Roj: **STS 4892/2024** - **ECLI:ES:TS:2024:4892**

Id Cendoj: **28079130022024100299**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **25/09/2024**
Nº de Recurso: **3116/2020**
Nº de Resolución: **1513/2024**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ PV 3738/2019,**
ATS 12831/2020,
STS 4892/2024,
AATS 15029/2024

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.513/2024

Fecha de sentencia: 25/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3116/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/07/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3116/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1513/2024

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. 3116/2020, interpuesto por Disa Suministros y Trading, S.L.U, representado por el procurador de los Tribunales don Carlos Blanco Sánchez de Cueto, bajo la dirección letrada de don Julio César García Muñoz, contra la sentencia dictada el 30 de diciembre de 2019 por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (" TSJ del País Vasco"), en el recurso núm. 194/2019, con relación a devolución de ingresos indebidos, concepto tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos ["IH"].

Ha sido parte recurrida la Diputación Foral de Vizcaya, representada por el procurador de los Tribunales don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, bajo la dirección letrada de doña María Barrena Ezcurra.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia del TSJ del País Vasco núm. 381/2019 de 30 de diciembre, que desestimó el recurso núm.194/2019, interpuesto por la representación procesal de Disa Suministros y Trading, S.L.U. (en lo sucesivo, " DISA") contra la desestimación presunta de la reclamación núm. 1.395/2017, luego expresamente resuelta por el Tribunal Económico-Administrativo Foral (TEAF) de Bizkaia en fecha de 21 de febrero de 2019, frente a la denegación presunta de la solicitudes de rectificación de autoliquidaciones Modelos 581 y 582, presentadas ante la Hacienda foral vizcaína por la firma "Tepsa Terminales Portuarias S.L" ("TEPSA"), con relación al IH, tramo autonómico, periodos febrero de 2013 a diciembre de 2015; y enero a diciembre de 2016, con las correspondientes solicitudes de devolución de ingresos indebidos.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Marta Martínez Pérez, en representación de Disa Suministros y Trading, S.L.U., mediante escrito de 24 de febrero de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 30 de diciembre de 2019.

El TSJ del País Vasco tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 12 de junio de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 17 de diciembre de 2020, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"[...]

(a) Precisar, respecto de las cuotas que hubieran podido soportarse por el tipo impositivo autonómico del IH en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso se hubiera producido ante la correspondiente Hacienda Foral, a quién correspondía pronunciarse y resolver las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, si a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los órganos de las respectivas Haciendas Forales.

(b) Determinar si el establecimiento de tipos autonómicos en el IH resultaba contrario a la Directiva 2003/96.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, el artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, así como los artículos 4 y 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, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso. 4º) Publicar este auto en la página Web del Tribunal Supremo."

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Carlos Blanco Sánchez de Cueto, en representación de DISA, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 5 de marzo de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas ("LOFCA"), "BOE" núm. 236, de 1 de octubre; el artículo 33 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco ("Concierto Económico"), "BOE" núm. 124, de 24 de mayo; el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre y los artículos 4 y 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 (Directiva 2003/96/CE).

Expresa que la sentencia de instancia, sin elevar cuestión prejudicial, deja imprejuzgada la cuestión relativa a la devolución del tipo autonómico, que se fundaba en la infracción del Derecho de la Unión Europea, al considerarla desprovista de relevancia al concluir que la Administración demandada carece de competencia pasiva para devolver un tributo que ni ha establecido, ni gestiona, prestando exclusivamente un servicio básico de caja.

Defiende que la Hacienda Foral es competente para tramitar las solicitudes de rectificación de aquellas autoliquidaciones presentadas ante ella y, en su caso, para devolver los importes indebidamente ingresados que resulten de esa rectificación. Y ello con independencia de que no haya establecido tipo impositivo autonómico del IH.

Apunta que la controversia que se suscitó en la instancia se refiere a la devolución de cuotas ingresadas en autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo TEPSA ante la Hacienda Foral (en este caso, de Bizkaia) incluyendo las operaciones devengadas en ese territorio foral (salida del depósito fiscal) y aquellas en las que el destino del producto sometido a imposición se fijaba tanto dentro como fuera de ese territorio foral.

En la medida en que la Diputación Foral nunca estableció un tipo autonómico propio, las cuotas cuya devolución solicita corresponderían con tipos autonómicos ingresados ante la Diputación Foral, por los combustibles que abandonaban el depósito fiscal con destino a otras Comunidades Autónomas ("CCAA") que sí habían establecido tipos autonómicos de IH.

Apunta que la interpretación del TSJ del País Vasco difiere de la sostenida por la propia Diputación Foral y el Tribunal Económico Administrativo Foral (TEAF) de Bizkaia en instancias previas, en la que, aun desestimando la petición del contribuyente, en ningún momento excluyeron su competencia para conocer de la misma y difiere también de la interpretación de la Administración del Estado y del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) (entre otras, resoluciones 00/06030/2017/00/00 y 00/00922/2018/00/00, de 26 de noviembre de 2019, que a su vez se refieren a las resoluciones RG 3608/2017 y 3610/2017).

A su juicio, el hecho de que la Diputación Foral nunca haya establecido un tipo autonómico y que, por lo tanto, venga obligada a transferir el resultado de la recaudación de ese tipo autonómico a la Administración correspondiente en atención al destino del producto gravado, no implica que el Concierto Económico deje de aplicarse, previendo expresamente en el apartado Dos del artículo 33 que "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".

Entiende que, en el ámbito del IEH, el punto de conexión se sitúa en el devengo, no existiendo controversia alguna que ese devengo hay que localizarlo en Bizkaia, con motivo de la salida de los carburantes gravados del depósito fiscal (artículo 7.13 del Concierto Económico), y sobre esa premisa será la Diputación Foral la competente para gestionar y recaudar el tributo (sobre este punto no habría controversia), pero también para devolverlo en el caso de que sea considerado indebido, al margen de cuáles sean los cauces de compensación entre las distintas Administraciones implicadas.

El que el artículo 50.Ter de la Ley de Impuestos Especiales delegue en las CCAA la facultad de crear un tipo autonómico suplementario al tipo estatal no implicaría que este tipo autonómico deje de formar parte del IH para ser un tributo distinto. Estaríamos ante una devolución de parte del IH. No estamos ante un impuesto propio de cada una de las CCAA ni ante una figura impositiva autónoma respecto del IH, sino ante una única obligación tributaria, encuadrada conforme recoge el artículo 2.2 de la Ley de Impuestos Especiales, entre los múltiples impuestos especiales de fabricación, y que en los términos previstos por ese art. 50 ter, fija su gravamen mediante la suplementaria adición al tipo estatal del tipo autonómico que pudiera haber establecido la Comunidad Autónoma de destino, en ejercicio de la limitada capacidad normativa reconocida a las CCAA.

De la misma manera que no existiría controversia en señalar a la Diputación Foral como la única competente para devolver los importes indebidamente ingresados con motivo de las autoliquidaciones ante ella presentadas, si estos tuvieran su origen en la parte estatal del tipo impositivo, entiende que tampoco debiera existir cuando ese origen se constata en la parte autonómica de esa cuota (parcialmente cedida a las CCAA).

