

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075672

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 26 de noviembre de 2019

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 922/2018

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuesto sobre hidrocarburos.** Se analiza en este caso si el art. 50.ter de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), por el que se señala que las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, es contrario al ordenamiento jurídico de la Unión, en concreto, a la Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad).

Las alegaciones de la interesada se resumen en que la estructura del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, derivada de los tipos impositivos introducidos en el art. 50.ter de la Ley, es contraria a la normativa europea armonizada, dado que a través del tipo autonómico se establece un gravamen diferente según territorios -autonomías-, que conculca aquella normativa europea que no permite dicha posibilidad, entre otras razones, por la distorsión de la competencia que produce, alterando las condiciones de concurrencia de un mercado interior, originando discriminaciones de origen fiscal injustificadas y contrarias al Derecho de la Unión. Así, invoca una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero, una vez, no se aprecia identidad de hechos entre esta y la cuestión controvertida en la presente resolución por tratarse de dos figuras impositivas distintas. En segundo lugar, no le consta al Tribunal Central que la Comisión Europea haya iniciado contra el Reino de España un recurso de incumplimiento que tenga por objeto la no adopción de las disposiciones necesarias para la correcta transposición de la Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), en lo relativo al establecimiento de tipos autonómicos del Impuesto Especial. Tampoco le constan resoluciones del TJUE que se pronuncien en relación con esta cuestión. Por todos estos motivos, el Tribunal entiende que la sentencia invocada no es suficiente para desplegar efectos vinculantes sobre la Administración que la obligue a inaplicar una norma interna plenamente vigente. **(Criterio 1 de 2)**

Además, en defensa de sus alegaciones trae a colación el "Informe sobre la Reforma del Sistema de la Financiación Autonómica. Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicables a partir de 2002", publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, en el que se hacía referencia a la existencia de una consulta expresa al entonces Director General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea.

Pues bien, sólo los Reglamentos, las Directivas y las Decisiones, son actos jurídicos vinculantes, por lo que los órganos jurisdiccionales y de la Administración del Estado miembro, no pueden dejar de aplicar una norma interna vigente con base en meras reflexiones de un informe de una comisión de expertos nacionales o de las conclusiones de un Director General de la Comisión Europea, pues carecen de eficacia vinculante. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 12/2002 (Concierto Económico con País Vasco), art. 33.

Ley 25/2003 (Modificación Convenio Económico con Navarra), art. 35.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 26 y 288.

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 50.ter.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), arts. 4, 5, 6 y 18.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra las resoluciones de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Madrid de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en los procedimientos de solicitud de devolución de ingresos indebidos mediante la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por terceros, en relación al tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, por el período de abril a junio de 2013, por importe de 26.115.169,99 euros, y por el período de julio a diciembre de 2013, por importe de 53.460.189,24 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Consta en todo lo actuado que la entidad reclamante solicitó en fechas 19 de mayo de 2017 y 6 de julio de 2017 la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por la entidad K y la devolución de las cuotas soportadas en relación con el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos durante los períodos comprendido entre abril y junio de 2013, y entre julio y diciembre de 2013, respectivamente

Estas solicitudes se enmarcaron dentro del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones regulado en los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por los artículos 14 y siguientes del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

En resumen, la pretensión de la solicitante se basaba en considerar que el tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos establecido en el artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, vigente desde el 1 de enero de 2013, resulta contrario al ordenamiento jurídico comunitario por contravenir 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.

### Segundo.

Con fecha 31 de enero de 2018, la Oficina de Gestión de Impuestos Especiales de Madrid acordó dos resoluciones desestimando ambas solicitudes con base en los siguientes argumentos:

"En el presente caso, su solicitud no puede ser resuelta favorablemente, ya que esta Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Madrid no es el órgano competente para pronunciarse sobre si una norma vigente de rango legal, como es el artículo 50.Ter de la Ley 38/1992 vulnera o no la normativa comunitaria.

La normativa reguladora del Impuesto, la Ley 38/1992, es una norma jurídica vigente, con plena eficacia jurídica, por lo que los actos de aplicación de los tributos derivados de la misma, deben considerarse válidos, en la medida en que se ajusten a lo dispuesto en la citada normativa.

