

**Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª,
Sentencia 1052/2024 de 25 Sep. 2024, Rec. 1902/2021****Ponente: [Toledano Cantero, Rafael](#)****Ponente: Toledano Cantero, Rafael.****LA LEY 258445/2024****Establece doctrina****Doctrina esencial****Devolución de ingresos indebidos. Tramo autonómico.**

El consumidor final no está legitimado, en virtud de lo dispuesto en el [artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005](#), RRVA, para solicitar la devolución como ingreso tributario indebido de las cantidades que hubiere soportado en adquisiciones de productos gravados con el tipo autonómico establecido en el artículo 50 ter.1. de la [Ley de Impuestos Especiales](#), en la redacción introducida por la [disposición final 20.4 de la Ley 2/2012, de 29 de junio](#), ni para ser parte en el instado por otro obligado tributario, puesto que dichas cantidades las habría soportado, no por disposición legal o repercusión legal, sino mediante traslación en el precio del producto, de todo o parte de la cuota tributaria del referido Impuesto sobre Hidrocarburos.

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS. Devolución de ingresos indebidos. Tramo autonómico. El consumidor final no está legitimado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 del RRVA, para solicitar la devolución como ingreso tributario indebido de las cantidades que hubiere soportado en adquisiciones de productos gravados con el tipo autonómico establecido en el artículo 50 ter.1. de la Ley de Impuestos Especiales, en la redacción introducida por la disposición final 20.4 de la Ley 2/2012, ni para ser parte en el instado por otro obligado tributario, puesto que dichas cantidades las habría soportado, no por disposición legal o repercusión legal, sino mediante traslación en el precio del producto, de todo o parte de la cuota tributaria del referido Impuesto sobre Hidrocarburos. La reclamación del consumidor final queda limitada a la acción civil de devolución de los ingresos indebidos precisamente cuando tal carácter de indebido es la consecuencia de que el impuesto es contrario al Derecho de la Unión.

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación contra sentencia TSJ Andalucía, sede de Málaga, desestimatoria del recurso formulado frente a la resolución TEAR Andalucía, con sede en Málaga, que desestima la reclamación económico-administrativa instada contra la resolución de la Oficina Gestora de la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de la Delegación de Málaga de AEAT que inadmitió solicitud de ingresos indebidos por falta de legitimación al no figurar como obligada tributaria en la condición de obligado formal a soportar la repercusión del IEE, por cuyo tramo autonómico solicitaba la recurrente la devolución de las cantidades efectivamente soportadas.

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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1502/2024**

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

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 25 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1902/2021, promovido por la Compañía Logística Acotral, S.A.U., representada por el procurador de los Tribunales don Sebastián García-Alarcón Jiménez, bajo la dirección letrada de doña María Ángeles Hernández Fernández, contra la sentencia núm. 1789, dictada el 30 de octubre de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso núm. 201/2019.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, cuya postulación y defensa ostenta la Abogacía del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Compañía Logística Acotral, S.A.U. contra la sentencia núm. 1789 dictada el 30 de octubre de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, desestimatoria del recurso núm. 201/2019 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, con sede en Málaga, de fecha 29 de noviembre 2018, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. 29/1248/2018 instada contra la resolución de la Oficina Gestora de la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de la Delegación de Málaga de AEAT que inadmite la solicitud de ingresos indebidos cursada por la mercantil, a la que niega legitimación al no figurar como obligada tributaria en la condición de obligado formal a soportar la repercusión del impuesto especial sobre hidrocarburos, por cuyo tramo autonómico solicita la recurrente la devolución de las cantidades efectivamente soportadas.

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

«SEGUNDO.- Esta Sala y Sección ya se ha pronunciado en supuesto idéntico al que nos ocupa (recurso 295/2019) en términos que pasamos a reproducir: *"..... El presupuesto para entrar a conocer de la pretensión sustantiva del recurrente, que descansa en la consideración de que la normativa nacional reguladora del tramo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos contraviene la normativa de la Unión Europea, es necesario salvar la alegada falta de legitimación activa ad causam que le imputa la administración demandada.*

En este punto es de señalar que el recurrente es tercera persona ajena a la relación jurídicotributaria, no ha efectuado ingreso alguno ante la Administración tributaria, ni tampoco consta que sea repercutido formal del impuesto.

Según la regulación de la figura impositiva el devengo del impuesto se produce con la salida de los productos incluidos dentro del ámbito objetivo del impuesto de la fábrica o depósito fiscal, y el sujeto pasivo del impuesto y obligado al ingreso será el depositario autorizado en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal ([art. 8.2.a de la Ley 38/1992, de impuestos especiales](#)), quien vendrá obligado a repercutirlo al adquirente, a la sazón mayorista del sector, tal y como impone el [art. 14.1 de la Ley 38/1992](#).

Como se deduce del anterior esquema, el consumidor final del carburante queda excluido de la relación jurídico fiscal, y por lo tanto no tendrá la consideración tributaria de repercutido en los términos del art. 35 en relación con el [art. 38 de la Ley General Tributaria](#), y por lo que aquí interesa, carecerá de legitimación para activar el mecanismo de la devolución de ingresos indebidos del art. 221 de LGT, al no revestir los rasgos jurídicos propios del obligado a soportar la repercusión, en las condiciones del [art.14.2.c\) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo](#), por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la [Ley 58/2003, General Tributaria](#), en materia de revisión en vía administrativa [...]».

