



Roj: **STSJ PV 1713/2021 - ECLI:ES:TSJPV:2021:1713**

Id Cendoj: **48020330012021100271**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **30/06/2021**

Nº de Recurso: **1088/2020**

Nº de Resolución: **263/2021**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 1088/2020**

**PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**SENTENCIA NÚMERO 263/2021**

ILMOS./AS. SRES./AS.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS/AS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a treinta de junio de dos mil veintiuno.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 1088/2020 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el acuerdo, de veintidós de febrero de 2020, del TEAF, por el que se desestimó la reclamación 778/2019 planteada contra la desestimación presunta de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el IEH del período de tiempo comprendido entre febrero de 2013 y diciembre de 2016.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE** : GM FUEL TANK, S. L., representada por la procuradora D.ª LUCILA CANIVELL CHIRAPOZU y dirigida por el letrado D. RAFAEL NAVARRO MARTÍNEZ.

- **DEMANDADA** : La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la procuradora D.ª MÓNICA DURANGO GARCÍA y dirigida por la letrada D.ª MARÍA BARRENA EZCURRA.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO.

#### **I.- ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El diecisiete de noviembre del año pasado, la procuradora de los tribunales doña Lucila Canivell Chirapozu, actuando en nombre y representación de GM Fuel Tank, S.L. (en adelante, GM), presentó escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo, de veintiocho de febrero de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya (en adelante, el TEAF), por el cual se desestimó la reclamación 778/2019, planteada contra la desestimación presunta de la solicitud de devolución de ingresos



indebidos por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (en adelante, IEH) del período comprendido entre febrero de 2013 y diciembre de 2016.

Una vez corregidos los defectos advertidos, la señora letrada de la administración de justicia dictó, el uno de diciembre del año pasado, decreto mediante el cual se admitía a trámite el recurso interpuesto. Al mismo tiempo, se requería a la administración para que remitiera el correspondiente expediente.

**SEGUNDO.**- Una vez recibido el expediente, la señora letrada de la administración de justicia dictó, el veintiséis de enero del corriente, diligencia mediante la cual se daba traslado a la parte actora para la presentación de la demanda. La procuradora de los tribunales doña Lucila Canivell Chirapozu, actuando en nombre y representación de GM, dio cumplimiento a este trámite por medio de escrito presentado el día veinticinco del mes siguiente. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia a través de la cual:

1) Se anulara la resolución emanada del TEAF, de fecha de veintiocho de febrero de 2020, mediante la cual se desestimaba la solicitud de devolución de ingresos indebidos del IEH correspondiente al período comprendido entre febrero de 2013 y diciembre de 2016.

2) Se reconociera el derecho a la sociedad mercantil GM a la devolución de las cantidades que indebidamente habría soportado por repercusión del sujeto pasivo, por importe de 4.514.956,85 euros, el cual sería el valor total del objeto de la reclamación interpuesta.

3) Se ordenara a la administración tributaria que pagara esa cantidad, con los intereses legales correspondientes.

4) Que, una vez resuelta la cuestión prejudicial en cuanto a la posible vulneración del artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE, de veintisiete de octubre, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea condenara en costas al Estado Español (sic).

**TERCERO.**- El dos de marzo del año en curso, la señora letrada de la administración de justicia dictó diligencia mediante la cual se tenía por deducida la demanda y se daba traslado a la administración para que presentara escrito de contestación.

La procuradora de los tribunales doña Monika Durango García, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Vizcaya (en adelante, DFV), presentó escrito de contestación a la demanda el día siete del mes siguiente. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la que se desestimara el recurso en todos los pedimentos y lo demás que legalmente procediera, confirmándose, en consecuencia, el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante.

**CUARTO.**- El día veintinueve de ese mismo mes, la señora letrada de la administración de justicia dictó decreto mediante el cual se fijaba la cuantía del procedimiento en 4.514.956,85 euros. Al mismo tiempo, se declaraba concluso.

