

# EL PRINCIPIO DE EFECTIVIDAD GARANTIZA EL DERECHO DEL CONSUMIDOR A SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOPORTADO INDEBIDAMENTE: STJUE DE 11 DE ABRIL DE 2024, C-316/22

---

Carlos Pedrosa López

*Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y Tributario*

*Universitat de València*

*(España)*

<https://orcid.org/0000-0001-8546-0249>

## Resumen

Esta sentencia profundiza en la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto al artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el supuesto de que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta, o transpuesta incorrectamente. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea expone el sentido que debe seguir la interpretación del principio de efectividad cuando una norma nacional no permite al consumidor final solicitar directamente al Estado miembro el reembolso de una carga económica suplementaria que un consumidor ha soportado indebidamente.

## Palabras clave

Principio de efectividad, Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, cuestión prejudicial, Directiva europea.

## Abstract

This judgment elaborates on the interpretation given by the Court of Justice of the European Union to Article 288 of the Treaty on the Functioning of the European Union in the case where a national court does not apply, in a dispute between private individuals, a national rule that establishes an indirect tax contrary to a clear, precise and unconditional provision of a directive that has not been transposed, or has been incorrectly transposed. The Court of Justice of the European Union also explains the meaning to be

given to the principle of effectiveness when a national rule does not allow the final consumer to apply directly to the Member State for reimbursement of an additional financial burden which a consumer has unduly borne.

Keywords

Principle of effectiveness, Treaty on the Functioning of the European Union, preliminary ruling, EU Directive.

## **SUMARIO**

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

## 1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Esta sentencia aborda dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de Como –*Tribunale di Como*– en Italia al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), relativas, por una parte, a si con carácter general se opone el sistema de fuentes del Derecho de la Unión y, en concreto, el artículo 288, tercer párrafo, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) a que el juez nacional no aplique en un litigio entre particulares una disposición de Derecho interno que es contraria a una disposición de una directiva que no se ha transpuesto, o que lo ha hecho incorrectamente, imponiendo así una obligación adicional a un particular cuando ello constituye, según el ordenamiento jurídico nacional, un requisito previo para que este pueda invocar frente al Estado los derechos que le confiere dicha directiva. Refiriéndose en el caso concreto, al artículo 14.4 del Decreto Legislativo n.º 504/1995 del ordenamiento jurídico italiano.

Por otra parte, el TJUE, en base a la segunda cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Como, responde si el principio de efectividad se opone a una normativa nacional, en particular el artículo 14.4 del Decreto Legislativo n.º 504/1995 del ordenamiento jurídico italiano, que no autoriza al consumidor final para solicitar la devolución del impuesto indebidamente pagado directamente al Estado y que únicamente le permite ejercer una acción civil de cobro contra el sujeto pasivo, que es el único legitimado para obtener su devolución de la Administración tributaria, cuando el único motivo de ilegalidad del impuesto, que es el hecho de que sea contrario a una directiva de la Unión, solo puede invocarse en el contexto de la relación entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria, pero no de la existente entre el sujeto pasivo y el consumidor final., lo que de hecho impide que pueda efectuarse la devolución. O bien si, para garantizar el cumplimiento del citado principio, debe reconocerse en tal caso legitimación directa al consumidor final frente a Hacienda, considerando que concurre un supuesto de imposibilidad o dificultad excesiva para obtener del proveedor la devolución del impuesto indebidamente pagado.

## 2. Supuesto de hecho

Las sociedades italianas Gabel Industria Tessile y Canavesi celebraron con las sociedades A2A Energia y Energit contratos para el suministro de electricidad a sus centros de producción. Las sociedades italianas abonaron en 2010 y 2011 los importes previstos contractualmente, antes de ser suprimido a partir del 1 de abril de 2012, en el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988, el cual se añadía al impuesto especial sobre la electricidad. Por esta razón, en 2020 dichas sociedades italianas demandaron a sus suministradores ante el Tribunal de Como en Italia, con el objetivo de solicitar la devolución de las cantidades abonadas por ese impuesto, al entender que las disposiciones nacionales eran incompatibles con el Derecho de la Unión.