La representación de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito fechado el 15 de febrero de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) los [artículos 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas](#) [«LPAC»] y 24 de la [Constitución española](#) [«CE»]; (ii) los [artículos 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 y 7 de la [Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008](#), relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la [Directiva 92/12/CEE](#). Igualmente considera vulnerada la doctrina del TJUE establecida en la sentencia de 20 de octubre de 2011 (asunto Danfoss y Sauer Danfoss [C-94/10]).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de marzo de 2021.

TERCERO.- Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 13 de octubre de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

Determinar si un consumidor final, a quien se le ha repercutido el impuesto no por disposición u obligación legal sino por decisión unilateral de la persona o entidad titular de la estación de servicio, está legitimado, en virtud de lo dispuesto en el [artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, RRVA](#), para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos en el caso de que las cuotas ingresadas fueran devengadas por el Impuesto sobre Hidrocarburos.

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»; 7 y 14.1.1 de la [Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales](#), «LIIEE» y 35, 38 y 221 de la [Ley 58/2003, General Tributaria](#), «LGT», así como la doctrina del TJUE establecida en la sentencia de 20 de octubre de 2011 (asunto Danfoss y Sauer Danfoss [C-94/10]).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, [ex artículo 90.4 de la LJCA](#)».

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el [art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa](#)

[«[LJCA](#)»], la representación de ACOTRAL, mediante escrito registrado el 1 de diciembre de 2021, interpuso el recurso de casación en el que aduce «[...] que nuestro ordenamiento interno no se encuentra adaptado a la Jurisprudencia del TJUE en la medida que no existen mecanismos para que el sujeto que ha soportado la carga económica de un impuesto especial contrario al DUE pueda instar su nulidad y solicitar y obtener la devolución de los importes indebidamente pagados con respeto a los principios de eficacia, efecto útil y equivalencia comunitaria». Y a pesar de lo que se determina en la STSJA, la parte recurrente sostiene que «[...] esta vía de resarcimiento de la lesión causada por la nulidad del tramo autonómico del IH, vulneraría el mandato del TJUE de que el ordenamiento jurídico español tenga a disposición de los administrados un procedimiento claro que permita cumplir con los principios de efectividad y equivalencia comunitarios en la devolución de un impuesto que sea declarado nulo por ser contrario al DUE» (págs. 10 y 15 del escrito de interposición).

Por otro lado, la representación de la recurrente afirma que «[...] ACOTRAL ostenta un interés directo y legítimo en el procedimiento de solicitud de DDI del IH que directamente promovió y también tiene un evidente interés que puede resultar afectado en los procedimientos que, respecto de la devolución del TH hayan podido iniciar los sujetos pasivos o sujetos que soportaron la repercusión jurídica», y el rechazo de la solicitud de legitimación directa por parte de la STSJA «[...] vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva protegido por el [artículo 24 de la CE](#), sin que se subsane esta vinculación con la remisión a la acción de la RPE o acción civil frente al vendedor por cuanto, según ha quedado expuesto, las dificultades que presentan ambas vías supone, de facto, impedir el ejercicio de cualquier acción eficaz» (págs. 18-19).

Por último, argumenta que «[...] la contravención del DUE del tramo autonómico del IH cuya devolución solicita ACOTRAL es clara, siendo la propia derogación del tramo autonómico del IH, con efectos 1 de enero de 2019, mediante la [Ley 6/2018](#), para adecuar su normativa al DUE para su integración en la tarifa especial del IEH una clara muestra de la asunción por el Estado español de los vicios de nulidad del IH, como así reconoció expresamente la Decisión del Defensor del Pueblo Europeo en documentación que obra en el expediente (DAN NUEVE)», por lo que la sentencia que resuelva el recurso debe incluir «[...] un pronunciamiento mediante el que se declare la nulidad del IH en aplicación directa del DUE por ser clara y manifiesta la vulneración de los [art. 5 de la Directiva 2003/96/CE](#) y [7 Directiva 2008/118/CE](#)», previo planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, si este Tribunal lo considera necesario (págs. 23-24).

Finalmente solicita a esta Sala que «[...] tenga por interpuesto Recurso de Casación numero 1902/2020, contra la STSJA de 30 de octubre de 2020, por la que se desestima el recurso 201/2019, y, previos los trámites legales que procedan, lo estime, case la STSJA y dicte una nueva estimando las pretensiones de esta parte y realizando los pronunciamientos indicados en los fundamentos de este escrito, fijando en particular la siguiente doctrina, tras el planteamiento de las cuestiones prejudiciales al TJUE, en aplicación de lo dispuesto en el [artículo 267 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea](#) si así lo considerase necesario, a efectos de que éste determine sobre las cuestiones controvertidas que plantee el expediente:

- El consumidor final que ha soportado la repercusión económica de un impuesto especial que grava el consumo de los hidrocarburos mediante su incorporación en el precio de venta de dichos productos, SÍ se encuentra legitimado para solicitar directamente de la Administración Tributaria su devolución si considera que dicho impuesto es contrario al DUE y, en caso de confirmarse dicha contravención, para obtener la devolución de las cuotas soportadas, en aplicación de una interpretación de la normativa española [artículos 120.3 LGT y 14 RRVA] acorde a la consolidada Jurisprudencia del TJUE sobre el derecho de devolución y los principios de efectividad, efecto útil y equivalencia comunitarios y dada su condición de titular de intereses legítimos en el proceso.
- El establecimiento de tipos autonómicos en el IEH es contrario al [artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE](#) y la regla especial de devengo para supuestos de reexpediciones es contraria a la

[Directiva 2008/118/CE](#), teniendo la obligación del Estado Español de proceder a la devolución de las cantidades ingresadas de forma indebida en concepto de tramo autonómico del IH, estableciendo el procedimiento y mecanismos necesarios para garantizar la devolución de los ingresos realizados evitando situaciones de enriquecimientos injustos y neutralizando la carga económica que el tributo ha ocasionado al operador económico que ha soportado efectivamente el impuesto que en este caso se identifica con el consumidor final de los hidrocarburos».

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado, en la representación que ostenta, presenta, el día 21 de enero de 2022, escrito de oposición en el que, respecto a la cuestión de la legitimación, arguye que «[...] resulta ya de los arts. 35.1 y.2.g) y 38.2 LGT, a cuyo tenor son obligados tributarios los que soportan la repercusión del tributo "según la ley". [...] Por eso el art. 14, apartados 1.c) y 2.c) RRVA, reconocen el derecho a instar la devolución de ingresos indebidos a los que soportan el tributo, pero no en cualquier caso, sino solo en virtud de una repercusión legalmente impuesta». Y añade que «[...] en el presente supuesto, la Recurrente trata de argumentar que ella es el último eslabón de la cadena de consumo del combustible pero evita abordar la más que posible repercusión del coste soportado por dicho combustible en el precio de los servicios de transporte que presta, con lo que ella misma habría repercutido el impuesto cuya devolución pretende a sus clientes y podría enriquecerse injustamente en caso de que le fuera devuelto». En conclusión -se afirma- «[...] porque en definitiva es imposible dilucidar en impuestos susceptibles de repercusión, cuando el repercutido legal no es el consumidor final, quien los soporta económicamente a lo largo de la cadena de distribución, el legislador opta por reconocer legitimación para instar su devolución en casos de ingresos indebidos, solo al sujeto pasivo y al repercutido legal, sin perjuicio de las acciones que pueden ejercitar los perjudicados para lograr compensación en estos supuestos [...]». Y dado «[...] que no existe en este caso, controversia entre las partes sobre el fundamento, puramente económico, no legal, de la repercusión a ACOTRAL del tramo autonómico del IEH, ni sobre la sustancial diferencia en este sentido entre el IEH y el IVMDH, en el que el repercutido legal sí era el consumidor final [...] no [es] trasladable a este caso la jurisprudencia de ese Alto Tribunal en relación con la devolución de este impuesto tras ser declarado contrario al Derecho de la UE» (págs. 7-8 del escrito de oposición).

Seguidamente la Abogacía del Estado sostiene que «[...] el Derecho de la UE no impone la devolución de los tributos declarados contrarios al mismo, a favor de los que los soportan económicamente. La [STJUE, de 20-10-2011, en el asunto Danfoss, C-94/10](#), que invoca ACOTRAL, dice que el Derecho de la Unión Europea no se opone a una normativa nacional que habilite a reclamar la devolución de ingresos indebidos directamente al Estado por quien haya sufrido su repercusión pero tampoco exige, obviamente, que así sea», afirmando que «[...] existen en nuestro ordenamiento mecanismos que permiten a los que hayan soportado económicamente un tributo declarado contrario al Derecho de la UE, obtener la compensación debida, sin que sea necesario reconocerles legitimación para instar el procedimiento tributario de devolución de ingresos indebidos, que presupone una relación jurídico tributaria que les es ajena» (págs. 8-9 y 13).

Respecto a la cuestión con interés casacional, la parte propone la siguiente respuesta:

«- El consumidor, a quien se le ha repercutido un impuesto, no por disposición u obligación legal sino en virtud de un pacto entre particulares, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 RRVA, NO está legitimado para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos, NI en el caso de que las cuotas ingresadas fueran devengadas por el Impuesto sobre Hidrocarburos, ni en ningún otro supuesto en que la repercusión del tributo a dicho consumidor NO se contemple en la ley» (pág. 16), y suplica a la sala «[...] dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho».

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el [art. 92.6 de la LJCA](#), al

considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 8 de febrero de 2022 con designación como magistrado ponente del Excmo. Sr. don Rafael Fernández Valverde, si bien, 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 escritos de 2 de marzo de 2022 y la Abogacía del Estado en escrito de 2 de marzo de 2022. Por providencia de 7 de marzo de 2022 se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

Mediante providencia de 29 de mayo de 2023, a la vista de las alegaciones de las partes se acordó la suspensión del trámite del presente recurso hasta que el TJUE resolviera la cuestión prejudicial C-743/22, formulada por esta Sala sobre cuestiones análogas en el recurso de casación 1560/2021.