**QUINTO.**- Para la votación y fallo del asunto se señaló el veinticuatro de junio del año en curso; fecha en que se practicó la diligencia. Seguidamente, quedaron los autos conclusos para dictar sentencia.

## II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- POSICIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE.

GM impugna el acuerdo, de veintidós de febrero de 2020, del TEAF, por el que se desestimó la reclamación 778/2019 planteada contra la desestimación presunta de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el IEH del período de tiempo comprendido entre febrero de 2013 y diciembre de 2016.

La demanda comienza explicando que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de veintisiete de febrero de 2014, declaró ilegal el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. A raíz de esa declaración, se introdujo en España, con efectos a partir del uno de enero de 2013, el tramo autonómico del IEH. Para ello, se incorporó, en el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales, la potestad de las comunidades autónomas para establecer un tipo de gravamen para determinados hidrocarburos consumidos en su territorio. Posteriormente, la Ley 6/2018, de tres de julio, de Presupuestos Generales del Estado derogó ese tramo autonómico del IEH.

A partir de ahí, GM reclama la devolución de lo ingresado por ella por ese concepto. El motivo de esta reclamación se encontraría en la consideración de que la norma que estableció el tramo autonómico contradiría el Derecho de la Unión Europea.

Para llegar a esa conclusión, la recurrente explica que la Directiva 2003/96/CE regula diferentes aspectos de la estructura impositiva de los tributos que gravan los productos energéticos y la electricidad. Entre esos



productos se encontrarían los hidrocarburos. Su artículo 5 admitiría la diferenciación de tipos de gravamen. Ahora bien, ello solo estaría previsto por motivos relacionados con la calidad del producto energético y su uso. No se permitiría, pues, una diferenciación por razón del territorio. Por consiguiente, el tipo de gravamen autonómico del IEH vulneraría ese precepto. De hecho, en 2011, la Comisión Europea habría presentado una propuesta de directiva del consejo destinada a modificar la Directiva 2003/96/CE con la finalidad de permitir a la legislación española prever un incremento de hasta un 15% de la tributación por cada comunidad autónoma sobre el nivel de tributación nacional. Sin embargo, esta propuesta no fue aprobada. De tal modo que la administración española era consciente de la irregularidad que suponía la aplicación de un impuesto autonómico en este sector. Estas irregularidades habrían sido reconocidas en la exposición de motivos de la Ley 6/2018.

La consecuencia de esta vulneración del Derecho de la Unión Europea debería ser, a juicio de la actora, el reconocimiento del derecho del contribuyente a la devolución de las cantidades indebidamente abonadas. De esta manera se conseguiría neutralizar la carga económica incorrectamente impuesta sobre él. Así lo habrían reconocido diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Este efecto sería consecuencia de los principios de primacía del Derecho de la Unión Europea y de eficacia de las directivas.

A continuación, la demanda analiza la legitimidad de GM para reclamar la devolución de ingresos indebidos. Explica que es el sujeto que ha soportado la repercusión del impuesto. Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal Supremo habría reconocido que la legitimidad para reclamar la devolución correspondería a quien efectivamente soportó la repercusión.

Para concluir, la recurrente pretende el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con la finalidad de que se declare que el Estado Español incumplió la Directiva 2003/96/CE. Señala que el motivo utilizado por la administración para denegar la devolución de lo indebidamente cobrado sería que el artículo 50.ter, ya derogado, tendría el mismo contenido que estaba vigente en el ámbito nacional. La Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2018, que derogó el tipo especial, no habría reconocido la contravención de la directiva, sino que se habría justificado por intereses generales o particulares de España. Por consiguiente, a juicio de la actora, correspondería al órgano jurisdiccional nacional declarar la responsabilidad del Estado incumplidor del Derecho de la Unión Europea y reconocer la producción de un perjuicio a la demandante.

## **SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA PARTE DEMANDADA.**

La administración se opone a la estimación de la demanda planteada por GM.

Para empezar, la DFV alega que las cantidades ingresadas por GM habrían sido repercutidas a varias sociedades.

