

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 30 de mayo de 2024 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 5 — Impuesto especial sobre hidrocarburos — Tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que se añade al tipo nacional — Tipos diferenciados del impuesto especial en el territorio de un Estado miembro en función de la región en la que se consume el producto»

En el asunto C-743/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo, mediante auto de 15 de noviembre de 2022, recibido en el Tribunal de Justicia el 1 de diciembre de 2022, en el procedimiento entre

**DISA Suministros y Trading, S. L. U. (DISA),**

y

**Agencia Estatal de Administración Tributaria,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. Z. Csehi (Ponente), M. Ilešič, I. Jarukaitis y D. Gratsias, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de DISA Suministros y Trading, S. L. U. (DISA), por el Sr. J. C. García Muñoz, abogado;
- en nombre del Gobierno español, por las Sras. A. Gavela Llopis y M. Morales Puerta, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. C. Urraca Caviedes, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de enero de 2024;

dicta la siguiente

**Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 2003, L 283, p. 51), en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004 (DO 2004, L 157, p. 87; corrección de errores en DO 2004, L 195, p. 26), y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004

(DO 2004, L 157, p. 100; corrección de errores en DO 2004, L 195, p. 31) (en lo sucesivo, «Directiva 2003/96»), en particular de su artículo 5.

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre DISA Suministros y Trading, S. L. U. (DISA), y la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con unas solicitudes de devolución de los impuestos que DISA soportó debido a un tipo impositivo suplementario adoptado por una comunidad autónoma aplicable al impuesto especial sobre hidrocarburos.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

#### *Directiva 2003/96*

- 3 Los considerandos 2 a 5, 9, 11, 15 y 24 de la Directiva 2003/96 tienen el siguiente tenor:

«(2) La falta de disposiciones comunitarias que sometan a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior.

(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.

[...]

(11) Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. [...]

[...]

(15) Debe existir la posibilidad de diferenciar para un mismo producto el nivel nacional de imposición en determinadas circunstancias o condiciones estables, respetando los niveles mínimos comunitarios de imposición y las normas del mercado interior y de competencia.

[...]

(24) Debe permitirse a los Estados miembros que apliquen otras exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia.»

- 4 El artículo 1 de dicha Directiva dispone:

«Los Estados miembros someterán a impuestos los productos energéticos y la electricidad de conformidad con la presente Directiva.»

5 El artículo 2 de la Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “productos energéticos” los productos especificados a continuación:

[...]

b) los productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704 a 2715;

[...]».

6 A tenor de lo dispuesto en el artículo 3 de la Directiva 2003/96:

«Se entenderá que las referencias de la Directiva 92/12/CEE [del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1)] a “hidrocarburos” e “impuestos especiales”, en la medida en que se aplique a hidrocarburos, abarcan todos los productos energéticos, la electricidad y los impuestos indirectos nacionales a que se hace referencia, respectivamente, en el artículo 2 y en el apartado 2 del artículo 4 de la presente Directiva.»

7 Con arreglo al artículo 5 de la Directiva 2003/96:

«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.»

8 El artículo 6 de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

«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.»

9 El artículo 7, apartado 2, y los artículos 15 a 18 *ter* de la citada Directiva prevén, en particular, en determinadas condiciones, la posibilidad de que los Estados miembros establezcan tipos diferenciados, exenciones totales o parciales, reducciones del nivel de imposición o períodos transitorios que permitan a dichos Estados alcanzar los niveles mínimos de imposición previstos en dicha Directiva.

10 El artículo 18, apartado 1, de la Directiva 2003/96 establece lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en la presente Directiva, los Estados miembros que se especifican en el anexo II estarán autorizados para seguir aplicando las reducciones de los tipos impositivos o las exenciones previstas en dicho anexo.

Sin perjuicio de una revisión anticipada del Consejo [de la Unión Europea], sobre la base de una propuesta de la Comisión [Europea], dicha autorización expirará el 31 de diciembre de 2006 o en la fecha especificada en el anexo II.»

11 El artículo 18 de la referida Directiva establece en sus apartados 7 y 8:

«7. La República Portuguesa podrá aplicar niveles de imposición sobre los productos energéticos y la electricidad consumidos en las regiones autónomas de Azores y Madeira inferiores a los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva con el fin de compensar los costes de transporte ocasionados como consecuencia del carácter insular y disperso de dichas regiones.