Una vez dictada sentencia de fecha [30 de mayo de 2024 por el TJUE](#) resolviendo la cuestión prejudicial C-743/22, por providencia de 12 de junio de 2023 se dio traslado a las partes para alegaciones, que fueron formalizadas por la Abogacía del Estado en escrito 27 de junio de 2024 y por la recurrente en escrito de 3 de julio de 2024, y se señaló para votación y fallo del recurso el día 9 de julio de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso y cuestión casacional. Se impugna en el presente recurso de casación la [sentencia núm. 1789/2020, de 30 de octubre](#), dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, desestimatoria del recurso núm. 201/2019 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, con sede en Málaga, de fecha 29 de noviembre 2018, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. 29/1248/2018 instada frente a la resolución de la Oficina Gestora de la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de la Delegación de Málaga de AEAT que inadmite la solicitud de ingresos indebidos cursada por la mercantil, a la que niega legitimación al no figurar como obligada tributaria en la condición de obligado formal a soportar la repercusión del impuesto especial sobre hidrocarburos, por cuyo tramo autonómico solicita la recurrente la devolución de las cantidades efectivamente soportadas durante el período 1/2014.

La cuestión de interés casacional delimitada en el auto de 13 de octubre de 2021, de la Sección de Admisión de esta Sala, es la siguiente:

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

Determinar si un consumidor final, a quien se le ha repercutido el impuesto no por disposición u obligación legal sino por decisión unilateral de la persona o entidad titular de la estación de servicio, está legitimado, en virtud de lo dispuesto en el [artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, RRVA](#), para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos en el caso de que las cuotas ingresadas fueran devengadas por el Impuesto sobre Hidrocarburos.

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»; 7 y 14.1.1 de la [Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales](#), «LIIEE» y 35, 38 y 221 de la [Ley 58/2003, General Tributaria](#), «LGT», así como la doctrina del TJUE establecida en la sentencia de 20 de octubre de 2011 (asunto Danfoss y Sauer Danfoss [C-94/10]).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate

finalmente trabado en el recurso, [ex artículo 90.4 de la LJCA](#)».

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio. Los hechos relevantes para el examen del presente recurso de casación son como sigue:

1º.- La parte recurrente, Compañía Logística Acotral, S.A.U. es una entidad mercantil que tiene como actividad económica el transporte de mercancías por carretera, siendo consumidora final de los hidrocarburos que adquiere para el desempeño de su actividad.

2º.- Durante el mes de enero de 2014, la citada sociedad satisfizo a las entidades REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLIFEROS, S.A., COMPAÑÍA ESPAÑOLA DE PETROLEOS, S.A.U. y DISA PENINSULA, S.L.U., facturas correspondientes a suministros de hidrocarburos en depósitos propios mediante el empleo de tarjetas emitidas por las entidades SOLRED, S.A. y FUEL IBERIA, S.L.U., en las que los proveedores le repercutieron vía precio un importe de 63.992,16 euros en concepto de tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos [«IH»].

3º.- Considerando que las cuotas giradas eran nulas por vulnerar el Derecho de la Unión, la mercantil ACOTRAL, en febrero de 2018, solicitó el reconocimiento de su condición de interesada en los procedimientos de devolución de ingresos indebidos iniciados por el sujeto pasivo jurídicamente repercutido del IH o, en su caso, el reconocimiento de su condición de legitimada para la solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

4º.- Esta pretensión fue rechazada por la AEAT al considerar que la recurrente no se encontraba legitimada para solicitar la devolución de cuotas en concepto de IH, al no ser el sujeto que había soportado la repercusión jurídica y formal del IH.

5º.- El TEAR de Andalucía confirmó este criterio por acuerdo de 29 de noviembre de 2018, que fue recurrido con el número 201/2019 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, desestimándolo por sentencia 30 de octubre de 2020, que es el objeto del presente recurso.

La *ratio decidendi* de la sentencia, en síntesis, sostiene que para un tercero por completo ajeno a la relación jurídico tributaria, resulta vetada la vía del procedimiento tributario de devolución de ingresos indebidos ejercitada, y que si es objetivamente perjudicado por la aplicación de una norma fiscal contraria al derecho de la Unión Europea, y la reposición económica no es posible agotando la acción civil pertinente frente al vendedor, y así se justifica, podría activar el expediente de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del derecho de la Unión Europea, acreditando el vínculo causal entre la aplicación de la norma fiscal y el detrimento económico padecido.