En cualquier caso, considera que la doctrina legal que finalmente se fije habría de resultar neutra en sus efectos para el obligado tributario que, de confirmarse su derecho a la devolución, debiera ver materializada su pretensión por una o por otra Administración.

Considera que el artículo 50 ter.1 de la Ley de Impuestos Especiales, en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2018, es incompatible con el principio de uniformidad impositiva a nivel nacional para un mismo producto y uso, principio dimanante del artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE interpretado en conjunción con los artículos 4, 14, 15, 17 y 19 de la misma.

Postula, una vez casada la sentencia, la estimación del recurso y el reconocimiento del derecho a la devolución solicitada.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El procurador don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, en representación de la Diputación Foral de Vizcaya, presentó escrito de oposición de fecha 12 de mayo de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, niega que la Diputación Foral de Bizkaia deba efectuar la revisión de las autoliquidaciones del IH que recogen la aplicación del tramo autonómico del impuesto y, en su caso, efectuar su devolución.

Apunta que el Territorio de Bizkaia no ha aprobado normativa reguladora de los Impuestos Especiales de fabricación y aplica en su exacción la normativa estatal, integrada fundamentalmente por la Ley de Impuestos Especiales y su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, "BOE" núm. 179, de 28 de julio.

Y que en el Territorio Histórico de Bizkaia no existe normativa que establezca o regule el IH, ni tampoco, amparándose en el artículo 50 ter de la Ley de Impuestos Especiales, en vigor durante los años 2013 a 2018, el Territorio Histórico estableció o aprobó un tipo autonómico que resultara de aplicación a los productos cuyo consumo final se producía en Bizkaia, conforme al artículo 50 ter.2.

Es decir, Bizkaia no hizo uso de la habilitación que establecía la Ley de Impuestos Especiales para aprobar tipos autonómicos, por lo que solo hubo exacción del IH durante el periodo 2013 a 2018, exigiendo únicamente el tipo general en aquellos supuestos en los que, de conformidad con el Concierto Económico, resultaba competente por producirse el devengo del impuesto en su territorio.

Se remite al artículo 50.ter.2 de la Ley de Impuestos Especiales, que recoge que el tipo autonómico a aplicar era el establecido por el territorio en el que se produzca el consumo final de los productos gravados. Aquellos productos cuyo consumo se efectuaba en Bizkaia, o en el País Vasco, no devengaban el tipo autonómico, porque ni Araba, ni Gipuzkoa, ni Bizkaia lo establecieron.

Durante dicho periodo, y como señala el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo (TEAF), determinados productos sujetos al IH, además de estar sometidos al tipo impositivo estatal (general y estatal) podían encontrarse sometidos al tipo impositivo autonómico, que será el establecido por la CCAA de destino del producto, teniendo en consideración que el destinatario puede ser un consumidor final del mismo, o un establecimiento situado en su territorio, distinto de una fábrica o un depósito fiscal, esto es, que se trate de un establecimiento en el que el producto no se encuentre en régimen suspensivo del Impuesto.

Admite que el modelo de autoliquidación del IH aprobado por la Diputación Foral de Bizkaia, modelo 581, recoge la aplicación del tipo autonómico y que el ingreso correspondiente al mismo se efectuaba en Bizkaia, pero matiza que dicho tipo autonómico solamente se devengaba en el supuesto de productos cuyo destino fueran CCAA que lo tuvieran establecido.

Con esa descripción del proceso de gestión del Impuesto, apunta que los importes en concepto de recargo autonómico que se recogían en los modelos 581 presentados ante la Diputación Foral de Bizkaia, correspondían a productos cuyo destino eran otras Comunidades Autónomas que habían acordado el establecimiento del tipo autonómico del impuesto, y que seguidamente eran transferidos a estas, por lo que ningún importe devengado por recargo autonómico quedaba en poder de la Diputación Foral de Bizkaia, al no haber establecido el Territorio Histórico de Bizkaia dicho tipo autonómico y corresponder los importes recaudados por este concepto a otras CCAA.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

En consecuencia, y tratándose la pretensión ejercitada por la actora de una devolución de ingresos indebidos, considera que debiera ser resuelta por la AEAT, que es la competente, conforme a la LOFCA. En ningún caso la Diputación Foral de Bizkaia, que no ha establecido nunca el tipo autonómico del tributo ni ha sido destinataria de las cantidades que por el mismo se ingresaban.

Así se desprendería tanto de la regulación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos recogida en la Ley y en la Norma Foral General Tributaria, como en el propio Concierto Económico, que establece que 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.

Entiende que ello es así porque, de conformidad con lo indicado en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española, en el artículo 41 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, "BOE" núm. 306, de 22 de diciembre, y en el Concierto Económico (artículo 1), la Hacienda Foral de Bizkaia tiene competencia de gestión y de revisión de los tributos que integran el sistema tributario del Territorio Histórico, entre los que no se encuentra el tipo autonómico del IH correspondiente a los productos con destino al territorio de otra CCAA que tuviera fijado dicho tipo autonómico, y a quien se le debía remitir el importe correspondiente (a través de la AEAT), sin que, a estos efectos, resulten de aplicación las reglas financieras reguladas en los artículos 48 y siguientes del Concierto Económico (ya que no se trata de un tributo concertado, sino de un tributo estatal, correspondiente a la CCAA destinataria de los productos).

Apunta que las facultades de exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que reconoce al País Vasco el artículo 1 del Concierto Económico, se establecen con relación a los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos, los tributos concertados, no respecto a los tributos establecidos por otras CCAA. Entiende que las devoluciones a las que se refiere el artículo 33 del Concierto Económico, en lo que hace referencia al IH como tributo concertado, son las reguladas tanto en la normativa del Impuesto, (básicamente, las previstas en los artículos 10 y 52 de la Ley de Impuestos Especiales) y las que se correspondan a ingresos indebidos en poder de la Hacienda Foral de Bizkaia, no las relativas al tramo autonómico del Impuesto establecido por otras CCAA.

En definitiva, considera que la Hacienda Foral de Bizkaia carece de competencia para determinar si el tramo autonómico regulado en una normativa aprobada por las Cortes y establecido por una CCAA distinta del País Vasco, se ajusta o no al derecho europeo y a ordenar su devolución, por tratarse de la cuota de un tributo cuya exacción y revisión corresponde a la Administración del Estado, de conformidad con lo que establece la LOFCA, como se recoge en la sentencia impugnada.

Coincide con la conclusión alcanzada por la sentencia: debe descartarse que la Hacienda Foral de Bizkaia 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 el tributo una Administración que ni lo tiene establecido, ni lo gestiona, y que nada puede revisar sobre él (comenzando por las autoliquidaciones presentadas).

