Roj: **STSJ PV 1647/2025** - **ECLI:ES:TSJPV:2025:1647**

Id Cendoj: **48020330012025100186**
Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Bilbao**
Sección: **1**
Fecha: **05/05/2025**
Nº de Recurso: **194/2019**
Nº de Resolución: **202/2025**
Procedimiento: **Contencioso**
Ponente: **LUIS ANGEL GARRIDO BENGOECHEA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000194/2019

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 000202/2025

ILMOS./AS., SRES./AS.:

PRESIDENTE

D. LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS/AS

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a 05 de mayo del 2025.

La Sección primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados/as, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 0000194/2019 y seguido por el Procedimiento ordinario (Migración), en el que se impugna la desestimación presunta de la reclamación nº 1395/2017, expresamente resuelta por el Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia en fecha 21 de febrero de 2019, en que se reclamaba frente a la denegación preseunta de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones modelos 581 y 582 que habían sido presentadas ante la Hacienda Foral bizkaina por Tepsa Terminales Portuarias S. L., en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, tramo autonómico, de los períodos comprendidos entre febrero de 2013 a diciembre de 2015 y de enero a diciembre de 2016, con solicitud de devolución de sumas respectivas.

Son partes en dicho recurso:

-DEMANDANTE:DISA SUMINISTROS Y TRADING S. L. U., representada por la procuradora D.ª Marta Martínez Pérez y dirigida por el letrado D. Julio César García Muñoz.

-DEMANDADA:DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por D.ª Mónica Durango García y dirigida por la letrada D.ª María Barrena Ezcurra.

Ha sido Magistrado ponente el Ilmo., Sr. D. Luis Ángel Garrido Bengoetxea.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El día 15 de marzo de 2019 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D.ª Marta Martínez Pérez, actuando en nombre y representación de la Disa Suministros y Trading S. L. U., interpuso recurso contencioso-

administrativo ampliado por escrito presentado el día 28 de marzo de 2019, contra la desestimación presunta de la reclamación nº 1395/2017, expresamente resuelta por el Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia en fecha 21 de febrero de 2019, en que se reclamaba frente a la denegación preseunta de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones modelos 581 y 582 que habían sido presentadas ante la Hacienda Foral bizkaina por Tepsa Terminales Portuarias S. L., en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, tramo autonómico, de los períodos comprendidos entre febrero de 2013 a diciembre de 2015 y de enero a diciembre de 2016, con solicitud de devolución de sumas respectivas; quedando registrado dicho recurso con el número 194/ 2019.

SEGUNDO.-En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos.

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

Por decreto de 30 de septiembre de 2019 se fijó como cuantía del presente recurso la de 744.107,86 euros.

TERCERO.-Tras la tramitación correspondiente, según obra en autos, se dictó en este procedimiento sentencia nº 381/ 2019, de 30 de diciembre, por la que se desestimaba el recurso contencioso administrativo de referencia. También se dictó auto de 25 de febrero de 2020 que la rectificaba en los términos en el mismo contenidos.

CUARTO.-Instado por Disa Suministros y Trading S. L. U., recurso de casación frente a la sentencia referida en el párrafo que antecede, por auto de 12 de junio de 2020 se tuvo éste por preparado, elevándose las actuaciones al Tribunal Supremo; el cual, en su sentencia nº 1513/ 2024, de 25 de septiembre -a su vez, rectificada por auto de 04 de diciembre de 2024-, casaba y anulaba, entre otros extremos, la sentencia dictada por esta Sala (nº 381/ 2019, de 30 de diciembre), ordenando la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior a su dictado.

QUINTO.-Una vez recibidas, devueltas por el Tribunal Supremo, las presentes actuaciones, por resolución de fecha 07 de abril de 2025 se señaló el pasado día 10 de abril de 2025 para la votación y fallo del presente recurso.

SEXTO.-En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Que por la mercantil demandante se recurre en vía contencioso administrativa la resolución la desestimación presunta de la reclamación nº 1395/2017, expresamente resuelta por el Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia en fecha 21 de febrero de 2019, en que se reclamaba frente a la denegación preseunta de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones modelos 581 y 582 que habían sido presentadas ante la Hacienda Foral bizkaina por Tepsa Terminales Portuarias S. L., en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, tramo autonómico, de los períodos comprendidos entre febrero de 2013 a diciembre de 2015 y de enero a diciembre de 2016, con solicitud de devolución de sumas respectivas de 418.242,53 euros y 355.865,33 euros.