TERCERO.- La contravención del Derecho de la Unión Europea por la fijación de tipos diferenciados por razón del territorio de Comunidades Autónomas. Remisión a la [STS 1470/2024, de 20 de septiembre \(recurso de casación 1560/2021\)](#). El planteamiento del presente litigio, así como de la cuestión de interés casacional delimitada, tiene como antecedente el análisis de la eventual contravención del Derecho de la Unión Europea en que habría incurrido la previsión del artículo 50.ter de la [Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales](#), en vigor de 2013 a 2018, de tipos diferenciados por razón del territorio (en diferentes Comunidades Autónomas). En particular, si tal establecimiento resulta 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 efecto, el análisis de la pretensión de legitimación de la entidad recurrente, consumidor final del producto gravado, para solicitar la devolución de un eventual ingreso indebido por las cuotas satisfechas por el IH, requiere establecer previamente si el tipo autonómico sobre el IH soportado por los distribuidores de los combustibles consumidos en esos suministros, y ulteriormente repercutido

económicamente al consumidor final, pudiera ser contrario a la normativa de la Unión Europea. De hecho las pretensiones de la parte recurrente incluyen la declaración de que el establecimiento de tipos autonómicos en el IEH en los términos ya expuestos, es contrario al [artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE](#) y la regla especial de devengo para supuestos de reexpediciones es contraria a la [Directiva 2008/118/CE](#), así como la obligación del Reino de España de proceder a la devolución de las cantidades ingresadas de forma indebida en concepto de tramo autonómico del IH. Es sobre este presupuesto, que pretende el reconocimiento de legitimación, en tanto consumidor final que ha soportado la repercusión económica, al objeto de instar la declaración de ingreso indebido de las cantidades soportadas correspondientes a las cuotas devengadas por el referido tramo autonómico del IH, y obtener la devolución de las mismas como tal ingreso tributario indebido o, subsidiariamente, de poder ser parte en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos que pudiera instar el obligado a soportar la repercusión legal del tributo.

Pues bien, esta cuestión ha sido resuelta por nuestra reciente [STS 1470/2024, de 20 de septiembre](#), dictada en el recurso de casación 1560/2021, a la que hemos de remitirnos en este punto, para posteriormente abordar la cuestión de la legitimación de la recurrente, en su posición de consumidor final. En la STS de 20 de septiembre de 2024, cit., (FD tercero) hemos dicho:

«[...] 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 consume el producto fuera de los casos previstos a tal efecto."

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

por las disposiciones pertinentes de la [Directiva 2003/96](#).

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

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

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

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

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

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

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

59 No obstante, con arreglo a esta disposición, los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos, siempre que se cumplan dos

requisitos. Por una parte, tales gravámenes deben imponerse con fines específicos y, por otra, deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

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

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

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

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

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

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

autonómico estaba destinado a financiar la totalidad de las competencias de las comunidades autónomas.

[...]

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

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

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

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

Y en la referida STS de 20 de septiembre de 2024 hemos declarado los siguientes criterios interpretativos, en lo que ahora interesa (FD sexto de la referida sentencia) «[...] **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. [...]».

CUARTO.- Sobre la legitimación del consumidor final para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en los casos de tributos contrarios al Derecho de la Unión. A) Sobre los límites en la extensión de la relación jurídico tributaria.

El artículo 14.1 del Reglamento General de desarrollo de la [Ley General Tributaria](#) en materia de revisión en vía administrativa 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.

El artículo 221 LGT, que regula los supuestos en que debe iniciarse el procedimiento tributario para la devolución de ingresos indebidos, no identifica a los legitimados para instarlo, remitiéndose para su regulación al ulterior desarrollo reglamentario. Solo en su apartado 4, se refiere dicho precepto a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones como cauce para obtener la devolución y precisa 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, en el art. 35.2.g), la LGT incluye a los "obligados a soportar la repercusión" a los que se refiere el artículo 38.2 LGT cuando dice que: «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». Por tanto, la obligación de soportar la repercusión que pesa sobre los que, por ello, se definen como obligados tributarios, es una obligación de configuración legal, no convencional. Todo ello encaja en el concepto mismo de relación jurídicotributaria que es, "per sé", un concepto legal, al tratarse de una relación que, por definición, se entabla entre la Administración tributaria y los obligados tributarios, definidos como tales por imponerles la ley obligaciones materiales o formales (artículo 17 LGT). De aquí, que el artículo 17.5 LGT disponga que:

«Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas».

En este sentido conviene recordar lo afirmado en nuestra [STS de 13 de febrero de 2018 \(RCA 284/2017\)](#), en relación al citado [artículo 14 del Real Decreto 520/2005](#) en la que se dijo, a propósito de la situación del repercutido económico:

«Varias razones impiden acoger la tesis propuesta en la demanda y asumida por la sentencia recurrida:

1. No es cierto, como parece sostenerse, que el reconocimiento del repercutido como único sujeto que puede solicitar y obtener la devolución deje completamente vacío de contenido el precepto recogido en el [artículo 14 del Real Decreto 520/2005](#) : el sujeto pasivo repercutidor podrá, incluso después de trasladar el gravamen al consumidor, pedir la devolución en diversos supuestos, como en

el caso en que lo ingresado en el Tesoro Público exceda de la cuota repercutida o en el supuesto en que el repercutido no le haya abonado la cuota correspondiente al tributo al dejar de pagarle el servicio.

2. En dos sentencias de esta misma Sala y Sección (de 23 de junio y 25 de septiembre de 2014, recursos de casación, respectivamente, núms. 2283/2012 y 3394/2013, relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido pero analizando la dinámica de repercusión de dicho tributo, similar a la del que ahora nos ocupa) hemos dado carta de naturaleza a la tesis sostenida por el abogado del Estado al afirmar que en el tantas veces citado artículo 14 se hace referencia, como personas o entidades que tienen derecho a obtener la devolución, a los que hayan soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, siendo así que en el apartado 4 del precepto se dispone que "cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión", expresión de la que solo cabe deducir, según aquellas sentencias, "que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, es decir, se devuelve a quien pagó, con independencia de quién solicitó la declaración de procedencia de la devolución de ingresos indebidos, que pudo ser el repercutido o quien repercute".