A continuación, defiende que el IEH sería un impuesto concertado de normativa común. Por consiguiente, la legislación que lo regularía sería la aprobada por las Cortes Generales. Y, en el caso de Vizcaya, no se habría aprobado ninguna normativa reguladora del IEH, cuyo tipo impositivo autonómico se cuestiona en la demanda. Tampoco se habría establecido, con apoyo en el artículo 50.ter de la Ley 38/1992, un tipo autonómico aplicable a los productos cuyo consumo final se produjera en esa provincia. Reconoce que en el modelo de autoliquidación del IEH aprobado por la DFV se recogía la aplicación del tipo autonómico. Ahora bien, este solo se devengaba en el caso de productos cuyo destino fuera una comunidad autónoma que sí lo tuviera establecido. De este modo, ningún importe devengado por el tipo autonómico quedaba en poder de la ahora demandada. De tal modo que, de ser procedente la devolución interesada, debería presentarse ante la administración que hubiera percibido esas cuotas.

Por otro lado, el escrito de contestación a la demanda explica los motivos por los que, a juicio de la administración, la regulación de los tipos autonómicos que estuvo vigente hasta 2019 era conforme a derecho.

Seguidamente, la administración reconoce que GM está legitimada para solicitar la rectificación de las autoliquidaciones por ella presentadas en su condición de sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, de ser procedente la devolución de alguna cantidad, esta debería hacerse al sujeto al que se hubiera repercutido el impuesto, no a GM, que sería la repercutidora. Explica que la demandante es un depósito fiscal. Pues bien, mientras el producto permanece en depósito, se encontraría en régimen suspensivo, sin devengo del IEH. Sería en el momento en que se abandona ese régimen cuando se produce el devengo del impuesto, y el titular del depósito está obligado a repercutirlo. De todo ello, la DFV extrae la conclusión de que no es cierto que GM haya soportado la repercusión del impuesto, habida cuenta de que todas las cuotas habrían sido objeto de repercusión. A partir de ahí, serían quienes realmente soportaron la repercusión del tributo quienes tendrían, en su caso, derecho a obtener la devolución de las cuotas soportadas.



**TERCERO.-** La cuestión suscitada en el recurso que ahora nos ocupa fue ya resuelta por esta misma sala y sección en sentencia 381/2019, de treinta de diciembre (rec. 194/2019). En aquella ocasión razonamos como sigue:

«La parte recurrente, suscitando una primera cuestión basada en el Derecho de la U.E., propugna que la sala jurisdiccional, sin previa consulta ni auxilio prejudicial de los órganos judiciales de dicho ámbito comunitario, proceda a tener por contraria a las directivas invocadas la disposición legal interna aplicable y, en función de ello, a dar por justificada la devolución de los tributos ingresados.

Así se colige de que esa contraposición se ofrezca en el proceso como evidente y palmaria, y de que no se haga pedimento siquiera condicional acerca del planteamiento de tales consultas prejudiciales. Se trataría de que, sin más clarificaciones ni cautelas, el Tribunal de lo C-A interno, desplazase en su eficacia a la ley nacional, sustituyéndola por la normativa comunitaria.

Ese esquema impugnatorio requiere, no obstante, importantes precisiones que siempre con el trasfondo de la muy divulgada sentencia del TCE de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, ha tratado esta misma sala y sección en resoluciones recientes como el auto de 24 de abril de 2019 (ROJ: ATSJ PV 193/2019) en el R.C-A 34778/2019, en los párrafos seleccionados siguientes, con nuestros propios subrayados y negritas;

"Así, entre las más recientes, la STJUE, Sección 1ª, de 30 de enero de 2019 (ROJ: STJUE 4/2019) en Recurso: C-587/17 destaca que

