

NUEVA FISCALIDAD

Número 2 • Abril-Junio 2024

ISSN: 1696-0173

Estudios

Singularidades en el hecho imponible, devengo y exenciones de los impuestos especiales de fabricación respecto de su configuración en la parte general del derecho tributario

Germán Orón Moratal

¿Una multa por litigar? Sí, Usted ha incurrido en un *abuso de la Justicia como servicio público* cuando debería haber procurado la *desjudicialización* de su conflicto

Sonia Calaza López

Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la transición energética de las viviendas

Estela Rivas Nieto

Análisis jurídico de la regla de proporcionalidad y diferimiento de la ganancia patrimonial en la donación de la empresa familiar. ¿Figuras compatibles o excluyentes?

Diana Ferrer Vidal

La faceta ambiental del canon del agua en la Comunidad Autónoma del País Vasco

Milenka Villca Pozo

La pretendida exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los partidos políticos

Joaquín Jesús Polo Cañavate

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

El interrogatorio a trabajadores en sede de la empresa en el marco de un registro domiciliario

José Francisco Sedeño López

Fiscalidad de los traspasos internacionales de derechos federativos de futbolistas a la luz de las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2024 (rec. 6519/2022), y 4 de abril de 2024 (rec. 7109/2022) en los *Casos Neymar y James Rodríguez*

José Ángel Gómez Requena

La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de la limitación a la deducibilidad de intereses derivados de préstamos intragrupo

Estela Ferreiro Serret

El principio de proporcionalidad y las sanciones aduaneras

Antonio Fernández de Buján y Arranz

La calificación como deudor del IVA al empleado que emite facturas falsas

Marta González Aparicio

La controvertida definición del método de cálculo de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público por instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos

María Teresa Mories Jiménez

Implicaciones jurídicas ante la ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Albert Navarro García

Implicaciones jurídico-tributarias de los traslados de residencia entre comunidades autónomas: estudio de la SAN 746/2024, de 31 de enero

Albert Navarro García

NUEVA FISCALIDAD

Número 2 • Abril-Junio 2024

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: 10.14679/3391

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. M^a Martín Delgado

Universidad de Málaga

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

A. Rodríguez Berejio

Ex Presidente del Tribunal Constitucional

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

Irune Suberbiola Garbizu

UPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eseverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

M^a. E. Simón-Yarza
Universidad de Navarra

Imposición indirecta estatal

M. González Aparicio
Universidad de León

Hacienda Autónoma y Foral

A. Navarro García
Universitat de Girona

Hacienda Local

M^a T. Mories Jiménez
Universidad de Sevilla

Aduanas

A. Fernández de Buján y Arranz
CUNEF

Fiscalidad Internacional

J. Á. Gómez Requena
Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad Europea

E. Ferreiro Serret
Universidad de Barcelona

Procedimientos, derechos y garantías

J. Fco. Sedeño López
Universidad de Málaga

Tribuna

Ruptura del monopolio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para conocer de las cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales 11

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

Singularidades en el hecho imponible, devengo y exenciones de los impuestos especiales de fabricación respecto de su configuración en la parte general del derecho tributario 19

Germán Orón Moratal

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I de Castellón*

¿Una multa por litigar? Sí, Usted ha incurrido en un *abuso de la Justicia como servicio público* cuando debería haber procurado la *desjudicialización* de su conflicto 45

Sonia Calaza López

Catedrática de Derecho procesal (UNED)

Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la transición energética de las viviendas 77

Estela Rivas Nieto

*Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rovira i Virgili*

Análisis jurídico de la regla de proporcionalidad y diferimiento de la ganancia patrimonial en la donación de la empresa familiar. ¿Figuras compatibles o excluyentes? 105

Diana Ferrer Vidal

Profesora Titular de ESADE Law School

La faceta ambiental del canon del agua en la Comunidad Autónoma del País Vasco.....	139
---	-----

Milenka Villca Pozo

*Profesora agregada Serra Húnter de Derecho financiero y tributario
Universitat Rovira i Virgili*

La pretendida exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los partidos políticos	163
--	-----

Joaquín Jesús Polo Cañavate

*Doctorando en Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos*

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Procedimientos, derechos y garantías

El interrogatorio a trabajadores en sede de la empresa en el marco de un registro domiciliario. Análisis de la STS núm. 1173/2024, de 2 de julio, recurso núm. 5831/2023	193
--	-----