La mercantil actora señala que el IEH es un impuesto indirecto cuya legislación se encuentra armonizada a nivel europeo por la Directiva 2003/96/CE y por la Directiva 2008/118/CE. En España, está regulado en la Ley 38/1992, de veintiocho de diciembre, de impuestos especiales (en lo sucesivo, LIIEE).

Pues bien, la disposición derogatoria 3.ª de la Ley 2/2012 incorporó una nueva redacción de la LIIEE, que habría estado vigente entre el uno de enero de 2013 y el treinta y uno de diciembre de 2018. Así, antes de esa modificación, el tipo de gravamen aplicable al IEH era idéntico en todo el territorio nacional, conforme a lo exigido por las directivas europeas. Sin embargo, a partir de entonces, se introdujo la posibilidad de que el IEH tuviera diferentes tipos de gravamen en las distintas comunidades autónomas.

Esta posibilidad se incorporó por la modificación del artículo 50 de la LIIEE. Conforme a este, el impuesto especial armonizado estaba compuesto por la suma de un tipo de gravamen estatal y un tipo de gravamen autonómico diferenciado, que podía ser libremente establecido por las comunidades autónomas dentro de su territorio.

Tal posibilidad se suprimió por la Ley 6/2018, con la finalidad de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los carburantes. Ello supondría que, entre el uno de enero de 2013 y el treinta y uno de diciembre de 2018, la unidad de mercado se habría visto afectada en nuestro país.

Pese a lo expuesto, la resolución del TEAF habría eludido pronunciarse sobre el fondo del asunto, amparándose, para ello, en una sentencia de esta sala que habría llegado a la conclusión de que la DFV carecía de competencia para resolver sobre peticiones como la que aquí nos ocupa.

Sentado lo anterior, la actora pasa a exponer los motivos por los que, a su juicio, la DFV sería competente para atender a su pretensión.

Explica que, para la LIIEE, son sujetos pasivos del IEH, como contribuyentes, 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. Por su parte, estos contribuyentes repercuten la cuota devengada sobre los adquirentes de los productos sometidos a ese impuesto.

Como ya se ha dicho, el artículo 50.ter de la LIIEE facultó a las comunidades autónomas para establecer un tipo autonómico diferenciado. El impuesto se autoliquidaba ante los órganos de la comunidad autónoma en que se producía su devengo. En esa autoliquidación se fijaba el gravamen, mediante la aplicación del tipo estatal y del tipo autonómico de la comunidad destino de los productos.

La actora argumenta que el hecho de que el artículo 50.ter de la LIIEE permitiera a las comunidades autónomas aplicar un tipo autonómico suplementario al estatal no implicaría que aquel no forme parte del IEH. En efecto, estaríamos hablando de la devolución de una parte de aquel.

Por otro lado, la demanda explica que, de acuerdo con el artículo 157 de la Constitución, dentro de los ingresos tributarios de las comunidades autónomas cabe distinguir entre tributos propios, tributos cedidos, recargos sobre tributos estatales y tasas afectas a servicios traspasados. Son tributos cedidos los establecidos y reglamentados por el Estado, pero cuyo rendimiento le corresponde a la comunidad autónoma. Entre los parcialmente cedidos se encuentra el IEH, que sería un impuesto indirecto de naturaleza extrafiscal que recae sobre el consumo de hidrocarburos. En concreto, gravaría la fabricación e importación de ese producto. El tipo autonómico discutido no sería un impuesto propio de las comunidades autónomas. Tampoco se trataría de una figura impositiva autónoma respecto del IEH, sino de una única obligación tributaria.

La demandante afirma que no habría duda de que la DFV sería la competente para devolver los importes indebidamente ingresados con motivo de las autoliquidaciones presentadas ante ella, si estos tuvieran su origen en la parte estatal del tipo impositivo. Del mismo modo, no debería haberla de que también lo es cuando el origen de esos ingresos se sitúa en la parte autonómica de la cuota.

