
El TS se pronuncia sobre la devolución del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos

El TS fija doctrina casacional sobre quién tiene derecho a solicitar y a obtener la devolución del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos contrario al Derecho de la UE.

España - Legal flash

Octubre de 2024



Aspectos clave

- El TS confirma que el tipo de gravamen autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos exigido por España entre 2013 y 2018 vulnera el Derecho de la UE.
- El obligado tributario que soportó el pago del impuesto, por repercusión legal, tiene legitimación para solicitar y obtener la devolución del impuesto.
- El derecho a obtener la devolución del impuesto solo puede decaer si la Administración tributaria acredita que dicho obligado tributario ha trasladado, directamente, en todo o en parte, el importe del impuesto indebido al comprador o al adquirente de los hidrocarburos y con dicha traslación se han neutralizado los efectos económicos del impuesto.
- No se puede exigir al obligado tributario que soportó legalmente el tributo, que acredite que no ha habido una repercusión o traslación económica del impuesto; la Administración tributaria no puede negar la devolución solicitada porque dicho obligado tributario no acreditara la ausencia del traslado económico a sus clientes.
- El TS casa la sentencia de instancia y ordena retrotraer actuaciones para que la Audiencia Nacional resuelva sobre la devolución, aplicando la doctrina casacional fijada y valorando el expediente administrativo y la prueba practicada.



CUATRECASAS

El Tribunal Supremo (“TS”) ha dictado la **sentencia de 20 de septiembre de 2024** en la que resuelve el recurso de casación 1560/2021 interpuesto por *DISA Suministros y Trading, S.L.U.* contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2020 ([ECLI:ES:AN:2020:3470](#)), en la que se había denegado al recurrente la devolución de ingresos indebidos correspondiente al tipo de gravamen autonómico del **Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (“IEH”)** que estuvo vigente en España entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2018. Esta esperada sentencia del TS es producto de una línea de defensa en la que ha participado activamente CUATRECASAS.

La sentencia del TS se dicta una vez que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”), en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el propio TS, ha declarado en su sentencia de 30 de mayo de 2024 (asunto C-743/22, *DISA Suministros y Trading, S.L.U.* ([ECLI:EU:C:2024:438](#))) que el tipo autonómico del IEH es contrario al Derecho de la Unión Europea por carecer de base legal en 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 (“**Directiva 2003/96/CE**”). Los comentarios a dicha sentencia del TJUE pueden verse en nuestro [Legal Flash | El TJUE declara ilegal el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos](#).

Antecedentes del caso

La entidad *DISA Suministros y Trading, S.L.U.*, en su condición de **adquirente de hidrocarburos** que había soportado el gravamen autonómico del IEH por **repercusión legal**, solicitó la rectificación de las liquidaciones presentadas por los sujetos pasivos que ingresaron el impuesto (los operadores logísticos de petróleo a quienes adquirieron los hidrocarburos), instando las correspondientes devoluciones de ingresos indebidos.

Tras la desestimación de su solicitud en vía económico-administrativa, el asunto fue objeto de recurso ante la Audiencia Nacional, que también desestimó la solicitud mediante sentencia de 25 de noviembre de 2020 ([ECLI:ES:AN:2020:3470](#)) en la que, en síntesis, denegó al recurrente el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos por no haber acreditado la ausencia de **traslación económica del tributo a los consumidores**.

Doctrina casacional del TS

La sentencia dictada por el TS, considerando la citada sentencia del TJUE por la que se declaró que el tipo autonómico del IEH es contrario al Derecho de la Unión Europea, expresa en su Fundamento de Derecho Tercero que la primacía del Derecho de la Unión Europea y la necesidad de preservar el efecto útil de la Directiva 2003/96/CE obligan a reconocer el carácter indebido de las cantidades que, en concepto de tipo autonómico del IEH, fueron legalmente repercutidas al recurrente.

