

# Sobre la legitimación y alcance del derecho a la devolución del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos declarado ilegal

El Tribunal Supremo confirma la ilegalidad del tramo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos y se pronuncia sobre la legitimidad para solicitar la devolución de los ingresos indebidos y sobre el alcance y límites de dicha devolución.

**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**n el número 12 de nuestro boletín de *Litigación Tributaria* analizamos la Sentencia de 30 de mayo del 2024, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), asunto C-743/22, *DISA Suministros y Trading S. L. U.*, en la que, respondiendo a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante el Auto de 15 de noviembre del 2022 (núm. 1560/2021), se confirmó por parte del tribunal europeo que 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 Impuestos Especiales, contravenía

el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96).

En aquella publicación anticipábamos que, respecto a las situaciones que no hubiesen alcanzado firmeza, los tribunales nacionales deberían resolver los recursos interpuestos frente a las desestimaciones en vía administrativa de las solicitudes de devolución de ingresos correspondientes al gravamen autonómico declarado contrario al Derecho de la Unión Europea. Y

anticipábamos también que, en relación con dicha devolución, se planteaban algunas cuestiones conexas sobre las que el Tribunal Supremo tendría que sentar doctrina.

Pues bien, en el pasado mes de septiembre, el Tribunal Supremo ha dictado tres sentencias sobre esta cuestión<sup>1</sup> en las que, tomando como punto de partida la declaración de ilegalidad del referido tramo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos en el periodo en el que estuvo en vigor, se reconoce el derecho de los obligados tributarios a quienes se les hubiera repercutido el tributo a obtener la devolución de las cantidades que, por este concepto, hubieran soportado indebidamente.

Sin embargo, el alto tribunal, basándose en los principios y normas de nuestro ordenamiento aplicables al procedimiento de devolución de ingresos indebidos y a su encaje con el ordenamiento comunitario, se pronuncia asimismo sobre las cuestiones conexas que se habían planteado acerca del alcance de dicho derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente soportadas y de la legitimación para promover y obtener dicha devolución, .

Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en las sentencias de 20 y 25 de septiembre se refieren al sujeto legitimado para instar y obtener la devolución de los ingresos indebidos derivados de que la norma que regula el tipo autonómico contravenía el Derecho de la Unión Europea y a los límites que pueden establecerse a dicha devolución. En particular, en el caso objeto de la primera sentencia, de 20 de septiembre del 2024, se plantea la legitimación

del sujeto que por imposición legal soporta las cuotas del impuesto especial sobre hidrocarburos para solicitar la devolución de los ingresos y, en su caso, si le resultaría exigible 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.

La segunda de las sentencias, de 25 de septiembre del 2024, se refiere asimismo a la legitimación para instar la referida devolución, si bien, en este caso, por parte de una entidad que tenía la condición de consumidor final a la que se había repercutido el impuesto no por disposición u obligación legal, sino por decisión unilateral del titular de la estación de servicio, que habría trasladado el impuesto al consumidor final mediante un incremento del precio de venta del combustible (repercusión económica).

En relación con estas cuestiones y realizando un análisis conjunto de ambas sentencias, la interpretación que lleva a cabo el Tribunal Supremo, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la normativa nacional aplicable, puede resumirse como sigue:

- Los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión Europea, 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» (sen-

---

<sup>1</sup> Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de septiembre (rec. núm. 1560/2021), de 25 de septiembre (rec. núm. 1902/2021) y de 30 de septiembre (rec. núm. 3091/2021) del 2024.

tencias de 20 de octubre del 2011, *Danfoss y Sauer-Danfoss*, C-94/10, y de 14 de junio del 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16).

- Corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones y el procedimiento en las que haya de ejercerse este derecho a obtener dicha devolución, si bien la norma nacional de procedimiento aplicable y su interpretación habrá de respetar los principios de equivalencia y de efectividad.

## Legitimación y alcance de la devolución de las cuotas del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos declarado ilegal

- En España, el artículo 14.1 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo) reconoce la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos, en el caso de tributos con obligación legal de repercusión, a quien hubiera soportado legalmente dicha repercusión. Por su parte, el artículo 221 de la Ley General Tributaria (LGT), que regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, no contiene ninguna mención de los sujetos legitimados, haciendo únicamente referencia a los obligados tributarios en relación con los casos en que proceda instar la rectificación de una autoliquidación. El concepto de *obligado tributario*, al que se refiere el artículo 35.1 de la Ley General

Tributaria, incluye a los obligados a soportar la repercusión basándose en una obligación de configuración legal.

- Por tanto, el Tribunal Supremo concluye que, en el caso del impuesto especial sobre hidrocarburos, al configurarse como un impuesto de carácter monofásico, estarían legitimados para solicitar la devolución del impuesto indebido únicamente los sujetos obligados a soportar la repercusión del tributo por disposición legal. Por el contrario, en el caso del consumidor final que hubiera podido soportar el coste del tributo desde un punto de vista económico por haberle sido trasladado al precio de venta del carburante, pero sin estar obligado a soportar dicha repercusión en virtud de una disposición legal, no forma parte de la relación tributaria y, por tanto, no tendría legitimación para instar y obtener la devolución de los ingresos tributarios ilegales.

- Lo anterior no contraviene el principio de efectividad del Derecho de la Unión en tanto que el ordenamiento español permite al consumidor final que hubiera soportado la repercusión económica del tributo reclamar su devolución valiéndose de una acción civil frente a quien le repercutió el tributo en el precio de venta del carburante o, en última instancia, por medio de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.
- Por su parte, la única excepción al derecho del sujeto legitimado (que hubiera soportado legalmente la repercusión) a la devolución de los tributos que contravienen el

Derecho de la Unión puede venir determinada por la repercusión económica (traslación) directa del tributo indebido sobre el comprador —porque se lo trasladó en el precio—, pues podría equivaler a 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 (SSTJUE de 14 de enero de 1997, *Comateb y otros*, C-192/95 a C-218/95, y de 1 de marzo del 2018, *Petrotel-Lukoil y Georgescu*, C-76/17).

- 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 impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea, sino que, en su caso, deberá ser la Administración quien, mediante la práctica de la prueba que corresponda, acredite que dicha traslación sí se produjo para que pueda rechazar la devolución solicitada sobre la base de la existencia de un enriquecimiento injusto.

Finalmente, la tercera de las sentencias, la de 30 de septiembre del 2024, se refiere a la competencia para pronunciarse y resolver las solici-

tudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, confirmando que dicha competencia corresponde a la comunidad autónoma o Hacienda foral en la que se hubieran ingresado las cuotas declaradas ilegales, a través de la correspondiente autoliquidación, sin perjuicio de los ajustes internos que puedan corresponder con el Estado, si la comunidad autónoma o Hacienda foral no fuera la destinataria final de aquellos importes.

De las conclusiones extraídas de las sentencias objeto de análisis, a nuestro juicio cabe hacer una reflexión final sobre la referencia que efectúa el Tribunal Supremo a la vía de la reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea. Frente a las limitaciones que puede imponer el procedimiento de devolución de ingresos indebidos regulado en nuestro ordenamiento, la existencia de este mecanismo específico de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, que «no puede reputarse inefectivo ni especialmente gravoso», permitiría garantizar el respeto de los principios de equivalencia y efectividad del Derecho de la Unión Europea, todo ello flexibilizando, una vez más, el difícil cumplimiento de los requisitos legales para acceder a dicha vía.