En este sentido, no corresponde a la Administración Tributaria pronunciarse sobre si una norma de rango legal, como es el artículo 50.Ter de la Ley 38/1992 vulnera o no la normativa comunitaria.

En el procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos procede analizar exclusivamente si la autoliquidación presentada y cuya rectificación insta el interesado es conforme o no con lo que establece la normativa vigente reguladora del Impuesto sobre Hidrocarburos, estando la Administración Tributaria sujeta al principio de legalidad y en consecuencia debiendo aplicar en su actuación el ordenamiento jurídico vigente en el que se encuadra la citada normativa.

En consecuencia, procede desestimar la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, sin entrar a valorar los restantes aspectos de carácter procedimental o sustantivos que concurren en la solicitud".

### Tercero.

Frente a la desestimación de las solicitudes anteriormente referenciadas, con fecha 12 de febrero de 2018, la interesada interpuso de manera acumulada la presente reclamación económico-administrativa ante este

Tribunal Económico-Administrativo Central, registrada con número R.G.:922/2018, solicitando la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos, alegando en síntesis lo siguiente:

\* La ilegalidad del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos por ser contrario al ordenamiento jurídico comunitario, en concreto, a 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.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si las resoluciones de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Madrid de la AEAT se ajustan a derecho.

### Tercero.

La primera cuestión que hay que analizar es la competencia de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tanto en su esfera material como territorial, para resolver este tipo de solicitudes.

En los denominados "territorios forales" (Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra) en los que la gestión del impuesto corresponde a las propias Haciendas Forales y no a la AEAT, conforme resulta de los artículos 33 del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, y 35 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 25/03, de 15 de julio, de forma que en esos territorios, el impuesto se autoliquidada e ingresa directamente a las Haciendas Forales.

En consecuencia la competencia material para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos efectuadas a través de las mismas, corresponderá a la Administración que sea competente para la gestión de las correspondientes autoliquidaciones, con independencia de que el procedimiento lo inicie el propio obligado que formuló la autoliquidación o el obligado tributario que soportó la repercusión del impuesto ingresado con dicha autoliquidación.

En el caso que nos ocupa, del expediente remitido a este Tribunal no se explicita que la parte reclamante haya adquirido productos sometidos al impuesto sólo en territorio común a donde alcanza la competencia material de la Agencia Tributaria, que se limitará a las autoliquidaciones (a través de las que se ingresó el Impuesto que le fue repercutido a la parte reclamante) gestionadas por ella misma.

Respecto de las cuotas que hubieran podido soportarse en territorios forales, cuya autoliquidación e ingreso ha debido tener lugar ante la correspondiente Hacienda Foral, la AEAT carece de competencia alguna para pronunciarse sobre las mismas, siendo los correspondientes órganos de las Haciendas Forales a los que corresponderá pronunciarse sobre las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos por el impuesto autoliquidado e ingresado a las Haciendas Forales.

Razón por la que podrá predicarse la validez o no de los acuerdos impugnados, desestimatorios de la solicitud formulada por la reclamante, en la medida en que los mismos se refieran a autoliquidaciones gestionadas por la AEAT, pero no en cuanto a autoliquidaciones cuya gestión corresponde a las Haciendas Forales, respecto de las cuales, la oficina gestora, en su caso, deberá trasladar, si no lo ha hecho ya, copia de la solicitud a los órganos forales correspondientes, por carecer de competencia material alguna sobre las mismas

### Cuarto.

Con carácter previo a la resolución de las cuestiones de fondo considera adecuado este Tribunal realizar una breve reflexión respecto del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea y de la eficacia directa del mismo y, en concreto, de las Directivas.