Discrepa de la afirmación del escrito de interposición, cuando apunta que de la misma manera que no existiría controversia alguna en señalar a la Diputación Foral como la única competente para devolver los importes indebidamente ingresados con motivo de las autoliquidaciones ante ella presentadas si estos tuvieran su origen en la parte estatal del tipo impositivo, tampoco debiera existir cuando ese origen se constata en la parte autonómica de esa cuota.

Considera la diferencia sustancial, pues el IH es un impuesto concertado de normativa común, cuya gestión, liquidación, inspección y revisión corresponde a los Territorios Históricos en los supuestos en que el Concierto prevé, en tanto que el tipo autonómico del IH no es un impuesto concertado, las cantidades que se ingresan por tal concepto no corresponden al Territorio Histórico, que tampoco tiene respecto al mismo facultades de gestión o revisión.

Afirma que Bizkaia, en este caso, se limita a trasladar tanto la hoja de la autoliquidación que recoge el tipo autonómico, como el importe de este que ha sido ingresado a la AEAT, que es quien tiene competencias, respecto al citado tipo autonómico, de exacción, liquidación, inspección y revisión.

Como puso de relieve el TEAF en su acuerdo, la Diputación Foral carece de los datos e información necesarias para saber cuál fue el tipo impositivo realmente repercutido a la recurrente por la propia mecánica del tipo autonómico, toda vez que el tipo a aplicar a los productos sometidos al impuesto es el establecido en la Comunidad de destino final del producto, no el que se asignó en el momento de la salida del depósito fiscal, y con el que inicialmente se sujetó a gravamen. Indica que ese destino final, en caso de reexpediciones, es desconocido para la Diputación Foral de Bizkaia, que no puede efectuar las comprobaciones necesarias para conocer cuál es el tipo autonómico finalmente soportado.

Con carácter previo al análisis de la cuestión relativa a si el establecimiento de tipos autonómicos en el IH resultaba contrario a la Directiva 2003/96, apunta que la normativa cuestionada por la recurrente no es una normativa aprobada por la Diputación Foral de Bizkaia ni por las Juntas Generales del Territorio. La normativa cuestionada por la recurrente, por entender que la misma no se ajusta al Derecho de la Unión, es la regulación del tramo autonómico del IH que estuvo vigente desde el 1 de enero de 2013, a tenor de lo establecido por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, "BOE" núm. 156, de 30 de junio, hasta 2018 inclusive, en que la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, "BOE" núm. 161, de 4 de julio, conforme se recoge en su Exposición de Motivos, en materia de IIEE procede a integrar el tipo impositivo autonómico del IH en el tipo estatal especial. La citada regulación fue aprobada por las Cortes Generales, por lo que considera que, si se va a debatir sobre la misma, debe ser llamada al presente proceso la representación del Estado, quien hasta el momento no ha sido emplazada, ni oída.

Alerta de que se ha suscitado por la recurrente una cuestión no recogida en el auto de admisión como de interés casacional: legitimación de DISA para solicitar la devolución del impuesto y que no se debería entrar en ella. Esa cuestión relativa a la legitimación activa para solicitar la devolución de las cuotas derivadas de la aplicación del tipo autonómico no ha sido planteada ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ni alegada por la Diputación Foral de Bizkaia y consecuentemente no analizada en la sentencia recurrida, entiende que la Sala no debe pronunciarse sobre la misma.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 17 de mayo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 16 de marzo de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 24 de mayo de 2022.

6.-Personación de la Abogacía del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado. Por providencia de 24 de mayo de 2022, se dejó sin efecto el referido señalamiento y se acordó dar traslado a la Abogacía del Estado para que pudiera personarse y formular las alegaciones que a su derecho conviniera, lo que efectuó por escrito de 21 de junio de 2022, en el que, en síntesis, expresó que el hecho de que la CCAA haga uso o no de la potestad de crear un tipo autonómico suplementario al tipo estatal, no implica que estemos ante una figura impositiva distinta del IH.

Afirma que el tipo autonómico no es un nuevo gravamen, sino que forma parte del IH y por ello debe aplicarse la normativa del Impuesto sobre Hidrocarburos, y la de financiación de las CCAA, entre la que se incluye el Concierto con el País Vasco, que también contempla los Impuestos Especiales y que el término "aplicación" empleado por el art. 50.ter.1 de la Ley de Impuestos Especiales incluiría todas las funciones gestoras del tributo, incluidas las comprobaciones y las devoluciones que procediesen.

De acuerdo con el artículo 33 del Concierto, la Diputación Foral es competente para efectuar la devolución, en tanto que el impuesto se ha devengado e ingresado en la misma, criterio que, a su juicio, tiene reflejo en los acuerdos celebrados entre el Estado y la Hacienda Foral.

Sobre la compatibilidad del tramo autonómico del IH con la Directiva 2003/96/CE, mantiene que una Directiva no puede alterar la descentralización política de un Estado Miembro y que la fijación del tipo de gravamen autonómico constituye una manifestación de la autonomía política, en su vertiente financiera, garantizada constitucionalmente a las Comunidades Autónomas y amparada en el artículo 4.2 TUE.

Señala que la Directiva deja muy claro que la imposición que busca armonizar es la imposición mínima, lo que no impide que existan tipos diferenciados por razón del territorio.

Considera que el buen funcionamiento del mercado interior no resulta comprometido como consecuencia del establecimiento por las Comunidades Autónomas de tipos impositivos autonómicos para gravar suplementariamente algunos de los productos indicados en el referido artículo 50 ter de la Ley de Impuestos Especiales.

En cuanto a la legitimación del recurrente para obtener la devolución, sostiene que es una cuestión que se ha planteado en dos recursos de casación admitidos y pendientes de sentencia (recursos 1908/2020 y 1560/2021), en los que ha sido parte la abogacía del Estado, por lo que estima conveniente que se suspenda el presente recurso, hasta que dicte sentencia en los expresados recursos.

7.- Suspensión por el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el rca. 1560/2021. Atendida la relación de este recurso de casación con la cuestión prejudicial planteada por esta Sala y Sección en el recurso de casación 1560/2021, por providencia de 14 de febrero de

2023 se acordó estar a la resolución de la referida prejudicial a los efectos de proveer el señalamiento del presente recurso de casación.

8.- Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022 , ECLI: EU:C:2024:438 y alegaciones de las partes. Dictada la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, ECLI: EU:C:2024:438, derivada de la cuestión prejudicial planteada en el recurso de casación 1560/2021, por providencia de 13 de junio de 2024, se acordó dar traslado para alegaciones, lo que verificó DISA por escrito de 20 de junio de 2024, y la Diputación Foral de Bizkaia por escrito de 21 de junio de 2024.

9.- Nuevo señalamiento para deliberación, votación y fallo. Tras la presentación de los escritos de alegaciones por las partes con relación a la sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, por providencia de 2 de julio de 2024, se señaló para la votación y fallo del presente recurso, el día 9 de julio de 2024 y se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, fecha en la que comenzó la deliberación, habiendo concluido la misma el 16 de julio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

La sociedad DISA, en su condición de obligada tributaria repercutida, solicitó la rectificación de autoliquidaciones Modelos 581 y 582, presentadas ante la Hacienda foral vizcaína por TEPSA, periodos febrero de 2013 a diciembre de 2016, con devolución de ingresos indebidos, por el concepto IH.

