

Aspectos clave en la devolución del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos declarado ilegal

El análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero del 2026 (rec. núm. 7520/2022) y de la jurisprudencia previa sobre el derecho a la devolución del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos contrario al Derecho de la Unión permite efectuar algunas consideraciones sobre la ejecución administrativa de las resoluciones que reconocen el derecho a la devolución y la incidencia de esa jurisprudencia sobre el potencial ejercicio de acciones civiles frente a quienes soportaron la repercusión jurídica del tributo ilegal.

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

ROCÍO ARIAS PLAZA

Counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo y Pombo

1. Introducción

Como es conocido, la Sentencia de 30 de mayo del 2024 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-743/22, *DISA Suministros y Trading S. L. U.* —en respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante el Auto de 15 de noviembre del 2022 (núm. 1560/2021)—, confirmó que el tipo

autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos 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 electricidad¹.

¹ Véase nuestro comentario a esta sentencia en este [enlace](#).

En consecuencia, el Estado español quedó obligado a devolver el tributo recaudado en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, aplicando para ello las condiciones y los procedimientos previstos en el ordenamiento jurídico interno, que han de respetar en todo caso los principios de equivalencia y efectividad.

La Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de septiembre del 2024 (rec. núm. 1560/2021) —seguida de otras cinco sentencias del mismo año de 25 de septiembre (recs. núms. 3116/2020 y 1902/2021) y de 30 de septiembre (recs. núms. 3091/2021, 1600/2021, 1908/2020)— reconoció, en relación con las situaciones que no hubieran alcanzado firmeza, 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. De forma particular, el alto tribunal se pronunció acerca del alcance del citado derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente soportadas y la legitimación activa para promover y obtener dicha devolución².

2. La Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero del 2026 (rec. núm. 7520/2022)

Pues bien, en una reciente sentencia de 21 de enero del 2026, el Tribunal Supremo reitera la doctrina jurisprudencial establecida en aquella sentencia de 20 de septiembre del 2024, pero en lo referente al fallo se aparta de ella, por cuanto

no ordena la retroacción de actuaciones. En el mismo sentido puede consultarse la Sentencia de 26 de enero del 2026 (rec. núm. 8401/2022).

En relación con la cuestión de quién tiene derecho a solicitar y obtener de la Administración tributaria la devolución del impuesto indebido, el Tribunal Supremo vuelve a confirmar que, en el caso del impuesto especial sobre hidrocarburos, dado su carácter monofásico (que grava un solo acto de producción), la legitimación recae únicamente sobre los sujetos obligados a soportar la repercusión del tributo por disposición legal. El hecho de que las cuotas del impuesto se hayan incorporado, como un coste más, al precio del producto, no altera esa legitimación.

Reafirma, asimismo, que la única excepción al derecho del sujeto legalmente legitimado a la devolución de los tributos que contravienen el Derecho de la Unión viene determinada por la traslación económica directa del tributo indebido sobre el comprador vía precio, pues ello podría equivaler a un doble pago, que podría calificarse de enriquecimiento sin causa, sin que, además, quedaran remediados los efectos que la ilegalidad del tributo tuviera para el adquirente. Ahora bien, corresponde a la Administración tributaria aportar la prueba o pruebas específicas que acrediten, de un lado, la traslación directa de todo o de parte del importe del tributo al comprador o adquirente de los hidrocarburos y, de otro, que dicha traslación ha neutralizado los efectos económicos del tributo sobre el obligado tributario, no siendo

² Véase el comentario a estas sentencias en este [enlace](#).

admisibles a estos efectos las meras suposiciones, sospechas o conjeturas.

Insiste, en este punto, el alto tribunal, con cita de sus sentencias precedentes, que la mera concurrencia de la traslación, vía precio, del tributo ilegalmente soportado no implica automática y necesariamente el enriquecimiento injusto si «dicha derivación no comporta para el repercutido la neutralización de los efectos negativos del tributo sobre su patrimonio». Así podría suceder que «el hecho de incluir el importe del tributo en los precios le causara también un perjuicio debido a la disminución del volumen de sus ventas (sentencias del TJUE *Comateb y otros*, apartados 29 a 32; sentencia *Michaīdis*, apartados 34 y 35; sentencia *Weber's Wine World y otros*, apartados 98 y 99; y sentencia *Lady & Kid*, apartado 21)».

Por el contrario, el Tribunal Supremo niega de nuevo que el consumidor final que hubiera podido soportar el coste del tributo desde el 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, esté legitimado para solicitar y obtener la devolución de los ingresos tributarios ilegales al no formar parte de la relación jurídico-tributaria y, por tanto, no ostentar legitimación para instar y obtener la devolución de los ingresos tributarios ilegales en el seno de los procedimientos administrativos previstos legalmente. A juicio del alto tribunal, esta conclusión no contraviene los principios de equivalencia ni de efectividad, toda vez que la doctrina del Tribunal de Justicia admite que el Estado miembro deniegue, en principio, la solicitud de devolución del

tributo al comprador o adquirente (aunque haya soportado de forma efectiva la carga económica), siempre que pueda ejercer una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo o contra el retenedor (sentencias de 20 de octubre del 2011, *Danfoss y Sauer Danfoss*, C-94/10, apdo. 27, y de 28 de septiembre del 2023, *Kl Po*, C-508/22).