José Francisco Sedeño López

*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

Fiscalidad internacional

Fiscalidad de los traspasos internacionales de derechos federativos de futbolistas a la luz de las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2024 (rec. 6519/2022), y 4 de abril de 2024 (rec. 7109/2022) en los Casos Neymar y James Rodríguez	203
--	-----

José Ángel Gómez Requena

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha*

Fiscalidad europea

La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de la limitación a la deducibilidad de intereses derivados de préstamos intragrupo. Análisis de las Conclusiones del Abogado General Sr. Nicholas Emiliou, presentadas el 14 de marzo de 2024, sobre el asunto C-585/22..... 215

Estela Ferreiro Serret

*Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona*

Imposición aduanera

El principio de proporcionalidad y las sanciones aduaneras (As. C-717/22 y C-372/23) 235

Antonio Fernández de Buján y Arranz

*Profesor Contratado Doctor (A) de Derecho
Financiero y Tributario. CUNEF Universidad*

Imposición indirecta estatal

La calificación como deudor del IVA al empleado que emite facturas falsas. Comentario a la STJUE de 30 de enero de 2024..... 245

Marta González Aparicio

*Profesora Permanente Laboral de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

Hacienda local

La controvertida definición del método de cálculo de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público por instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos..... 259

María Teresa Mories Jiménez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

Implicaciones jurídicas ante la ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos..... 279

Albert Navarro García

*Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

Implicaciones jurídico-tributarias de los traslados de residencia entre comunidades autónomas: estudio de la SAN 746/2024, de 31 de enero	291
---	-----

Albert Navarro García

Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de Girona

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Implicaciones jurídicas ante la ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Albert Navarro García

*Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

RESUMEN:

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 30 de mayo de 2024 (asunto C-743/22) responde a una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo mediante auto de 15 de noviembre de 2022. Esta solicitud cuestiona la conformidad del tipo impositivo suplementario aplicado en España entre 2013 y 2018 por la mayoría de las comunidades autónomas sobre el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos con la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003. En su fallo, el TJUE establece que el artículo 5 de dicha Directiva se opone a la normativa nacional que permitía a las comunidades autónomas establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y uso en función del territorio de consumo, salvo en los casos previstos por la normativa comunitaria. Este trabajo no solo analiza el contexto en el que se creó este tipo autonómico, examina los hechos y argumentos presentados en la Sentencia, sino que también se centra en los efectos de esta declaración de ilegalidad, especialmente en lo referente a la devolución a los obligados tributarios de los ingresos que parece que aparentemente nunca debieron ser recaudados por dicho tributo.

Palabras clave: impuesto especial sobre hidrocarburos; tipo autonómico; derecho de la Unión Europea; devolución de ingresos indebidos.

ABSTRACT:

The Judgment of the Court of Justice of the European Union of May 30, 2024 (Case C-743/22) responds to a request for a preliminary ruling raised by the Supreme Court through an order dated November 15, 2022. This request questions the compatibility of the supplementary tax rate applied in Spain between 2013 and 2018 by most of the autonomous communities on the Special Tax on Hydrocarbons with Council Directive 2003/96/EC of October 27, 2003. In its ruling, the CJEU establishes that Article 5 of said Directive opposes national legislation that allows autonomous communities to establish differentiated tax rates for the same product and use based on the territory of

Implicaciones jurídicas ante la ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos
(Albert Navarro García)

consumption. This work not only analyses the context in which this autonomous tax was created, examines the facts and arguments presented in the Judgment, but also focuses on the effects of this declaration of illegality, especially regarding the refund to taxpayers of the revenues that apparently should never have been collected by said tax.

Keywords: special tax on hydrocarbons; regional tax rate; European Union law; refund of undue revenues.

1. CUESTIONES PREVIAS

El capítulo VII de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIEE) regula el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (en adelante, IEH). En particular, su artículo 46 detalla los productos sujetos a este impuesto, incluyendo, entre otros, gasolinas, querosenos, gasóleos, gas natural, o biocarburantes y biocombustibles destinados a su uso como carburante o combustible. A la base imponible, constituida por el volumen de productos objeto de impuesto, expresado en miles de litros a la temperatura de 15 grados, se le aplican tipos de gravamen diferenciados según el producto, sumando un tipo general y un tipo especial (artículo 50).