La pretensión de DISA se fundamentaba en considerar que el tipo impositivo autonómico del IH, establecido en el artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en vigor de 2013 a 2018, resultaba contrario al Derecho de la Unión Europea por contravenir los preceptos de la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

En particular, DISA mantenía que el establecimiento de tipos diferenciados por razón del territorio (en diferentes Comunidades Autónomas) no estaba dentro de las excepciones que el art. 5 de la Directiva 2003/96/CE contempla al efecto, resultando contrario al objetivo de una imposición unificada de la Directiva. En consecuencia, al haber abonado el tipo autonómico sobre el IH y ser este contrario a la normativa de la Unión, reclamaba la devolución de los ingresos indebidos.

Ante la desestimación presunta de tales solicitudes, DISA presentó reclamación económico-administrativa núm. 1395/2017, que fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya de 21 de febrero de 2019 que, en lo que al presente recurso de casación interesa, expresa lo siguiente:

"a) Los importes que se reclaman, si bien han sido recaudados por esta Hacienda Foral, se han transferido a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con indicación de las Comunidades Autónomas de destino de los productos que tenían establecido el tipo impositivo autonómico, por lo que son unos importes de los que ya no dispone esta Administración Tributaria.

b) La documentación presentada por la reclamante (facturas) no permite conocer quién es el destinatario del producto: consumidor final o un establecimiento reexpedidor que posteriormente pueda enviarlo a otra Comunidad Autónoma, repercutir el tipo autonómico de la Comunidad de destino del producto y deducirse el soportado, y en este caso, no tendría derecho [...] a la devolución de la diferencia entre ambas cuotas. Por tanto, no se dispone de datos para hacer un seguimiento de la trazabilidad del impuesto, con repercusión en su tramo autonómico, desde la salida del producto del depósito fiscal en Bizkaia hasta la Comunidad Autónoma del consumidor final del producto.

c) No se ha aportado documentación, facturas, por el ejercicio 2016, por lo que tampoco queda acreditada la repercusión del impuesto a la parte actora".

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia

Disconforme con la resolución del órgano económico-administrativo, DISA interpuso recurso contencioso-administrativo, siendo desestimado por la sentencia impugnada en este recurso de casación.

Frente al alegato de la recurrente que, con la finalidad de que estimara su pretensión de devolución, instaba a la Sala de instancia a que, sin previa consulta ni auxilio prejudicial procediera a considerar que las Directivas que invocaba -la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, de 31 de octubre); y 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 (DOUE de 14 de enero de 2009)- se oponían al artículo 50 ter de la Ley de Impuestos Especiales, la Sala de Bilbao analiza la doctrina Cilfit [sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 1982, 283/81, EU:C:1982:335] junto a otras sentencias del Tribunal de Justicia y llega a la conclusión de que las coordenadas en que se inscribe el caso enjuiciado "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."

Ahora bien, a su juicio, "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."

En definitiva, la sentencia de instancia considera que, en el caso enjuiciado no era necesario plantear prejudicial porque "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 articulo 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..."

A estos efectos, transcribe el artículo 33 Concierto Económico, considerando que "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", cobrando, 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 IH, 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".

Matiza que de lo que se trata "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 caber 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".

Reproduce también el artículo 7.13 LIIEE y destaca "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".

Transcribe igualmente el artículo 19 LOFCA y llega a la conclusión de que "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."

TERCERO. - El marco jurídico

1.- El IH tiene la consideración de impuesto especial de fabricación a tenor del art. 2.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

2.- A partir de 1 de enero de 2013, el artículo 50 ter de la Ley de Impuestos Especiales facultó a las Comunidades Autónomas para el establecimiento de un tipo impositivo autonómico en el IH, 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."

A partir de 1 de enero de 2019, el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales 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.- A tenor del art 7.13 de la Ley de Impuestos Especiales, antes de su derogación, producida por la referida Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018:

"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."

4.- El artículo 19 LOFCA prevé:

"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.

[...]

En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

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.

Tres. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión, en su caso, de los demás tributos del Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma corresponderá a la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que aquélla pueda recibir de ésta y de la colaboración que pueda establecerse, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo".

5.- Por su parte, el artículo 33 del Concierto Económico, con el título "Normativa aplicable y exacción de los impuestos", señala en su apartado 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".

CUARTO. - El Derecho de la Unión se opone al tipo autonómico del IH

Sobre la base de la sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, ECLI: EU:C:2024:438, que da respuesta a la cuestión prejudicial que planteamos en el recurso de casación 1560/2021, hemos declarado en la sentencia 1470/2024 de 20 de septiembre, en la que resolvimos dicho recurso, que "[l]a 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."

A este respecto, argumentábamos en la referida sentencia 1470/2024 de 20 de septiembre:

1.- A partir de 1 de enero de 2013, el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales facultó a las Comunidades Autónomas para el establecimiento de ese tipo impositivo autonómico, posibilitando con ello el establecimiento de tipos impositivos diferenciados en función del territorio donde se consuma el producto.

En concreto, el 50 ter.1 de la Ley 38/1992 expresaba:

"Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas."

2.- A partir de 1 de enero de 2019, el artículo 50.ter de la Ley 37/1992 quedó derogado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, "BOE" núm. 161, de 4 de julio, apuntando su Exposición de motivos: "En materia de Impuestos Especiales se procede a integrar el tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos en el tipo estatal especial al objeto de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que dicha medida suponga un menoscabo de los recursos de las Comunidades Autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario"

3.- DISA ha venido solicitando desde la vía administrativa, la devolución de las cuotas que soportó por el tramo autonómico del IH, sobre la base de postular que eran contrarias al Derecho de la Unión -pretensión que ha mantenido y ejercitado ante la Audiencia Nacional y ante este Tribunal Supremo-, por lo que, ante la necesidad de conocer la interpretación de determinados preceptos de la Directiva 2003/96/CE que, en opinión de la entidad recurrente, justificaría el carácter indebido del "tramo autonómico" del IH y, dado que, a nuestro juicio, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no permitía apreciar con evidencia si la Directiva 2003/96/CE se oponía o no al establecimiento de tipos diferenciados del IH por razón del territorio (tramo autonómico del IH), dirigimos al Tribunal de Luxemburgo una cuestión prejudicial, concretada en la parte dispositiva de nuestro auto de 15 de noviembre de 2022:

"¿Debe interpretarse la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que autorizaba a las Comunidades Autónomas para establecer tipos de gravamen del Impuesto Especial de Hidrocarburos, diferenciados por territorio, con relación a un mismo producto?"

4.- La sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/2022, ECLI: EU:C:2024:438 responde así a la cuestión prejudicial:

"La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto."