Sentado lo anterior, el recurso se centra en justificar que el artículo 50.ter.1 de la LIIEE sería incompatible con el principio de uniformidad impositiva nacional por producto y uso recogido en la Directiva 2003/96/CE.

Alega que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) habría reconocido en numerosas ocasiones la eficacia directa de los preceptos de las directivas armonizadoras de la imposición indirecta, tanto en materia de IVA como de impuestos especiales. Señala que la posibilidad de introducir tipos diferenciados dentro del territorio nacional solo cabría en los casos contemplados expresamente en la propia directiva. De hecho, Francia y España habrían intentado conseguir una autorización, mediante una regla excepcional que se quiso introducir en la nueva propuesta de directiva, que nunca llegó a consensuarse.

A partir de ahí, concluye que no habría forma de realizar una interpretación armónica de la norma interna con el Derecho de la Unión. Por consiguiente, la única consecuencia posible sería la inaplicación de los preceptos que regulaban el tipo autonómico. De manera que los ingresos se habrían realizado al amparo de una norma inaplicable.

Insiste en que España era consciente de la imposibilidad material de incorporar diferencias impositivas regionales en los impuestos especiales de fabricación. Así, constarían respuestas de la Comisión a consultas formuladas al respecto, en las que se habría advertido que no cabía tal posibilidad.

A mayor abundamiento, se habría seguido un procedimiento de infracción contra Francia, que terminó con una declaración del TJUE de que su sistema de diferenciación impositiva territorial vulneraba las directivas europeas. Reconoce que este pronunciamiento se refería a la tributación de la electricidad, pero considera que su doctrina sería plenamente aplicable al caso que nos ocupa, dado que los principios que rigen para la tributación en ambos sectores serían los mismos. Y España se habría personado en ese procedimiento como coadyuvante de Francia.

También destaca que la Comisión habría decidido llevar a Italia ante el TJUE por permitir la aplicación, en una región, de un IEH más reducido que el vigente a nivel nacional. Reconoce que el motivo, en esa ocasión fue distinto que el que aquí nos ocupa. No obstante, la Comisión habría admitido la existencia de diferencias sustanciales en los niveles de impuestos especiales nacionales, que podían obstaculizar el buen funcionamiento del mercado interior, lo que incumpliría las normas de la UE. De este modo, su posición era

claramente contraria a la posibilidad de introducir diferencias impositivas dentro de un estado miembro. En este mismo sentido se habría manifestado el abogado general en sus conclusiones, publicadas el dieciséis de julio de 2020.

Todo ello, explicaría que el hecho de que España modificara su normativa para eliminar el suplemento autonómico del artículo 50.ter.1. En efecto, nuestro país era consciente de que la aplicación de tipos autonómicos diferenciados en materia de impuestos especiales era incompatible con la imposición armonizada. De hecho, el preámbulo de la Ley 6/2018 reconocería la necesidad de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes. Ahora bien, no se habría subsanado la quiebra del Derecho de la Unión en relación con los ejercicios previos.

Esta reforma legislativa también coincidiría con el inicio de acciones, por parte de la mayoría de los operadores del sector, para solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

A mayor abundamiento, en enero de 2016 se habría presentado, ante la Comisión, una denuncia por esta legislación española. Ello habría dado lugar a la celebración de reuniones entre la Comisión y las autoridades españolas, con el fin de modificar la legislación interna y acomodarla al contenido de la directiva.

La demandane insiste en que el hecho de que la directiva habilite en ocasiones para establecer, en determinados territorios y bajo autorización, tipos impositivos reducidos no daría cobijo a la situación producida en nuestro país. En efecto, en ningún caso se permitiría el incremento de los tipos.

En su escrito de alegaciones tras el dictado, por el Tribunal Supremo, de la sentencia 1.513/2024, de veinte de septiembre, la mercantil actora sostiene que la doctrina en ella contenida sería plenamente aplicable al caso. Con ella se habría confirmado que la competencia para resolver las solicitudes de rectificaciones de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos corresponde a la Hacienda Foral.

Del mismo modo, el alto tribunal habría llegado a la conclusión de que el tipo autonómico del IEH era ilegal.