Adicionalmente, entre el 1 de enero de 2013¹ y el 31 de diciembre de 2018², el artículo 50 ter LIEE establecía la posibilidad de añadir un tipo impositivo autonómico, dentro de los límites contemplados en el artículo 52 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Esto permitía a las Comunidades Autónomas imponer un gravamen adicional sobre ciertos productos consumidos en sus territorios, conforme a la LIEE y dentro de los límites y condiciones establecidos en la normativa de financiación autonómica referenciada. El tipo impositivo autonómico se aplicaba según la Comunidad Autónoma donde se consumiera el producto. Se consideraba que el consumo tenía lugar en una Comunidad Autónoma si los productos se recibían en: establecimientos de venta al por menor con instalaciones fijas y autorizaciones necesarias; establecimientos de consumo propio con los elementos necesarios para la recepción y uso de los productos; o cualquier otro establecimiento en su territorio, con excepción de fábricas o depósitos fiscales.

¹ La disposición final 20.4 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 fue la encargada de añadir este precepto.

² El artículo 82.2.1 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 derogó el precepto mencionado, indicándose en su exposición de motivos que "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".

Para contextualizar el tipo autonómico del IEH es imprescindible considerar su contexto legal e histórico. Para comprender este tipo impositivo, es esencial recordar la existencia del ya extinto Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), popularmente conocido como “céntimo sanitario”³.

Este impuesto, calificado como de naturaleza indirecta, gravaba en una única fase las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, incluyendo gasolinas, gasóleo, fuelóleo y queroseno no utilizado como combustible de calefacción. El IVMDH se componía de un tipo de gravamen estatal, aplicable uniformemente en todo el territorio, y un tipo de gravamen autonómico opcional, al cual se acogieron trece Comunidades Autónomas. Este tributo estuvo vigente en nuestro ordenamiento des del 1 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2012.

Aunque el Estado español derogó el IVMDH previendo su incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), mediante su sentencia de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12), lo declaró ilegal. La razón fue que dicho impuesto no cumplía con la finalidad específica exigida en la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

El impuesto, aunque estaba destinado a financiar competencias en sanidad y medioambiente de los entes territoriales, no garantizaba por sí mismo la protección de la salud y del medioambiente.

En la práctica, a pesar de la sentencia del TJUE del 27 de febrero de 2014, la eliminación del “céntimo sanitario” y la inclusión de un tipo autonómico en el IEH fue una maniobra legislativa para integrar el IVMDH en este tributo, incorporando los hidrocarburos bajo un único impuesto. Sin embargo, este tipo autonómico ha corrido la misma suerte que su predecesor, ya que el TJUE también lo ha declarado ilegal en su sentencia del 30 de mayo de 2024 (asunto C-743/22), la cual es objeto de análisis en este comentario.

2. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA

El Tribunal Supremo, en un auto emitido el 15 de noviembre de 2022, planteó una cuestión prejudicial ante el TJUE⁴. Esta acción se llevó a cabo para resolver varios recursos de casación en los que se cuestionaba la legalidad del llamado “tramo autonómico” del IEH, y determinar si era contrario al Derecho de la Unión Europea.

³ La regulación de este impuesto se contemplaba en el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

⁴ Sobre este auto, *vid.* GONZÁLEZ APARICIO, M. “La adecuación de los tipos autonómicos del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos al Derecho de la Unión (Comentario al Auto del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2022)”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2023, págs. 247-262.

Implicaciones jurídicas ante la ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos
(Albert Navarro García)

La pregunta específica planteada por el Tribunal Supremo giraba en torno a si la Directiva 2003/96/CE, del 27 de octubre de 2003, sobre reestructuración del régimen comunitario de imposición de productos energéticos y electricidad⁵, especialmente su artículo quinto, debía interpretarse en el sentido de que se oponía a una norma nacional, como el artículo 50 *ter* de la LIEE, que permitía a las Comunidades Autónomas establecer tipos impositivos diferenciados por territorio para un mismo producto en relación con el IEH.

Este asunto se enmarca en un litigio entre DISA Suministros y Trading, SLU, y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, relacionado con diversas solicitudes de devolución de los impuestos que DISA soportó debido a un tipo impositivo suplementario adoptado por una comunidad autónoma aplicable al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

En concreto, como se señala en la STJUE de 30 de mayo de 2024, que resuelve la cuestión prejudicial presentada por el Tribunal Supremo, varios operadores económicos sujetos al IEH presentaron autoliquidaciones entre 2013 y 2015, repercutiendo el impuesto a DISA, una empresa dedicada a la compra, venta, importación y comercialización al por mayor de productos petrolíferos. Durante ese período, como se ha expuesto, la normativa nacional permitía un tipo autonómico adicional, que era fijado por cada comunidad autónoma para los hidrocarburos consumidos en su territorio. Sin embargo, este tipo autonómico fue derogado a partir del 1 de enero de 2019, sustituyéndose por un sistema con un tipo uniforme en todo el territorio nacional.