'de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la obligación, recordada en el apartado 74 de la presente sentencia, de la Cour de cassation (Tribunal de Casación) de someter, cuando se le plantea una cuestión de Derecho de la Unión, esta cuestión al Tribunal de Justicia con carácter prejudicial no incumbe a la Cour de cassation (Tribunal de Casación) cuando esta comprueba que la cuestión suscitada no es pertinente, que la disposición de Derecho de la Unión de que se trata ya ha sido objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia o que la correcta aplicación del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna, debiendo valorarse la existencia de tal eventualidad en función de las características propias del Derecho de la Unión, de las dificultades concretas que presente su interpretación y del riesgo de divergencias jurisprudenciales dentro de la Unión [véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, EU:C:1982:335, apartado 21; de 9 de septiembre de 2015, Ferreira da Silva e Brito y otros, C-160/14, EU:C:2015:565, apartados 38 y 39, y de 4 de octubre de 2018, Comisión/Francia (Retenciones en la fuente de los rendimientos del capital mobiliario), C-416/17, EU:C:2018:811 , apartado 110]'

En la STJUE Sección 1ª del 15 de marzo de 2017 (ROJ: PTJUE 79/2017) en asunto C-3/16, se lee que;

'Es preciso recordar con carácter preliminar que, conforme al artículo 267 TFUE, párrafo tercero, los órganos jurisdiccionales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno están obligados a someter la cuestión al Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, EU:C: 1982:335, apartado 6)'

O la STJUE, Comunitaria sección 1 del 17 de julio de 2014 (ROJ: PTJUE 150/2014) en asunto C-58/13 (Torresi) al decir que;

'32. En ese sentido hay que recordar que, aun cuando haya una jurisprudencia del Tribunal de Justicia que resuelva la cuestión de derecho discutida, los órganos jurisdiccionales nacionales conservan, en cualquier caso, plena libertad para someter la cuestión al Tribunal de Justicia si lo consideran oportuno (véase la sentencia Cilfit, 283/81, EU:C: 1982:335, apartados 13 a 15), sin que el hecho de que las disposiciones cuya interpretación se solicita hayan sido ya interpretadas por el Tribunal de Justicia se oponga a que este se pronuncie de nuevo (véase, en ese sentido, la sentencia Boxus y otros, C-128/09 a C-131/09, C-134/09 y C-135/09, EU:C:2011 :667, apartado 32).'

Por último, la STJUE, Sección 1ª de 9 de septiembre de 2015 (ROJ: PTJUE 171/2015 -ECLI: EU: C: 201 5:564) en asunto C-72/14, señala:

'53. El artículo 267 TFUE atribuye competencia al Tribunal de Justicia para pronunciarse con carácter prejudicial tanto sobre la interpretación de los tratados y de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión como sobre la validez de esos actos. Ese artículo dispone en su párrafo segundo que un órgano jurisdiccional nacional podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre una cuestión prejudicial si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, y en su párrafo tercero que estará obligado a hacerlo cuando sus decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno ( sentencia Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10 , EU: C: 2010:363, apartado 40).

[...]



55. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno, cuando se suscita ante él una cuestión de Derecho de la Unión, ha de dar cumplimiento a su obligación de someter dicha cuestión al Tribunal de Justicia, a menos que haya comprobado que la cuestión suscitada no es pertinente, o que la disposición del Derecho de la Unión de que se trata fue ya objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia, o que la correcta aplicación del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna. El Tribunal de Justicia ha declarado también que la existencia de tal supuesto debe apreciarse en función de las características propias del Derecho de la Unión, de las dificultades particulares que presenta su interpretación y del riesgo de divergencias de jurisprudencia dentro de la Unión ( sentencia Cilfit y otros, 283/81, EU:C:1982:335 , apartado 21).

[...]

57. A este respecto, procede recordar que corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que adopte, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto , tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia ( sentencia Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C: 2012:97, apartado 76).

58. Asimismo, debe señalarse que la jurisprudencia derivada de la sentencia CILFIT y otros (283/81, EU:C: 1982:335) atribuye exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional la misión de apreciar si la correcta aplicación del Derecho de la Unión es tan evidente que no deja lugar a ninguna duda razonable y, consecuentemente, la de decidir no plantear al Tribunal de Justicia una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión que se ha suscitado ante él ( sentencia Intermodal Transports, C-495/03 , EU: C:2005:552, apartado 37 y jurisprudencia citada) y resolver bajo su propia responsabilidad ( sentencia Cilfit y otros, 283/81, EU:C:1982:335, apartado 16)".