Todo ello debería llevar, según la recurrente, a estimar sus pretensiones, y, en consecuencia, acordar la devolución de los importes reclamados, con sus intereses de demora. Ello, sin perjuicio de que se habilitara a la DFV para que, en fase de ejecución, constate que los importes solicitados fueron debidamente ingresados por CLH y Tepsa mediante las oportunas autoliquidaciones, y no han sido devueltos con anterioridad.

SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA PARTE DEMANDADA.

La administración demandada, por su parte, defiende el acierto de la resolución impugnada.

La DFV argumenta que el IEH es un impuesto concertado de normativa común, por lo que se halla regulado por legislación aprobada por las Cortes Generales. A partir de ahí, entraría en juego el artículo 33 del **Concierto Económico**. Destaca que la provincia de Vizcaya no habría aprobado normativa reguladora de los impuestos especiales de fabricación.

Seguidamente, señala que el IEH se regula en los artículos 46 y siguientes de la LIIEE. Por lo que se refiere a los tipos impositivos, el artículo 50.ter, a partir de la redacción dada por la disposición final vigésima de la Ley 2/2012, permitía la aplicación, junto al tipo estatal, de un tipo autonómico.

Ahora bien, la Ley 6/2018 decidió integrar el tipo autonómico del IEH en el estatal, con la finalidad de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y los carburantes, con efectos desde el uno de enero de 2019.

En cualquier caso, niega la existencia de normativa aprobada por Vizcaya que establezca o regule el IEH. Tampoco habría establecido un tipo autonómico aplicable a aquellos productos cuyo consumo final se produjera en ese territorio.

Por otro lado, el escrito de contestación a la demanda defiende que la regulación de los tipos autonómicos que estuvo vigente hasta 2019 se acomoda a la normativa europea. Niega, pues, que haya incompatibilidad entre el artículo 50.ter de la LIIEE y la Directiva 2003/96/CE. Destaca que no existiría ningún pronunciamiento que haya declarado a esa normativa como inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión. Y, en tanto no es produzca aquel, habría que entender que el tipo autonómico es plenamente aplicable.

Argumenta que una directiva no podría alterar la descentralización política de un estado miembro. Así lo avalaría una consolidada jurisprudencia del TJUE. De este modo, la forma en que se configura el ejercicio de la potestad tributaria en el ordenamiento constitucional español no podría ser decisiva para apreciar un incumplimiento del Derecho de la Unión. Lo realmente trascendente sería que cada ente territorial cumpla con la directiva. Así, la fijación por cada comunidad autónoma del tipo de gravamen sería una manifestación de su autonomía política, reconocida en el artículo 137 de la Constitución.

Por su parte, el artículo 158 de la norma fundamental, desarrollado por la Ley Orgánica 8/1980, establecería un marco general para la cesión de tributos del Estado.

A continuación, la DFV señala que la Directiva 2003/96 encontraría su base jurídica en los artículos 110 a 113 del TFUE. En ellos se permitiría la adopción de disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, cuando ello sea necesario para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. En consecuencia, la armonización sería parcial y limitada a lo necesario para alcanzar tales fines.

Por su parte, la Directiva 2008/118 admitiría la posibilidad de que los estados miembros impongan a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos. A partir de ahí, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 permite que los estados miembros apliquen tipos impositivos diferenciales, a fin de que cumplan los niveles mínimos de imposición y sean compatibles con el Derecho de la Unión.

De este modo, lo que se pretendería sería el establecimiento de una imposición mínima. Ahora bien, en ningún caso se exigiría la existencia de un tipo nacional uniforme. Tampoco se excluiría la posibilidad de que los estados introduzcan tipos distintos dentro de su territorio, siempre que se cumpla con la imposición mínima.

El TJUE habría confirmado que la Directiva 2003/96 pretendería promover el funcionamiento del mercado interior en el sector de la energía, evitando distorsiones de la competencia. Para alcanzar ese fin, se habrían fijado unos niveles mínimos de imposición. No obstante, habría hecho hincapié en que la directiva no habría armonizado plenamente los tipos del impuesto especial sobre los productos energéticos, sino que simplemente habría fijado unos niveles mínimos armonizados de imposición. Asimismo, habría reconocido la intención de dejar a los estados miembros un cierto margen para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales, y que los regímenes fiscales establecidos en aplicación de esa directiva serían una cuestión que ha de decidir cada estado.