En este sentido, DISA solicitó inicialmente a la Administración tributaria que rectificara las autoliquidaciones de los operadores en cuestión y reclamó la devolución de los importes correspondientes al tipo autonómico del IEH, argumentando que dicho tipo autonómico, establecido según el artículo 50 *ter* de la LIEE, era contrario al Derecho de la Unión Europea, específicamente a la Directiva 2003/96/CE. No obstante, estas solicitudes fueron denegadas por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife, alegando falta de competencia para pronunciarse sobre la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión Europea.

Ante la negativa de la administración tributaria, DISA llevó el caso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, pero sus reclamaciones fueron desestimadas. Posteriormente, recurrió estas resoluciones ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Sin embargo, en su sentencia del 25 de noviembre, la Audiencia Nacional también desestimó el recurso de DISA, argumentando que la empresa no había demostrado que no repercutía las cantidades reclamadas sobre otros sujetos, lo que podría generar un enriquecimiento sin causa por su parte.

Al no estar de acuerdo con esta decisión, DISA recurrió entonces ante el Tribunal Supremo, argumentando que la solución del litigio dependía de la interpretación

⁵ 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 de su artículo 5.

de la Directiva 2003/96/CE y del efecto de esa interpretación sobre la conformidad del tipo autonómico del IEH.

Ante esta situación, el Tribunal Supremo optó por suspender el procedimiento y plantear, como se ha puesto de relieve, al TJUE una cuestión prejudicial. En su cuestión, el Tribunal Supremo solicitó al TJUE que determinara si la Directiva 2003/96/CE, en particular su artículo 5, se oponía a la norma nacional que permitía a las Comunidades Autónomas establecer tipos de gravamen diferenciados por territorio para un mismo producto en relación con el IEH.

3. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 30 DE MAYO DE 2024

En primer lugar, si bien el Gobierno español argumenta que la cuestión prejudicial planteada debe ser considerada inadmisibile debido a su carácter hipotético, en nuestra opinión, de manera similar al TJUE, no estamos de acuerdo. En concreto, el Gobierno español considera que la compatibilidad de la disposición nacional con el Derecho de la Unión Europea no fue debatida en los órganos jurisdiccionales anteriores ni en el recurso de casación, que se centró en la legitimación de DISA para solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Sin embargo, según la jurisprudencia del TJUE, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión Europea planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad gozan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial cuando resulte evidente que no guarda relación con el litigio principal o cuando sea hipotética.

En este caso, la cuestión planteada tiene una relación directa con el litigio principal, ya que se refiere a solicitudes de devolución del importe correspondiente al tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que DISA ha soportado, alegando que dicho tipo es contrario a la Directiva 2003/96/CE, en particular a su artículo 5. Por lo tanto, estamos de acuerdo con que la petición de decisión prejudicial sea admitida por parte del TJUE.

En segundo lugar, y entrando en el fondo del asunto, el TJUE afirma que la Directiva 2003/96/CE tiene como objetivo establecer un régimen armonizado de imposición de productos energéticos y electricidad, otorgando a los Estados miembros facultades para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones, como se desprende de sus artículos 5, 7 y 15 a 19. Estas disposiciones muestran que el legislador de la Unión ha dado cierto margen de apreciación a los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales.

De manera concreta, el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE permite a los Estados miembros aplicar tipos impositivos diferenciados en casos específicos, como la calidad del producto, el consumo de electricidad y productos energéticos para calefacción, usos particulares como el transporte público o la recogida de residuos, y la distinción entre uso profesional y no profesional. No obstante, este

artículo no contempla la posibilidad de que un Estado miembro establezca tipos impositivos diferenciados para un mismo producto y uso según las regiones o territorios internos.

En este sentido, la expresión “en los siguientes casos” utilizada en el artículo 5 indica que la lista de situaciones en las que se pueden aplicar tipos impositivos diferenciados es exhaustiva, lo que sugiere que la normativa controvertida en el litigio principal no está amparada por esta disposición.