3. En otras tres sentencias de fecha [17 de octubre de 2016 \(recursos de casación núms. 3984/2015, 3989/2015 y 3983/2015](#), relativos específicamente al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) hemos señalado, con abundante cita de pronunciamientos anteriores, que la recta interpretación del artículo 14 del Reglamento de Revisión es la que propugna que "la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión".

4. La interpretación que propugnamos no se opone a lo dispuesto en los [artículos 19, 32, 35, 36 y 221 de la Ley General Tributaria](#), citados por el representante procesal del demandante en la instancia: por más que el "gasolinero-vendedor" (por utilizar la gráfica expresión de la parte recurrida) sea el obligado principal, el que realiza el hecho imponible y el único que efectúa el pago del tributo a la Hacienda Pública y, como tal, sea reconocido en aquellos preceptos como posible titular del derecho a la devolución, no podemos olvidar que tal derecho se reconoce a los "obligados tributarios" y lo son también - ex artículo 35.2.g) de aquella Ley- "los obligados a soportar la repercusión" que son los únicos que -a tenor de la tesis expuesta- tienen efectivamente el derecho a obtener la devolución en supuestos como el que ahora nos ocupa pues ellos -y solo ellos- son los que han soportado efectivamente la carga fiscal derivada del tributo».

B) El consumidor final carece de legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos o intervenir como interesado en el que se hubiere iniciado a instancia del repercutido legal.

En el caso que nos ocupa, la recurrente carece de legitimación en base al [artículo 14 de la ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales](#) [«LIIEE»], para solicitar la devolución, pues no es sujeto pasivo del impuesto y, en consecuencia, no acredita la existencia de una repercusión legal a su cargo. Esto es, las facturas aportadas no contienen la repercusión jurídica y legal, expresa y formal del impuesto sobre hidrocarburos prevista en los términos del [artículo 14 LIIEE](#), en la medida en que los expedidores de tales facturas no tenían la condición de sujetos pasivos del impuesto obligados a efectuar la repercusión con ocasión de la salida del depósito fiscal que determinó su devengo.

La demandante reconoce expresamente este hecho, pero pretende que se le otorgue legitimación como "consumidor final" que efectivamente soporta la carga impositiva del IH. Sin embargo, esta pretensión choca frontalmente con el derecho tributario aplicable.

En primer lugar, para resolver esta cuestión, no puede perderse de vista, ya se ha dicho, la configuración legal del Impuesto sobre Hidrocarburos como un impuesto sobre el consumo de

carácter monofásico, que grava los productos a la salida de la fábrica o depósito fiscal, como establecen los [artículos 5](#) y [7 LIIEE](#), en particular, el apartado primero de este último, que prevé el devengo del impuesto: «En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo».

Este carácter monofásico -que el IH comparte con todos los impuestos especiales- deriva de su naturaleza de impuesto sobre consumos específicos, no sobre el consumo en general. Se hace tributar de una vez y sobre unos productos concretos, con arreglo a las cantidades del mismo, no a su precio final, bien por tratarse de bienes cuyo consumo se considera especialmente costoso para la colectividad, bien por razones extrafiscales dirigidas a disuadir el consumo. Por eso, no hay relación entre precio y base imponible del tributo, como sucede en el IVA, pues la cuota tributaria resulta de la aplicación de una alícuota sobre una determinada cantidad y clase de producto.

Ello quiere decir -a los efectos que aquí interesa- que es la fase del proceso de producción y/o distribución en la que se establezca el impuesto determina los elementos de la relación jurídico-tributaria.

En definitiva, la obligación de repercutir (y de hacerlo separadamente en factura) incumbe únicamente a los sujetos pasivos. Como el Impuesto sobre Hidrocarburos -a diferencia del Impuesto sobre el Valor Añadido- es monofásico (es exigible una sola vez), la repercusión en sentido jurídico se producirá únicamente una vez, debiendo efectuarla el sujeto pasivo.

A partir de ahí, las cuotas del impuesto pueden incorporarse como un coste más al precio del producto sin que quepa hablar de "repercusión jurídica", en las sucesivas transacciones del producto grabado.

En las sucesivas ventas y reventas de carburantes por el operador petrolífero a los sucesivos intermediarios y distribuidores y las estaciones de servicio, ya no existe ningún tipo de devengo impositivo que repercutir, sino exclusivamente la determinación de precios acordada entre vendedor y comprador en función de las condiciones de mercado, que serán las que determinen el precio.

Por tanto, aunque el objetivo de la política fiscal -como se recoge en la exposición de motivos de la Ley- sea que el gravamen recaiga en el consumidor final, lo cierto es que, si en el diseño del impuesto el legislador utiliza la fase de producción, el sujeto pasivo será el fabricante y la repercusión del impuesto sólo se produce en dicha fase: del fabricante al siguiente eslabón del proceso productivo. El adquirente es el que asume el impuesto soportado como un gasto más de su actividad económica, mientras que la posible traslación económica de este gasto (como del resto de costes de la empresa) hacia la siguiente fase del proceso económico depende única y exclusivamente de una decisión económica, no jurídica.