[...]

8. La República Helénica podrá aplicar niveles de imposición de hasta 22 euros por 1 000 litros inferiores a los tipos mínimos establecidos en la presente Directiva al gasóleo utilizado como carburante y a la gasolina consumida en los departamentos de Lesbos, Quío, Samos, el Dodecaneso y las Cíclades y en las siguientes islas del Egeo: Thasos, las Esporadas del Norte, Samotracia y Skyros.

[...]»

12 El artículo 19 de la mencionada Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. Además de las disposiciones establecidas en los artículos anteriores, en particular en los artículos 5, 15 y 17, el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a introducir más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas.

Los Estados miembros que deseen introducir dichas medidas deberán informar de ello a la Comisión y proporcionarle toda la información pertinente y necesaria.

La Comisión examinará la petición, teniendo en cuenta, entre otras cosas, el funcionamiento adecuado del mercado interior, la necesidad de garantizar una competencia leal y las políticas comunitarias en materia de sanidad, medio ambiente, energía y transporte.

[...]

3. La Comisión presentará las propuestas adecuadas al Consejo cuando considere que las exenciones o reducciones previstas en el apartado 1 no pueden mantenerse por más tiempo, especialmente por motivos de competencia leal o distorsión del funcionamiento del mercado interior o por motivos relacionados con las políticas comunitarias en los ámbitos de la salud, protección del medio ambiente, energía y transporte. El Consejo adoptará una decisión unánime sobre dichas propuestas.»

13 El anexo II de la misma Directiva, titulado «Niveles impositivos reducidos y exenciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 18», dispone en sus puntos 6, tercer guion, y 8, guiones décimo, duodécimo, decimotercero y decimoquinto:

«6. Francia:

[...]

– aplicables al consumo en la isla de Córcega, siempre que los tipos impositivos reducidos se ajusten a los tipos mínimos de los impuestos especiales sobre los hidrocarburos previstos en la legislación comunitaria,

[...]

8. Italia:

[...]

- en determinadas áreas geográficas especialmente desfavorecidas, reducción de los tipos de los impuestos especiales aplicables al combustible doméstico y al GLP utilizados para calefacción y distribuidos a través de las redes locales, siempre que los tipos se ajusten a las condiciones fijadas en la presente Directiva y, en particular, a los tipos mínimos del impuesto especial,

[...]

- reducción del impuesto especial sobre la gasolina consumida en el territorio de Friuli-Venecia-Giulia, siempre que los tipos se ajusten a las condiciones fijadas en la presente Directiva y, en particular, a los tipos mínimos del impuesto especial,
- para la reducción del tipo de los impuestos especiales aplicables a los hidrocarburos consumidos en las regiones de Udine y Trieste, siempre que los tipos se ajusten a las condiciones fijadas en la presente Directiva,

[...]

- reducción en el impuesto especial sobre el fuelóleo destinado a la producción de vapor y para el gasóleo utilizado en los hornos para secar y activar tamices moleculares en la región de Calabria, siempre que los tipos se ajusten a las condiciones establecidas en la presente Directiva,

[...]».

#### *Directiva 2008/118/CE*

14 El artículo 1, apartados 1 y 2, 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 2009, L 9, p. 12), dispone lo siguiente:

«1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

- a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva [2003/96];

[...]

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido [IVA] por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.»

#### *Derecho español*

15 El artículo 50 *ter* de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en lo sucesivo, «Ley de Impuestos Especiales»), titulado «Tipo impositivo autonómico», dispone, en su versión aplicable al litigio principal:

«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 [...] 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. [...]»
- 16 El artículo 50 *ter* de la Ley de Impuestos Especiales estuvo en vigor durante los ejercicios 2013 a 2018. Fue derogado con efectos de 1 de enero de 2019 por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, cuya exposición de motivos indica, en particular:
- «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.»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