Específicamente, se permite a los Estados miembros aplicar tipos impositivos diferenciados bajo supervisión fiscal, siempre y cuando cumplan con los niveles mínimos de imposición establecidos en la Directiva y sean compatibles con el derecho comunitario. Estos tipos impositivos diferenciados se permiten cuando los tipos diferenciados estén directamente relacionados con la calidad del producto; cuando dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y productos energéticos para calefacción; cuando se apliquen a usos específicos como el transporte público local de pasajeros (incluyendo taxis), la gestión de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, el transporte de personas con discapacidad y ambulancias; así como la diferenciación entre uso profesional y no profesional de los productos energéticos y la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10 de la Directiva.

En la sentencia, el TJUE profundiza en el análisis de la Directiva 2003/96/CE y ha llegado a la conclusión de que dicha normativa impone restricciones sustanciales a la capacidad de los Estados miembros para establecer tipos impositivos diferenciados para un mismo producto. Esta conclusión se fundamenta en un examen detallado de los debates legislativos que precedieron a la adopción de la Directiva, donde se observa una clara intención de reducir el margen de discrecionalidad inicialmente otorgado a los Estados miembros en este ámbito.

En concreto, mientras que la propuesta inicial permitía a los Estados miembros aplicar tipos impositivos diferenciados en función de la utilización o calidad de un producto, esta facultad fue restringida durante el proceso legislativo. El artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE, en su versión final, autoriza a los Estados miembros a establecer tipos impositivos diferenciados únicamente en casos específicos y siempre y cuando se cumplan los niveles mínimos de imposición establecidos en la normativa.

Además, se observa que algunas disposiciones de la Directiva permiten tipos reducidos o exenciones impositivas en función del territorio, lo que sugiere que esta posibilidad no está condicionada al cumplimiento de los niveles mínimos de imposición. Por ejemplo, el artículo 18 de la Directiva 2003/96/CE contempla la posibilidad de aplicar niveles de imposición inferiores en regiones específicas de determinados Estados miembros, como Portugal y Grecia, sin que ello esté sujeto al respeto de los niveles mínimos de imposición.

En resumen, la interpretación de la Directiva 2003/96/CE por parte del TJUE apunta a una clara intención de limitar la capacidad de los Estados miembros para establecer tipos impositivos diferenciados, salvo en casos específicamente previstos

y bajo ciertas condiciones. Esta interpretación se basa en los objetivos y la estructura general de la Directiva, así como en la evolución de los debates legislativos que condujeron a su adopción.

Por otro lado, se destaca que la interpretación de la normativa por parte del Tribunal refleja los objetivos de la Directiva en cuanto a promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía y evitar distorsiones de la competencia. Permitir tipos diferenciados en el territorio de un Estado miembro para un mismo producto y uso, fuera de los casos previstos en la Directiva, podría fragmentar el mercado interior y comprometer la libre circulación de mercancías, argumento con el que estamos de acuerdo.

Por el contrario, el Gobierno español argumenta que el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos podría considerarse como otro gravamen indirecto según lo establecido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE.

Según esta disposición, los Estados miembros tienen la facultad de aplicar otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales, siempre y cuando cumplan dos condiciones. En primer lugar, estos gravámenes deben tener fines específicos y, en segundo lugar, deben cumplir con las normas impositivas de la UE aplicables a los impuestos especiales o al IVA en lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, excluyendo las disposiciones relacionadas con las exenciones.

En cuanto al primer requisito, la jurisprudencia del TJUE establece que un fin específico, en el contexto del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, es cualquier objetivo que no sea exclusivamente presupuestario. Sin embargo, dado que todo gravamen tiene una finalidad presupuestaria, el simple hecho de tener esta finalidad no excluye la posibilidad de que también tenga un fin específico según esta disposición.

En este sentido, si bien asignar los ingresos de un gravamen de manera predefinida a la financiación de ciertas competencias puede ser un indicio para identificar un fin específico, esta asignación por sí sola no es suficiente. De lo contrario, cualquier objetivo presupuestario podría considerarse un fin específico, lo que iría en contra del principio de interpretación estricta de las excepciones establecido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE.

Por lo tanto, para que un gravamen sobre productos sujetos a impuestos especiales pueda considerarse que persigue un fin específico según el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, es necesario que dicho gravamen esté diseñado de manera que influya en el comportamiento de los contribuyentes de manera que se logre el objetivo específico invocado. Esto podría implicar, por ejemplo, gravar significativamente los productos considerados para desalentar su consumo.

