

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1470/2024 de 20 Sep. 2024, Rec. 1560/2021**Ponente: Berberoff Ayuda, Dmitry Teodoro****Ponente: Berberoff Ayuda, Dmitry Teodoro.****LA LEY 257182/2024****Establece doctrina****Doctrina esencial****Devolución de ingresos indebidos. Tramo autonómico.**

- 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.

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS. Devolución de ingresos indebidos. Tramo autonómico. La traslación directa del importe del tributo, vía precio, efectuada por el obligado tributario que soportó la repercusión, sobre compradores o adquirente del producto, constituye la única excepción al derecho a obtener la devolución, respecto del importe trasladado, siempre que se hubieran neutralizado los efectos económicos del tributo respecto al obligado tributario. 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 tramo tributario declarado contrario al Derecho de la Unión Europea; la Administración no puede rechazar la devolución solicitada argumentando que dicho obligado tributario no ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes. Rechazar por parte de la Administración la devolución solicitada argumentando que dicho obligado tributario no ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes, no resulta posible.

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto por la obligada tributaria contra sentencia de la Audiencia Nacional sobre devolución de ingresos indebidos, que casa y anula para desestimar en su lugar, el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC sobre devolución de ingresos indebidos ordenando la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia.

A Favor: OBLIGADO TRIBUTARIO.
En Contra: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.

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. Dimitry 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. Dimitry 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. A1...082, A1...083, A1...084, A1...081, A1...085 y A1...242, 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 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](#) 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 haberseles repercutido, pero solo en los casos de repercusión legalmente impuesta.

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.

Dimitry 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 consume 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.

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.

(ii) 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).

(iii) 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. Dimitry 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, TEPESA 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 excepcionares 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 inadmisibles. 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].

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).

36 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.

37 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.

38 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-ÆWIT, C-418/14, [EU:C:2016:400](#), apartado 29).

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).

39 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».

40 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.

41 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.

42 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.

43 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.

44 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.

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.

45 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.

46 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.

47 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.

48 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](#).

49 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.

50 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.

51 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).

52 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.

53 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.

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.

54 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.

55 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.

56 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).

57 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).

58 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).

59 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).

60 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).

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.

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, Michaïlidis, 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.