En este mismo sentido, la sentencia de catorce de enero de 2021 habría reconocido la existencia de una justificación para la diferenciación de tipos regionales, dentro del respeto al nivel mínimo de la directiva.

A mayor abundamiento, el escrito de contestación a la demanda se refiere al efecto directo de las directivas. Este habilitaría a los particulares para invocarlas contra un estado miembro ante los órganos jurisdiccionales, siempre que no se hayan traspuesto en plazo o que no se hayan adaptado correctamente. Ahora bien, tal posibilidad se limitaría a las disposiciones que no estén sujetas a condición y que sean suficientemente precisas. Y, en el caso que nos ocupa, la Directiva 2003/96 no establecería una obligación precisa de tipos uniformes dentro de los estados, cuyo efecto directo pueda ser invocado por los particulares.

Por lo que se refiere al buen funcionamiento del mercado interior, la DFV razona que este se consigue con la fijación de tipos impositivos mínimos, pero no con la aplicación de una absoluta uniformidad en cada estado. De hecho, el TJUE no consideraría que ese buen funcionamiento resulte comprometido por el establecimiento de tipos impositivos diferentes dentro de los estados.

La administración niega que el establecimiento de un tramo autonómico del IEH ocasionara ninguna distorsión en el funcionamiento del mercado interior. A tal efecto, argumenta que las diferencias de precios entre territorios no eran significativas, y que tenía más incidencia el nivel de competencia de las gasolineras que operaban en cada provincia.

Seguidamente, el escrito de contestación a la demanda insiste en que Vizcaya no habría establecido un tipo autonómico. Por consiguiente, no sería competente para devolver los importes indebidamente ingresados, en la medida en que no se habría recaudado por la Hacienda Foral ninguna cantidad derivada de tales tipos.

Reconoce que el modelo de autoliquidación del IEH recogía la aplicación del tipo autonómico. Ahora bien, este solo se devengaba en el caso de productos cuyo destino fueran comunidades autónomas que lo tuvieran establecido. A partir de ahí, la DFV actuaba como ventanilla única.

Por otro lado, la demandada considera que, de accederse a la devolución, se estaría produciendo un enriquecimiento injusto a favor de la demandante, dado que esta habría trasladado la carga de la cuota derivada del tipo autonómico a los posteriores adquirentes del producto.

TERCERO.- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.

La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 1.513/2024, de veinticinco de septiembre, falló haber lugar al recurso de casación interpuesto por una mercantil frente a nuestra sentencia 381/2019, de treinta de diciembre. En consecuencia, la anuló y nos ordenó que dictáramos otra, conforme a los criterios sentados por el alto tribunal.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Las cuestiones con interés casacional objetivo a que se dio respuesta con esa resolución fueron las dos siguientes:

«1. 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.

2. Determinar si el establecimiento de tipos autonómicos en el IH resulta contrario a la Directiva 2003/96.»

El Tribunal Supremo, en su sentencia, explica que el IEH es un impuesto especial de fabricación. A partir del uno de enero de 2013, se facultó a las comunidades autónomas para establecer un tipo impositivo autonómico. Ello permitía la exigencia de tipos diferenciados, en función del lugar de consumo del producto.

A partir del uno de enero de 2019, el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) quedó derogado por la Ley 6/2018, de tres de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, con el objetivo, según rezaba su exposición de motivos, de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes.

Por su parte, el artículo 7.13 de la LIIEE (antes de su derogación por la Ley 6/2018) regulaba el devengo del IEH en relación con el tipo impositivo autonómico. Con carácter general, establecía que el devengo se producía conforme a las reglas de los apartados anteriores del propio precepto y al apartado 2 del artículo 50.ter. Tratándose de productos fuera de régimen suspensivo en el territorio de la comunidad autónoma que fueran reexpedidos al territorio de otra comunidad autónoma, el devengo del impuesto, exclusivamente en relación con el tipo autonómico, se producía con ocasión de la salida de aquellos del establecimiento en que se encontraran, con destino al territorio de la otra comunidad. A tal efecto, se incluían las siguientes reglas:

1) El tipo aplicable era el fijado por la comunidad de destino.