En el caso presente, según las observaciones presentadas por el Gobierno español, el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos estaba des-

Implicaciones jurídicas ante la ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos
(Albert Navarro García)

tinado a financiar todas las competencias de las comunidades autónomas. Sin embargo, de los documentos presentados al TJUE no se desprende que este tipo autonómico cumpla con los criterios necesarios para tener un fin específico según el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE. Ahora bien, el TJUE quizás debió haber proporcionado un argumento más detallado sobre por qué este tipo autonómico no cumple con el requisito de una finalidad específica, para comprender mejor la falta de conformidad del tipo autonómico del IEH con la normativa de la Unión.

En consecuencia, a la luz de estas consideraciones, se concluye que la Directiva 2003/96/CE, especialmente su artículo 5, se opone a una normativa nacional que permite, en este caso, a las comunidades autónomas establecer tipos diferenciados del impuesto especial para un mismo producto y uso en función del territorio en que se consuma el producto, salvo en los casos previstos expresamente para ello.

4. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Como norma general, y como se ha pronunciado en diversas ocasiones el Tribunal Supremo, las sentencias del TJUE tienen efectos declarativos y eficacia *ex tunc*, de manera que la vulneración del Derecho de la Unión Europea se ha producido con efectos desde la publicación de la norma legal controvertida, puesto que debe aplicarse el principio de supremacía y efecto directo del Derecho europeo frente al nacional, desde el mismo momento en que la vulneración se ha producido.

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, el derecho a solicitar la devolución de los impuestos pagados en un Estado miembro en violación de las normas del Derecho de la Unión Europea representa tanto la consecuencia como el complemento de los derechos conferidos a los ciudadanos por las disposiciones del Derecho de la Unión Europea, interpretadas por el TJUE⁶. Este derecho tiene como objetivo remediar las repercusiones de la incompatibilidad de una medida tributaria con el Derecho de la Unión Europea, buscando neutralizar la carga económica que dicho impuesto impuso indebidamente al operador económico que finalmente la soportó.

Ahora bien, y es aquí donde se complican las cosas, el Derecho de la Unión Europea no regula los cauces procedimentales para hacer efectiva dicha devolución, sino que es la normativa interna de cada Estado miembro la competente para regular las condiciones en las que se pueden formular estas solicitudes. En el caso de España, por ejemplo, los apartados primero y segundo del artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

⁶ Entre otras, *vid.* SSTJUE de 14 de junio de 2017 (asunto C-38/16) o de 19 de julio de 2012 (asunto C-94/10).

General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, establecen que el obligado tributario que haya sufrido la repercusión legal de un tributo indebido tiene el derecho tanto a solicitar como a obtener la devolución de esas cantidades soportadas.

A pesar de que esta previsión normativa puede parecer clara y directa, en la práctica puede generar una serie de complejidades, como se ha evidenciado en ocasiones anteriores. El proceso de solicitud puede ser complicado y requerir una documentación específica, que puede ser que el obligado tributario ya no tenga. Además, esta regulación puede generar incertidumbre en cuanto a las diferentes categorías tributarias involucradas.

Por otro lado, la evaluación y aprobación de estas solicitudes por parte de la administración tributaria requiere tiempo y recursos, lo que a menudo provoca retrasos en el reembolso para los contribuyentes afectados. Estas situaciones, en nuestra opinión, y basándonos en algunos precedentes, subrayan la necesidad de que el legislador español revise y clarifique estos preceptos y el procedimiento asociado. Es evidente que existen ciertas ambigüedades y complejidades en la aplicación de la normativa vigente, lo que puede dificultar tanto a los contribuyentes como a la administración tributaria cumplir con sus respectivos derechos y obligaciones.

En este sentido, después de la declaración de ilegalidad del tipo autonómico del IEH por parte del TJUE, es el Tribunal Supremo el encargado de pronunciarse sobre qué obligados tributarios están legitimados para solicitar la devolución de ingresos indebidos, cómo los deben acreditar, y probablemente también, cómo deben demostrar la ausencia de enriquecimiento injusto.

A nuestro modo de ver, el Tribunal Supremo debería emitir un pronunciamiento en consonancia con su sentencia STS 458/2016, de 18 de febrero (número de recurso 194/2015). Es decir, debería pronunciarse en relación con que la infracción cometida es suficientemente caracterizada, ya que al entrar en vigor el tipo autonómico adicional del IEH, las autoridades españolas eran conscientes, o deberían haberlo sido, de que dicho tipo no se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CEE.

Además, en nuestra opinión, existe una relación directa y exclusiva de causalidad. Esta relación se basa en el hecho de que la parte recurrente ha sufrido un daño económico, que es antijurídico porque no tiene el deber de soportarlo, derivado de una actuación de los poderes públicos. Esta actuación se concreta en la aplicación de una norma legal contraria al Derecho de la Unión Europea, y entre ambos elementos media un vínculo causal.