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

A estos efectos, cabe recordar que la propia sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2024 enfatizó la relación directa de la cuestión prejudicial planteada con la realidad y con el objeto del presente recurso, "en la medida en que este se refiere a solicitudes de devolución del importe correspondiente a la aplicación del tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que DISA ha soportado, basadas en la alegación de que dicho tipo es contrario a la Directiva 2003/96, en particular a su artículo 5" (apartado 31), rechazando, así, la inadmisibilidad que la abogacía del Estado argumentaba sobre la base de que la compatibilidad de

la disposición nacional controvertida con el Derecho de la Unión no fue debatida, por cuanto, a su juicio, el enjuiciamiento se limitaba a la legitimación de DISA para instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

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

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

[...]

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

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-?WIT, 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."

QUINTO. - Sobre la legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en los casos de tributos contrarios al Derecho de la Unión

Si bien la Diputación Foral de Bizkaia pone de manifiesto que la legitimación de DISA es una cuestión que no ha sido planteada en el presente recurso, lo cierto es que se encuentra estrechamente relacionada con su pretensión de obtener la devolución de unos ingresos indebidos como consecuencia del pago de un gravamen a cuya exacción se opone el Derecho de la Unión, circunstancia que fue puesta de manifiesto por la abogacía del Estado en su escrito de 21 de junio de 2022.

A estos efectos, reproduciremos a continuación los términos de nuestra sentencia 1470/2024 de 20 de septiembre, rca. 1560/2021, en la que concluimos que la entidad DISA, en tanto que obligada tributaria repercutida, se encuentra legitimada para proceder a la referida rectificación de autoliquidaciones con la consiguiente solicitud de devolución de ingresos indebidos:

"1.- Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo la norma de la Unión, ya que el derecho a obtener la devolución de estos tributos es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos (sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C- 94/10, EU:C:2011:674, apartado 20; y de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C 38/16, EU:C:2017:454, apartados 29 y 30).

2.- A falta de normativa de la Unión al respecto, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica. No obstante, la norma nacional de procedimiento aplicable y su interpretación habrá de respetar los principios de equivalencia y de efectividad (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de junio de 2004, Recheio - Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, apartado 17; de 6 de octubre de 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, apartado 17 y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, apartado 32).

3.- Como ya apuntábamos en el auto de planteamiento de la cuestión prejudicial, en España, los arts. 14.1 y 14.2 del RRVA confieren a quien ha soportado la repercusión legal de un tributo indebido, el derecho a solicitar y el derecho a obtener, respectivamente, la devolución de esas cantidades.

Así, el artículo 14.1 del RRVA reconoce legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos que realizaron los correspondientes ingresos y, para el caso de tributos con obligación legal de repercusión, como es el caso del IH, también a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, previendo el apartado 4 que, en cualquier caso, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión.

Aunque las diferencias son evidentes, conviene evocar la posición de la Sala en torno a la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ("céntimo sanitario") -tributo integrado en el IH mediante el establecimiento, del tipo autonómico- para recordar que, en caso de que haya existido repercusión -en tales casos, repercusión legal- al haberse liberado el sujeto pasivo -por efecto de esa repercusión- de la carga fiscal, el mismo no tendrá derecho a la devolución del impuesto al no haber soportado la carga tributaria correspondiente, ni verse afectado su patrimonio como consecuencia del gravamen que ingresó (por todas, sentencias 1227/2018, de 17 de julio, rca. 3960/2017, ECLI:ES:TS:2018:2994; y 217/2018 de 13 de febrero, rca. 284/2017, ECLI:ES:TS:2018:308).

4.- El art. 221 LGT regula los supuestos en que debe iniciarse el procedimiento tributario para la devolución de ingresos indebidos, remitiéndose para su regulación al ulterior desarrollo reglamentario, aunque su apartado 4 se refiere a las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones como cauce para obtener la devolución e indica que se pueden instar por el obligado tributario.

Los obligados tributarios se definen en el art. 35.1 LGT, como "las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias". Entre ellos, el art. 35.2.g) LGT incluye a los *obligados a soportar la repercusión,* a los que se refiere el art. 38.2 LGT en los siguientes términos: "Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas".

5.- Por tanto, estamos en presencia de una obligación -la de soportar la repercusión- de configuración legal, no convencional, lo que sintoniza con el concepto de relación jurídico-tributaria que se entabla entre la Administración y los obligados tributarios, definidos como tales por imponerles la ley, obligaciones materiales o formales (apartado 2 del art.17 LGT) sin que, a tenor del apartado 5 del art. 17 LGT, los elementos de la obligación tributaria puedan ser alterados por actos o convenios de los particulares que, además, no producirían efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas.

6.- No sobra precisar que, en el caso del IH, la obligación de repercutir (y de hacerlo separadamente en factura) incumbe únicamente a los sujetos pasivos y que, como el IH es monofásico (exigible una sola vez), la repercusión en sentido jurídico y legal se producirá una vez, debiendo efectuarla el sujeto pasivo.

7.- En consecuencia, la eventual circunstancia de que las cuotas del impuesto se hubieran incorporado, como un coste más, al precio del producto (traslación o repercusión económica), no modifica el concepto de repercusión jurídica ni, por tanto, amplía la legitimación diseñada por el artículo 14 de la Ley de Impuestos Especiales para solicitar la devolución del impuesto pues no existe devengo impositivo en las sucesivas ventas y reventas de carburantes y, además, tampoco hay un reconocimiento normativo de la posibilidad o facultad de repercutir, encontrándonos, exclusivamente, ante meras decisiones de carácter económico: por un lado, la del vendedor, de determinación del precio y, por otro lado, la de su aceptación por el comprador, balizadas ambas en función de las condiciones de mercado.

8.- Aunque se acreditara que el importe ingresado por ese concepto tributario hubiera sido trasladado al consumidor final (adquirente), a través del precio, la circunstancia de reservar exclusivamente a las partes de la relación jurídico-tributaria, la posibilidad de reclamar directamente al Estado la devolución de un impuesto contrario a sus directrices, no infringiría los principios de equivalencia ni de efectividad, dado que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia admite que el Estado miembro deniegue, en principio, la solicitud de devolución del tributo al comprador o adquirente -aunque, efectivamente, haya soportado la carga económica- siempre que pueda ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo o contra el retenedor (por todas, sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 27 y sentencia de 28 de septiembre de 2023, 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).

9.- Una lectura precipitada de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, ECLI: EU:C:2024:301 podría llevar a pensar que ese adquirente o consumidor final, que ha soportado la traslación o repercusión -en el precio- del tributo exigido en contra de la norma de la Unión, tendría derecho a reclamar, en todo caso, frente al Estado.

Los apartados 35 a 38 de dicha sentencia desmienten dicha conclusión toda vez que el asunto Gabel Industria Tessile y Canavesi, presenta marcadas diferencias frente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anteriormente expuesta, dado que era la normativa italiana la que facultaba a realizar dicha repercusión vía precio y, al mismo tiempo, impedía al consumidor que soportó indebidamente dicha carga, dirigir una acción de reembolso frente al Estado, asunto en el que, resultando indebido el impuesto por ser contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, no le resultaba posible al particular combatir ese motivo de ilegalidad mediante la invocación de la directiva, porque supondría hacerlo frente a otro particular.