La aplicación que corresponde en este supuesto de esa constante y repetida doctrina del TJUE es la de que esta sala no aprecia en grado consistente esa afirmada evidencia en torno a la proposición en que la firma social recurrente Disa funda su pretensión de devolución como repercutida, de tributos ingresados por una entidad tercera, y esa insuficiencia la advertimos en que, al margen de criterios e informes o iniciativas de autoridades o funcionarios de la Comisión Europea, o del propio ámbito español (Comisión de Expertos para revisión de la financiación autonómica, de julio de 2.017), que en este caso la parte actora realmente censura desde su propio punto de vista y no acoge como tal, -páginas 13 y 14 de su demanda-, se llega a invocar una sola Sentencia del Tribunal de la UE de 25 de octubre de 2012, en que se apreció por parte de Francia el incumplimiento de obligaciones propias de la Directiva 2003/96, respecto al cual la parte actora hace una amplia consideración sobre las posiciones de las partes (Comisión vs. Francia, con apoyo del Reino de España), en torno a un proyecto de modificación de dicha directiva que no llegó a ser realidad, pero la decisión del TJUE, -de la que la recurrente se abstrae-, dista abiertamente de constituir el "acto claro" para un órgano judicial de los estados miembros que resultaría preciso para abrazar las consecuencias que se pretenden, habida cuenta que la sentencia invocada examina primariamente otras razones de incumplimiento que no se detienen específicamente en la cuestión que ahora se trae a debate, de manera que su razón decisoria, -párrafos 44 a 48-, se centra en la no trasposición por la República Francesa de la directiva en el plazo establecido.

En suma, más que la ausencia de toda duda razonable, lo que plasma el alegato de la firma social recurrente es la controversia misma a nivel interno y comunitario sobre el punto en el que fundamenta directamente la prosperidad de sus pretensiones procesales.

(TERCERO.-) Llegados a este punto, y ante la perspectiva de si, en razón de lo anterior, procedería que esta misma sala -que en rigor, no representa la última instancia en la materia cabiendo el indicativo motivo casacional previsto por el artículo 88.1.F) de la LJCA-, debiese optar por el planteamiento de esa cuestión de interpretación en base al artículo 267 TFUE, como facultad con la que innegablemente cuenta, se va a hacer una breve recapitulación de la doctrina que el Tribunal Supremo viene expresando en sentencias, como la C-A Sección 3ª de 17 de diciembre de 2018 (ROJ: STS 4260/2018) en RC nº : 553/2018 , que dice así;

"El análisis de esta cuestión exige realizar una consideración previa. La cuestión prejudicial de interpretación ante el TJUE y la cuestión de inconstitucionalidad ante el TC parten de una premisa o presupuesto común: la relevancia de la cuestión planteada para resolver el litigio, que opera como presupuesto de viabilidad al margen de la doctrina del acto claro o de las dudas de constitucionalidad que albergue el tribunal en cuestión. De modo que no es posible plantearlas cuando la decisión que pueda adoptarse no condiciona el sentido del fallo, por entender que cualquiera que fuese la respuesta esta no tendría influencia en la decisión del proceso. O dicho de otro modo, el planteamiento de las dudas sobre la constitucionalidad o sobre la aplicación de la normativa



comunitaria en relación con la norma nacional que se invoca, debe tener efectos decisivos en el procedimiento en que la cuestión se ha planteado y en la resolución a adoptar por el tribunal.