En el mercado español de productos petrolíferos, lo habitual es que los productos objeto del Impuesto se encuentran almacenados en régimen suspensivo en un establecimiento autorizado como Depósito Fiscal, siendo propiedad de un operador petrolífero por cuya cuenta se almacenan. El devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos se realizaría con la salida del referido Depósito Fiscal, siendo sujeto pasivo el titular del mismo, que repercutiría en fase única el impuesto al adquirente o propietario del producto, normalmente para el aprovisionamiento de combustible en una estación de servicio en territorio español. Este es precisamente el supuesto de la demanda en donde el depositario de los productos objeto del impuesto lo distribuye a las gasolineras para que éstas lo vendan a los consumidores finales, que no ocupan lugar alguno en la relación jurídico tributaria definida legalmente.

De ahí que el recurrente carezca de legitimación en base al [artículo 14 LIIEE](#) para solicitar la devolución del Impuesto, al no tratarse de un caso de entrega directa tal como es concebido este concepto en la definición recogida en el [artículo 4.12 de la misma LIIEE](#), ya que no se trata de la

circulación de productos en régimen suspensivo; ni tampoco es una expedición a un destinatario registrado, pues éste es una persona autorizada a recibir productos sujetos a los impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro estado miembro.

En definitiva, la repercusión legal se configura como un derecho del sujeto pasivo y un deber del adquirente de los productos. El sujeto pasivo del IH es, conforme a las normas tributarias y administrativas que venimos citando, el operador al por mayor de productos petrolíferos; el repercutido es el distribuidor al por menor. En términos de la LGT, el primero sería el obligado a efectuar la repercusión y el segundo el obligado a soportarla.

En consecuencia, el denominado en la demanda "*consumidor final*" no forma parte de la relación tributaria y basta recordar que cualquier alteración de esta configuración legal realizada por pactos entre particulares no tendrá efectos frente a la Hacienda Pública (artículo 17.5 LGT).

Por ello, cualquier mención en una factura referida a que los impuestos especiales están incluidos en el precio no tiene efectos para la Hacienda Pública si quien lo hace no es el sujeto pasivo del impuesto en el ejercicio de su derecho a repercutir la cuota del impuesto que ha ingresado a la Hacienda Pública. Cabe insistir que las facturas no recogen la repercusión legal del impuesto sobre hidrocarburos porque no documentan una operación en que aquélla haya tenido lugar.

La diferencia entre repercutido económico y repercutido jurídico no es una mera cuestión nominal, sino una diferencia sustancial. En la llamada repercusión económica no existen límites precisos del contenido de la repercusión, porque no existe como tal, diluyéndose entre las partidas que el empresario conjuga para llegar al precio final; no hay, por tanto, tampoco titulares legítimos ni del derecho ni de la obligación, porque no existen como tales, son meras elucubraciones sobre el impacto de una carga tributaria del proveedor de un bien o servicio en el destinatario del mismo.

La incorporación a las relaciones tributarias del análisis económico, relativo al impacto de los impuestos sobre el precio de los productos y los beneficios de las empresas más allá del efecto de la repercusión directa prevista en la normativa tributaria, introduce un nivel de inseguridad jurídica en la relación jurídico tributaria difícilmente compatible con el [artículo 9.3 de la Constitución](#).

Como resulta con claridad de la interpretación literal, sistemática y finalista de nuestro ordenamiento jurídico, a que obliga el [art. 3.1 del Ce](#) la recurrente no forma parte en ningún caso de la relación jurídica-tributaria en el caso del Impuesto sobre Hidrocarburos por lo que ni ha soportado la repercusión del impuesto ni se trata de un sujeto obligado a ello, por lo que no está legitimado ni para solicitar la devolución de ingresos indebidos, ni para obtener la devolución del mismo, según establece el [artículo 14 del Real Decreto 520/2005](#) antes mencionado.

En definitiva, dado que tal repercusión no se ha efectuado, conforme a una facultad que la legislación nacional reconoce a los proveedores, el consumidor no debe tener la posibilidad de obtener el reembolso de tal carga directamente del Estado

C) El sistema de devolución de ingresos indebidos y la compatibilidad del sistema de principio de equivalencia y efectividad del Derecho de la Unión Europea.

La configuración legal del sistema del derecho español para solicitar la devolución de ingresos indebidos que estamos examinando, y la exclusión de legitimación para instar el mismo o participar en el instado por el repercutido legal, no ocasiona quiebra alguna del principio de equivalencia y efectividad. Ya se ha dicho que no existe base legal en nuestro ordenamiento jurídico que permita a un consumidor que no forma parte de la relación jurídico-tributaria reclamar directamente al Estado la devolución de un impuesto que ha soportado ilegalmente.

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 SauerDanfoss, 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).

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).

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, Kl 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).