2) Cuando esta no hubiera establecido tipo autonómico, el devengo se entendía producido con aplicación de un tipo autonómico cero.

3) La regularización de las cuotas devengadas respecto de las previamente devengadas se efectuaría conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 50.ter.

No tenía lugar el devengo del tipo impositivo autonómico cuando no lo hubieran establecido ni la comunidad de origen ni la de destino.

El artículo 19 de la LOFCA prevé que la aplicación de los tributos y la potestad sancionara respecto a sus propios tributos corresponde a la comunidad autónoma, con plenas atribuciones para la ejecución y organización de esas tareas, sin perjuicio de la colaboración con la Administración Tributaria del Estado. En caso del IEH, se atribuía a las comunidades autónomas la posibilidad de regular el tipo impositivo autonómico. El precepto también establece que, en el ejercicio de sus competencias normativas, las comunidades autónomas han de observar el principio de solidaridad entre todos los españoles; 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.

Por su parte, el artículo 33 del **Concierto Económico** señala que 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 se efectuarán por la administración en que se hubieran ingresado las cuotas cuya devolución se solicita. Cuando no fuera posible determinar en qué administración se ingresaron las cuotas, la devolución se efectuará por la administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución.

A continuación, el alto tribunal se remite a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de treinta de mayo de 2024, por la que se dio respuesta a la cuestión prejudicial planteada en el recurso de casación 1.560/2021. Este se resolvió por sentencia 1.470/2024, de veinte de septiembre, en la que se llegó a la siguiente conclusión:

«[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 miso producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.»

A partir de ahí, la sentencia del Tribunal Supremo analiza la legitimación de la mercantil actora para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en los casos de tributos contrarios al Derecho de la Unión.

A tal efecto, explica que los estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo la normativa de la Unión. A falta de normativa común al respecto, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada estado miembro regular las condiciones procesales en las que pueda ejercerse el derecho a obtener el reembolso, con respeto, en todo caso, a los principios de equivalencia y de efectividad.

En España, los artículos 14.1 y 14.2 del RRVA confieren a quien ha soportado la repercusión legal de un tributo indebido el derecho a solicitar y a obtener la devolución de tales cantidades. En cualquier caso, la devolución se hará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión.

La condición de obligados tributarios, en nuestro ordenamiento, corresponde a los sujetos pasivos y a la entidad repercutida, que formarían parte de la relación jurídica tributaria. De este modo, pueden solicitar a la Administración Tributaria la devolución de los ingresos indebidos derivados de un tributo contrario al Derecho de la Unión, a través de la rectificación de la autoliquidación. Por consiguiente, la mercantil actora estaba legitimada para solicitar tanto la rectificación de la autoliquidación como la devolución de las cantidades repercutidas.

A continuación, la sentencia se ocupa de la competencia para la devolución del tipo autonómico del IEH, a fin de dar respuesta a la primera de las cuestiones con interés casacional objetivo, que es la que motivó que se casara nuestra sentencia.

El alto tribunal explica, a tal efecto, que la diputación no estableció un tipo autonómico propio. Por consiguiente, las cuotas cuya devolución reclama la mercantil actora se corresponderían con tipos autonómicos ingresados ante la demandada por combustibles que abandonaban el depósito fiscal con destino a otras comunidades autónomas que sí que habían establecido tipos autonómicos del IEH.

Seguidamente, destaca que la Hacienda Foral no solo es competente para tramitar las solicitudes de rectificación de las 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 IEH.

Argumenta que el hecho de que las comunidades autónomas hagan o no uso de la potestad de crear un tipo autonómico suplementario al tipo estatal no implicaría que estemos ante una figura impositiva distinta del IEH. Así se deduciría del artículo 50.1 de la LIE, que establecería que el tipo aplicable como IEH sería la suma de los tipos estatal y autonómico. Adicionalmente, el artículo 50.ter.1 de ese mismo texto aclara que la aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuará de acuerdo con lo establecido en la propia ley, y con los límites y condiciones fijados en la normativa reguladora de la financiación de las comunidades autónomas.