- 17 Varios operadores económicos sujetos al impuesto especial sobre hidrocarburos presentaron autoliquidaciones relativas a los períodos comprendidos entre 2013 y 2015 y repercutieron el importe del impuesto a DISA, que se dedica a la compra, venta, importación y comercialización al por mayor de productos petrolíferos.
- 18 Durante ese período, la normativa nacional permitía, como se desprende del apartado 15 de la presente sentencia, en concepto de suplemento del impuesto nacional, cuyo tipo era uniforme en todo el territorio nacional, un impuesto autonómico adicional, cuyo tipo era fijado por cada comunidad autónoma para los hidrocarburos consumidos en su territorio (en lo sucesivo, «tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos»). Como se desprende del apartado 16 de la presente sentencia, este tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos quedó derogado a partir del 1 de enero de 2019. Desde su derogación, el Reino de España ha establecido otro sistema, que prevé un tipo uniforme en todo el territorio nacional.
- 19 Al haber soportado el impuesto especial sobre hidrocarburos, DISA solicitó a la Administración tributaria que rectificara las autoliquidaciones de los operadores en cuestión y reclamó la devolución de los importes correspondientes a la aplicación del tipo autonómico de dicho impuesto.
- 20 Como fundamento de sus solicitudes, DISA alegó que el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que las comunidades autónomas podían fijar con arreglo al artículo 50 *ter* de la Ley de Impuestos Especiales, en vigor desde el 1 de enero de 2013, era contrario al Derecho de la Unión porque contravenía determinados preceptos de la Directiva 2003/96, en particular su artículo 5, ya que no estaba dentro de las excepciones que esta disposición contempla para aplicar tipos impositivos diferenciados y era contrario al objetivo de imposición unificada de los productos energéticos y de la electricidad perseguido por dicha Directiva.
- 21 Estas solicitudes fueron denegadas por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife, basándose en que no le correspondía pronunciarse sobre si una disposición legislativa nacional infringía o no el Derecho de la Unión.
- 22 DISA presentó reclamaciones contra las resoluciones denegatorias de dichas solicitudes. Estas reclamaciones fueron desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central.
- 23 Posteriormente, DISA interpuso recurso contra estas resoluciones desestimatorias del Tribunal Económico-Administrativo Central ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.
- 24 Mediante sentencia de 25 de noviembre de 2020, este último órgano jurisdiccional desestimó ese recurso. Aun admitiendo que las dudas jurídicas que suscita la interpretación de la Directiva 2003/96 habrían podido llevarle a presentar una petición de decisión prejudicial, dicho órgano jurisdiccional denegó la solicitud de devolución basándose en que DISA no había demostrado que no había repercutido esos importes a terceros, lo que, de concederse la devolución solicitada, habría supuesto un enriquecimiento sin causa de esta.

- 25 DISA interpuso recurso de casación contra la sentencia de 25 de noviembre de 2020 de la Audiencia Nacional ante el Tribunal Supremo, que es el órgano jurisdiccional remitente.
- 26 El Tribunal Supremo señala que la solución del litigio que se le plantea depende de la interpretación de la Directiva 2003/96 y del efecto de esa interpretación sobre la conformidad del tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos con dicha Directiva.
- 27 Ahora bien, considera que ni la Directiva 2003/96 ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permiten llegar a una interpretación clara de esta Directiva, en particular de su artículo 5, que haga posible determinar si dicha Directiva se opone, y, en su caso, en qué condiciones, a que se establezcan en un Estado miembro, para un mismo producto, tipos impositivos de los productos energéticos y de la electricidad diferenciados en función del territorio.
- 28 En tales circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la Directiva [2003/96], en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50 *ter* de la Ley [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?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

#### ***Sobre la admisibilidad***

- 29 El Gobierno español considera que debe declararse la inadmisibilidad de la cuestión prejudicial planteada debido a su carácter hipotético. En su opinión, la cuestión de la compatibilidad de la disposición nacional controvertida con el Derecho de la Unión no fue debatida en ningún momento ante los órganos jurisdiccionales que conocieron del litigio principal con anterioridad ni tampoco ante el órgano jurisdiccional remitente en el marco del recurso de casación, que se limita a la cuestión de la legitimación de DISA para instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- 30 Según jurisprudencia reiterada, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 12 de enero de 2023, DOBELES HES, C-702/20 y C-17/21, EU:C:2023:1, apartado 47 y jurisprudencia citada).
- 31 Pues bien, en el caso de autos, la cuestión planteada tiene una relación directa con la realidad y con el objeto del litigio principal, en la medida en que este se refiere a solicitudes de devolución del importe correspondiente a la aplicación del tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que DISA ha soportado, basadas en la alegación de que dicho tipo es contrario a la Directiva 2003/96, en particular a su artículo 5.
- 32 Por consiguiente, la petición de decisión prejudicial es admisible.

