

TIPO IMPOSITIVO AUTONÓMICO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS ES CONTRARIO AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: STJUE DE 30 DE MAYO DE 2024, C-743/22

Carlos Pedrosa López

Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

(España)

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

Resumen

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 30 de mayo de 2024, asunto C-743-/22, declara que resulta contrario a la Directiva 2003/96/CE, y en particular a su artículo 5, que una normativa nacional establezca un tramo impositivo autonómico del Impuesto especial sobre hidrocarburos 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 en dicha Directiva.

Palabras clave

Impuestos especiales, Impuestos Hidrocarburos, Directiva 2003/96/CE, Derecho UE, Directiva 2008/118/CE

Abstract

The Court of Justice of the European Union, in its judgment of May 30, 2024, Case C-743-22, declares that it is contrary to Directive 2003/96/EC, and in particular to Article 5 thereof, for national legislation to establish a regional tax bracket for excise duties on mineral oils that authorizes regions or autonomous communities to establish different rates of excise duties for the same product and the same use depending on the territory in which the product is consumed, outside the cases provided for in the Directive.

Keywords

Special taxes, Hydrocarbon taxes, Directive 2007/96, EU Law, Directive 2008/188/CE

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 la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo español, con el objeto de pronunciarse sobre si 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 electricidad, y en particular su artículo 5, se opone a una norma nacional, como el artículo 50ter de la Ley de impuestos especiales (en adelante, Ley IIEE), que autorizaba a las comunidades autónomas para establecer tipos de gravamen del Impuesto especial de hidrocarburos diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto.

En contra del Gobierno español, que consideraba inadmisibile esta cuestión prejudicial, el TJUE recuerda, en remisión a la *sentencia 12 de enero de 2023, DOBELES HES, asuntos C-702/20 y C-17/21*, que solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio, o incluso cuando no se disponga de los elementos de hecho y Derecho necesarios para dar una respuesta, lo cual no resulta aplicable al presente caso.

El TJUE afirma que, de acuerdo con su doctrina, esta Directiva establece un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, sin perjuicio de que deje cierto margen a los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales, pero que, en ningún caso, puede sobrepasarse, tal y como expone en el *asunto C-100/0, sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B* y en el *asunto C-513/18, sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano*.

A estos efectos, destaca que el artículo 5 de la Directiva enuncia una lista de casos en los que los Estados miembros pueden aplicar tipos diferenciados, pero en ningún caso, se trata de una lista abierta, sino exhaustiva, tal y como ya expuso para estos supuestos en la *sentencia de 2 de junio de 2026, ROZSWIT, asunto C-418/14*, y la *sentencia de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz, asunto C-391/22*. Además, bajo ningún concepto esta lista es aplicable en las regiones, sino en todo caso se aplica bajo un control fiscal en la integridad del territorio nacional, a excepción de unas pocas situaciones que están explícitamente indicadas en el art. 18 de la citada Directiva, y entre las cuales no se encuentran ninguna particularidad coincidente con el territorio español.

2. Supuesto de hecho

Este litigio se presentó en el contexto de un litigio entre DISA Suministros y Trading, S.L.U. (en adelante, DISA) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AAET) en relación con unas solicitudes de devolución de los impuestos que DISA soportó debido a un tipo impositivo suplementario adap-

tado por una comunidad autónoma aplicable al impuesto especial sobre hidrocarburos.

Varios operadores sujetos al impuesto especial sobre hidrocarburos presentaron autoliquidaciones relativas a los periodos comprendidos entre 2013 y 2015 y repercutieron el importe del impuesto a DISA, que se dedica a la compra, venta, importación y comercialización al por mayor de productos petrolíferos. Durante ese periodo, la normativa española, en aplicación del art. 50 *ter* de la Ley 38/1992, permitía aplicar en concepto suplemento al impuesto estatal, cuyo tipo era uniforme en todo el territorio nacional, un tipo impositivo autonómico adicional que era fijado por cada comunidad autónoma para los hidrocarburos consumidos en su territorio. El 1 de enero de 2019 quedó derogado.

La entidad DISA, al haber soportado el impuesto especial sobre hidrocarburos, solicitó a la Administración tributaria que rectificase las autoliquidaciones de los operadores en cuestión y reclamó la devolución de los importes correspondiente a la aplicación del tipo autonómico de dicho impuesto. La entidad DISA alegó que dicho tipo autonómico era contrario al Derecho de la Unión, por ser contrario al art. 5 de la Directiva 2003/96, ya que no estaba dentro de las excepciones contempladas por esta disposición para aplicar los tipos impositivos diferenciados y, por ende, era contrario al objetivo de imposición unificada de los productos energéticos y de la electricidad perseguido por dicha Directiva.

Tras haber sido denegadas dichas solicitudes por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife, basándose en que no le correspondía pronunciarse sobre si una disposición legislativa nacional infringía o no el Derecho de la Unión, DISA presentó reclamaciones contra estas resoluciones denegatorias al Tribunal Económico-Administrativo Central. Posteriormente, interpuso recurso contra estas resoluciones desestimatorias de este Tribunal Económico-Administrativo ante la Sala de los Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Este órgano jurisdiccional, mediante la sentencia de 25 de noviembre de 2020, aun admitiendo que la existencia de dudas jurídicas sobre la interpretación inferida de la Directiva 2003/96 hubieran motivado la presentación de una petición de decisión prejudicial, denegó la solicitud de devolución basándose en que DISA no había demostrado que no había repercutido esos importes a terceros, puesto que, de concederse la devolución solicitada, hubiera supuesto un enriquecimiento sin causa. Contra esta sentencia, DISA interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo, el cual señaló que la resolución del litigio dependía de la interpretación de la Directiva en cuestión. Lo cual motivó que suspendiese el procedimiento y plantease la cuestión prejudicial, anteriormente expuesta, ante el TJUE.