No obstante, como ya se ha adelantado, la relevancia de la Sentencia de 21 de enero del 2026 estriba en que, alejándose de las sentencias precedentes, el Tribunal Supremo declara que, en el caso planteado, no cabe la retroacción de las actuaciones a la Sala *a quo* para que ésta compruebe los presupuestos de hecho del derecho a la devolución. El Tribunal Supremo razona que, en el caso planteado —a diferencia del que fue objeto de la sentencia de 20 de septiembre del 2024—, el supuesto traslado en todo o en parte del importe del tributo por la entidad recurrente a sus clientes (adquirentes de los productos gravados) por medio de la repercusión económica no fue objeto de debate en el recurso de casación; tampoco fue un punto discutido en la instancia ni, sobre todo, objeto de prueba, cuya carga incumbe a la Administración. Por tanto, casa la sentencia de instancia, estima el recurso contencioso-administrativo y reconoce el derecho de la sociedad recurrente a la devolución de las cantidades ingresadas, vía repercusión, con infracción del Derecho de la Unión Europea, incrementadas con los correspondientes intereses.

3. Reflexiones finales

Como ya expusimos en otro momento, en los supuestos en que la Administración

tributaria se hubiese limitado en su día a desestimar la solicitud de rectificación de la autoliquidación del sujeto pasivo que ingresó el gravamen y la 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 cuestionar en vía administrativa y jurisdiccional el cumplimiento de los requisitos que permiten acceder a la devolución solicitada —en especial, la existencia de traslación económica total o parcial del importe del tributo sobre terceros y de neutralización efectiva de los efectos económicos del tributo para el repercutido legalmente—, cabía objetar el empleo de la retroacción de actuaciones con la finalidad de completar el expediente. Y ello porque, 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 mediante el ejercicio de su carga probatoria, no parece que pueda hacerlo después, debiendo proceder a la devolución.

En este punto, cabe recordar que, con anterioridad a la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero del 2026 objeto de este comentario, el Tribunal Económico-Administrativo Central modificó su criterio mediante dos resoluciones de 27 de marzo del 2025 (RG 4491/2021 y RG 06193/2022) para acoger la doctrina jurisprudencial sobre la incompatibilidad del tramo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos con el Derecho de la Unión. En esas resoluciones, además de acoger la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo anteriormente citada,

el Tribunal Central también constató la ausencia de prueba alguna en el expediente administrativo que acreditase la traslación económica total o parcial del tributo, vía precio, por parte del operador que sufrió la repercusión legal a sus clientes. A partir de ello, el Tribunal Central concluye que «[e]l pleno restablecimiento de la situación generada como consecuencia de la vulneración del Derecho de la Unión exige revertir los efectos a los que haya dado lugar, en este caso la devolución de un ingreso indebido, que este tribunal no está en condiciones de valorar, pero sí la Administración en ejecución de la presente resolución», mediante la práctica de «aquellas operaciones y correcciones que este tribunal no está en condiciones de determinar, a fin de asegurar la efectividad de la estimación de la pretensión de la reclamante» que en estas resoluciones se acuerda. Tales operaciones y correcciones, pese a la falta de claridad del Tribunal Central, deberían limitarse a corroborar la coincidencia entre las cantidades efectivamente soportadas por el reclamante y el importe de la devolución solicitada, así como el cálculo de los intereses de demora correspondientes.

En definitiva, ante la ausencia en el expediente de prueba específica acreditativa de una eventual traslación económica total o parcial al consumidor final del importe del tributo vía precio por parte del obligado tributario que soportó la repercusión legal y de que dicha traslación ha neutralizado los efectos económicos del tributo respecto del obligado tributario, la ejecución por parte de la Administración competente de la resolución administrativa o judicial debe ceñirse a reconocer a

favor del sujeto que ha soportado la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión la devolución de los ingresos indebidamente efectuados.

Quedan, sin embargo, pendientes de mayor desarrollo y aclaración jurisprudencial algunas cuestiones de especial trascendencia relacionadas con la falta de legitimación activa de quienes soportan el tributo por traslación económica vía precio para solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos. El potencial ejercicio de una acción civil de enriquecimiento sin causa frente a los operadores que soportaron su repercusión legal exigiría, como premisa ineludible, que dicho operador hubiera obtenido de forma efectiva la devolución del tributo ilegal. Pero, incluso en tal supuesto, a nuestro juicio, de la doctrina jurisprudencial comentada se infiere con claridad que no cabe realizar

automatismo alguno entre la cuantía de la devolución del ingreso indebido efectuada al operador y la compensación que eventualmente pudiera reclamar el adquirente que se considere perjudicado por un eventual traslado, total o parcial, vía precio del coste económico del tributo, máxime si en el propio procedimiento ante la Administración no ha podido acreditarse que dicha traslación económica se hubiera producido. Y ello porque dicha traslación puede no haber comportado la neutralización de los efectos negativos del tributo para el operador que soportó la repercusión legal, como reconoce el propio Tribunal Supremo al citar, a título de ejemplo, el potencial perjuicio derivado de la disminución del volumen de ventas. En este sentido, reviste especial importancia la prueba pericial económica que pueda llegar a practicarse, más allá del mero importe nominal del tributo.