Considera el Tribunal de Justicia que tales circunstancias resultan contrarias al principio de efectividad:

"35 En este caso, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que, con arreglo al artículo 53 del Decreto Legislativo n.º 504/1995, el impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad debía pagarse por los proveedores de electricidad, pero estos lo repercutieron posteriormente a los consumidores finales, conforme a la facultad que les reconoce el artículo 16, apartado 3, del Decreto Legislativo n.º 504/1995. Pues bien, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, este Decreto Legislativo dispone que los consumidores finales no pueden solicitar directamente el reembolso al Estado miembro de la carga económica suplementaria que han soportado así indebidamente, sino que deben presentar tal solicitud exclusivamente ante dichos proveedores.

36 Dado que, tal como se desprende del apartado 22 de la presente sentencia, una disposición de una directiva transpuesta incorrectamente o no transpuesta, incluso clara, precisa e incondicional, no puede, por sí

misma, crear una obligación adicional a cargo de un particular en relación con las previstas por la legislación nacional y que, por tanto, no puede invocarse como tal contra él, de ello resulta que, en una situación como la controvertida en los litigios principales, a los consumidores finales les resulta jurídicamente imposible invocar contra los proveedores de electricidad la incompatibilidad del impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad con las disposiciones de la Directiva 2008/118 y, por consiguiente, obtener el reembolso de la carga económica suplementaria generada por este impuesto que han tenido que soportar por la falta de transposición correcta de dicha Directiva por parte de la República Italiana.

37 Así pues, debe 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 no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción."

10.- Como ya se ha expuesto, a falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica.

A este respecto, cabe señalar que, sin perjuicio de las singulares circunstancias que concurran en cada caso, nuestro ordenamiento jurídico permite al consumidor o adquirente del producto, reclamar el importe repercutido económicamente de un impuesto declarado contrario a la Unión Europea como parte del precio abonado, acudiendo a la acción civil contra quien le trasladó económicamente esa carga.

11.- Recapitulando, para el ordenamiento jurídico español -por lo que interesa a este recurso-, ostentan categoría de obligados tributarios (art 35 LGT), además de los sujetos pasivos, la entidad repercutida (DISA), que son los que forman parte de la relación jurídica tributaria, pudiendo solicitar a la Administración tributaria la devolución de los ingresos indebidos, derivados de un tributo que considere contrario al Derecho de la Unión, a través de la rectificación de la autoliquidación que, de acuerdo a nuestra jurisprudencia reiterada (por todas, sentencia 1008/2021 de 12 de julio, rec. 4066/2020, ES:TS:2021:2988), constituye cauce adecuado para cuestionar el carácter indebido de un ingreso tributario por considerarlo contrario -además de a la Constitución- al Derecho de la Unión Europea.

12.- En conclusión, DISA, como entidad que soportó la repercusión legal del IH, realizada por los sujetos pasivos (CLH, TEPSA y SECICAR), se encontraba legitimada para solicitar -ante la Administración tributaria- tanto la rectificación de la autoliquidación como la devolución de tales cantidades repercutidas y, en su caso, para obtener la devolución, de cumplirse los requisitos exigidos normativa y jurisprudencialmente."

SEXTO. - La competencia para la devolución del tipo autonómico del IH corresponde a la Diputación Foral

1.- En la medida en que la Diputación Foral no estableció un tipo autonómico propio, las cuotas cuya devolución se solicita se corresponden con tipos autonómicos ingresados ante la Diputación Foral, por los combustibles que abandonaban el depósito fiscal con destino a otras Comunidades Autónomas, que sí habían establecido tipos autonómicos de IH.

2.- El TSJ del País Vasco considera que una interpretación conjunta del artículo 33 del Concierto Económico y del artículo 19 de la LOFCA, excluiría la legitimación pasiva de las Diputaciones Forales para devolver un tributo que ni habían establecido ni gestionaban.

3.- No obstante, no cabe compartir dichas conclusiones, que desembocarían en reconocer exclusivamente una suerte de servicio de caja unidireccional, pues la Hacienda Foral es competente no solo para tramitar las solicitudes de rectificación de aquellas autoliquidaciones presentadas ante ella sino también, en su caso, para

devolver los importes indebidamente ingresados que resulten de esa rectificación, con independencia de que no haya establecido tipo impositivo autonómico del IH.

4.- No puede obviarse la perspectiva de la naturaleza jurídica del tramo autonómico del Impuesto de Hidrocarburos. A juicio de la Sala de instancia, la previsión del art. 33 del Concierto Económico en su apartado Dos únicamente resultaría predicable de los Impuestos Especiales de Fabricación en general, y del IH en particular, en su condición de *tributo concertado de normativa común exigible en todo el territorio,* pero no así cuando se trata de *figuras impositivas de ámbito autonómico*, entre las que incluye el tipo autonómico del IH, en cuyo caso -postula la Sala de instancia- habría que obviar las normas del Concierto para acudir a las reglas establecidas por la LOFCA, concluyendo así que la competencia para su devolución correspondería a la Administración estatal.

5.- Sin embargo, frente a esta interpretación cabe oponer que el hecho de que la CCAA haga uso o no de la potestad de crear un tipo autonómico suplementario al tipo estatal, no implica que estemos ante una figura impositiva distinta del IH.

Esta afirmación se deduce del artículo 50.1 de la Ley de Impuestos Especiales, que establece que el tipo de gravamen aplicable como Impuesto Especial sobre Hidrocarburos es la suma de los tipos estatal y autonómico. Este precepto, en la redacción que aquí interesa temporalmente, era del siguiente tenor:

"Artículo 50. Tipos impositivos.

1. El tipo de gravamen aplicable se formará mediante la suma del tipo general y del tipo especial. Para los epígrafes en los que no se determinen un tipo general y un tipo especial, el tipo de gravamen será el establecido en el epígrafe. Dichos tipos son los que se indican en las tarifas y epígrafes que figuran a continuación: ...".

Adicionalmente, el artículo 50.ter.1 de la Ley de Impuestos Especiales, aclaraba que "la aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuara 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".

6.- Por tanto, el tipo autonómico no es un nuevo gravamen generado *ex novo* de forma independiente al IH, sino que forma parte de dicho tributo, un tributo parcialmente cedido en los términos del artículo 19 LOFCA, sin que estemos ante un impuesto propio de cada una de las Comunidades Autónomas, sino ante una única obligación tributaria, encuadrada conforme recoge el artículo 2.2 de la Ley de Impuestos Especiales, entre los múltiples impuestos especiales de fabricación y que, en los términos previstos por el art. 50 ter de esa norma, fija su gravamen mediante la suplementaria adición al tipo estatal del tipo autonómico que pudiera haber establecido la Comunidad Autónoma de destino, en ejercicio de su capacidad normativa.