#### ***Sobre el fondo***

- 33 Con carácter preliminar, procede señalar que el presente asunto se caracteriza por el hecho de que la disposición nacional controvertida permitía a cada comunidad autónoma fijar un tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos, que venía a añadirse al tipo nacional. Así, la normativa nacional vigente establecía, en esencia, dos gravámenes, a saber, por una parte, un gravamen nacional, cuyo tipo

era uniforme en todo el territorio nacional, y, por otra parte, un gravamen autonómico adicional, cuyo tipo era fijado por cada comunidad autónoma para los hidrocarburos consumidos en su territorio.

- 34 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2003/96, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que este se consume.
- 35 La Directiva 2003/96 tiene por objeto, como se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, el establecimiento de un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 29 y jurisprudencia citada].
- 36 En el marco de dicho régimen, esta Directiva incluye, en particular en sus artículos 5, 7 y 15 a 19, una serie de disposiciones que confieren a los Estados miembros un conjunto de facultades para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los impuestos especiales, facultades que forman parte integrante del régimen de imposición armonizado establecido por la referida Directiva [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 30 y jurisprudencia citada]. Estas disposiciones muestran que el legislador de la Unión ha dejado cierto margen de apreciación a los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales, de conformidad con los considerandos 9 y 11 de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartados 26 y 28).
- 37 En primer lugar, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 establece que, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en esa Directiva y sean compatibles con el Derecho de la Unión, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, en los siguientes casos: primero, cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto; segundo, cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción; tercero, 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, y, cuarto, la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10 de dicha Directiva.
- 38 Es preciso señalar que dicho artículo 5 no prevé la posibilidad de que un Estado miembro fije tipos del impuesto especial para un mismo producto y un mismo uso diferenciados según las regiones o los territorios de ese Estado miembro en los que se consume ese producto, como preveía la normativa controvertida en el litigio principal.
- 39 Además, la utilización, en el artículo 5 de la Directiva 2003/96, de la expresión «en los siguientes casos» para designar los cuatro casos en los que pueden aplicarse tipos impositivos diferenciados indica que la lista enumerada en esta disposición es exhaustiva (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 29).
- 40 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que la voluntad del legislador de la Unión de delimitar estrictamente la posibilidad de que se establezcan tipos diferenciados para un mismo producto se desprende de los trabajos preparatorios de la Directiva 2003/96. Mientras que el artículo 5, apartado 1, de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), a cuyo tenor «los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados en función de la utilización o calidad de un producto, a condición de que estos cumplan los niveles mínimos de imposición fijados en la presente Directiva y sean compatibles con el Derecho comunitario», confería a los Estados miembros un margen de apreciación relativamente amplio para fijar los tipos impositivos para los productos energéticos, dicho margen fue reducido considerablemente durante el procedimiento legislativo. En efecto, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 solo autoriza a los Estados miembros a establecer tipos impositivos diferenciados en los casos taxativamente enumerados en dicho artículo y a condición de que se cumplan los niveles



mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva y se respete el Derecho de la Unión (sentencia de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, apartados 46 y 47).