En lo que respecta al primero de los principios, corresponde empezar diciendo que, efectivamente, el derecho de la Unión Europea constituye un verdadero ordenamiento jurídico entendiéndolo como algo más que un acuerdo generador de obligaciones recíprocas entre los Estados miembros, desde el momento en que éstos reconocen que este derecho puede ser alegado por sus nacionales ante los órganos jurisdiccionales internos, según se recoge en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de febrero de 1963 (asunto C-26/62, Van Gend & Loos). En esta sentencia paradigmática, el Tribunal de Justicia concluye, por una parte, que el derecho de la Unión es autónomo respecto de la legislación de cada Estado miembro, y por otra, que la Unión constituye un nuevo ordenamiento jurídico de Derecho internacional, a favor del cual los Estados miembros han limitado su soberanía, si bien en un ámbito restringido, y cuyos sujetos son, no sólo los Estados miembros, sino también sus nacionales. La concepción como verdadero ordenamiento jurídico se reafirma en la Sentencia del entonces TJCE, de 15 de julio de 1964 (asunto C-6/64, Costa-ENEL). Dicho principio de primacía del Derecho de la Unión impone, no sólo a los órganos jurisdiccionales, sino a todos los órganos del Estado miembro, la obligación de dar eficacia plena a la norma de la Unión, como se desprende la Sentencia del TJCE, de 28 de junio de 2001 (asunto C-118/00, Larys).

Por su parte, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 145/2012, de 2 de julio, se refiere a la primacía del Derecho de la Unión como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad, reconociendo esa primacía de las normas del ordenamiento de la Unión, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en las Sentencias Vand Gend & Loos, y Costa ENEL. De todo ello, según concluye el Tribunal Constitucional, los Jueces y Tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión, obligación que es inherente al principio de primacía con independencia del rango de la norma nacional, permitiendo así un control desconcentrado, en sede judicial ordinaria, de la conformidad del Derecho interno con el Derecho de la Unión Europea, facultad de inaplicación que obligaba también a las Administraciones públicas, incluidos los organismos reguladores.

El artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea atribuye capacidad legislativa a las instituciones en orden a ejercer las competencias de la Unión, a través de Reglamentos, Directivas, Decisiones, Recomendaciones y Dictámenes. Los tres primeros son actos jurídicos vinculantes, mientras que las recomendaciones y los dictámenes no lo son.

En cuanto al principio de eficacia directa, esta requiere, por una parte, que el acto jurídico, la norma, contenga obligaciones concretas en términos inequívocos, claros y precisos, sin ambigüedades y, de otra, que se trate de una norma imperativa, no discrecional, incondicionada, circunstancia que concurre cuando las obligaciones que contiene la norma no están sujetas a requisito alguno ni supeditadas, en su ejecución o efectos, a que se adopte ningún acto por las Instituciones de la Unión o del Estado Miembro.

Por lo que respecta a las Directivas, aunque requieren transposición al ordenamiento interno, no pierden eficacia directa ya que desde la fecha de su vigencia el Estado miembro, destinatario de la Directiva, queda obligado a cumplir el mandato y objetivo que se pretende, pero carecen de efecto directo desde el momento en que necesita de la intervención del Estado mediante la transposición, por lo que no es una norma que se pueda invocar por los nacionales. Por otra parte, cuando la Directiva haya quedado transpuesta eficazmente, la norma que se puede invocar es la resultante de la transposición. Cuestión diferente es que se admita que la Directiva pueda invocarse con eficacia cuando el Estado no haya cumplido el deber de transposición en el plazo que tenía para ello, o por expiración del plazo para su aplicación, o cuando la transposición se haya hecho de modo insuficiente o deficiente, pero siempre que la Directiva cumpla los dos requisitos básicos para el reconocimiento de eficacia directa: precisión e incondicionalidad.

De todo lo anterior se deduce, como ya se ha pronunciado este Tribunal en las resoluciones: RG 3608/2017 y 3610/2017, y también alega la reclamante, que la propia Administración, en el caso de encontrarse una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tiene la obligación, de acuerdo con el principio de primacía señalado, de inaplicar la disposición nacional. No obstante, tratándose de una Directiva la norma de la Unión presuntamente infringida, para que pueda invocarse con eficacia, y habiendo sido objeto de transposición por el

Estado Español, deberá estarse a que dicha transposición se haya hecho de un modo insuficiente o deficiente, y siempre que se cumplan los requisitos de precisión e incondicionalidad.