7.- La regulación de los Impuestos Especiales configura como sujetos pasivos del IH en calidad de contribuyentes (art. 8.2 Ley de Impuestos Especiales) a los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

Como enfatiza el escrito de interposición, conforme a su naturaleza de tributo indirecto monofásico, los contribuyentes así identificados, repercutirán la cuota devengada sobre los adquirentes de los productos objeto de este impuesto, quedando estos últimos obligados a soportar esa repercusión (art. 14 Ley de Impuestos Especiales).

8.- Ahondando en lo que se acaba de decir, debe repararse en que la resolución de 21 de febrero de 2019, del Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia, expresa que la "documentación presentada por la reclamante (facturas) no permite conocer quién es el destinatario del producto: consumidor final o un establecimiento reexpedidor que posteriormente pueda enviarlo a otra Comunidad Autónoma, repercutir el tipo autonómico de la Comunidad de destino del producto y deducirse el soportado, y en este caso, no tendría derecho [...] a la devolución de la diferencia entre ambas cuotas. Por tanto, no se dispone de datos para hacer un seguimiento de la trazabilidad del impuesto, con repercusión en su tramo autonómico, desde la salida del producto del depósito fiscal en Bizkaia hasta la Comunidad Autónoma del consumidor final del producto."

Sin embargo, no puede perderse de vista la configuración legal del IH como un impuesto de carácter monofásico, que grava los productos a la salida de la fábrica o depósito fiscal, como se infiere de los artículos 5 y 7 de la Ley de Impuestos Especiales, en particular, el apartado primero de este último, que prevé el devengo del impuesto "[e]n 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 comporta que se hace tributar de una vez y sobre unos productos concretos, siendo la fase del proceso de producción y/o distribución la que determinará 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, sin perjuicio de que la circunstancia de que las cuotas del impuesto puedan eventualmente trasladarse, como un coste más, al precio del producto, lo que en modo alguno comportaría una modificación o ampliación de la relación jurídico-tributaria sin que, en definitiva, quepa hablar de "repercusión jurídica" en las sucesivas transacciones del producto en cuestión, como se infiere de las sentencias 1470/2024, de 20 de septiembre, rca. 1560/2021 y 1502/2024 de 25 de septiembre, rca.1902/2021.

En el mercado español de productos petrolíferos, lo habitual es que el devengo del IH tenga lugar con la salida del producto del depósito fiscal, siendo sujeto pasivo su titular, 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.

Con estas coordenadas se ha de proceder a la delimitación de la denominada trazabilidad del impuesto, operación que no debería resultar especialmente compleja conforme a su naturaleza monofásica, reconociendo la Diputación Foral que en los modelos 581 se hacen constar las Comunidades Autónomas a las que se envía el producto, señalándose en las instrucciones del modelo, que en concepto de tipo impositivo debe indicarse para cada epígrafe la suma de los tipos (estatal general, estatal especial y autonómico, en su caso) en el momento del devengo del impuesto y que "[r]ecibida la autoliquidación por la Diputación Foral de Bizkaia, que actuaba como ventanilla única de sujetos pasivos que dispusieran de establecimientos en Bizkaia, se procedía por esta a remitir el importe recaudado en concepto de recargo autonómico a la Agencia Tributaria, que a su vez procedía a transferirlo a cada una de las CCAA que habían establecido el citado tipo."

9.- De la regla establecida en el artículo 33 del Concierto Económico resulta que, en el caso de los Impuestos Especiales de Fabricación y, en concreto, en el ámbito del IH, el punto de conexión se sitúa en el devengo que, en este caso, se produjo en el territorio foral, con motivo de la salida de los carburantes gravados del depósito fiscal (artículo 7.13 Ley de Impuestos Especiales); y si, sobre esa premisa, la Diputación Foral es la competente para gestionar y recaudar el tributo, también lo es para devolverlo en el caso de que sea considerado indebido, conforme al apartado Dos del artículo 33 -"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"-, al margen de cuáles sean los cauces de compensación entre las distintas Administraciones implicadas, pues lo fundamental es que el impuesto se ha devengado en su territorio e ingresado en la Diputación Foral.

Como oportunamente ilustra la abogacía del Estado, ese criterio se refleja en los acuerdos celebrados entre el Estado y la Hacienda Foral, trayendo a colación el acta 1/2014 de la Comisión Mixta del Concierto Económico, de 16 de enero de 2014, cuyo acuerdo Cuarto se refiere a las "adaptaciones de las relaciones financieras por aplicación de los tipos impositivos autonómicos del Impuesto sobre Hidrocarburos", y el Quinto al "procedimiento de intercambio de información y determinación de saldos relativo a la aplicación de los tipos impositivos autonómicos del Impuesto sobre Hidrocarburos", lo que determina un posterior ajuste financiero entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales en lo relativo a los tipos autonómicos recaudados por las Haciendas Forales que corresponden a las Comunidades de régimen común y viceversa.

10.- Por otra parte, cabe evocar la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2010, rca. 300/2009, ECLI:ES:TS:2010:2457, en cuanto que, con relación a asumir el coste de una de las exenciones de la Ley de Impuestos Especiales, resalta la relevancia del punto de conexión y la necesidad de evitar soslayar el mismo o desnaturalizarlo por vía indirecta:

"CUARTO. - La cuestión básica que plantea la recurrente es la de la imposibilidad de conocer la cuantía de biocarburante contenido en la mezcla de producto objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos y, en consecuencia, la imposibilidad de localizar el territorio, común o foral, del que el producto sale para su puesta a consumo. Dado que es esta circunstancia, la salida del biocarburante de los establecimientos en que se encuentre con destino a su consumo, como regla general, es la que determina el devengo del impuesto y, reconocido por ambas Administraciones en conflicto que se trata de una circunstancia indeterminable, es obvio que nos encontramos ante una situación en la que el contribuyente no dispone de una regla expresa de actuación.

Ello implica la necesidad de fijar un punto de conexión específico, porque el que existe en la regularización de Impuestos Especiales es exclusivamente formal, sin contenido material alguno. La fijación de ese punto de conexión no es atribución de la Junta Arbitral del Concierto Económico sino de la Comisión Mixta.

QUINTO. - No ofrece dudas que conforme a la Ley reguladora del Concierto Económico del País Vasco, en el artículo 32.2 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, el punto de conexión es el devengo, cuando de Impuestos Especiales se trata.

Por su parte, y dada la remisión contenida en el artículo 33.2 a la legislación estatal, las normas que rigen dicho impuesto, tanto en los aspectos sustantivos como formales, son las establecidas en cada momento por el Estado.

De otro lado, la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 53/2002 contempla un mecanismo para la aplicación de la exención regulada en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992, exención que es la aquí controvertida. La disposición mencionada establece: "Cuando dichos acuerdos de exención se refieran a biocarburantes que se mezclan con carburantes convencionales, directamente o previa transformación, la aplicación de la exención comprenderá todos aquellos que hayan sido objeto de la certificación prevista en el artículo 105.5.b) del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.".

SEXTO. - Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas, la de la inexistencia de punto de conexión que regule la Administración competente para hacer frente al coste recaudatorio que se deriva de la exención prevista en el artículo 51.3 a) de la Ley 38/92, de 28 de diciembre, es clara la necesidad de su rechazo.

