

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección: SEGUNDA**

**Auto núm. /**

Fecha del auto: 15/11/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1560/2021

Fallo/Acuerdo: Auto Suspensión Curso Procedimiento

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

Resumen

Suspensión del procedimiento y planteamiento al TJUE de cuestión prejudicial

R. CASACION núm.: 1560/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección: SEGUNDA**

**Auto núm. /**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de noviembre de 2022.

Dada cuenta; de conformidad con los arts. 19, apartado 3, letra b), del Tratado de la Unión Europea (en lo sucesivo, «TUE»); 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, «TFUE»), y 4 bis de la Ley Orgánica del Poder Judicial (en lo sucesivo, «LOPJ») resulta preciso que el Tribunal de Justicia (en adelante, «TJUE») interprete el art. 5 de la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen

comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, a cuyo fin se plantea la siguiente cuestión prejudicial.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## HECHOS

### **PRIMERO. – La controversia jurídica.**

1.- Esta cuestión prejudicial se presenta en el marco de un litigio que enfrenta a DISA SUMINISTROS Y TRADING, S.L.U. (en adelante, “DISA”) con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Agencia Tributaria), como consecuencia de unas solicitudes de devolución de ingresos tributarios, que dicha sociedad soportó -en su opinión, indebidamente- como repercutida, correspondientes al tramo autonómico del Impuesto especial sobre Hidrocarburos (en lo sucesivo, “IEH”), que considera contrario al Derecho de la Unión Europea.

### **SEGUNDO. - El objeto del presente recurso de casación.**

2.- DISA recurre en casación la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 25 de noviembre de 2020, que desestimó su recurso contra la resolución presunta del Tribunal Económico-Administrativo Central, de su reclamación económico-administrativa, dirigida frente a resoluciones de la Agencia Tributaria por las que se desestimaban las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y de devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas del Impuesto especial sobre Hidrocarburos (en lo sucesivo, “IEH”), tramo autonómico.

### **TERCERO. - Los antecedentes fácticos y administrativos.**

3.- Las entidades CLH, TEPSA y SECICAR (obligados tributarios, en su condición de sujetos pasivos del IEH) presentaron unas autoliquidaciones, relativas a los períodos comprendidos entre los años 2013 y 2015, repercutiendo el importe del tributo a DISA (obligado tributario, en su condición de sujeto repercutido del IEH, recurrente en casación).

4.- Al haber soportado la repercusión del tributo, DISA solicitó de la Agencia Tributaria la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por CLH, TEPSA y SECICAR, así como la devolución de ingresos que, como repercutido había soportado -en su opinión, indebidamente-, solicitudes referidas al tramo autonómico del IEH, al considerarlo contrario al Derecho de la Unión Europea.

5.- Como fundamento de sus solicitudes, DISA argumentaba que el tipo impositivo autonómico del IEH, establecido en el art. 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, “Ley de Impuestos Especiales”), en vigor desde el 1/1/2013, resultaba contrario al Derecho de la Unión, por contravenir determinados preceptos de la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, “Directiva 2003/96”). En particular, DISA mantenía que el establecimiento de tipos diferenciados por razón del territorio (en diferentes Comunidades Autónomas), permitidos por el art. 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales, en el periodo 2013 a 2018, no estaba dentro de las excepciones que el art. 5 de la Directiva 2003/96/CE contempla para aplicar tipos impositivos diferenciados, resultando contrario al objetivo de una imposición unificada de la Directiva. Al haber abonado el tipo autonómico sobre el IEH y ser este contrario a la normativa comunitaria, reclamaba la devolución de los ingresos indebidos.

**6.-** Tales solicitudes fueron desestimadas por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife (Agencia Tributaria):

(i) Por un lado, dicha Administración reconoció a DISA la condición de entidad que soportó la repercusión legal del IEH, realizada por el sujeto pasivo con ocasión del devengo de la cuota tributaria del IEH, admitiendo que se encontraba legitimada para instar la rectificación de la autoliquidación.

(ii) Por otro lado, rechazó la solicitud de DISA al considerar dicha Oficina Gestora que, como Administración sujeta al principio de legalidad, no le correspondía “pronunciarse sobre si una norma vigente de rango legal, como es el art. 50. Ter de la Ley 38/1992 vulnera o no la normativa comunitaria”, entendiéndose que esa norma nacional se encontraba vigente, con plena eficacia jurídica, por lo que los actos de aplicación de los tributos derivados de la misma debían considerarse válidos.

**7.-** Frente a estos actos de la Oficina Gestora, DISA formuló reclamaciones económico-administrativas que, como se ha expresado, al no ser resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, entendió rechazadas de forma presunta.

#### **CUARTO. – La sentencia de la Audiencia Nacional, recurrida en casación.**

**8.-** Contra la desestimación presunta de sus reclamaciones, DISA interpuso un recurso jurisdiccional ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó en la citada sentencia de 25 de noviembre de 2020, al apreciar, en síntesis, que DISA no había intentado acreditar que la devolución de ingresos indebidos que solicitó no supondría para ella un enriquecimiento injusto.