- 41 Tal interpretación se desprende, asimismo, como ha subrayado el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, del considerando 15 de la Directiva 2003/96, que indica que «debe existir la posibilidad de diferenciar para un mismo producto el nivel nacional de imposición en determinadas circunstancias o condiciones estables, respetando los niveles mínimos comunitarios de imposición y las normas del mercado interior y de competencia».
- 42 En segundo lugar, la estructura general de la Directiva 2003/96 corrobora la interpretación estricta de las facultades que esta Directiva confiere a los Estados miembros para aplicar tipos impositivos diferenciados, incluso cuando se respetan los niveles mínimos de imposición.
- 43 Como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 36 de la presente sentencia, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 forma parte de un conjunto de disposiciones previstas por esta Directiva que autorizan a los Estados miembros, o a algunos de ellos, en determinadas condiciones, a aplicar tipos impositivos diferenciados, exenciones o reducciones del nivel de imposición. Esas otras disposiciones son, en particular, los artículos 6, 7 y 15 a 19 de dicha Directiva.
- 44 En primer término, el artículo 6 de la Directiva 2003/96 establece las formas en las que los Estados miembros tienen libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición, y dispone, en su letra b), que estas pueden adoptar la forma de un tipo impositivo diferenciado.
- 45 En segundo término, los artículos 7 y 15 a 18 *ter* de la Directiva 2003/96 prevén la posibilidad de que los Estados miembros apliquen tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones impositivas específicas, siempre que se respeten los requisitos precisos establecidos en dichas disposiciones.
- 46 Pues bien, procede observar que algunas de dichas disposiciones autorizan o autorizaban a los Estados miembros designados nominalmente a aplicar tipos reducidos del impuesto especial o exenciones en función del territorio en el que se consuma el producto.
- 47 Así, el artículo 18, apartado 7, párrafo primero, de la Directiva 2003/96 establece que la República Portuguesa podrá aplicar a los productos energéticos y a la electricidad consumidos en las regiones autónomas de las Azores y Madeira niveles de imposición inferiores a los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva. Por su parte, el artículo 18, apartado 8, párrafo primero, de la citada Directiva indica que la República Helénica podrá aplicar a diferentes productos energéticos niveles de imposición inferiores a los tipos mínimos establecidos en la misma Directiva, en determinados departamentos y en determinadas islas del mar Egeo.
- 48 Asimismo, procede señalar que la posibilidad de aplicar tipos regionales diferenciados debe estar prevista en la Directiva 2003/96 con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición fijados por dicha Directiva. A este respecto, ha de observarse que el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva, en relación, en particular, con el anexo II, puntos 6, tercer guion, y 8, guiones décimo, duodécimo, decimotercero y decimoquinto, de la misma Directiva, permitía establecer niveles reducidos de imposición o exenciones en determinadas regiones designadas nominalmente de Francia e Italia, siempre que se respetaran los niveles mínimos de imposición.
- 49 Por último, el artículo 19, apartado 1, de la Directiva 2003/96 establece que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a los Estados miembros que lo soliciten a introducir tipos de impuesto especial diferenciados mediante más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas.
- 50 De lo anterior se desprende que, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno español, para aplicar tipos diferenciados en el territorio de un Estado miembro, para un mismo producto y un mismo uso, cuando tal posibilidad no está prevista en las propias disposiciones de la Directiva 2003/96, sigue siendo necesaria una autorización en virtud de esta Directiva, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición.