Estas conclusiones no se ven alteradas por 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](#), asunto Gabel Industria Tessile y Canavesi) que presenta marcadas diferencias frente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anteriormente expuesta, dado que en ese caso, era la normativa italiana la que facultaba a realizar dicha repercusión vía precio pero, al mismo tiempo, impedía al consumidor que soportó indebidamente dicha carga, dirigir una acción de reembolso frente al Estado, de manera 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 pero, al mismo tiempo quedaba impedido por la propia disposición legal del Estado italiano, de dirigir una acción de reembolso contra el mismo. En efecto, ha de recordarse que, en virtud del [artículo 288 TFUE](#), párrafo tercero, el carácter obligatorio de una directiva, fundamento de la posibilidad de invocarla, solo existe respecto «[...] al Estado miembro destinatario». De ello resulta que, según reiterada jurisprudencia, una directiva no puede crear, por sí sola, obligaciones a cargo de un particular y no puede, por consiguiente, ser invocada como tal contra dicha persona ante un tribunal nacional (sentencia de 22 de diciembre de 2022, Sambre & Biesme y Commune de Farcennes, C-383/21 y C-384/21, [EU:C:2022:1022](#), apartado 36 y jurisprudencia citada).

Pues bien, en la [STJUE de 11 de abril de 2024 \(asunto C-316/22\)](#), cit., considera el Tribunal de Justicia que es contrario al principio de efectividad la disposición de un Estado miembro que no permite al consumidor final solicitar directamente a dicho Estado 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, limitando las posibilidades de reclamación del consumidor final a ejercitar únicamente una acción civil para la devolución de lo indebido contra el proveedor. El desarrollo de esta conclusión se contiene en los apartados 35 a 38 de la referida STJUE de 11 de abril de 2024, cit., que transcribimos:

«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 constatarse, 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 o puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción».

En nuestro Ordenamiento nada impediría al consumidor reclamar al proveedor el importe de un impuesto declarado contrario a la Unión Europea que hubiera sido repercutido económicamente como parte del precio abonado, si bien para ello deberá acudir a la acción civil por enriquecimiento injusto, teniendo en cuenta que la traslación de la carga económica se habría producido, no por una facultad otorgada legalmente al proveedor, sino por una decisión propia, aceptada por el consumidor, ajena al

ámbito de la relación jurídico tributaria.

Esta vía de la acción por enriquecimiento injusto no es especialmente difícil ni imposible, ni tampoco quiebra el principio de equivalencia o efectividad, pues es la misma vía que tienen los consumidores para reclamar las repercusiones económicas indebidas que hubieran soportado en cualquier otro campo.

Por lo tanto, no es contrario al Derecho de la Unión Europea no otorgar legitimación al consumidor final para solicitar la devolución de un tributo indebido por contrario al Derecho de la Unión, puesto que no es dicho comprador o consumidor final quien ha abonado ese tributo a las autoridades tributarias, ni quien ha soportado la repercusión legal del mismo, sin perjuicio de que el referido comprador puede, con arreglo al Derecho interno, ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo o repercutido legal (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 27 y más particularmente a propósito del impuesto de matriculación repercutido a los compradores de vehículos la sentencia de 28 de septiembre de 2023, KI Po, C-508/22).

En el caso de ejercer tal acción, será el juez civil el competente para resolver, sobre la base de un análisis de las pruebas que se le presenten, si existe un eventual enriquecimiento sin causa en la repercusión económica del impuesto declarado no conforme al derecho de la Unión.

Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de acudir a otro mecanismo específico y que no puede reputarse inefectivo ni especialmente gravoso, como es el de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea, que nuestro Derecho otorga para obtener la reparación de los perjuicios sufridos por los administrados como consecuencia de leyes declaradas contrarias al Derecho de la Unión Europea, en los términos regulados en el [artículo 32 LRJSP](#), que procede si se cumplen los requisitos establecidos en este precepto por el legislador.

QUINTO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial. Como culminación de lo expuesto procede declarar, como doctrina jurisprudencial, que el consumidor final no está legitimado, en virtud de lo dispuesto en el [artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005](#), RRVA, para solicitar la devolución como ingreso tributario indebido de las cantidades que hubiere soportado en adquisiciones de productos gravados con el tipo autonómico establecido en el artículo 50 ter.1. de la [Ley de Impuestos Especiales](#), en la redacción introducida por la [disposición final 20.4 de la Ley 2/2012, de 29 de junio](#), ni para ser parte en el instado por otro obligado tributario, puesto que dichas cantidades las habría soportado, no por disposición legal o repercusión legal, sino mediante traslación en el precio del producto, de todo o parte de la cuota tributaria del referido Impuesto sobre Hidrocarburos.

Al ser conforme con la doctrina jurisprudencial expuesta la sentencia recurrida, hemos de desestimar el recurso de casación.

SEXTO.- Las costas. En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las causadas en la instancia, se estará a lo dispuesto en la sentencia recurrida, de conformidad con lo dispuesto en el [artículo 139.1 LJCA](#).

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de conformidad con la interpretación de las normas establecida:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 1902/2021, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Compañía Logística Acotral, S.A.U. contra la sentencia núm. 1789 dictada el 30 de octubre de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, desestimatoria del recurso núm. 201/2019.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos dispuesto en el último fundamento. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.