**9.-** La sentencia de 25 de noviembre de 2020, recurrida en casación, reconoce que “[l]as dudas jurídicas que plantea la interpretación de la directiva nos abocarían al planteamiento de la cuestión prejudicial”; no obstante, denegó la

solicitud de devolución de tales ingresos porque DISA no había demostrado que no repercutió dichas cantidades sobre otros sujetos, lo que podría dar lugar a enriquecimiento sin causa por su parte. En particular, en cuanto a la prueba del derecho a la devolución y a su excepción, la sentencia de instancia parte de la sentencia del TJUE de 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World* y otros, C-147/01, EU:C:2003:533, apuntando que “[...] la propia sentencia advierte que “es cierto que, en el caso de un impuesto autoliquidable, la prueba de la repercusión efecto va sobre terceros no puede aportarse sin la cooperación del sujeto pasivo de que se trate. A este respecto, la administración tributaria puede exigir tener acceso a los justificantes que este último estaba obligado a conservar en virtud de las normas de Derecho nacional”. Y añade que “también incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar en qué medida la cooperación que se exige a los sujetos pasivos para acreditar la falta de repercusión de la carga económica del impuesto [...] no equivale, en la práctica, a establecer una presunción de repercusión de dicho impuesto que estos últimos deben desvirtuar aportando prueba en contrario  
[...]

A nuestro juicio, es aplicable el principio de facilidad probatoria. La posición que mantiene en este pleito la demandante es inadmisibles. Ha rehusado aportar información alguna sobre la evolución de los precios de carburantes vendidos después de la entrada en vigor del tipo autonómico del Impuesto de Hidrocarburos relativa a las transacciones efectuadas por dicha sociedad, limitándose, por una parte, a defender que la única prueba de la repercusión debe ser que esta figure en las facturas, y de otra, a referirse a un estudio genérico sobre la evolución de precios según comunidades autónomas, en el que no se hace un análisis concreto de las operaciones efectuadas por la demandante. De dicho estudio, además, se desprende que, con carácter general, hubo repercusión de la carga tributaria, pero solo de una parte, pese a lo cual se reclama- según parece- la devolución de la totalidad de los impuestos pagados.

Si bien la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se opone a que existan especialidades en los procedimientos de reclamación de devolución de impuestos contrarios al Derecho de la Unión Europea y que se establezcan presunciones de repercusión del impuesto o requerimientos de prueba que hagan imposible o muy difícil su acreditación, entendemos que la pretensión de la demandante no puede ser acogida por cuanto no adopta una postura procesal leal y transparente cuando reclama una devolución de impuestos millonaria sin siquiera hacer un mínimo intento de acreditación de que esto no supone para ella un enriquecimiento injusto, ofreciendo al tribunal información concreta sobre las operaciones realizadas a partir de la entrada en vigor del tipo autonómico, la evolución de los precios de los carburantes durante su vigencia o , en su caso, de la disminución de los

beneficios como consecuencia de una caída del volumen de ventas a consecuencia del traslado de la carga tributaria al comprador.

La información sobre las operaciones de venta realizadas obra en manos de la demandante, y para ella no suponía problema alguno presentar un estudio que revele que los precios a los que vendía el carburante no sufrieron incremento por razón de la entrada en vigor del tipo autonómico. La aportación de este principio de prueba es a nuestro entender insoslayable y no supone trasladar sobre la demandante una carga probatoria de imposible o muy difícil cumplimiento, que es lo que veda la jurisprudencia europea [...]"

#### **QUINTO. – Audiencia a las partes a efectos de la cuestión prejudicial.**

**10.-** De acuerdo con el art. 4 bis LOPJ, mediante providencia de 15 de febrero de 2022, se dio audiencia a las partes por plazo común de 10 días a fin de que formularan alegaciones sobre el planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación ante el TJUE conforme al art. 267 TFUE, siendo la providencia citada del siguiente tenor:

“Atendida la incidencia que el Derecho de la Unión Europea proyecta sobre este asunto, se recaba la opinión de las partes en torno a dos cuestiones que, relacionadas entre sí, desglosamos a continuación por razones sistemáticas:

(A) Por lo que se refiere a la compatibilidad del Derecho de la Unión Europea con el tipo impositivo autonómico del Impuesto especial sobre Hidrocarburos, la eventual pregunta prejudicial versaría sobre si el artículo 5 de 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 (DO L 283, p. 51), interpretado con relación a sus artículos 6, 14, 15, 17 y 19, así como si el artículo 1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO L 9, p. 12), se oponen al artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, precepto vigente desde 1 de enero de 2013 a 31 de diciembre de 2018.

En particular, se invita a las partes a que concreten en sus alegaciones,

(i) si el buen funcionamiento del mercado interior puede resultar comprometido como consecuencia del establecimiento por las Comunidades Autónomas de tipos impositivos

autonómicos para gravar suplementariamente algunos de los productos indicados en el referido artículo 50 ter de la Ley 38/1992.

(ii) si la expresada Directiva 2003/96/CE establece o no una imposición de mínimos que permitiera entender que, por dicha circunstancia, está habilitando a que se establezcan tipos impositivos diferenciados por razón del territorio.

(B) Por lo que se refiere al principio de autonomía procedimental, considerado a la luz de los principios de equivalencia y de eficacia, la eventual pregunta prejudicial versaría sobre si el Derecho de la Unión Europea se opone a una norma nacional como el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Reglamento de revisión en vía administrativa), que habilita únicamente a los obligados tributarios (sujeto pasivo o repercutido) para solicitar, a través de un procedimiento de naturaleza tributaria, la devolución de ingresos tributarios, cuando se consideren indebidos por estimarse contrarios al Derecho de la Unión.

Se invita a las partes a que tomen en consideración en sus alegaciones, los siguientes aspectos, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia:

(i) Desde la perspectiva del obligado tributario que solicita la devolución de un tributo contrario al Derecho de la Unión:

- qué debe entenderse por “repercusión directa” del tributo indebido sobre el comprador final, a los efectos del eventual enriquecimiento injusto de ese obligado tributario

- a tales efectos, si resulta posible diferenciar, entre repercusión y traslación como coste, vía precio de venta, del impuesto indebido;

- si el eventual enriquecimiento injusto del obligado tributario se neutralizaría cuando se demostrara que el hecho de incluir el importe de dicho tributo en los precios pudiera ocasionarle un perjuicio relacionado con la disminución del volumen de sus ventas.