- 51 Por consiguiente, tanto del artículo 5 como del análisis del conjunto de las disposiciones de la Directiva 2003/96 que prevén reducciones o exenciones fiscales se desprende que, aunque es cierto que el ámbito de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad solo está parcialmente armonizado y esta Directiva reconoce a los Estados miembros cierto margen de maniobra para que puedan aplicar políticas adaptadas a los contextos nacionales, no lo es menos que este margen de maniobra está delimitado. De ello se deduce que, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición impuestos por dicha Directiva, las facultades ofrecidas a los Estados miembros para establecer tipos impositivos diferenciados y exenciones o reducciones de los impuestos especiales solo pueden ejercerse en el estricto cumplimiento de los requisitos establecidos por las disposiciones pertinentes de la Directiva 2003/96.
- 52 Una interpretación contraria privaría de todo efecto útil tanto al artículo 5 de la Directiva 2003/96 como al conjunto de las disposiciones de esta Directiva que otorgan a los Estados miembros la facultad de aplicar tipos impositivos diferenciados, siempre que se cumplan los requisitos que esas disposiciones establecen.
- 53 En el caso de autos, es preciso señalar que ninguna de las excepciones previstas por la Directiva 2003/96 autoriza expresamente al Reino de España a aplicar, para un mismo producto y un mismo uso, tipos del impuesto especial diferenciados según las comunidades autónomas en las que se consuman dichos productos. Este extremo no ha sido discutido por el Gobierno español, que tampoco niega que no ha obtenido una excepción específica en virtud del artículo 19 de dicha Directiva para permitir a esas comunidades autónomas fijar tipos autonómicos diferenciados del impuesto especial sobre hidrocarburos.
- 54 En tercer lugar, la interpretación expuesta en el apartado 51 de la presente sentencia es conforme con los objetivos de la Directiva 2003/96 enunciados en sus considerandos 2 a 5 y 24, que consisten en promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 55 Como ha señalado el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, esta Directiva ofrece, en principio, la posibilidad de fijar tipos del impuesto especial diferenciados entre Estados miembros, siempre que se respeten los tipos mínimos previstos en dicha Directiva. Sin embargo, el hecho de reconocer a cada Estado miembro la posibilidad de aplicar tipos diferenciados en sus regiones para un mismo producto y un mismo uso, sin ninguna delimitación o mecanismo de control, podría perjudicar el buen funcionamiento del mercado interior, fragmentándolo en mayor medida, y, de este modo, comprometer la libre circulación de mercancías. En efecto, si bien, conforme al considerando 4 de la misma Directiva, unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior, lo mismo cabe decir, con mayor razón, de las diferencias entre los niveles regionales de imposición de la energía aplicados en un mismo Estado miembro.
- 56 Por lo que se refiere a las demás alegaciones del Gobierno español que justifican el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos, no pueden desvirtuar la interpretación anterior.
- 57 En primer término, por lo que respecta a la alegación de que dicho tipo impositivo era una manifestación de la autonomía política de las comunidades autónomas, reconocida por la Constitución española y protegida por el artículo 4 TUE, apartado 2, es preciso recordar que el reparto de competencias dentro de un Estado miembro disfruta de la protección conferida por esa disposición, según la cual la Unión Europea debe respetar la identidad nacional de los Estados miembros, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de estos, también en lo referente a la autonomía local y regional (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Remondis, C-51/15, EU:C:2016:985, apartado 40 y jurisprudencia citada). A este respecto, basta con recordar, no obstante, que, como se ha señalado en el apartado 51 de la presente sentencia, la Directiva 2003/96 permite el establecimiento de tipos impositivos diferenciados, en particular según criterios geográficos, siempre que se respeten los requisitos que dicha Directiva establece a tal efecto.
- 58 En segundo término, el Gobierno español parece considerar que el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos puede calificarse de otro gravamen indirecto en el sentido del artículo 1,

apartado 2, de la Directiva 2008/118.

- 59 No obstante, con arreglo a esta disposición, los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos, siempre que se cumplan dos requisitos. Por una parte, tales gravámenes deben imponerse con fines específicos y, por otra, deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.
- 60 Por lo que respecta al primero de estos requisitos, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que constituye un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, cualquier objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 61 Sin embargo, ya que todo gravamen tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico, en el sentido de esta disposición (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 62 A este respecto, si bien la afectación predeterminada de los ingresos de un gravamen a la financiación del ejercicio, por parte de las autoridades de un Estado miembro, de competencias que les han sido atribuidas puede constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera forma de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un elemento suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación, con independencia de la finalidad perseguida, de los ingresos de un impuesto a la financiación de determinados gastos. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, lo que privaría al impuesto especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 40 y jurisprudencia citada).
- 63 Así, para considerar que persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado, de forma que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 41 y jurisprudencia citada).
- 64 Cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse que un gravamen sobre productos sujetos a impuestos especiales persigue un fin específico, a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho gravamen está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 65 En el presente asunto, sin perjuicio de la comprobación que debe llevar a cabo el órgano jurisdiccional remitente, que es el único competente para establecer y apreciar los hechos del litigio principal, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos cumpla los criterios relativos a la finalidad específica prevista en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en el supuesto de que exista tal finalidad. En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, de las observaciones presentadas por el Gobierno español se desprende que dicho tipo autonómico estaba destinado a financiar la totalidad de las competencias de las comunidades autónomas.

66 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que la Directiva 2003/96, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.

### **Costas**

67 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

**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, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5,**

**debe interpretarse en el sentido de que**

**se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.**

Regan

Csehi

Ilešič

Jarukaitis

Gratsias

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 30 de mayo de 2024.

El Secretario

El Presidente de Sala

A. Calot Escobar

E. Regan

---

\* Lengua de procedimiento: español.