto de conexión es el del devengo, pues lo que está en cuestión es una exención en materia de **Impuestos** Especiales.

Finalmente, es indudable que no puede tomarse en consideración otro punto de conexión que no sea el mencionado. Se opone a ello diversas consideraciones. La primera, que esos "otros" puntos de conexión no pueden ser creados fuera del Convenio, porque ello desnaturalizaría éste y excedería de las facultades de la Junta que se circunscribe a la "aplicación" de los puntos de conexión y no a su "creación". La segunda, que los puntos de conexión específicos a que alude la Diputación Foral, además de estar previstos de modo

taxativo en la Ley del Concierto, contemplan situaciones al menos relativamente autónomas con el hecho imponible básico, lo que no puede predicarse del conflicto planteado, en el que la exención controvertida está íntimamente ligada al hecho imponible. Por último, no se ve dificultad específica en extender ese punto de conexión a todo lo que delimita el "hecho imponible" y todas las situaciones fácticas que tienen en él su origen, en este caso la exención discutida.

SÉPTIMO. - Es claro que la dificultad propuesta por la recurrente, en el sentido de que es imposible física y técnicamente delimitar la parte que origina la devolución controvertida, parece desvirtuar la argumentación precedente.

Y decimos parece porque la dificultad se centra en el "quantum" no en el "que", lo que demuestra que el criterio adoptado, en lo sustancial, es correcto.

Sin embargo, esta validez cualitativa tiene mucho más valor del que inicialmente pudiera pensarse. Efectivamente, y pese a las dificultades puramente físicas y técnicas, la Comisión de Concierto ha llegado a un acuerdo para la fijación del "quantum" controvertido lo que acredita que la dificultad técnica esgrimida no era insuperable. Además, una vez alcanzado un mecanismo de fijación del "quantum" no se ve razón que impida aplicar dicho criterio a los ejercicios aquí cuestionados y combatidos, pese a que la decisión es de 30 de julio de 2007.

OCTAVO. - La recurrente, en realidad, lo que plantea es la necesidad de un "ajuste" en el Concierto por la vía de un Conflicto. Es evidente que esa cuestión no puede ser resuelta en el marco en que ha sido formulada [...]"

11.- En consecuencia, si bien la Comunidad Autónoma del País Vasco no aprobó tipo **autonómico** del IH durante los ejercicios analizados, esta circunstancia no obsta ni excluye el derecho a la devolución de la obligada tributaria - repercutida- de unas cuotas cuyo ingreso fue realizado en la Administración Foral, a través de las autoliquidaciones del IH, objeto de rectificación. Es cierto que la propia sistemática de ese **Impuesto** especial determina que la cuantificación de la cuota tributaria se haga depender del tipo **autonómico** aprobado por las respectivas Comunidades Autónomas de destino, pero, igualmente lo es -cabe reiterar- que el ingreso indebido se realizó a la Administración Foral, en tanto que la gestión del **Impuesto** comporta que el ingreso se efectúe por los sujetos pasivos a través de las autoliquidaciones presentadas ante la Administración del domicilio fiscal del depósito fiscal desde el que se realiza la salida del carburante y, con ello, el devengo del tributo, en este concreto caso, Bizkaia [Araba].

12.- No sobra considerar, por lo demás, la particular posición en la que queda el obligado tributario, situado en medio de un contexto de disenso entre diversas administraciones públicas territoriales, extremo que, en última instancia, le debe resultar ajeno. El contenido de sus derechos y obligaciones viene regido por la obligación tributaria, y aunque la Comunidad Autónoma de País Vasco no aprobó tipo **autonómico** alguno durante los ejercicios analizados, tal circunstancia no puede servir de excusa para negar al contribuyente la devolución de unas cuotas tributarias, cuyo ingreso a favor de la Administración Foral, a través de las autoliquidaciones del **impuesto** presentadas por TEPSA por las salidas de **hidrocarburos** de sus depósitos sitos en ese territorio, no puede resultar en ningún momento cuestionado. Al margen, claro está, de los ajustes que procedan entre administraciones".

QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, reiterar la doctrina de la citada sentencia 1513/2024, de 25 de septiembre, rec. cas. 3116/2020, en la que declaramos lo siguiente:

"1.- La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del **impuesto** especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.

2.- La competencia para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos respecto de las cuotas soportadas por el tipo impositivo **autonómico** del IH corresponde a la Hacienda Foral cuando tales autoliquidaciones y los respectivos ingresos se hubieran efectuado a través de dicha Administración. Al margen, claro está, de los ajustes que procedan entre administraciones".

SEXTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La sentencia de instancia no se adecua a la doctrina que se acaba de proclamar pues, más allá de no pronunciarse -ni instar al Tribunal de Justicia a hacerlo- sobre si el Derecho de la Unión se oponía al **tramo autonómico** del IH, viene a considerar, contrariamente a la doctrina que se acaba de proclamar, que la AEAT es competente para dar respuesta a la rectificación de la liquidación y consiguiente devolución de ingresos indebidos, por lo que debemos casarla y anularla.

Es procedente ordenar la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, si la repercusión, en lo que se refiere al tipo **autonómico** del IH, se efectuó en la cuantía que manifiesta la CEPSA, cuya cuantificación interesó que se abordara ante la Sala de instancia (pág. 28 de su demanda) habiendo solicitado que la apertura del recurso a prueba versara, entre otros hechos, sobre la "existencia y exactitud de los importes repercutidos (indebidamente) por la Compañía Logística de **Hidrocarburos**, S.A. ["CLH"] en su condición de entidades repercutidoras por el concepto de tipo **autonómico**. Este importe coincidirá con el del principal de la devolución pretendida".

A estos efectos, la Sala de instancia deberá examinar las facturas o documentos análogos emitidos por la entidad la Compañía Logística de **Hidrocarburos**, S.A. ["CLH"] que se encuentran en el expediente administrativo, en las que se consigne, de forma separada, la cuota repercutida y el tipo impositivo aplicado (artículo 18.1 del Reglamento de **Impuestos** Especiales) en particular, la prueba propuesta por CEPSA como documental privada, relativa a la consideración de la documental obrante en el expediente administrativo, que incluye las facturas emitidas a la actora por las entidades suministradoras del **hidrocarburo** en donde se constatan los importes exactos del **Impuesto** Especial sobre **Hidrocarburos** (tipo **autonómico**) repercutido.

Verificado lo anterior, la Administración tributaria deberá reembolsar a CEPSA con las cantidades que, a partir de la oportuna valoración de la prueba, establezca la sentencia, previa comprobación de que los importes solicitados fueron ingresados por los sujetos pasivos mediante las oportunas autoliquidaciones, cuya rectificación se solicita; y de que tales importes no hayan sido ya objeto de devolución previa.

SÉPTIMO.- costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

PRIMERO.- Declarar que la doctrina del presente recurso de casación se recoge en los criterios interpretativos expresados en el fundamento de derecho séptimo de la sentencia 1513/2024, de 25 de septiembre, rec. cas. 3116/2020.

SEGUNDO.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Compañía Española de Petróleos, S.A. contra la sentencia dictada por la sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, el 19 de noviembre de 2020, en el recurso núm. 768/2019, sentencia que se casa y anula, ordenando la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, los aspectos expresados en el Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia.

TERCERO.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos dispuesto en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.