#### Quinto.

Visto lo anterior, deberá examinarse si efectivamente el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales, por el que se señala que las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, es contrario al ordenamiento jurídico de la Unión, en concreto, a la Directiva 2003/96/CE.

Las alegaciones de la interesada se resumen en que la estructura del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, derivada de los tipos impositivos introducidos en el artículo 50.ter de la Ley, es contraria a la normativa europea armonizada, dado que a través del tipo autonómico se establece un gravamen diferente según territorios (autonomías), que conculca aquella normativa europea que no permite dicha posibilidad, entre otras razones, por la distorsión de la competencia que produce, alterando las condiciones de concurrencia de un mercado interior, originando discriminaciones de origen fiscal injustificadas y contrarias al Derecho de la Unión.

En defensa de sus alegaciones la reclamante trae a colación el "Informe sobre la Reforma del Sistema de la Financiación Autonómica. Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicables a partir de 2002", publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, en el que se hacía referencia a la existencia de una consulta expresa al entonces Director General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, Sr. Michel Aujean, sobre los requisitos que debía respetar el marco autonómico en lo que se refería a la imposición especial. Este documento, denominado "Cuestiones planteadas por el presidente de la Comisión al Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea. Contestación del Director de Política Fiscal de la Comisión Europea", figura en el expediente.

Así mismo, señala la existencia del "Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica", publicado el mes de julio de 2017, en el que en su página 54 se contempla el siguiente razonamiento:

"25. En el ámbito del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, la normativa actual permite que las Comunidades Autónomas fijen un tipo autonómico suplementario sobre determinados combustibles que puede variar de un territorio a otro en base al art. 18 de la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo [COM (2011) 169, de 13 de abril de 2011] en el que se autoriza a España, a la vista de su especial estructura administrativa y a fin de facilitar el desarrollo de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, a que aplique a nivel regional tipos impositivos más altos "sobre el consumo energético general en algunas partes del territorio". Puesto que la Comisión Europea decidió en su momento retirar esta propuesta de Directiva, sería conveniente que se tramitase una modificación de la Directiva 2003/96 en la línea que se acaba de exponer si se desea mantener esta diferenciación de tipos a través del tramo autonómico. Se debería hacer lo posible para conseguir que esta posibilidad se mantenga en la nueva directiva europea sobre el régimen impositivo de los productos energéticos en la que se está trabajando y para que se extienda al resto de Impuestos Especiales de forma que las Comunidades Autónomas tengan capacidad normativa individual sobre estos tributos, contribuyendo así a aumentar su autonomía de ingreso."

Como se mencionó en el Fundamento de Derecho Cuarto, sólo los Reglamentos, las Directivas y las Decisiones, son actos jurídicos vinculantes, por lo que los órganos jurisdiccionales y de la Administración del Estado miembro, como ya ha señalado este Tribunal Central en su resolución REC 06030-2017 de 26 de noviembre de 2019, no pueden dejar de aplicar una norma interna vigente con base en meras reflexiones de un informe de una comisión de expertos nacionales o de las conclusiones de un Director General de la Comisión Europea, pues carecen de eficacia vinculante.

Invoca también la reclamante la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 25 de octubre de 2012 (Asunto C-164/11), que tiene su origen en el Recurso de Incumplimiento iniciado por la Comisión Europea contra la República Francesa que tuvo como objeto la no adopción por el Estado miembro, dentro del plazo señalado, de las disposiciones necesarias para adaptar su sistema impositivo de la electricidad a lo dispuesto en 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. La aplicación de un tipo único al expirar el período transitorio.

El TJUE, falló declarando que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la citada Directiva 2003/96/CE del Consejo, al no adoptar las disposiciones necesarias para adaptar su sistema impositivo de la electricidad a lo dispuesto por ella, pese a la expiración del período transitorio establecido en su artículo 18, apartado 10, párrafo segundo.