Sentado lo anterior, el TS aborda en el Fundamento de Derecho Cuarto la cuestión más relevante del recurso, que es la legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en los casos de tributos contrarios al Derecho de la UE.



En este sentido, tras un análisis de la evolución de este gravamen desde su configuración inicial como un tributo plurifásico (el “**céntimo sanitario**”, que también fue declarado contrario al Derecho de la Unión) hasta convertirse en el controvertido tipo autonómico del IEH, un impuesto monofásico que solo es exigible una vez mediante repercusión jurídica al adquirente de los carburantes, el TS analiza en qué medida el derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido y, en particular, el derecho a su obtención puede decaer en aquellos supuestos en los que el obligado tributario que soporta la repercusión legal del impuesto haya trasladado su importe en el precio a los adquirentes de los hidrocarburos.

El TS es contundente al afirmar que la **legitimación para solicitar y para obtener la devolución** del ingreso indebido corresponde al obligado tributario que soportó la repercusión legal del IEH, pues es este último quien, en el marco de la relación jurídico-tributaria, ha soportado el pago del impuesto mediante repercusión jurídica en factura por parte del sujeto pasivo del impuesto (el operador logístico del petróleo). Dicha legitimación le corresponde por aplicación del [artículo 14.1.c\)](#) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo), según el cual, en los tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos corresponde, además de al sujeto pasivo, a la persona o entidad que haya soportado la repercusión; reconociendo el derecho a obtener su devolución a quien hubiese soportado la repercusión legal, al amparo del apartado 4 del mismo precepto.

Señala el TS que aunque exista **traslación económica** del impuesto al adquirente o consumidor, la legitimación del obligado tributario que soporta la repercusión legal del impuesto para solicitar la devolución no infringe los **principios comunitarios de equivalencia y efectividad** porque, según tiene dicho la jurisprudencia del TJUE, los Estados miembros pueden denegar la solicitud de devolución al consumidor final si este último puede ejercitar una acción civil contra quien le trasladó el impuesto en el precio, salvo que a dicho consumidor final le resultase imposible recuperar el impuesto en caso de insolvencia de quien le trasladó dicho impuesto en el precio, en cuyo caso la acción se puede dirigir directamente contra el Estado (ver sentencias del TJUE de 20 de octubre de 2011, C-94/10, *Danfoss y Sauer Danfoss*, [ECLI:EU:C:2011:674](#) y de 28 de septiembre de 2023, C-508/22, *KI Po*, [ECLI:EU:C:2023:715](#)).

El TS analiza también la cuestión de si la **legitimación para obtener la devolución** del IEH debe decaer ante el eventual **enriquecimiento sin causa** que se pondría de manifiesto en el obligado tributario que soporta la repercusión legal del impuesto si dicho obligado tributario recuperara el impuesto indebido de la Administración tributaria pero previamente hubiese efectuado la **traslación directa del IEH, vía precio**, a los consumidores finales, neutralizando los efectos económicos del tributo.

En opinión del TS, si bien es cierto que la traslación del importe del IEH en el precio a los consumidores finales podría determinar un enriquecimiento sin causa en beneficio del obligado tributario que soportó el IEH por repercusión legal, la evitación de dicho enriquecimiento sin causa es algo que deben resolver las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales, incluso si el Derecho nacional guarda silencio al respecto (ver Auto del TJUE de 7 de febrero de 2022, *Vapo Atlantic*, C-460/21, [ECLI:EU:C:2022:83](#)), sin que el juez nacional pueda rehuir dicha tarea. Y en dicho contexto, recuerda el TS que la jurisprudencia del TJUE tiene dicho que no cabe establecer presunciones de que la traslación económica del impuesto se haya producido y que el operador



tenga la carga de probar que no se ha efectuado la misma. Lo contrario llevaría a violentar la efectividad del Derecho de la UE.