Este vínculo causal es directo porque la aprobación de la Ley 2/2012, que modifica la LIEE al crear el tipo de gravamen autonómico sobre el IEH, y los sucesivos actos de aplicación, generan un daño económico en forma de repercusión derivada de las sucesivas liquidaciones tributarias. Sin la actuación de los poderes públicos, es decir, la aprobación de la ley y sus posteriores aplicaciones, no se hubiera producido el daño económico. Por lo tanto, este carácter necesario refuerza

Implicaciones jurídicas ante la ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos
(Albert Navarro García)

la idea de la infracción suficientemente caracterizada y justifica la intervención del Tribunal Supremo para corregir esta situación.

Por su parte, la relación de causalidad es exclusiva, ya que el daño sufrido por el recurrente se deriva directamente de la aplicación de una ley estatal. Por lo tanto, las Comunidades Autónomas, al decidir imponer el tipo de gravamen autonómico sobre el IEH, no son responsables de la infracción del Derecho de la Unión Europea. Es la ley estatal y su aplicación la que genera el daño económico al recurrente, al no ajustarse a las disposiciones de la Directiva 2003/96/CE de la Unión Europea.

Por lo tanto, la responsabilidad recae en la legislación estatal y en las autoridades encargadas de su aplicación, y no en las comunidades autónomas que optaron por imponer el tipo de gravamen autonómico sobre el IEH. Esta distinción refuerza la idea de que la relación de causalidad es exclusiva y justifica la intervención del Tribunal Supremo para corregir esta situación.

Por su parte, conviene ahora también traer a colación la STS de 13 de febrero de 2018 (núm. recurso 284/2017) para abordar otras dudas. En este caso, el Tribunal Supremo revoca una sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que había fallado a favor de una estación de servicio que buscaba la devolución del céntimo sanitario realizados entre 2011 y 2012. El Supremo consideró que el sujeto pasivo que recaudó el impuesto no tiene derecho a la devolución, ya que la carga fiscal la soportó el consumidor final, no la gasolinera, es decir, aunque las gasolineras hayan recaudado este tributo del consumidor final y lo hayan ingresado en las arcas públicas, el consumidor final no puede obtener la devolución al no poder demostrar la repercusión que soportó.

El tribunal argumentó que el propósito de este impuesto indirecto era trasladar la carga fiscal al consumidor final, por lo que solo este último puede reclamar la devolución. Además, señaló que la legislación española no permite la devolución de impuestos a favor del sujeto pasivo que los recaudó. En resumen, concluyó que las gasolineras no tienen derecho a recuperar las cantidades ingresadas por este impuesto ilegal porque no sufrieron la carga tributaria correspondiente, dado que se podría generar un eventual enriquecimiento injusto.

En este sentido, compartimos la opinión del profesor MÉNENDEZ MORENO, quien destaca la disfunción del sistema de impuestos indirectos, en el que el proveedor del servicio transfiere el impuesto al consumidor, se evidencia cuando la normativa que regula este mecanismo es declarada ilegal tiempo después de su aplicación. Esto genera problemas, ya que el consumidor final, generalmente un no profesional o empresario, rara vez guarda los recibos necesarios para reclamar la devolución del impuesto indebidamente pagado. Al mismo tiempo, el proveedor que repercute el impuesto no suele poder solicitar la devolución, resultando en un beneficio injusto para la Hacienda Pública por ingresos obtenidos bajo normas ilegales.

En este contexto, el perjudicado es principalmente el consumidor final, aunque su situación se debe en parte a su falta de diligencia en guardar los recibos, lo

que no quita que la situación sea excepcional debido a la posterior ilegalidad de la normativa. Por su parte, el proveedor no sufre ningún perjuicio financiero y, por tanto, no tiene derecho a ser compensado. Dada esta situación, sería lógico y conveniente que las normas fiscales sujetas a control de constitucionalidad o a otras regulaciones de la UE incluyeran mecanismos previos de revisión y/o plazos más cortos para evaluar su conformidad con la ley⁷.