A partir de ahí, la sentencia concluye que el tipo autonómico no es un nuevo gravamen generado *ex novo*de forma independiente al IEH, sino que formaría parte de ese tributo. Se trataría de un tributo parcialmente cedido, en los términos del artículo 19 LOFCA, y no de un impuesto propio de cada comunidad autónoma.

La regulación de los impuestos especiales configura, como sujetos pasivos del IEH en calidad de contribuyentes, 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. Estos contribuyentes repercutirán la cuota devengada sobre los adquirentes de los productos objeto de ese impuesto. Estos últimos quedarían obligados a soportar tal repercusión.

Seguidamente, el Tribunal Supremo destaca que la resolución administrativa que se impugnaba manifestaba que no era posible hacer un seguimiento de la trazabilidad del impuesto, con repercusión en su tramo autonómico, desde la salida del producto del depósito fiscal en Vizcaya hasta la comunidad autónoma del consumidor final del producto.

No obstante, la sentencia hace hincapié en que estaríamos hablando de un impuesto de carácter monofásico que grava los productos a la salida de la fábrica o depósito fiscal. Ese 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 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 quepa hablar de repercusión jurídica en las sucesivas transacciones del producto en cuestión.

En el mercado español de productos petrolíferos, lo habitual sería que el devengo del IEH 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. Con tales coordenadas, la trazabilidad del impuesto no debería resultar especialmente compleja, dado que constarían las comunidades autónomas a las que se envía el producto. Además, el tipo impositivo especificaría, para cada epígrafe, la suma de los dos tipos en el momento del devengo del impuesto. Por su parte, la Hacienda Foral actuaría como ventanilla única de sujetos pasivos que dispusieran de establecimientos en su territorio. De este modo, esta remitiría el importe recaudado en concepto de recargo autonómico a la AEAT, quien, a su vez, lo trasfería a cada una de las comunidades que habían establecido el tipo.

El Tribunal Supremo señala que, siendo la Hacienda Foral la competente para gestionar y recaudar el tributo cuando el devengo se produjo en el territorio foral, también ha de serlo para devolverlo, en el caso de que se considere indebido, conforme al apartado dos del artículo 33 del **Concierto Económico**, sin perjuicio de los mecanismos de compensación entre las administraciones implicadas. Así, lo esencial sería que el impuesto se ha devengado en su territorio e ingresado en la Hacienda Foral.

A mayor abundamiento, la sentencia se refiere a la situación en que queda el obligado tributario, en un contexto de disenso entre varias administraciones públicas territoriales. Conflicto este que debería resultarle ajeno a aquel.

A partir de lo razonado, el Tribunal Supremo fija la siguiente doctrina:

«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 cuanto tales autoliquidaciones y los respectivos ingresos se hubieran efectuado a través de dicha administración, al margen de los ajustes que procedan entre administraciones.»

CUARTO.- PRESCRIPCIÓN.

Sentada esa doctrina, el alto tribunal consideró adecuado ordenar la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de nuestra sentencia, para que valoráramos, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, si la repercusión, en lo que se refiere al tipo autonómico del IEH, se efectuó en la cuantía manifestada por la mercantil actora. A estos efectos, nos ordenó examinar las facturas o documentos análogos emitidos, así como la prueba aportada, en los que se consignaran de forma separada la cuota repercutida y el tipo impositivo aplicado. Verificado lo anterior, la administración debería reembolsar a la mercantil actora las cantidades que fijáramos en nuestra sentencia, previa comprobación de que los importes solicitados se ingresaron por los sujetos pasivos mediante las oportunas autoliquidaciones, cuya rectificación se habría solicitado; y de que tales importes no se hubieran devuelto antes.

A la vista de lo anterior y dado que la cuestión jurídica ya ha sido resuelta por el Tribunal Supremo, hemos de analizar la prueba obrante en autos a fin de decidir si la actora ha acreditado que se dan las condiciones precisas para que se le conceda la devolución pretendida. De este modo, la controversia queda reducida a una mera cuestión de valoración de la prueba, tendente a decidir si la mercantil actora ha aportado prueba suficiente para justificar la cantidad por ella reclamada.