Es reiteradísima la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, por lo que respecta al planteamiento de cuestiones constitucionales, sostiene que 'El llamado juicio de relevancia -consistente en que la decisión del proceso *a quo* dependa de la validez de la norma cuestionada ( art. 35.2 LOTC)-, se erige en uno de los requisitos esenciales para impedir que la cuestión de inconstitucionalidad pueda quedar desvirtuada por un uso no acomodado a su naturaleza y finalidad, lo que sucedería si se utilizase para obtener pronunciamientos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso en que se suscita'.

Y en idéntico sentido se pronuncia la jurisprudencia del TJUE respecto al planteamiento de una cuestión prejudicial al amparo del art. 267 del TFUE, pues no solo se precisa que el tribunal albergue dudas sobre la validez o interpretación del Derecho de la Unión sino que además se aprecie si la respuesta prejudicial es necesaria, esto es, si puede o no condicionar el resultado del litigio. Por ello, el TJUE ha rechazado que puedan plantearse cuestiones prejudiciales que no tienen relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal. Baste recordar, a tal efecto, lo afirmado por el TJUE en sus sentencia de 9 de octubre de 1997 (Asunto C-291/96. *Grado et Bashir*) '...con arreglo a una muy reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia no puede pronunciarse sobre una cuestión prejudicial cuando resulta evidente que la interpretación de una norma comunitaria, solicitada por un órgano jurisdiccional nacional, no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio, o también cuando el problema es de naturaleza hipotética y el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas ( sentencias de 15 de diciembre de 1995, *Bosman*, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 61, y de 16 de enero de 1997, *USSL n° 47 di Biella*, C-134/95, Rec. p. I-195, apartado 12)'

Como ha señalado el Tribunal Constitucional en numerosas resoluciones es necesario que entre la ley cuestionada y el fallo exista una correlación lógica y directa entre la eventual anulación de la norma legal cuya constitucionalidad se cuestiona y la satisfacción de las pretensiones objeto del *petitum* ( STC 8/1988 y AATC 723/1986 y 946/1985 entre otras)".

De otra parte, la misma sentencia ilustra en su F.J. séptimo -presupuesta la relevancia de la cuestión- acerca de que el órgano jurisdiccional está en el deber de motivar específicamente la aplicación al caso de la doctrina del "acto claro", o "aclarado", aun cuando no se trate del tribunal de última instancia, y siempre a salvo de dicha irrelevancia.

(CUARTO.-) Las coordenadas en que el caso ahora enjuiciado se inscribe, si ya hemos dicho que no se caracterizan por un juicio de certeza positiva plena sobre la vulneración de las directivas por parte de la disposición legal de la LIIEE 38/1992, que lleve a las consecuencias que la parte actora pretende, tampoco se corresponden con la concurrencia de un supuesto de "acto claro" que debiera excluir en todo caso el planteamiento de la cuestión del artículo 267 del TFUE.

De lo que se trata a nuestro entender, es que debe estarse a la decantación previa de puntos de controversia del propio derecho interno que afloran en el debate entre partes y que van a privar de relevancia a la validez de la ley estatal a los efectos de este concreto proceso, (aunque no acaso de otros) como seguidamente se argumenta.

Nos referimos a presupuestos propios del derecho tributario interno en relación a cuál ha de ser la administración competente para realizar la devolución respecto de un tributo, o tramo autonómico, para cuyo establecimiento el artículo 50.ter de la LIIEE facultaba a las CC.AA, pero que a lo largo de su vigencia no ha existido en el ámbito del territorio histórico vizcaíno aquí concernido.

Las partes se hacen eco de lo que dispuso el artículo 33 del **Concierto económico** aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo que resulta conveniente transcribir, y cuyo texto es el que sigue;

"Artículo 33. Normativa aplicable y exacción de los impuestos.

Uno. Los impuestos especiales tienen el carácter de tributos concertados que se registrarán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, las instituciones competentes de los territorios históricos podrán establecer los tipos de gravamen de estos impuestos dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, las instituciones competentes de los territorios históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.



Dos. Los impuestos especiales de fabricación se exigirán por las respectivas diputaciones forales cuando su devengo se produzca en el País Vasco.