En este sentido, el Tribunal de Como indicó que, a raíz de la *sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, asunto C-103/17*, el Tribunal Supremo de Casación –*Corte suprema di cassazione*– de Italia declaró que el impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad no tenía un fin específico y, por tanto, era contrario al artículo 1.2 de la Directiva 2008/118. Además, el Tribunal de Como precisó que el Decreto Legislativo n.º 48 por el que se aplica la Directiva 2008/1/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, de 29 de marzo de 2010, no modificó el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988.

El Tribunal de Como añade que estos dos litigios se inscriben en una serie de asuntos pendientes, relativos al destino de las cantidades indebidamente pagadas durante el periodo comprendido entre la expiración del plazo concedido a los Estados miembros para transponer la Directiva 2008/118 y la supresión del impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad por el legislador italiano. Y, a este respecto, los órganos jurisdiccionales de instancia italianos han adoptado dos enfoques distintos. Por una parte, la corriente jurisprudencial que entiende que el juez no puede dejar de aplicar, en un litigio entre particulares, una disposición nacional incompatible con una directiva de la Unión. Lo cual implicaría la desestimación de las solicitudes de devolución de este impuesto. Y, por otra parte, la corriente jurisprudencial que se basa en la obligación de interpretar el Derecho interno a partir de la fecha de expiración del plazo de transposición de la directiva en cuestión. Lo cual, implicaría estimar las solicitudes formuladas.

Ante estas circunstancias, el Tribunal de Como decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las cuestiones expuestas anteriormente.

### 3. Fundamentos de derecho

Respecto la primera cuestión prejudicial, el TJUE recuerda que una directiva, de acuerdo con su reiterada jurisprudencia, no puede crear por sí sola, obligaciones a cargo de un particular y no puede, por consiguiente, ser invocada como tal contra dicha persona ante un tribunal nacional, tal y como se expone en la *sentencia de 22 de diciembre de 2022, Sambre & Biesme y Commune de Farcennes, asunto C-383/21 y C-384/21*. El TJUE entiende que el Derecho de la Unión no se opone a que un Estado miembro ejerza su competencia en cuanto a la forma y a los medios para alcanzar los resultados fijados por una directiva que, transcurrido el plazo de transposición, las disposiciones claras y precisas no transpuestas puedan integrarse en su ordenamiento jurídico interno y, en consecuencia, puedan ser invocadas por un particular frente a otro. Ahora bien, esta obligación impuesta a los particulares no se basa en el Derecho de la Unión, sino en el Derecho nacional, y, por tanto, constituye una obligación adicional. De modo que, en virtud del Derecho de la Unión, una directiva no puede por sí sola crear obligaciones a cargo de un particular. Sin embargo, de acuerdo con la *sentencia de 18 de enero de 2022, Thelen TechnoPark Berlin, asunto C-261/20*, un Estado miembro sí puede conferir a los órganos jurisdicciones nacionales la facultad de excluir, sobre la base del Derecho interno, cualquier

disposición de Derecho nacional contraria a una disposición del Derecho de la Unión que no tenga efecto directo.

En este sentido, el TJUE entiende que la interpretación que se infiere del tercer párrafo del artículo 288 se opone a que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara y precisa de una directiva no transpuesta, o transpuesta incorrectamente, excepto si el Derecho interno dispone lo contrario, o si la entidad contra la que se invoca el carácter contrario ha dicho impuesto está sometida al control del Estado, que dispone de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares.