- si imponer a ese obligado tributario la carga de probar que los tributos indebidamente por él pagados no han sido trasladados -vía precio de venta- sobre otros sujetos, convierte en prácticamente imposible o excesivamente difícil la devolución de aquellos.

(ii) Desde la perspectiva del comprador final que mantiene que soportó la carga económica del tributo si, denegada su solicitud de devolución frente a la Administración tributaria, la acción civil de reembolso frente al obligado tributario es un mecanismo que permite la neutralización en su patrimonio de la carga fiscal que dice haber soportado y si, la



configuración de esa acción en nuestro ordenamiento jurídico convierte en prácticamente imposible o excesivamente difícil dicho reembolso.”

**11.-** En escrito de 25 de febrero de 2022, **DISA alegó**, en síntesis, que no resultaba necesario el planteamiento de la cuestión prejudicial ya que “las diferentes preguntas que nos han sido trasladadas creemos encuentran respuesta en doctrina comunitaria.”

**11.1.-** Con relación a la compatibilidad del Derecho de la Unión Europea con el tipo impositivo autonómico del IEH, mantiene que el art. 50 ter de la Ley 38/1992, en su redacción vigente entre los ejercicios 2013 y 2018, resultaba contrario al art. 5 de la Directiva 2003/96/CE, interpretado en conjunción con sus arts. 4, 14, 15, 17 y 19, porque un tipo diferenciado (por Comunidades Autónomas), era contrario al *principio de uniformidad nacional*, conforme al cual, la tasa impositiva en materia de impuestos especiales debe ser idéntica por producto y uso en todo el territorio nacional, sin disparidades regionales.

**11.2.-** Con relación a la carga de demostrar si la devolución del tributo podría generar un eventual enriquecimiento injusto del obligado tributario, expresa:

- Que el concepto de repercusión directa no puede equipararse al incremento de precios.

- Que, en este caso, DISA es la única que soporta la repercusión directa en factura (como obligada tributaria) sin poder negarse a su pago.

- Que, sobre la prueba de un eventual enriquecimiento injusto en las devoluciones de tributos contrarios al derecho de la Unión Europea, las respuestas pueden deducirse claramente de la jurisprudencia.

- Que el TJUE prohíbe cualquier presunción o regla de prueba que imponga al operador económico la carga de probar que los tributos ilegales no han sido repercutidos sobre terceras personas.

- Que el 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, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, «BOE» núm. 126, de 27 de mayo, (en lo sucesivo, “RRVA”) es plenamente compatible con los principios de equivalencia y eficacia, existiendo numerosos pronunciamientos del TJUE que han aceptado la compatibilidad con dichos principios de normas de devolución mucho más restrictivas.

- Que, en todo caso, la acción civil de reembolso es el mecanismo adecuado para resolver las controversias sobre el precio y podrá ser empleada por cualquier comprador que se haya sentido perjudicado.

**12.-** En escrito de 2 de marzo de 2022, **la Administración del Estado alegó**, en síntesis, que no resultaba necesario el planteamiento de la cuestión prejudicial.

**12.1.-** Con relación a la compatibilidad del Derecho de la Unión Europea con el tipo impositivo autonómico del IEH, manifiesta que esta cuestión no fue objeto de discusión en el recurso de casación ni en la instancia y que es hipotética, así como el análisis de los sujetos que tendrían derecho a la devolución del tributo cuando aquella contradicción no se ha declarado. Subsidiariamente, considera que no procede plantear cuestión prejudicial sobre la compatibilidad del Derecho de la Unión Europea con el tipo impositivo autonómico del IEH, expresando:

- Que ni del art. 5 de la Directiva 2003/96, ni de ningún otro precepto de esta, ni de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (en lo sucesivo, “Directiva 2008/118”), resulta la necesidad de establecer tipos impositivos uniformes dentro de cada Estado sino solamente, tipos de imposición mínimos;

- Que la fijación del tipo de gravamen autonómico constituye una manifestación de la autonomía política, en su vertiente financiera, garantizada a las Comunidades Autónomas por la Constitución Española, y amparada en el art. 4.2 TFUE;

- Que el buen funcionamiento del mercado interior no resulta comprometido como consecuencia del establecimiento por las Comunidades Autónomas de tipos impositivos autonómicos para gravar, suplementariamente, algunos de los productos indicados en el art. 50 ter de la Ley de Impuestos Especiales.

**12.2.-** Con relación a la carga de demostrar si la devolución de ingresos indebidos (por contrarios al Derecho de la Unión), puede generar un eventual enriquecimiento injusto del obligado tributario, el abogado del Estado apunta:

- Que existe doctrina del TJUE según la cual, la devolución de los tributos contrarios al Derecho de la UE debe hacerse en favor de los sujetos pasivos o de los que hayan soportado la repercusión legal de los mismos, sin que se les pueda imponer la carga de probar que no han repercutido, a su vez, el tributo a terceros, siendo el art. 14 RRVA conforme a esta doctrina.

- Que las autoridades nacionales pueden denegar la devolución a los sujetos pasivos o a los repercutidos legales, si queda acreditado su enriquecimiento injusto, lo que es una cuestión de prueba, a valorar, en cada caso, por los Tribunales nacionales.

- Que el consumidor final o aquellos que defiendan haber soportado realmente el tributo, vía su repercusión económica, podrán acudir a la acción civil de resarcimiento, que es un remedio eficaz.