Examinada la sentencia del TJUE, como ya se ha pronunciado este TEAC en esta misma sala en la reclamación REC 06030-2017, corresponde decir en primer lugar, que no se aprecia identidad de hechos entre esta y la cuestión controvertida en la presente resolución por tratarse de dos figuras impositivas distintas. En segundo lugar, no le consta a este Tribunal Central que la Comisión Europea haya iniciado contra el Reino de España un Recurso de Incumplimiento que tenga por objeto la no adopción de las disposiciones necesarias para la correcta transposición de la Directiva 2003/96/CE, en lo relativo al establecimiento de tipos autonómicos del Impuesto Especial. Tampoco le constan resoluciones del TJUE que se pronuncien en relación con esta cuestión. Por estos motivos entendemos que la sentencia invocada no es suficiente para desplegar efectos vinculantes sobre la Administración que la obligue a inaplicar una norma interna plenamente vigente.

Analizadas las sentencias invocadas por la reclamante, considera adecuado este TEAC poner el foco en el contenido de la propia Directiva 2003/96/CE, presuntamente vulnerada, que en lo relativo al establecimiento de distintos niveles de imposición por parte de los Estados miembros se expresa en el siguiente sentido:

"Considerando lo siguiente:

(...)

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

(5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.

(...)

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.(...)"

Por otro lado, en la parte dispositiva de la Directiva se señala:

"Artículo 4

1. Los niveles de imposición que los Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad enumerados en el artículo 2 no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por «nivel de imposición» la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.

(...)

Artículo 5

En los siguientes casos, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva y sean compatibles con el derecho comunitario:

- cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto,
- cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción,
- para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas minusválidas y las ambulancias,
- la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10.

#### Artículo 6

Los Estados miembros tendrán libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición prescrito en la presente Directiva:

- a) directamente,
- b) mediante un tipo diferenciado

o bien

- c) reembolsando la totalidad o parte del importe del impuesto".

De lo anterior se colige que los Estados miembros podrán definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales teniendo la libertad de establecer distintos niveles de imposición siempre que no sean inferiores a los niveles mínimos establecidos en la Directiva, todo ello con el objeto de no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

En este punto debe matizarse que en el ámbito del Derecho de la Unión por "mercado interior" se entiende, de acuerdo con el artículo 26.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, "un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados". Es decir, no se refiere al mercado de cada uno de los Estados miembros.

De lo dispuesto previamente se infiere que un Estado miembro que, en el ejercicio de la libertad que esta Directiva le otorga, establezca unos niveles impositivos que no sean inferiores a los mínimos establecidos, estaría cumpliendo con el objeto marcado en la misma, no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

En cualquier caso, el análisis del impacto de la imposición de los productos energéticos en el adecuado funcionamiento del mercado interior no puede efectuarse limitándose a una figura impositiva, sino que debe referirse al "nivel de imposición", esto es, la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente, que recae sobre un producto energético concreto. No cabría pues, considerar sin más, contrario a derecho el tramo autonómico del Impuesto sobre hidrocarburos porque se han establecido tipos impositivos menores en algunas comunidades autónomas, habría que efectuar un análisis profundo del nivel de imposición y aun en el caso de que existieran niveles reducidos de imposición, como se indica en el considerando 24 de la Directiva, estos serían permisibles "...siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia." , circunstancias que no han sido acreditadas por la reclamante.

Con todo, a la vista de los requisitos señalados por la jurisprudencia para que una Directiva disponga de efecto directo, y que fueron objeto de análisis en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta resolución, a juicio de este Tribunal, de la redacción de los artículos de la Directiva 2003/96/CE citados anteriormente, no puede afirmarse que contengan obligaciones concretas en términos inequívocos, claros y precisos, de que una normativa interna de un Estado miembro no pueda establecer niveles impositivos distintos en función de sus diferentes regiones.

En virtud de todo lo expuesto, este TEAC, como ya se ha pronunciado en este mismo sentido en las resoluciones: RG 3608/2017 y 3610/2017, considera que el establecimiento de tipos autonómicos en el Impuesto sobre Hidrocarburos no resulta contrario a 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, siempre que el nivel de imposición resultante no sea inferior a los mínimos establecidos en la propia Directiva,

debiendo estarse tanto a la sistemática como a la finalidad que persigue la misma, que no es otra que no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.