

# Sobre la devolución del tipo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos declarado incompatible con el Derecho de la Unión

Analizamos los efectos prácticos de la sentencia del Tribunal de Justicia que declara incompatible con el Derecho de la Unión el tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos aplicado entre los años 2013 y 2018, en especial los relacionados con la obtención de la devolución del gravamen recaudado indebidamente.

---

**ROCÍO ARIAS PLAZA**  
**ADRIÁN BOIX CORTÉS**  
**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Consejera académica de GA\_P

**E**l 30 de mayo del 2024, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia en el asunto C-743/22, *DISA Suministros y Trading SLU*. En ella se responde a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo, mediante el Auto de 15 de noviembre del 2022 (núm. 1560/2021), respecto a si el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos (IEH) aplicado en España entre los años 2013 y 2018 —regulado en el artículo 50 ter de la Ley de Impuesto Especiales— contraviene el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre del 2003, por la que se reestruc-

tura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96).

El Tribunal de Justicia, siguiendo las conclusiones del abogado general, responde afirmativamente con base en los siguientes argumentos:

- La Directiva 2003/96 tiene por objeto el establecimiento de un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad. Dicho régimen reconoce a los Estados miembros un cierto margen de

apreciación para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los impuestos especiales, a fin de aplicar políticas adaptadas a la realidad nacional. Ahora bien, ese margen de maniobra está condicionado al cumplimiento de las disposiciones de la directiva.

- El artículo 5 de la directiva contiene una enumeración taxativa de los casos en que los Estados miembros podrán aplicar a un mismo producto tipos impositivos diferenciados del impuesto especial, supuestos entre los que no aparece la aplicación de tipos diferenciados en función de las distintas regiones o territorios de un mismo Estado miembro en los que se consume ese producto, incluso cuando se respeten los niveles mínimos de imposición fijados por la propia directiva.
- La interpretación estricta de las facultades que la directiva confiere a los Estados miembros para aplicar tipos impositivos diferenciados se corrobora atendiendo a su estructura general. El artículo 5 forma parte de un conjunto de disposiciones de la directiva que autorizan a los Estados miembros, o a algunos de ellos, en determinadas condiciones, a aplicar tipos impositivos diferenciados, exenciones o reducción del nivel de imposición (arts. 6, 7 y de 15 a 19). No obstante, ninguna de esas disposiciones autoriza expresamente al Reino de España a aplicar, para un mismo producto y uso, tipos del impuesto especial diferenciados según las comunidades autónomas en las que se consuman dichos productos. Permitir un tipo diferenciado por razón del territorio no reglado en la directiva menoscabaría la finalidad de ésta de promover el buen funcionamiento del mercado energético interior, fragmentándolo aún más y afectando a la libre circulación de mercancías.
- Aunque la Directiva 2008/118/CE prevé la posibilidad de imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indi-

rectos, ello está condicionado, junto con otros requisitos, a que la recaudación se destine a determinados fines distintos de los meramente presupuestarios, circunstancia que, sin perjuicio de la comprobación que deba llevar a cabo el órgano jurisdiccional remitente, no se aprecia en este caso, ya que el tipo autonómico estaba destinado a financiar la totalidad de las competencias de las comunidades autónomas.

El Tribunal de Justicia no ha limitado temporalmente los efectos de su sentencia, por lo que el pronunciamiento tiene efecto retroactivo al momento de la aprobación de la norma declarada contraria al Derecho de la Unión. En consecuencia, el Estado español queda obligado a devolver el tributo recaudado en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, aplicando para ello los procedimientos previstos en su normativa interna, que habrán de ser conformes con los principios de equivalencia y efectividad.

Respecto a las situaciones que no han alcanzado firmeza, los tribunales nacionales deberán resolver los recursos interpuestos frente a las desestimaciones en vía administrativa de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos planteadas por los operadores económicos que, al igual que DISA, soportaron la repercusión legal del gravamen autonómico declarado contrario al Derecho de la Unión Europea.