- Que, en definitiva, la configuración general del sistema español es coherente con la interpretación del TJUE y garantiza el principio de efectividad, proporcionando vías eficaces a todos los potenciales afectados por un tributo no compatible con el Derecho de la Unión (sujeto pasivo o repercutido), ya sea

a través de la vía directa frente al Estado, en el caso de sujeto pasivo o repercutido legal, o a través de una acción civil frente al anterior, en el caso del consumidor que hubiese soportado su repercusión vía precio, sin disposición legal que imponga esa repercusión.

**13.-** Por diligencia de ordenación del Letrado de la Administración de Justicia de 3 de marzo de 2022 se unieron los referidos escritos de alegaciones, pasando las actuaciones al Magistrado ponente, “para que proponga a la Sala la resolución que proceda”.

**14.-** Por escrito de 26 de junio de 2022, el abogado del Estado pone de manifiesto que el Tribunal Ordinario de Como (Italia), ha planteado una cuestión prejudicial, el 11 de mayo de 2022, que ha dado lugar al asunto Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA / A2A Energia SpA y otros, C-316/22, que, en su opinión, guarda una identidad sustancial con la segunda de las consideraciones que esta Sala sometió a la las partes, solicitando que “para el caso de que la Sala [...] considera que la cuestión no está clara [...] sería procedente la suspensión del presente procedimiento, sin necesidad de plantear la cuestión prejudicial hasta que se resuelva por el Tribunal de Justicia la planteada por el Tribunal italiano.”

**15.-** Por diligencia de ordenación del Letrado de la Administración de Justicia de 1 de septiembre de 2022 se unió el referido escrito del abogado del Estado, pasando las actuaciones al Magistrado ponente “para que proponga a la Sala la resolución que proceda.”

**16.-** Contra la anterior diligencia de ordenación, DISA presentó recurso de reposición en escrito de 7 de septiembre de 2022, solicitando que, “previa inadmisión del nuevo escrito de alegaciones presentado por la Abogacía del Estado, se pronuncie la Sala sobre la elevación de las cuestiones prejudiciales conforme considere pertinente a la vista del estado de la doctrina europea y su propia convicción, teniendo en cuenta el objeto del presente recurso de casación, las pretensiones de mi mandante en el recurso contencioso-administrativo subyacente y el claro y preciso posicionamiento de las partes al respecto.” El abogado Estado solicitó en escrito de 3 de octubre de 2022, la desestimación del recurso de reposición. Mediante decreto de 3 de noviembre

de 2022 el Letrado de la Administración de Justicia desestimó el recurso de reposición, confirmando su Diligencia de ordenación de 1 de septiembre de 2022.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### **PRIMERO. – Algunas precisiones sobre el contexto del litigio.**

**17.-** Este Tribunal Supremo debe resolver varios recursos de casación en los que se cuestiona si el denominado “tramo autonómico” del IEH es o no contrario al Derecho de la Unión Europea.

**18.-** En algunos de estos recursos, como acontece en el presente (recurso de casación 1560/2021), la devolución de ingresos indebidos se solicitó ante la Agencia tributaria por el obligado tributario repercutido (condición que ostenta DISA).

**19.-** En otros recursos de casación (recursos de casación 1908/20 y 1902/21) la devolución se instó -también ante la Agencia tributaria- por terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que, como adquirentes del carburante, sostenían que soportaron esa carga tributaria a través de un incremento del precio, siendo dispares las soluciones de los tribunales de instancia.

- Así, el recurso de casación 1908/20 se interpone por el abogado del Estado frente a una decisión judicial que consideró admisible la solicitud de un adquirente del carburante frente a la Agencia Tributaria a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, para la devolución del tramo autonómico del IEH que -afirma- se le repercutió en el precio.

- En cambio, en el recurso de casación 1902/21, ante una solicitud, efectuada también por el adquirente de carburante, el tribunal de instancia llega a una solución distinta, al considerar que, al tratarse de un tercero ajeno a la relación tributaria resultaba vetada la vía del procedimiento tributario de devolución de ingresos indebidos, afirmando, no obstante, que, si la reposición económica no fuera posible mediante una acción civil frente al vendedor, el adquirente puede activar la responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del derecho de la Unión, acreditando el vínculo causal entre la aplicación de la norma fiscal y el detrimento económico padecido.

## **SEGUNDO. - La relevancia de la cuestión prejudicial.**

**20.-** Es de observar que, en todos estos casos, la cuestión subyacente consiste en determinar si el denominado “tramo autonómico” del IEH es o no contrario al Derecho de la Unión Europea. Al respecto, ninguno de los tribunales de instancia ha emitido un pronunciamiento al respecto, por cuanto, en todos los casos se ha discutido, previamente, la corrección de la vía procedimental elegida para materializar dicha devolución de ingresos indebidos. Incluso, en el recurso de casación 1908/20 que, como se ha expresado, consideró pertinente que el adquirente del carburante solicitase la devolución a la Agencia Tributaria, el tribunal de instancia se limitó a ordenar la retroacción de actuaciones para que la Administración resolviera su compatibilidad con el Derecho de la Unión.

**21.-** En el presente recurso de casación el abogado del Estado rechaza el planteamiento de una remisión prejudicial sobre si el “tramo autonómico” del IEH es contrario al Derecho de la Unión Europea, por considerarla hipotética pues -afirma-, es una cuestión no tratada en la sentencia de instancia, que se ha limitado a determinar la vía procedimental para articular dicha devolución.