En relación con la segunda cuestión prejudicial, el TJUE, en remisión a su reiterada jurisprudencia, entiende que, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos que han recaudado infringiendo el Derecho de la Unión, tal y como se expone en la *sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, asunto C-94/19*. Sin embargo, como excepción, la restitución de un tributo recaudado podría denegarse cuando genere un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando en última instancia el impuesto haya sido repercutido a una tercera persona. En ese caso, el consumidor final que soportó indebidamente la carga económica suplementaria es el que debe solicitar el reembolso de dicha carga, bien sea directamente al Estado miembro, o al sujeto pasivo vendedor. Ahora bien, si la obtención de dicha devolución resulta imposible de obtener, el consumidor final podría reclamarla directamente al Estado miembro, de acuerdo con lo establecido en la *sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, asunto C-35/05*.

Por consiguiente, en base a estos fundamentos, y teniendo en consideración los hechos del caso, el TJUE concluye que, es contrario al principio de efectividad, la 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 éste último había abonado 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, ese motivo de ilegalidad no puede ser válidamente invocado en el marco de tal acción.

#### 4. Análisis y relevancia para España

La presente sentencia del TJUE tiene un impacto significativo en España, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, reforzando y precisando principios claves como la devolución de tributos indebidamente recaudados y la protección del consumidor final, puesto que, el fallo de este Tribunal confirmó, de

acuerdo con su jurisprudencia consolidada, el derecho a solicitar la devolución de los impuestos pagados indebidamente, a consecuencia de un acto de recaudación contrario al ordenamiento jurídico nacional. La jurisprudencia España, alineada con el TJUE, ha reconocido en sucesivas ocasiones el derecho a obtener los tributos pagados indebidamente como una manifestación del principio de justicia tributaria y como el derecho a una buena Administración. Sin embargo, esta sentencia del TJUE implanta peculiaridades relevantes que afectan a este principio en el contexto español. En particular, señala que, en un momento determinado, la restitución del impuesto pagado puede ser desestimada cuando se genera un enriquecimiento injusto por parte del sujeto pasivo, lo cual también ha sido puesto de manifiesto por parte del Tribunal Supremo español. De hecho, en la sentencia 584/2014, de 20 de noviembre de 2014, entre otras, ya estableció que la devolución al sujeto pasivo del tributo repercutido al consumidor final sin una corrección correspondiente podría suponer un enriquecimiento sin causa, lo cual debe evitarse para mantener la equidad en la Administración tributaria.

Tanto los tribunales como las Administraciones tributarias españolas deben garantizar que las devoluciones de los impuestos no derivan en un beneficio que no correspondería al sujeto pasivo que ha trasladado la carga al consumidor final. Lo cual, tal y como defiende en Tribunal Supremo español, tanto en la sentencia STS 1131/2020, de 18 de junio de 2020, como en otras, exige un minucioso conocimiento de la documentación y pruebas que aseguren la transferencia real de la carga tributaria. Ahora bien, una vez corroborado que la carga tributaria se ha repercutido al consumidor final, el ordenamiento jurídico-tributario español vela por la defensa de que estos, en atención al principio de efectividad, tengan acceso real y viable a los mecanismos efectos para reclamar dicha devolución. Es decir, que las vías procesales establecida realmente sean adecuadas y accesibles para que el consumidor final pueda obtener el efectivo reembolso.

De este modo, la normativa y jurisprudencia española tratan de garantizar mecanismos claros, accesibles y eficaces para que, por un lado, el sujeto pasivo que ha repercutido el tributo pueda reclamar la compensación al Estado y, por otra, que existan mecanismos que permitan al consumidor final reclamar directamente al Estado miembro siempre que sea necesario. Estableciendo de este modo una balanza entre las partes involucradas en el supuesto.

Por consiguiente, esta sentencia del TJUE tiene una repercusión directa en la doctrina tributaria española respecto los principios fundamentales relativos al derecho a la devolución de ingresos indebidos y la protección del consumidor final, mientras que también subraya la necesidad de evitar enriquecimientos injustos y, en su caso, asegurar la efectividad de las reclamaciones.