Las devoluciones de los impuestos especiales de fabricación serán efectuadas por la administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas diputaciones forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa".

No obstante, dicha disposición se corresponde y está promulgada en exclusiva para las relaciones propias de dicho **Concierto Económico** entre el Estado y el País Vasco y se refiere a un tributo concertado de normativa común exigible en todo el territorio nacional como son los impuestos especiales, y en especial el de hidrocarburos. Cobra así plena razón de ser el esquema de puntos de conexión que el artículo 33.2 consagra, en tanto que necesariamente las diputaciones forales de cada territorio están obligadas a exigir el IEH, desarrollando en plenitud todas las facultades de gestión, inspección y recaudación respecto del mismo -artículo 1º.Dos del Concierto- exaccionando y destinando su producto para sí mismas, y desplazando así en la aplicación tributaria a la Administración del Estado, aunque con empleo de la normativa común estatal.

De lo que se trata ahora, sin embargo, es de figuras impositivas de ámbito autonómico (en general regidas por la Ley Orgánica 8/1980, LOFCA), habilitadas legalmente como un tramo a establecer separadamente por cada C.A., y pocas dudas pueden haber de que las reglas de conexión han de buscarse en otro lugar diferente del **Concierto Económico** entre el Estado y la CAPV, comenzando por la principal del lugar de devengo en supuestos como el examinado, en que se grava, o puede gravar, en origen en el momento de la salida de los hidrocarburos de un depósito fiscal.

Respecto de ello, es de transcribir lo que estableció el artículo 7.13 de la Ley 38/1992, en la redacción dada por la Ley 2/2012, de 29 de junio, en este sentido:

"Respecto de la aplicación del tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos al que se refiere el artículo 50.ter de esta ley, el devengo del impuesto se producirá conforme a las siguientes reglas:

a) Con carácter general, el devengo del impuesto para la aplicación del tipo impositivo autonómico tendrá lugar conforme a las reglas expresadas en los apartados anteriores de este artículo y en el apartado 2 de dicho artículo 50 ter.

b) Cuando los productos se encuentren fuera de régimen suspensivo en el territorio de una comunidad autónoma y sean reexpedidos al territorio de otra comunidad autónoma se producirá el devengo del impuesto, exclusivamente en relación con dicho tipo impositivo autonómico, con ocasión de la salida de aquellos del establecimiento en que se encuentren con destino al territorio de la otra comunidad.

Para la aplicación de lo previsto en este párrafo se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª El tipo impositivo autonómico aplicable será el establecido por la comunidad autónoma de destino.

2.ª Cuando la comunidad autónoma de destino no hubiera establecido tipo impositivo autonómico se entenderá que el devengo se produce con aplicación de un tipo impositivo autonómico cero.

3.ª La regularización de las cuotas que se devenguen conforme a lo establecido en esta letra b) respecto de las previamente devengadas se efectuará conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 50 ter.

No se producirá devengo del tipo impositivo autonómico cuando ni la comunidad autónoma de origen ni la comunidad autónoma de destino lo hubieran establecido."

Es decir, que bajo la vigencia de ese tipo autonómico, de forma condicional (siempre para el caso de que la C.A. de destino lo tuviera establecido) si se producía la salida del depósito fiscal en una comunidad autónoma que no tuviera establecido el tipo autonómico -como la del País Vasco- se devengaba el impuesto tan solo en lo relativo a ese tipo de gravamen de la referida C.A. a que se hiciera la reexpedición y que lo tuviese establecido, pero sin producirse el hecho imponible de ningún tributo propio, cedido a ella, gestionado, ni concertado por la Hacienda Foral con el Estado ni con las CC.AA. que lo tengan establecido. En tal supuesto, las funciones de aplicación tributaria, (gestión, inspección y recaudación) le venían atribuidas a la Administración del Estado por el artículo 19 de la referida LOFCA, y es en base a ellas como se articulan las relaciones entre administración gestora y la comunidad autónoma que tenga establecido el recargo o tipo adicional, sin que esas relaciones medien entre cada una de las CC.AA. entre sí.