**22.-** Tales afirmaciones del abogado del Estado son inexactas y deben ser rechazadas, básicamente, por dos razones.

En primer término, porque DISA ha solicitado desde la vía administrativa, la devolución de las cuotas que soportó por el “tramo autonómico” del IEH, sobre la base de que eran contrarias al Derecho de la Unión, pretensión que ha mantenido y ejercitado ante la Audiencia Nacional y ante este Tribunal Supremo. Es más, como hemos expresado en los *HECHOS*, la Administración tributaria (la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife) reconoció que DISA ostentaba legitimación para solicitar la devolución a través de un procedimiento tributario al ser obligado tributario repercutido. Sin embargo, fue el tribunal de instancia el que, por primera vez, cuestionó la legitimación de DISA para solicitar tal devolución, entendiendo que al no haber demostrado que no repercutió la carga tributaria a los adquirentes del carburante (vía precio), podría enriquecerse injustamente.

En segundo lugar, la cuestión prejudicial no es hipotética porque este Tribunal Supremo necesita conocer la interpretación de determinados preceptos de la Directiva 2003/96/CE que, en opinión de quienes han solicitado la devolución de los ingresos, justifican el carácter indebido del “tramo autonómico” del IEH. De esta interpretación depende la solución del litigio. En efecto, por lo que respecta al presente recurso de casación, la legitimación de DISA para instar la devolución de los ingresos indebidos a través del correspondiente procedimiento tributario, debe decidirse conforme al derecho nacional, en virtud del principio de autonomía procedimental; y sin prejuzgar, naturalmente, la decisión final del recurso, consideramos que no cabe negar dicha legitimación. Distintos a dicha legitimación, serán los efectos que puedan derivarse del principio de enriquecimiento injusto, entendido como excepción a la devolución, y las cuestiones relativas a la carga de su demostración, en nuestra opinión, ya suficientemente clarificadas por el TJUE.

**23.-** Además, este Tribunal Supremo se verá abocado a resolver el fondo del asunto por imposición del propio Derecho nacional que regula el recurso de casación, por cuanto a tenor del art 93 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (en adelante, “LRJCA”) el tribunal de casación “resolverá las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso”, salvo cuando

proceda ordenar la retroacción de actuaciones a un momento determinado del procedimiento de instancia, siempre que se justifique la necesidad de tal retroacción que, en este caso, no concurre.

**24.-** Por lo demás, como se razonará más adelante, en nuestra opinión, la jurisprudencia del TJUE no permite apreciar con evidencia la interpretación que resulta del art. 5 de la Directiva 2003/96/CE, en orden a saber si se opone al establecimiento de tipos diferenciados del IEH por razón del territorio (tramo autonómico del IEH).

### **TERCERO. - El Derecho de la Unión Europea.**

#### **25.- La Directiva 2003/96/CE**

«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 , 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.»

**CUARTO. - El derecho nacional.**

**26.-** La Ley de Impuestos Especiales (en su redacción dada por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012).

«Artículo 50 ter. Tipo impositivo autonómico.

1. 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 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 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.

2. 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. A efectos de lo establecido en este artículo, se entiende que los productos se consumen en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando sean recibidos en alguno de los siguientes lugares:

[...]

3. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado 2.f) del artículo 8 tendrán derecho a deducir, de las cuotas que se devenguen por aplicación de lo establecido en el apartado 13.b) del artículo 7, aquellas cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico que previamente hayan soportado por repercusión o incorporadas en el precio. Cuando el importe de las cuotas deducibles exceda, en cada período impositivo, el de las devengadas, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución o compensación de la diferencia en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

[...]»

El art. 50 ter estuvo en vigor durante los ejercicios 2013 a 2018, toda vez que a partir de 1 de enero de 2019 quedó derogado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, apuntando su

**Exposición de Motivos:** “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”

**27.-** 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 (redacción dada por la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012).

«Artículo 44. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el rendimiento derivado del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos producido en su territorio. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos cuando el consumo final de los productos gravados se produzca en su territorio, según lo dispuesto en el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.»

«Disposición transitoria séptima. Integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

[...]

3. Durante 2013 los tipos de gravamen autonómicos del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos aprobados por las Comunidades Autónomas seguirán subsistentes como tipos autonómicos del Impuesto sobre Hidrocarburos, en tanto no sean aprobados expresamente los nuevos tipos de gravamen autonómicos de este impuesto.

[...]

5. Como consecuencia de la derogación del artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y la consiguiente supresión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el tramo estatal del citado impuesto queda sustituido por el tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos y el tramo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos queda sustituido por el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.

6. Todas las referencias al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos que se encuentren en la normativa vigente se entenderán realizadas a los tipos estatal especial y autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.»

**28.-** El 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, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (“RRVA”) regula en su art 14 los “legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución” y, en el contexto de ingresos indebidos que se refieran a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión (como ocurre con el IEH), reconoce a *la persona o entidad que haya soportado la repercusión* (en este caso, DISA) *tanto el derecho a solicitar la devolución* de ingresos indebidos (art. 14.1.c); como el *derecho a obtener la devolución*, únicamente cuando concurren los requisitos establecidos en la norma (en el art 14.2.c).

**QUINTO. - Sobre quién puede solicitar a la Administración tributaria la devolución de los ingresos indebidos de un tributo por estimarlo contrario al derecho UE y a través de qué cauce procedimental.**

**29.-** Como línea de principio, cabe proclamar que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro en contra de las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones de la Unión. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (por todas, sentencia de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, apartados 29 y 30).

**30.-** Sin embargo, el Derecho de la Unión no regula los cauces procedimentales para hacer efectiva dicha devolución, correspondiendo a cada Estado miembro regular las condiciones en las que pueden formularse tales solicitudes, condiciones que habrán de respetar los principios de equivalencia y de efectividad (por todas, sentencias del TJUE de 6 octubre de 2005, MyTravel, C 291/03, Rec. p. I 8477, ECLI:EU:C2005:591 apartado 17; y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C-76/17,

ECLI:EU:C:2018:139, apartado 32), parámetros que no se discuten en el presente recuso.