Para concluir, y como un ejemplo reciente de las dificultades relacionadas con la devolución de impuestos anulados por los Tribunales, todavía hoy, varios años después de la STJUE sobre el "céntimo sanitario", aún persisten. El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el tratamiento fiscal de las devoluciones correspondientes. En concreto, las SSTs de 6 de febrero de 2024 (núm. de recurso 1739/2022) y de 8 de febrero de 2024 (núm. de recurso 8352/2022) determinan que las cantidades devueltas por la Administración tributaria como resultado del ingreso indebido de un tributo efectuado por el contribuyente tras la declaración de no conformidad con el Derecho de la Unión Europea, deben imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago en cuestión, lo que en nuestra opinión, plantea otra complejidad de difícil solución, dado que tiene implicaciones fiscales para algunas empresas, ya que puede permitir recuperar las cuotas del Impuesto sobre Sociedades satisfechas por el ingreso derivado del IVMDH.

5. REFLEXIONES FINALES

Es ciertamente sorprendente observar cómo el legislador estatal optó por permitir a las Comunidades Autónomas imponer un gravamen adicional sobre el IEH dentro de su territorio, a pesar de que poco tiempo después el TJUE declaró ilegal el IVMDH. Esta decisión plantea interrogantes sobre la coherencia y la previsión legislativa, especialmente considerando los precedentes jurídicos existentes. Una vez más, nos enfrentamos a la incertidumbre de cuántos millones de euros el Estado español deberá reembolsar a los operadores económicos que se vieron obligados a pagar este gravamen adicional entre los años 2013 y 2018. Aunque se estima que se recaudaron alrededor de 5.500 millones de euros por este concepto, la realidad práctica, como se ha expuesto de relieve en el trabajo, sugiere que la totalidad de esta cantidad no será devuelta.

Además, se suma a esta situación, por ejemplo, el fallo del Tribunal Constitucional, mediante su Sentencia 16/2024, de 30 de enero, que declaró la inconstitucionalidad de varias modificaciones al Impuesto sobre Sociedades introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre. Este fallo constituye otro punto de inflexión significativo, ya que no solo subraya la importancia de respetar los principios constitucionales en la elaboración de normativas tributarias, sino que también está desencadenando el inicio de procedimientos de devolución de in-

⁷ MENÉNDEZ MORENO, A. "La devolución de lo pagado por el céntimo sanitario", *Quincena fiscal*, núm. 8, 2018, págs. 9-18.

Implicaciones jurídicas ante la ilegalidad del tramo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos
(Albert Navarro García)

gresos indebidos para algunos contribuyentes afectados por estas disposiciones. Esta sentencia resalta la importancia de respetar los procedimientos establecidos en la Constitución española al regular cuestiones que afectan a los derechos y libertades fundamentales, y en concreto, al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Otro ejemplo, es el tema de las devoluciones derivadas de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Recientemente, la STS 339/2024, de 28 de febrero, ha revisado la jurisprudencia previa del propio Tribunal Supremo, estableciendo que es posible solicitar la devolución de los pagos realizados por concepto de plusvalía municipal en liquidaciones tributarias firmes. Esto es aplicable cuando, en la transmisión que originó la liquidación tributaria, no hubo aumento en el valor de los terrenos y, por ende, se abonó un impuesto sobre una ganancia que en realidad no se materializó. El Tribunal Supremo argumenta que en tales casos se vulnera el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, garantizados por el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Ante estos acontecimientos, es indispensable que el legislador estatal actúe con cautela y diligencia al diseñar medidas tributarias, con el fin de evitar situaciones donde se requiera el reembolso de grandes sumas recaudadas, las cuales podrían poner en riesgo, por ejemplo, el adecuado funcionamiento de servicios públicos esenciales. Asimismo, se debe evitar que se tenga que recurrir a medidas cuestionables para evitar devoluciones completas. La seguridad jurídica en el sistema tributario es fundamental para mantener la confianza por parte de la ciudadanía de nuestro ordenamiento jurídico.

6. BIBLIOGRAFÍA

GONZÁLEZ APARICIO, M. "La adecuación de los tipos autonómicos del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos al Derecho de la Unión (Comentario al Auto del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2022)", *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2023, págs. 247-262.

GARCÍA NOVOA, C. "La devolución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos", *Quincena fiscal*, núm. 14, 2014, págs. 101-129.

MENÉNDEZ MORENO, A. "La devolución de lo pagado por el céntimo sanitario", *Quincena fiscal*, núm. 8, 2018, págs. 9-18.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. "¿Un nuevo céntimo sanitario?: el tramo autonómico del Impuesto especial de hidrocarburos y las consecuencias de su posible contravención del derecho de la UE: Comentario al Auto del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2022 de planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE", *Nueva fiscalidad*, núm. 4, 2022, págs. 257-267.