En este escenario, la única excepción oponible a la obligación de devolución de los tributos recaudados en contravención del Derecho de la Unión es que mediante ella se provoque un enriquecimiento injusto de los beneficiarios porque éstos hayan trasladado su carga, total o parcialmente, a los consumidores. Esta excepción constituye una restricción aplicada a un derecho subjetivo basado en el ordenamiento jurídico de la Unión, por lo que debe interpretarse de forma restrictiva y teniendo presente que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Derecho de la Unión se opone a que las autoridades nacionales puedan

motivar su negativa a devolver un tributo indirecto presumiendo la repercusión a terceros de dicho gravamen y, en consecuencia, el enriquecimiento injusto del operador que soportó legalmente la repercusión (sentencias de 2 de octubre del 2003, *Weber's Wine World y otros*, C-147/01; y de 1 de marzo del 2018, *Petrotel-Lukoil y Georgescu*, C-76/17; Auto de 7 de febrero del 2022, *Vapo Atlantic, S. A.*, C-460/21). Por tanto, la repercusión a terceros sólo podría ser invocada como causa para denegar la devolución si dicha repercusión quedase acreditada. No obstante, la Administración podrá solicitar la colaboración del operador económico, lo que obliga a valorar oportunamente si se ha producido la traslación económica de la carga fiscal a los consumidores.

Por otra parte, en los supuestos en que la Administración se hubiese limitado a desestimar la solicitud presentada en su día de rectificación de la autoliquidación del sujeto pasivo que ingresó el gravamen y petición de devolución de los ingresos indebidos, con base en la conformidad del tramo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos con el Derecho de la Unión, sin poner en cuestión en vía administrativa y jurisdiccional el cumplimiento de los requisitos que permiten acceder a la devolución

solicitada, entendemos que cabría objetar la posibilidad de emplear la retroacción de actuaciones con la finalidad de completar el expediente. Como ha declarado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 27 de enero del 2016 (rec. núm. 3735/2014), recaída en unificación de doctrina, aquí «no nos encontramos ante el ejercicio por la Administración del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o del derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, sino ante el ejercicio por el obligado tributario dentro del plazo fijado para ello del derecho a solicitar, y en su caso obtener, la devolución de un ingreso que considera indebido»

### **Obligación de devolver el tipo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos contrario al Derecho de la UE**

(FJ 6.<sup>º</sup>). Si la Administración no cuestionó con anterioridad a la declaración de incompatibilidad del gravamen autonómico con el Derecho de la Unión el cumplimiento de los requisitos determinantes de la devolución del ingreso indebido, no parece que pueda hacerlo después, debiendo proceder a la devolución.

Sin perjuicio de lo anterior, la devolución del tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos plantea otras dos cuestiones conexas y relevantes sobre las que el Tribunal Supremo deberá establecer doctrina:

- La primera es si el consumidor final, a quien se le ha repercutido el impuesto no por disposición u obligación legal, sino vía precio, ostenta legitimación activa para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos. La doctrina jurisprudencial existente con relación al impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos no parece poder trasladarse automáticamente al caso del tramo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos, dadas las diferencias existentes entre uno y otro tributo, en particular, respecto a quién es el sujeto pasivo y cuándo se produce la repercusión en virtud de previsión legal o en otros supuestos [autos del Tribunal Supremo de 11 de diciembre del 2020 (rec. Núm. 1908/2020) y de 13 de octubre del 2021 (rec. núm. 1902/2020)].
- La segunda es precisar si corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los órganos de las respectivas Haciendas Forales resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos respecto de las cuotas por el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos legalmente soportadas en los territorios forales [autos del Tribunal Supremo de 17 de diciembre del

2020 (rec. núm. 3116/2020), de 15 de diciembre del 2021 (rec. núm. 3091/2021) y de 23 de febrero del 2022 (rec. núm. 1600/2021)].

Finalmente, respecto a las autoliquidaciones que no fueron impugnadas (o a las liquidaciones que han

devenido firmes), deberá explorarse, atendiendo a las circunstancias de cada caso y a la doctrina jurisprudencial existente, la viabilidad de los recursos especiales de revisión. Deberá también estudiarse la posibilidad de instar acciones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.