En atención a lo anterior, el TS ha fijado la siguiente doctrina casacional:

- El tipo autonómico del IEH es contrario al Derecho de la Unión Europea por carecer de base legal en el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE.
- El obligado tributario que soportó la repercusión legal del tipo autonómico del IEH tiene legitimación para solicitar y para obtener la devolución del impuesto.
- La traslación en el precio, de todo o parte del impuesto, al comprador de los hidrocarburos constituye, respecto del importe trasladado, la única excepción al derecho del obligado tributario que soportó la repercusión legal del impuesto a obtener su devolución, siempre y cuando dicha traslación hubiese neutralizado en su beneficio los efectos económicos del impuesto.
- La prueba de ausencia de traslación económica vía precio no puede exigirse al obligado tributario que soportó la repercusión legal del impuesto, y la Administración no puede denegarle la devolución solicitada aludiendo que dicho obligado tributario no ha aportado la prueba de que dicha traslación económica no se produjo.

Resolución del procedimiento

Tras fijar doctrina casacional, el TS casa y anula la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación.

Sin embargo, el fallo del TS no resuelve la cuestión de si procede o no efectuar la devolución del ingreso indebido a la recurrente. El TS decide retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la sentencia de instancia para que sea la Audiencia Nacional quien resuelva dicha cuestión, aplicando la doctrina casacional fijada por el TS. Para ello la Audiencia Nacional deberá valorar, teniendo en cuenta el expediente administrativo y la prueba practicada, la efectiva repercusión legal del IEH en factura al sujeto que solicita la devolución, así como el eventual traslado económico del IEH vía precio al adquirente que haya neutralizado los efectos económicos del tributo, sin olvidar que la prueba de la ausencia del traslado económico no corresponde al obligado tributario que soportó la repercusión legal y que la Administración no solicitó el recibimiento del pleito a prueba sobre dicho traslado económico.

Efectos prácticos y alcance de la sentencia

La sentencia del TS resuelve tajantemente que la solicitud de devolución del ingreso indebido y la devolución del mismo corresponde al obligado tributario que soportó el impuesto por repercusión legal, y no a los consumidores finales que hubiesen soportado económicamente el coste de dicho impuesto en el precio de sus facturas por la adquisición de hidrocarburos.



No obstante, deja en manos de la Sala de instancia la valoración del expediente y de la prueba practicada a los efectos de determinar si la Administración ha acreditado una traslación directa del tributo, vía precio, a los adquirentes de los hidrocarburos, que hubiese neutralizado los efectos económicos del tributo. En caso de ausencia o insuficiencia probatoria por parte de la Administración, la Sala de instancia deberá reconocer el derecho de la entidad recurrente (obligado tributario que soportó la repercusión legal) a obtener la devolución de lo indebidamente ingresado.

Habrà que esperar, por tanto, a un próximo pronunciamiento de la Audiencia Nacional para conocer el desenlace final de este contencioso, para lo cual el propio TS ha señalado que la Audiencia Nacional deberá aplicar la doctrina casacional fijada y evaluar, justo en el momento procesal inmediatamente anterior al dictado de la sentencia, el expediente administrativo y las pruebas aportadas, destacando que la prueba de la ausencia del traslado económico no corresponde al obligado tributario que soportó la repercusión legal y que la Administración no solicitó el recibimiento del pleito a prueba sobre dicho traslado económico.

Este criterio ha sido reiterado en las posteriores sentencias del TS de 25 de septiembre (recurso de casación 1902/2021) y 30 de septiembre de 2024 (recurso de casación 3091/2021).

El criterio jurisprudencial fijado por el TS resulta de especial relevancia para aquellos operadores que hayan instado la reclamación de las cantidades indebidamente soportadas por repercusión legal del tributo que estén pendientes de resolución administrativa o judicial, pero también para quienes no hayan iniciado todavía la oportuna reclamación, pues existen en nuestro ordenamiento jurídico distintas vías de recurso para recuperar las cantidades soportadas en concepto de tributos declarados contrarios al Derecho de la UE que deberán explorarse en cada caso concreto.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2024 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