En efecto, el referido precepto de la LOFCA establece en redacción aplicable al caso;



Uno. La aplicación de los tributos y la potestad sancionadora respecto a sus propios tributos corresponderá a la comunidad autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.

Dos. En caso de tributos cedidos, cada comunidad autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

g) En el Impuesto sobre Hidrocarburos, la regulación del tipo impositivo autonómico.

Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada comunidad autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

Lo previsto en el párrafo anterior no será de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni en los impuestos especiales de fabricación. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión de estos impuestos tendrá lugar según lo establecido en el apartado siguiente.

Las competencias que se atribuyan a las comunidades autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea."

Como consecuencia de lo anterior, no solo las CC.AA., en general, carecen en tal caso de las funciones propias de aplicación de los tributos, del artículo 83.1 de la LGT, que conforme al mismo, "comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias", sino que menos aún una Hacienda territorial (o de C.A.) que no tenga establecido el referido tipo impositivo autonómico, podrá gestionar, revisar, inspeccionar ni devolver un tributo o tramo con respecto al cual ni siquiera mantiene una relación jurídico-tributaria con el obligado (para el caso, TEPSA, y, por derivación, Disa).

De este modo, las facultades que la Diputación Foral haya ejercido con respecto al tramo autonómico creado por diferentes CC.AA. y gestionado por la Administración del Estado, solo se conciben como propias de la colaboración en la gestión y recaudación que otras muchas entidades, (en ocasiones, ni siquiera públicas), desempeñan por convenio o disposición normativa prestando un básico servicio de "caja", y que en esta ocasión aparecen instrumentalmente vinculados a la verdadera gestión tributaria que en base al artículo 33 del **Concierto Económico** detenta en relación con el IEH estatal y propiamente dicho, que sí existe en su ámbito y que debe ser exaccionado por ella en toda su dimensión, facultades y deberes. Todas estas consideraciones serían básicamente trasladables al supuesto de una C.A. de régimen común que hubiese ingresado el tributo sin tenerlo establecido, haciéndolo por cuenta de otra que si lo tuviese, y nada de especial ofrece esta respuesta en relación con esa dicotomía de sujetos públicos intervinientes, tal y como se ha visto en relación con el artículo 7.13 de la Ley de II.EE.

En suma, debe descartarse que la administración demandada detente la competencia pasiva de devolver el tributo ingresado por el sujeto pasivo y reclamada en el caso por la entidad repercutida, pues resulta inconsistente que deba devolver un tributo una administración que ni lo tiene establecido ni lo gestiona y que nada puede revisar sobre él, (comenzando por las autoliquidaciones presentadas), con lo cual, como se adelantaba, la cuestión misma que sería fundamento último de ese hipotético derecho a la devolución - la contravención de directivas comunitarias por parte de la disposición con rango de ley que creó la figura autonómica- queda plenamente desprovista de relevancia, sin prejuzgarse su resolución».

En el caso que nos ocupa, las pretensiones y los argumentos esgrimidos por la actora son idénticos a los que motivaron la sentencia dictada en aquella ocasión. Por tanto, razones de seguridad y coherencia jurídica nos llevan a aplicar la misma solución. Ello nos aboca a desestimar el recurso contencioso-administrativo planteado por GM.

#### **CUARTO.- COSTAS.**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, de trece de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a la vista de que la resolución del asunto presentaba serias dudas, no procede hacer imposición de costas a ninguna de las partes.

#### **FALLO**





Desestimamos el recurso contencioso-administrativo planteado por la procuradora de los tribunales doña Lucila Canivell Chirapozu, actuando en nombre y representación de GM Fuel Tank, S.L., contra el acuerdo, de veintiocho de febrero de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, por el cual se desestimó la reclamación 778/2019, que confirmamos en su integridad.

No hacemos expresa imposición de las costas causadas a ninguna de las partes.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** ( artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 1088 20, un **depósito de 50 euros** , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo la Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 30 de junio de 2021.