**31.-** Como expresión de esta autonomía procedimental, en España, los arts. 14.1 y 14.2 del RRVA confieren a quien ha soportado la repercusión legal de un tributo indebido, el *derecho a solicitar* y el *derecho a obtener*, respectivamente, la devolución de esas cantidades soportadas.

**32.-** DISA tiene la condición de entidad que soportó la repercusión legal del IEH, realizada por los sujetos pasivos (CLH, TEPSA y SECICAR), por lo que, desde la perspectiva del Derecho español, se encuentra legitimada *para solicitar* -ante la Administración tributaria- tanto la rectificación de la autoliquidación como la devolución de tales cantidades repercutidas y, en su caso, *para obtener* la devolución, de cumplirse los requisitos exigidos normativa y jurisprudencialmente.

**33.-** Hemos puesto de manifiesto en los *HECHOS* que, por escrito de 26 de junio de 2022, el abogado del Estado informa del planteamiento por el Tribunal Ordinario de Como (Italia), de una cuestión prejudicial -que ha dado lugar al asunto, Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA / A2A Energia SpA y otros, C-316/22- que, en su opinión, determinaría la suspensión del presente recurso sin necesidad de plantear la cuestión prejudicial hasta que el TJUE resuelva las dudas del Tribunal italiano.

El interrogante prejudicial de los jueces de Como es el siguiente: ¿Se opone el principio de efectividad a una normativa nacional (artículo 14, apartado 4, del Decreto Legislativo nº 504/1995) que no autoriza al consumidor final para solicitar la devolución del impuesto indebidamente pagado directamente al Estado y que únicamente le permite ejercer una acción civil de cobro contra el sujeto pasivo, que es el único legitimado para obtener su devolución de la Administración Tributaria, cuando el único motivo de ilegalidad del impuesto - a saber, el hecho de que sea contrario a una directiva [de la Unión]- solo puede invocarse en el contexto de la relación entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria, pero no de la existente entre el primero y el consumidor final, lo que de hecho impide que pueda efectuarse la devolución, o bien si, para garantizar el cumplimiento del citado principio, debe reconocerse en tal caso legitimación directa al consumidor final frente a Hacienda, considerando que

concorre un supuesto de imposibilidad o dificultad excesiva para obtener del proveedor la devolución del impuesto indebidamente pagado?

Pues bien, dicha pregunta no puede proyectar en este recurso el efecto que sugiere el abogado del Estado porque, a diferencia de lo que ocurre en el litigio italiano, en el que es el consumidor final (adquirente del carburante) quien solicita la devolución frente a la Administración tributaria (censurando, precisamente, que el derecho italiano no reconozca su legitimación), en el presente recurso de casación la devolución se insta por uno de los obligados tributarios (DISA, repercutido legalmente) cuya legitimación se encuentra reconocida por el ordenamiento jurídico español.

Además, el asunto Gabel Industria Tessile SpA presenta una serie de matices, ausentes en el ámbito de los recursos de los que conoce el Tribunal Supremo: por un lado, en el caso italiano se reclamaba la devolución del denominado *tramo adicional del impuesto especial sobre la electricidad* que había sido declarado ya contrario al Derecho de la Unión por no tener una finalidad específica (sentencias de 8 de diciembre de 2016, Undis Servizi, C-553/15, ECLI:EU:C:2016:935; y de 25 de julio de 2018, Messer France C-103/17, ECLI:EU:C:2018:587); y, por otro lado, en aquel asunto estaba en juego la interacción entre el principio de efecto directo exclusivamente vertical de las directivas con el de principio de efectividad, solicitando los jueces italianos del TJUE una aclaración sobre la prevalencia *cuando uno de ellos no pueda respetarse sin sacrificar al otro*.

A mayor abundamiento, con independencia de tales matices, este Tribunal Supremo considera que la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ofrece ya pautas suficientes para que los jueces nacionales resuelvan ese concreto aspecto de la controversia pues, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, una vez acreditada la repercusión al consumidor final (adquirente), el TJUE admite que el Estado miembro pueda, en principio, denegarle la solicitud de devolución del tributo, por no ser dicho comprador quien lo haya abonado a las autoridades tributarias, siempre que este -si, efectivamente, soporta la carga económica-, pueda, con arreglo al Derecho

interno, ejercitar una acción civil contra el sujeto pasivo (o contra el retenedor) y que la indemnización, por parte de este último, del perjuicio sufrido por el comprador, no sea imposible en la práctica o excesivamente difícil -en particular, en caso de insolvencia del sujeto pasivo-, en cuyo caso, el comprador puede dirigir su solicitud de devolución directamente contra las autoridades tributarias (así, sentencia del TJUE de 20 de octubre de 2011, Danfoss, C-94/10 ECLI:EU:C:2011:674).

Evidentemente, la apreciación de que esa acción civil, en definitiva, de que el proceso civil nacional convierta en imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho, corresponde, exclusivamente, al juez nacional.

**34.-** En conclusión, para el ordenamiento jurídico español -por lo que interesa a este recurso-, ostentan categoría de obligados tributarios los sujetos pasivos y el repercutido (DISA), que son los que forman parte de la relación jurídica tributaria y que son, por tanto, quienes pueden solicitar a la Administración tributaria la devolución de los ingresos indebidos, derivados de un tributo que consideren contrario al Derecho de la Unión, a través del procedimiento tributario de devolución de ingresos indebidos.

**SEXTO. – Sobre el principio de enriquecimiento injusto como excepción de la obligación de devolver los tributos recaudados en contra del Derecho de la Unión.**

**35.-** DISA considera que la exigencia de que el sujeto que soportó la repercusión legal deba acreditar que la devolución del tributo ilegal no le pueda ocasionar algún enriquecimiento injusto es una circunstancia no prevista entre los requisitos y condiciones que prevé el art. 14.2 c) RRVA para hacer efectiva la devolución del tributo indebido.