3. Fundamentos de derecho

La normativa española contemplaba el artículo 50*ter* de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, titulado «tipo impositivo autonómico», establecía en su apartado primero que «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 [...] 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». Lo cual quedaba complementado con el apartado segundo que señalaba que, «el tipo impositivo autonómico a aplicar será el que corresponda a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se produzca el consumo final de los productos gravados [...]».

Este artículo 50^{ter} de la Ley IIEE estuvo en vigor durante los ejercicios 2013 a 2018, puesto que el 1 de enero de 2019 quedó derogado mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado, haciendo referencia la Exposición de motivos a que «en materia de Impuestos Especiales se procedía 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 supusiese un menoscabo a los recursos de las Comunidades Autónomas y todo ello dentro del marco normativo comunitario».

Sin embargo, en suma de los razonamientos expuestos anteriormente, el TJUE afirma que 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. Si bien 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. Así, las alegaciones del Gobierno español no están en línea con estas directrices y, por ende, no justifican el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos.

Si bien es innegable la autonomía política de las comunidades autónomas, reconocida por la Constitución española y protegida por el artículo 4.2 TUE, es preciso recordar que el reparto de competencias dentro de un Estado miembro disfruta de la protección conferida por esa disposición, pero siempre y cuando los tipos impositivos diferenciados, en particular según los criterios geográficos, cumplan estrictamente con los requisitos establecidos en la presente Directiva, tal y como se expone en la *sentencia de 21 de diciembre de 2016, Remondis, asunto C-51/15*.

Incluso aunque este tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos se calificase como otro gravamen indirecto en aplicación del art. 1.2 de la Directiva 2008/118, tal y como pretendía el Gobierno español, el TJUE expone que los Estados pueden imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos siempre que cumplan dos requisitos; por una parte, que estos gravámenes sean impuestos con fines específicos, y por otra, que respeten las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales

y al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). A estos efectos, de la jurisprudencia del TJUE se desprende que constituye un fin específico cualquier objeto distinto del exclusivamente presupuestario, de acuerdo con la *sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, asunto C-833/21*. 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 1.2 de esta Directiva, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico.

De modo que, si bien la afectación predeterminada de los ingresos de un gravamen a la financiación del ejercicio de competencias que les han sido atribuidas pueden 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. Así, cualquier finalidad podría considerarse un fin específico en el sentido del art. 1.2 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 1.2, debe ser objeto de interpretación estricta.

Por tanto, para considerar que persigue un fin específico, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto 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. Por contra, cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse como un gravamen sobre productos sujetos a impuestos especiales persigue un fin específico, si dicho gravamen está concebido 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, tal y como este Tribunal ha explicado en la *sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, asunto C-833/21*. De modo que, en el presente asunto, no se desprende que el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos cumpla los criterios relativos a la finalidad específica prevista en dicho art. 1.2 de la Directiva 2008/118, en relación al supuesto de que exista tal finalidad, sino más bien dicho tipo autonómico estaba destinado a financiar la totalidad de las competencias de las comunidades autónomas.

Estos razonamientos jurídicos le llevan al presente TJUE a concluir que la Directiva 2003/96, y 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. Como sucedía en España.

4. Análisis y relevancia para España

La jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea imposibilita que la vigencia de una norma española que establezca un tipo impositivo suplementario al impuesto estatal adoptado por las comunidades autónomas, similar al tramo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos en cuestión.

El fallo de este Tribunal, que considera contrario al Derecho de la Unión el impuesto en cuestión conlleva; por una parte, que los pagos asumidos por DISA en concepto de impuestos, así como por cualquier otra entidad en una situación idéntica, puedan considerarse como pagos indebidos, y que, por tanto, puedan ser reclamados. Y, por otra parte, la obligación del Estado de devolver lo recaudado sin la correspondiente aplicación normativa y justificación jurídica. En este sentido, de acuerdo con el Reglamento general de la Ley General Tributaria, los operadores que soportaron la repercusión del impuesto y lo ingresaron en la Administración tributaria debieran poder solicitar el reembolso. La obtención del reembolso de las cuantías indebidamente ingresadas ha de realizarse mediante la solicitud de la rectificación de la correspondiente autoliquidación.

La devolución ha de ser una garantía en favor del sujeto que realizó el pago del impuesto, al menos así lo establece la jurisprudencia del TJUE, a excepción de que las autoridades fiscales, en este caso españolas, sean capaces de demostrar que el sujeto no soportó realmente el pago del impuesto, sino que en última instancia fue su cliente al que le transfirió dicha carga en el precio del producto final. Aunque en realidad, ni tan siquiera en ese caso la Hacienda pública española puede omitir la obligación de devolución de las cuantías ingresadas indebidamente en las arcas públicas. Puesto que, en última instancia, sea de un modo u otro, bien el operador económico o el cliente ha asumido el pago del impuesto. Así las cosas, la reiterada jurisprudencia del TJUE afirma que las autoridades fiscales españolas han de devolver las cuantías indebidamente ingresadas en concepto de impuestos al operador económico. Sin embargo, ello no impide que el cliente lleve a cabo cualquier acción legal, propiamente regulada en el Derecho privado, para solicitar a su vez a dicho operador económico la parte correspondiente del impuesto asumido, que le habían repercutido implícitamente en el precio pagado.