En primer término, hay que dejar sentada la competencia de la Junta Arbitral para resolver el Conflicto, pues es evidente que el fondo de la discusión radica en fijar el punto de conexión que ha de servir de criterio para determinar la Administración competente para hacer frente a la exención. Es claro que el artículo 66.1 a) de la Ley del Concierto atribuye a la Junta Arbitral la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados.

En segundo lugar, y visto el contenido del precepto del artículo 33.2 de la Ley del Concierto es claro que dicho punto de conexión es el del devengo, pues lo que está en cuestión es una exención en materia de Impuestos Especiales.

Finalmente, es indudable que no puede tomarse en consideración otro punto de conexión que no sea el mencionado. Se opone a ello diversas consideraciones. La primera, que esos "otros" puntos de conexión no pueden ser creados fuera del Convenio, porque ello desnaturalizaría éste y excedería de las facultades de la Junta que se circunscribe a la "aplicación" de los puntos de conexión y no a su "creación". La segunda, que los puntos de conexión específicos a que alude la Diputación Foral, además de estar previstos de modo taxativo en la Ley del Concierto, contemplan situaciones al menos relativamente autónomas con el hecho imponible básico, lo que no puede predicarse del conflicto planteado, en el que la exención controvertida está íntimamente ligada al hecho imponible. Por último, no se ve dificultad específica en extender ese punto de conexión a todo lo que delimita el "hecho imponible" y todas las situaciones fácticas que tienen en él su origen, en este caso la exención discutida.

SÉPTIMO. - Es claro que la dificultad propuesta por la recurrente, en el sentido de que es imposible física y técnicamente delimitar la parte que origina la devolución controvertida, parece desvirtuar la argumentación precedente.

Y decimos parece porque la dificultad se centra en el "quantum" no en el "que", lo que demuestra que el criterio adoptado, en lo sustancial, es correcto.

Sin embargo, esta validez cualitativa tiene mucho más valor del que inicialmente pudiera pensarse. Efectivamente, y pese a las dificultades puramente físicas y técnicas, la Comisión de Concierto ha llegado a un acuerdo para la fijación del "quantum" controvertido lo que acredita que la dificultad técnica esgrimida no era insuperable. Además, una vez alcanzado un mecanismo de fijación del "quantum" no se ve razón que impida aplicar dicho criterio a los ejercicios aquí cuestionados y combatidos, pese a que la decisión es de 30 de julio de 2007.

OCTAVO. - La recurrente, en realidad, lo que plantea es la necesidad de un "ajuste" en el Concierto por la vía de un Conflicto. Es evidente que esa cuestión no puede ser resuelta en el marco en que ha sido formulada.

[...]"

11.- En consecuencia, si bien la Comunidad Autónoma del País Vasco no aprobó tipo autonómico del IH durante los ejercicios analizados, esta circunstancia no obsta ni excluye el derecho a la devolución de la obligada tributaria -repercutida- de unas cuotas cuyo ingreso fue realizado en la Administración Foral, a través de las autoliquidaciones del IH, objeto de rectificación. Es cierto que la propia sistemática de ese Impuesto especial determina que la cuantificación de la cuota tributaria se haga depender del tipo autonómico aprobado por las respectivas Comunidades Autónomas de destino, pero, igualmente lo es -cabe reiterar- que el ingreso indebido se realizó a la Administración Foral, en tanto que la gestión del Impuesto comporta que el ingreso se efectúe por los sujetos pasivos a través de las autoliquidaciones presentadas ante la Administración del domicilio fiscal del depósito fiscal desde el que se realiza la salida del carburante y, con ello, el devengo del tributo, en este concreto caso, Bizkaia.

12.- No sobra considerar, por lo demás, la particular posición en la que queda el obligado tributario, situado en medio de un contexto de disenso entre diversas administraciones públicas territoriales, extremo que, en última instancia, le debe resultar ajeno. El contenido de sus derechos y obligaciones viene regido por la obligación tributaria, y aunque la Comunidad Autónoma de País Vasco no aprobó tipo autonómico alguno durante los ejercicios analizados, tal circunstancia no puede servir de excusa para negar al contribuyente la devolución de unas cuotas tributarias, cuyo ingreso a favor de la Administración Foral, a través de las autoliquidaciones del impuesto presentadas por TEPSA por las salidas de hidrocarburos de sus depósitos sitos en ese territorio, no puede resultar en ningún momento cuestionado. Al margen, claro está, de los ajustes que procedan entre administraciones.

SEPTIMO. - Contenido interpretativo de esta sentencia

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

1.- La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.

2.- La competencia para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos respecto de las cuotas soportadas por el tipo impositivo autonómico del IH corresponde a la Hacienda Foral cuando tales autoliquidaciones y los respectivos ingresos se hubieran efectuado a través de dicha Administración, al margen de los ajustes que procedan entre administraciones.

OCTAVO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

La sentencia de instancia no se adecúa a la doctrina que se acaba de proclamar pues, más allá de no pronunciarse -ni instar al Tribunal de Justicia a hacerlo- sobre si el Derecho de la Unión se oponía al tramo autonómico del IH, viene a considerar, contrariamente a la doctrina que se acaba de proclamar, que la AEAT es competente para dar respuesta a la rectificación de la liquidación y consiguiente devolución de ingresos indebidos, por lo que debemos casarla y anularla.

Es procedente ordenar la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, si la repercusión, en lo que se refiere al tipo autonómico del IH, se efectuó en la cuantía que manifiesta la parte recurrente, cuya cuantificación interesó que se abordara ante la Sala de instancia (páginas 31 y 32 de su demanda), habiendo solicitado la apertura del recurso a prueba a los efectos de acreditar la cuantía de los importes indebidamente repercutidos.

A estos efectos, la Sala de instancia deberá examinar la documental privada propuesta como medio de prueba en la demanda de instancia, que incluye facturas o documentos análogos emitidos por la entidad suministradora del hidrocarburo, así como la aportación de las facturas referidas al ejercicio de 2016, que manifiesta aportar la parte recurrente en la página 32 de su demanda, en las que se consigne de forma separada la cuota repercutida y el tipo impositivo aplicado (artículo 18.1 del Reglamento de Impuestos Especiales)

Verificado lo anterior, la Administración tributaria deberá reembolsar a DISA con las cantidades que, a partir de la oportuna valoración de la prueba, establezca la sentencia, previa comprobación de que los importes solicitados fueron ingresados por los sujetos pasivos mediante las oportunas autoliquidaciones, cuya rectificación se solicita; y de que tales importes no hayan sido ya objeto de devolución previa.

NOVENO. - Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Declarar que la doctrina del presente recurso de casación se recoge en los criterios interpretativos expresados en el Fundamento de Derecho Séptimo de esta sentencia.

2.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Disa Suministros y Trading, S.L.U., contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco núm. 381/2019 de 30 de diciembre, dictada en el recurso núm.194/2019, sentencia que se casa y anula, ordenando la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, los aspectos expresados en el Fundamento de Derecho Octavo de esta sentencia.

3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