**36.-** Sin embargo, la repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye la única excepción al derecho a la devolución de los tributos que contravienen el Derecho de la Unión (sentencias del TJUE 6 de

septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09, EU:C:2011:540, apartado 20; y sentencia de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C-76/17, ECLI:EU:C:2018:139, apartado 35).

**37.-** En efecto, devolver al operador económico el importe del tributo que ya ha percibido del comprador equivaldría a concederle un doble pago, que podría calificarse de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediara las consecuencias que la ilegalidad del tributo ha tenido para el comprador (por todas, sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, apartado 22).

**38.-** Por otra parte, evitar que dicho enriquecimiento sin causa se produzca es algo que incumbe a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, incluso en caso de que el Derecho nacional guarde silencio al respecto, como se ha encargado de recordar el auto del TJUE de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, ECLI:EU:C:2022:83, apartado 40.

**39.-** Por tanto, el juez nacional no puede rehuir dicha tarea, a cuyo efecto dispone de una nutrida jurisprudencia del TJUE. Entre otros pronunciamientos del TJUE, la Sala de instancia invoca y enfatiza la sentencia de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C-147/01, EU:C:2003:533, destacadamente que, en "un impuesto «autoliquidable», la prueba de la repercusión efectiva sobre terceros no puede aportarse sin la cooperación del sujeto pasivo de que se trate" (apartado 115); y que "incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar en qué medida la cooperación que se exige a los sujetos pasivos para acreditar la falta de repercusión de la carga económica del impuesto sobre las bebidas alcohólicas no equivale, en la práctica, a establecer una presunción de repercusión de dicho impuesto que estos últimos deben desvirtuar aportando prueba en contrario" (apartado 116).

**40.-** Pues bien, dado que la repercusión efectiva, total o parcial, depende de varios factores, propios de cada transacción comercial y que, en definitiva, constituye una cuestión de hecho que debe examinar el juez nacional, (por todas, la citada sentencia Weber's Wine World y otros, apartado 96) no resulta necesario plantear cuestión prejudicial respecto del principio de



enriquecimiento injusto -en su dimensión de impedimento de la obligación de devolución-, que será debidamente valorado en la sentencia que ponga fin al presente recurso, teniendo en consideración las circunstancias específicas del caso y la abundante jurisprudencia del TJUE existente sobre el particular, a partir de la que decidiremos si la apreciación de los jueces de instancia respecto de la cooperación (que, según ellos, resultaba exigible a DISA), equivale o no en la práctica, a una presunción de traslado de la carga tributaria, vía precio.

**SEPTIMO. - Sobre la posibilidad de que el Derecho de la Unión se oponga al tramo autonómico del IEH.**

**41.-** En este extremo se suscitan las dudas a este Tribunal Supremo.

**42.-** A partir de una interpretación conjunta de los arts. 4, 5, 14, 15, 17 y 19 de la Directiva 2003/96/CE, DISA defiende que la carga impositiva en materia de impuestos especiales debe ser idéntica por producto y uso en todo el territorio nacional, sin que puedan existir disparidades regionales. En su opinión, “si el 5 dice taxativamente que “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...” para a continuación detallar cuáles son esos casos en los que se podría aplicar un tipo diferenciado. Si los Estados miembros “podrán aplicar” tipos diferenciados “en los siguientes casos” es porque “no podrán aplicarlos” en otros.”

**43.-** Según DISA, la integración de ese tipo impositivo autonómico del IEH en el tipo estatal especial, una vez derogado el art. 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales a partir de 1 de enero de 2019, constituye un reconocimiento tácito del legislador de que los tipos diferenciados autonómicos del IEH resultaban contrarios al Derecho de la Unión.

**44.-** Refiere también que 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 2001, mencionaba una consulta al entonces Director General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión, Sr. Michel Aujean, sobre los requisitos que debía respetar el marco autonómico en lo que se refería a la imposición especial y que la conclusión a la que se llegaba era la siguiente: “En este estado de cosas, de acuerdo con la información disponible, parecería que el principio fundamental de la unidad de impuestos especiales armonizados no sería respetado en el supuesto de diferenciación autonómica de estos impuestos.” En la misma línea, DISA sostiene que España derogó el art. 50 ter.1 con efectos de 31 de diciembre de 2018, como consecuencia directa de una denuncia presentada ante la Comisión con relación a la ilegalidad del precepto.

**45.-** Asimismo, invoca la jurisprudencia del TJUE. Cita la sentencia de 25 de octubre de 2012, Comisión/Francia, C-164/11, ECLI:EU:C:2012:665 en la que, en su opinión, “aunque no es muy ilustrativa”, los términos del debate procesal entre las partes avalarían su posición. Enfatiza que esa sentencia declaró que Francia había incumplido las obligaciones que le correspondían en virtud de la Directiva 2003/96/CE al mantener una regionalización impositiva que podía provocar disparidades en el precio de la electricidad, doctrina que, en opinión de DISA, es extrapolable a este caso, referido a una imposición regional diferenciada sobre los hidrocarburos.

**46.-** Por otro lado, DISA considera que el *principio de uniformidad nacional* rige en la imposición armonizada de impuestos especiales y exige que la carga impositiva sea idéntica por producto y uso en todo el territorio nacional, sin disparidades regionales, citando, a estos efectos, las conclusiones de 16 de julio de 2020, Comisión/Italia, C-63/19, ECLI:EU:C:2020:596, del abogado General Sr. Jean Richard de la Tour.