No obstante, en el supuesto ahora examinado, hemos de resolver también si algunos de los periodos reclamados por la mercantil actora se encontrarían prescritos, tal y como alega la DFV.

Tal y como señala la DFV en su escrito de contestación, el plazo de que disponía la demandante para reclamar la rectificación de las autoliquidaciones era, conforme al artículo 67 de la NFGT, de cuatro años.

Es el artículo 69.3 el que establece cuándo se interrumpe el plazo de prescripción del derecho de los obligados tributarios a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos. Entre los supuestos contemplados en ese

precepto se incluye el siguiente: «Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.»

Pues bien, en el caso que nos ocupa, vemos cómo la mercantil actora realizó una actuación que tiene encaje en ese supuesto cuando presentó su reclamación ante la AEAT.

No podemos pasar por alto las características especiales de la reclamación, a la vista de que se pretendía la devolución del tramo autonómico del IEH, que no siempre había sido recaudado por la administración que se beneficiaba de tales ingresos. Así, vemos cómo la primera reacción de la DFV cuando se presentó la solicitud ante ella fue la de negar que tuviera competencia para tramitar y gestionar la devolución pretendida. Por consiguiente, no parece raro que la mercantil actora presentara la reclamación ante la administración que se benefició de los ingresos.

En cualquier caso, lo realmente trascendente es que la demandante, al presentar su escrito ante la AEAT, expreso su voluntad inequívoca de reclamar las cantidades que consideraba que había desembolsado injustamente. Además, la copia de esos escritos se acompañó con la reclamación presentada posteriormente ante la DFV. Por consiguiente, esta era perfectamente consciente de las intenciones de la recurrente y de que estas se habían manifestado antes de completarse el plazo de prescripción.

Lo razonado nos lleva a rechazar el argumento de la administración, y a entender que no ha prescrito ninguna de las mensualidades reclamadas.

QUINTO.- VALORACIÓN DE LA PRUEBA.

La administración, por su parte, no ha cuestionado en ningún momento las cantidades reclamadas ni que estas se encuentren sustentadas en prueba bastante.

Conforme a lo expuesto, debemos estimar el recurso de la demandante y, en consecuencia, anular la resolución impugnada, reconociéndole a aquella el derecho a la devolución de ingresos indebidos solicitada, con los intereses que correspondan, y sin perjuicio de la facultad que corresponde a la administración para, con carácter previo a restituir esas cantidades, comprobar que estas se ingresaron por los sujetos pasivos mediante las oportunas autoliquidaciones y que no fueron objeto de devolución previa.

SEXTO.- COSTAS.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, de trece de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a la vista de que se está estimando íntegramente el recurso planteado, procede imponer las costas causadas en su tramitación a la administración demandada, si bien limitadas, por todos los conceptos, a 5.000 euros (IVA excluido).

FALLO

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por D.ª Marta Martínez Pérez, en nombre y representación de Disa Suministros y Trading S. L. U., la desestimación presunta de la reclamación nº 1395/2017, expresamente resuelta por el Tribunal **Económico** Administrativo Foral de Bizkaia en fecha 21 de febrero de 2019, en que se reclamaba frente a la denegación preseunta de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones modelos 581 y 582 que habían sido presentadas ante la Hacienda Foral bizkaina por Tepsa Terminales Portuarias S. L., en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, tramo autonómico, de los períodos comprendidos entre febrero de 2013 a diciembre de 2015 y de enero a diciembre de 2016, con solicitud de devolución de sumas respectivas, debemos:

1º/ declarar la no conformidad a derecho del acuerdo recurrido, anulándolo.

2º/ reconocer el derecho de la actora a obtener la devolución de ingresos solicitada, con los intereses procedentes.

3º/ hacer expresa imposición de costas a la parte demandada, si bien con el límite máximo de 5.000 euros por todos los conceptos.

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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el BANCO SANTANDER, con n.º 4697 0000 93 0194 19, un **depósito de 50 euros,**debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

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

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

DILIGENCIA.-La extiendo yo, Letrado de la Administración de Justicia, para hacer constar que la anterior sentencia, firmada por quienes la han dictado, pasa a ser pública en la forma permitida u ordenada en la Constitución y las leyes, procediéndose seguidamente a su notificación a las partes. Doy fe.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