**47.-** Toda esta argumentación de DISA, ciertamente, puede constituir un indicio para avalar su posición pero no forja, por sí misma, el convencimiento de este Tribunal Supremo en orden a considerar que se encuentra dispensado de plantear cuestión prejudicial conforme al art 267 TFUE, al apreciar que la interpretación precisa del art 5 de la Directiva

2003/96/CE no resulta con tanta evidencia como para no dejar lugar a ninguna duda razonable conforme a la jurisprudencia del TJUE (sentencias de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, EU:C:1982:335; y de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management, C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799).

**48.-** En efecto, de los pronunciamientos del TJUE recaídos en los asuntos C-164/11 y C-63/19, este Tribunal Supremo no obtiene con la evidencia que pone de manifiesto DISA en sus escritos, la lectura que esta patrocina.

**49.-** En el asunto Comisión/Francia, C-164/11, la Comisión demandó a la República Francesa ante el TJUE por no haber adaptado su sistema de tasación sobre la electricidad a las disposiciones de la Directiva 2003/96, en particular ante la posibilidad de que determinados ayuntamientos y departamentos pudieran elegir un nivel de tasación igual o superior al mínimo legal, previsto en la Directiva, circunstancia que la Comisión consideraba incompatible con sus disposiciones.

**50.-** En ese asunto C-164/11, Francia y España mantuvieron posiciones similares a la que, ahora, sostiene el abogado del Estado en el presente recurso de casación: que la Directiva 2003/96 persigue el establecimiento de una imposición mínima y que no impone la aplicación de un tipo nacional uniforme, ni excluye la posibilidad de que los Estados establezcan tipos distintos dentro de su territorio, adaptados a sus circunstancias nacionales, circunstancia que no compromete el buen funcionamiento del mercado interior.

**51.-** Y, frente a ello, la sentencia del TJUE de 25 de octubre de 2012, dictada en dicho asunto C-164/11, estimó el recurso de incumplimiento sobre la base de que Francia no había adoptado en el plazo previsto en la propia Directiva las medidas necesarias para adoptar su sistema de tasación de la electricidad a las disposiciones de esta, enfatizando en el apartado 48 de la sentencia, que el incumplimiento solo versaba sobre la no trasposición de la Directiva 2003/96 en el plazo prescrito. Por tanto, no hubo un pronunciamiento

expreso por parte del TJUE sobre la problemática central que plantea este recurso, esto es, si la divergencia por territorios del tipo de gravamen dentro de un mismo Estado miembro se opone al Derecho de la Unión.

**52.-** A mayor abundamiento, esta duda persiste, aún con mayor intensidad, si tenemos en cuenta que, en su posterior sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17, el TJUE proclama “[...] que, hasta el 1 de enero de 2009, el respeto de los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva [Directiva 2003/96/CE] constituía, de entre las normas fiscales en materia de electricidad previstas en el Derecho de la Unión, **la única obligación impuesta** a la República Francesa.”

**53.-** A juicio de este Tribunal Supremo, tampoco resulta posible resolver la duda enunciada, a partir del asunto Comisión/Italia (contribución a la compra de carburantes), C-63/19. El abogado General Sr. Jean Richard de la Tour, en sus conclusiones de 16 de julio de 2020, consideraba que la Directiva 2003/96 obliga a la observancia de un nivel mínimo y único de imposición por producto y por uso en el conjunto del territorio de un mismo Estado miembro (punto 80), con independencia de los niveles mínimos de imposición de la Directiva 2003/96 (punto 81), de modo que -estimaba el abogado General- para aplicar un tipo diferenciado en una región determinada, el Estado miembro ha de recurrir al art. 19 de la Directiva 2003/96 y solicitar una autorización al amparo de esta disposición (punto 84).

**54.-** Sin embargo, la sentencia de 14 de enero de 2021, que resuelve el asunto Comisión/Italia (contribución a la compra de carburantes), C-63/19, ECLI:EU:C:2021:18, desestimó el recurso de incumplimiento -al apreciar que la Comisión no probó de manera suficiente que, al instituir el sistema de ayuda controvertido, Italia estableciera una reducción del impuesto mediante el reembolso de su importe- sin entrar a valorar la cuestión de la uniformidad del tipo de gravamen en el conjunto del territorio del mismo Estado miembro y, por tanto, sin traslucir en la sentencia, las consideraciones de su abogado General.

**55.-** En conclusión, entendemos que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no resulta con evidencia una interpretación del artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE en torno a si se opone a que dentro de un Estado miembro y, en el ámbito de la imposición de los productos energéticos y la electricidad, puedan establecerse -y en qué condiciones-, tipos impositivos diferenciados por razón del territorio, con relación a un mismo producto.

A tenor del conjunto de razonamientos jurídicos expresados, de conformidad con los arts. 19, apartado 3, letra b) TUE); 267 TFUE, y 4 bis LOPJ procede plantear al TJUE la cuestión prejudicial que se transcribirá en la parte dispositiva de la presente resolución.

#### **LA SALA ACUERDA:**

1.- Suspender el procedimiento hasta la resolución del incidente prejudicial.

2.- Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que autorizaba a las Comunidades Autónomas para establecer tipos de gravamen del Impuesto Especial de Hidrocarburos, diferenciados por territorio, con relación a un mismo producto?»

Remítase testimonio de la presente resolución a la Secretaría del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por vía electrónica a través de la aplicación e-Curia, así como copia a la dirección DDP-GrefeCour@curia.europa.eu y al Servicio de Relaciones Internacionales del

Consejo General del Poder Judicial (REDUE, Red del CGPJ de Expertos en Derecho de la Unión Europea).

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que es firme y que contra ella no cabe recurso alguno

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen.