

LA DEVOLUCION DEL TRAMO AUTONÓMICO

Antecedentes

Durante los años 2013 a 2018, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, facultó a las Comunidades Autónomas para el establecimiento de un tipo impositivo autonómico, posibilitando un gravamen diferenciado según el lugar donde se consumía el producto sometido a imposición. El tipo de gravamen del impuesto especial sobre hidrocarburos, lo formaba la suma de tres subtipos tributarios: (1) el estatal, (2) el especial estatal y (3) el especial autonómico. Este último, 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 contempladas a aplicar a tipos impositivos diferenciados por razón de territorio y, por lo tanto, contrario al objetivo de imposición unificada de los productos energéticos perseguido por la Unión Europea.

España derogó el tipo autonómico con efectos a 31 de diciembre de 2018, como consecuencia directa de una denuncia presentada por CODIGASOIL (CONFEDERACIÓN NACIONAL DE DISTRIBUIDORES DE GASÓLEO) ante la Comisión, alegando la ilegalidad del precepto. Desde su derogación, España estableció el sistema actual que prevé un tipo uniforme en todo el territorio nacional.

Ahora, el Tribunal Supremo declara en sentencias 1470/2024, 1513/2024, 1502/2024, 1537/2024, 1524/2024 y 1538/2024, que el Derecho de la Unión Europea se opone al tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos y que los obligados tributarios -a quienes se les hubiera repercutido dicho tributo-, tienen derecho a la devolución de las cantidades que por tal concepto hubieran soportado indebidamente. No obstante, el Derecho de la Unión no especifica los procedimientos para efectuar dicha devolución, dejando a cada Estado miembro la responsabilidad de regular las condiciones bajo las cuales se pueden presentar estas solicitudes.

El mecanismo del impuesto

El impuesto especial sobre hidrocarburos es un tributo monofásico, lo que significa que solo se aplica una vez en toda la cadena de distribución. El sujeto obligado a ingresar es el titular del depósito fiscal donde se almacena el producto, quien también tiene la obligación de repercutirlo. El depósito fiscal **repercute el impuesto al «operador»**, quien está obligado a soportarlo. A partir de ahí, es decir, a partir de las ventas del operador y en las sucesivas ventas y reventas a distribuidores y estaciones de servicio, ya no se repercute ningún impuesto adicional, sino que se establece un precio acordado entre el vendedor y el comprador. **El impuesto se traslada económicamente.** En otras palabras, el adquirente -ya sea distribuidor, estación de servicio o consumidor- asume el impuesto como un gasto más de su actividad económica, dependiendo únicamente de una decisión económica y no tributaria.

Los sujetos con derecho a reclamar la devolución

El legislador reconoce la legitimación para solicitar la devolución, en casos de ingresos indebidos, únicamente al sujeto pasivo y al repercutido legal, sin perjuicio de las acciones que los perjudicados puedan ejercer para lograr la compensación. A continuación, analizamos quiénes, entre todos los participantes en el mercado de combustibles y carburantes, tienen

derecho a recibir la devolución de las cantidades indebidamente repercutidas y están legitimados para solicitar dicha devolución. Incluye operadores petrolíferos, estaciones de servicio, distribuidores y consumidores finales. Es fundamental detallar previamente los procedimientos adecuados para solicitar la devolución, los cuales pueden variar significativamente. Cada uno tiene sus propios plazos y requisitos específicos, dependiendo de la manera en que cada sujeto o entidad lleva a cabo sus actividades:

1. **Procedimiento de solicitud de ingresos indebidos.** De acuerdo con el artículo 14 RD 520/2005, el titular del depósito fiscal o a quien haya soportado la repercusión del impuesto, puede solicitar mediante el «procedimiento de devolución de ingresos indebidos» previsto en la Ley General Tributaria, siempre y cuando se acredite que las cuotas repercutidas han sido ingresadas, y que no hayan sido devueltas previamente. El plazo de **prescripción es de cuatro años**, a contar desde el día siguiente al que se realizó el ingreso o el día siguiente al que finalizó el plazo para presentar la autoliquidación, si el ingreso se realizó dentro del plazo de presentación; o en el supuesto que se hubiera impugnado, de cuatro años desde el día siguiente a la sentencia o resolución administrativa que declara improcedente el acto impugnado.

Este procedimiento no será aplicable para aquellos sujetos que, transcurridos cuatro años desde la fecha de ingreso del impuesto, no solicitaron devolución ante la AEAT o, en su caso, no hayan continuado con el procedimiento administrativo o judicial que hubieran iniciado. Por lo tanto, se distinguen dos posibles escenarios:

- (a) Sujetos que iniciaron el procedimiento en tiempo y forma: Estos son los sujetos que soportaron el impuesto repercutido y cuya reclamación sigue activa en vía administrativa o judicial. Para estos sujetos, el órgano administrativo o el tribunal de instancia deberá resolver su reclamación conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria.
 - (b) Sujetos que no iniciaron el procedimiento: Estos sujetos no presentaron la solicitud de devolución dentro del plazo establecido o no continuaron con un procedimiento iniciado. Para ellos, la única opción disponible es acudir a la acción civil contra su proveedor. Si esta acción resulta imposible o de difícil realización, podrán reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado.
2. **Acción civil:** Es una acción prevista para aquellas personas o entidades a las que se les haya trasladado (repercutido económicamente) el tramo autonómico y no tienen acceso al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, pues están fuera de la relación jurídico-tributaria. También dirigido a aquellos sujetos repercutidos que no ejercitaron la solicitud de devolución de ingresos indebidos y han transcurrido cuatro años de la prescripción. Para solicitar la devolución, deben iniciar una acción civil, en virtud de la obligación del proveedor de restituir el cobro indebido (artículo 1.895 del Código Civil). El plazo de prescripción es de cinco años, contados desde la publicación en el DOUE de la STJUE C-743/2022, de 30 de mayo de 2024, es decir, cinco años a partir del 15 de julio de 2024, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1964.2 del Código Civil.

En este caso, la persona o entidad que ejerza la acción civil, deberá acreditar -a diferencia del procedimiento de devolución de ingresos indebidos-, que no ha trasladado el impuesto a sus clientes en las ventas sucesivas.

3. **Responsabilidad patrimonial del Estado.** La responsabilidad patrimonial del Estado es un mecanismo legal que permite a los ciudadanos reclamar una indemnización por los

daños que se le hubieren causado como consecuencia de la actividad administrativa del Estado. Para ejercer esta responsabilidad ante el Estado, se deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 32 de la Ley 40/2015, entre los cuales están los siguientes: (a) que el daño sea ocasionado por la acción u omisión del Estado; (b) que el daño sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado; (c) que el daño sea ocasionado por la declaración de nulidad de una norma contraria al Derecho de la Unión; y (d) que exista una sentencia previa desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño. El ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial **prescribe al transcurrir un año desde la publicación de la STJUE** en el DOUE, es decir, el 15 de julio de 2025 (artículo 67.1 LPACAP).

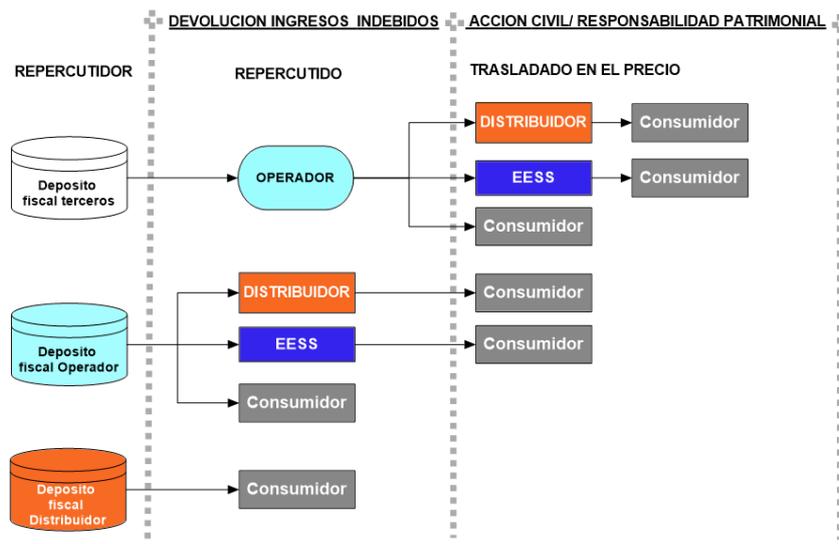


Ilustración 1: Esquema general del procedimiento

La devolución solicitada por el repercutidor sujeto pasivo del impuesto

El repercutidor es la persona o entidad que repercute el impuesto y responsable de consignar el impuesto en la factura. Son los titulares de los depósitos fiscales donde los productos se encuentran almacenados bajo el régimen suspensivo del impuesto especial sobre hidrocarburos. El impuesto se devenga a la salida, momento en que emiten una factura en la que se consigna por separado el tipo de gravamen estatal y el autonómico. En consecuencia, se pueden identificar dos tipos de titulares de estos depósitos fiscales: (1) los establecimientos que almacenan para terceros, en general a los operadores, y (2) los establecimientos que almacenan productos propios.

1. La solicitud de devolución por el titular del depósito fiscal que repercute el impuesto y almacena por cuenta del operador.

Son los depósitos fiscales destinados a terceros, generalmente de gran capacidad, conectados por tuberías y capaces de recibir, almacenar y expedir grandes volúmenes de hidrocarburos, propiedad de los operadores. Los titulares de estos depósitos fiscales son los sujetos pasivos del impuesto y obligados a ingresar, repercutiendo el importe de las cuotas devengadas sobre el operador para el que realiza la operación. En su calidad de repercutidores, pueden solicitar la devolución. Sin embargo, el artículo 14 del RD 520/2005, establece que,

cuando se solicite la devolución de ingresos indebidos por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se hará directamente a la persona o entidad que soportó la repercusión indebida. Esto significa que la devolución se realiza únicamente a quien pagó, independientemente de quién haya solicitado la devolución. En otras palabras, la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión, esto es, los operadores.

2. La solicitud de devolución del titular del depósito fiscal que almacena por cuenta propia

El titular del depósito fiscal, que también es el propietario del producto, es responsable de ingresar el impuesto y repercutir en la factura el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes. Generalmente, los titulares son distribuidores al por menor y, en menor medida, operadores mayoristas que suministran a distribuidores, estaciones de servicio y consumidores finales, a quienes repercuten el impuesto. En este contexto, el titular del depósito fiscal, en su calidad de repercutidor del impuesto, está legitimado para solicitar la devolución de las cantidades indebidamente repercutidas; sin embargo, la devolución se realizará directamente a los consumidores finales, que son los destinatarios y quienes efectivamente soportan el impuesto repercutido.

La devolución a los operadores

El operador que ha soportado las cuotas del impuesto está plenamente legitimado para solicitar a la Administración tributaria la devolución de las cantidades indebidamente repercutidas, a través del previsto «procedimiento de devolución de ingresos indebidos» de la Ley General Tributaria. Sin embargo, devolver al operador económico -que ha vendido el producto- el importe del tributo que ha percibido de su cliente, equivaldría a un doble pago, que podría calificarse de enriquecimiento sin causa, por lo que si el operador ha trasladado el impuesto vía precio a sus clientes, no tendría derecho a obtener la devolución. No obstante, la Administración no puede rechazar la devolución al operador argumentando que no se ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes, es decir, aplicando la «presunción» que el impuesto se ha trasladado en el precio, ya que la carga de la prueba corresponde a la Administración.

La prueba de la traslación del impuesto, resulta sumamente compleja. La jurisprudencia reiterada establece que asumir que los beneficios obtenidos por una empresa, necesariamente significan que el importe del tributo soportado se traslada al precio del producto, al igual que otros costes, no es exacto ni necesariamente refleja la realidad económica. Esta interpretación llevaría al absurdo de considerar que ninguna empresa que obtenga beneficios tendría derecho a la devolución del impuesto. Además, la mención en factura de la inclusión del impuesto, tampoco es suficiente para acreditar la traslación económica del mismo, según el Tribunal Supremo (TS).

1. Imposibilidad de aportar nuevas pruebas de la traslación del impuesto

En este caso que analizamos, el TS ordena la retroacción de las actuaciones. Esto significa que el expediente se devuelve al tribunal de instancia (*a quo*), para que resuelva conforme a sus indicaciones y que evalúe y se pronuncie sobre las pruebas, así como que realice el análisis correspondiente de la prescripción de los períodos solicitados en la devolución. Esto genera la duda de si la Administración puede presentar nuevas pruebas que demuestren que el impuesto ha sido trasladado al precio por el operador que solicita la devolución. De

conformidad con el artículo 85 de la Ley 29/1998, Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa, por el que se establece el régimen de pruebas y la fase de proposición de pruebas, señala que una vez que se ha solicitado el recibimiento a prueba, la parte demandada –en este caso, la Agencia Tributaria- al no haber presentado pruebas en su oportunidad legal, no puede interponer pruebas nuevas ni adicionales, a menos que, tal como lo prevé la norma, se den «circunstancias excepcionales que lo justifiquen». Y aunque tales situaciones excepcionales no se encuentran específicamente enumeradas en un precepto concreto de la Ley, su fundamentación la encontramos en los principios y normas generales del derecho administrativo y del derecho procesal, así como en la doctrina, la jurisprudencia, y en la práctica judicial. Así, dichas excepciones pueden ser las siguientes:

1. Pruebas desconocidas. Si la AEAT no tenía conocimiento de la existencia de las pruebas en el momento de la fase administrativa y ha descubierto su relevancia posteriormente.
2. Imposibilidad de presentación previa. Situaciones en las que la AEAT no pudo presentar pruebas durante el procedimiento administrativo, debido a circunstancias ajenas, como la falta de acceso a documentos o información.
3. Nuevos hechos sobrevenidos. Si han ocurrido hechos nuevos después de la resolución del expediente administrativo, que son relevantes para el caso y que pueden influir en la decisión.
4. Vulneración de derechos. En casos donde se alegue que la falta de prueba afecta derechos fundamentales o el derecho a un proceso justo, se puede justificar su admisión.
5. Error material o de hecho. Si se demuestra que hay un error en la valoración de las pruebas ya presentadas, que podría ser corregido con la nueva prueba.

Es decir, que no puede pretenderse que se incorporen, por ejemplo, pruebas que la AEAT solicite ahora al demandante, cuando siempre –desde la vía administrativa-, ha podido solicitar la información. Distinto es cuando solicitó información al demandante y éste no la aportó. De igual modo, tampoco puede la AEAT solicitar la incorporación de, por ejemplo, una cuantificación de las cantidades que el demandante hubiere podido trasladar en el precio del producto, alegando que no lo hizo antes por la cantidad ingente de las facturas presentadas –si lo hizo ahora, también pudo haberlo hecho antes-. En definitiva, el Tribunal de instancia (Audiencia Nacional o Tribunal Superior de Justicia), deberá valorar, en principio, las pruebas que ya se encuentran en el expediente, y, solo de manera excepcional y debidamente motivada y justificada, permitir la incorporación de pruebas adicionales de la parte demandada.

La devolución a los «distribuidores al por menor»

La condición de distribuidor permite contemplar varios escenarios dependiendo de la forma y el tipo de establecimiento en que lleva a cabo la actividad. Ejecutar la solicitud de devolución y examinar el derecho a ella, exige reconocer cada uno de estos escenarios, pues se aplicarán acciones y estrategias diferentes. Veamos cada una de ellas:

Escenario 1. El distribuidor adquiere el producto a un operador no titular de un depósito fiscal

El operador soporta el impuesto y lo traslada vía precio al distribuidor. El distribuidor no está legitimado para solicitar la devolución de los ingresos indebidos pues no existe relación jurídico tributaria alguna. Sin embargo, dispone de dos vías, «la acción civil» contra su proveedor o el procedimiento de «declaración de la responsabilidad patrimonial del Estado» en los casos que sea de imposible o difícil realización la acción civil. Si bien, este último procedimiento quedaría supeditado a la previa obtención de una sentencia desestimatoria –requisitos que el TJUE, en Sentencia C-278/20, de 28 de junio de 2022, ha declarados contrarios al principio de efectividad-.

En cualquier caso, deberá acreditar que le fue trasladado económicamente el impuesto, sin que la mención en factura de la inclusión del impuesto sea elemento suficiente para acreditar la traslación económica del impuesto, tal y como concluye el TS en las citadas sentencias. De la misma manera, el distribuidor puede verse en una situación similar a la del operador, en la que su cliente le reclama, produciéndose acciones civiles sucesivas. El demandante debe acreditar, entre otros, que se le trasladó el importe del tributo, enfrentándose a las mismas dificultades a las que se enfrenta el distribuidor con respecto de su proveedor.

Escenario 2. El distribuidor es titular de un depósito fiscal

El titular del depósito fiscal, que también es el propietario del producto, es el responsable de ingresar el impuesto y repercutir en la factura el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes. Si bien, está legitimado a ejercer la solicitud, la devolución solo se realizará a los consumidores finales, quienes son los destinatarios últimos y los que han soportado efectivamente el impuesto repercutido. Si el distribuidor lo ha solicitado la devolución se realizará directamente a sus clientes.

Escenario 3. El distribuidor adquiere el producto a un operador titular de un depósito fiscal

El operador repercute el impuesto al distribuidor. El distribuidor, que ha soportado las cuotas del impuesto, está plenamente legitimado para solicitar a la Administración tributaria la devolución de las cantidades indebidamente repercutidas, a través del «procedimiento de devolución de ingresos indebidos». Sin embargo, devolver al distribuidor que ha vendido el producto con el importe del tributo que ha percibido de su cliente, ya se ha dicho que equivaldría a un doble pago, que podría calificarse de enriquecimiento sin causa; por lo que si el distribuidor ha trasladado a sus clientes el impuesto por la vía del precio, no tendrá derecho a obtener la devolución. A pesar de ello, la Administración no puede rechazar la devolución al distribuidor, argumentando que no se ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes, en todo caso es una prueba que corresponde a la Administración.

En este caso, se produce idéntica situación que la del operador que le ha sido repercutido por el sujeto pasivo. La Administración, como se ha dicho, se enfrenta una prueba compleja puesto que los beneficios obtenidos por una empresa, no necesariamente presumen, demuestran o reflejan, la transferencia del impuesto a través del precio del producto. La jurisprudencia indica que esto no siempre refleja la realidad económica. Asumir que las empresas con beneficios no tienen derecho a la devolución del impuesto, es absurdo.

En estos casos, es fundamental examinar si opera la prescripción del procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos. Los distribuidores que iniciaron el procedimiento en tiempo y forma y cuya reclamación sigue activa en vía administrativa o judicial,

será el órgano administrativo o el tribunal de instancia quienes deberán resolver su reclamación conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria. Los distribuidores que no presentaron la solicitud de devolución dentro del plazo establecido, o no continuaron con un procedimiento iniciado, la única opción disponible es acudir a la acción civil contra su proveedor, puesto que no cabe la responsabilidad patrimonial al no existir sentencia previa desestimatoria (artículo 32.5 de la Ley 40/2015 –requisitos que el TJUE, en Sentencia C-278/20, de 28 de junio de 2022, ha declarados contrarios al principio de efectividad-). Las resoluciones económico-administrativas no tienen la consideración de sentencias.

La devolución a las estaciones de servicio

La condición de titular de una «Estación de Servicio», permite contemplar varios escenarios, dependiendo de la forma en que adquiere el carburante. Ejecutar la solicitud de devolución y examinar el derecho a ella, exige reconocer cada uno de estos escenarios, pues se aplicarán acciones y estrategias diferentes. Veamos cada una de ellas:

Escenario 1. La estación de servicio adquiere el producto a un operador que no es titular de un depósito fiscal.

Es el caso más frecuente, por ejemplo, cuando Exolum (CLH) almacena el producto de los operadores. La estación de servicio no está legitimada para solicitar la devolución de los ingresos indebidos. Sin embargo, dispone dos vías posibles: (1) la acción civil contra su proveedor, o (2) el procedimiento de declaración de responsabilidad patrimonial del Estado, cuando sea imposible o de difícil realización la acción civil. Si bien, este último procedimiento quedaría supeditado a la previa obtención de una sentencia desestimatoria –requisitos que el TJUE, en Sentencia C-278/20, de 28 de junio de 2022, ha declarados contrarios al principio de efectividad-. En cualquier caso, deberá acreditarse que le fue trasladado económicamente el impuesto, sin que la mención en factura de la inclusión del impuesto sea elemento suficiente para acreditar la translación económica del impuesto, tal y como concluye el TS. De la misma manera, a diferencia del procedimiento de los ingresos indebidos, tendrá que acreditar al juez de instancia que efectivamente no ha trasladado el impuesto en el precio a sus clientes asumiendo la carga de la prueba.

Igualmente, la estación de servicio puede verse en la situación en que su cliente le reclama vía acción civil, el demandante debe de acreditar, entre otros, que se le trasladó el importe del tributo, enfrentándose a las mismas dificultades a las que se enfrenta la estación de servicio con respecto de su proveedor.

Escenario 2. La estación de servicio adquiere a un operador titular de un depósito fiscal.

El operador repercute el impuesto a la estación de servicio. La estación de servicio que ha soportado las cuotas del impuesto está plenamente legitimada para solicitar a la Administración tributaria la devolución de las cantidades indebidamente repercutidas, a través del «procedimiento de devolución de ingresos indebidos». Sin embargo, devolver a la estación de servicio que ha vendido el producto trasladando el tributo que ha percibido de su cliente, ya se ha dicho que equivaldría a un doble pago, que podría calificarse de enriquecimiento sin causa, por lo que, si la estación de servicio ha trasladado a sus clientes el impuesto por la vía del precio, no tendrá derecho a obtener la devolución. A pesar de ello, la Administración no puede rechazar la devolución a la estación de servicio, argumentando que no se ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes, en todo caso es una prueba que corresponde a la Administración.

En este caso se produce idéntica situación que la del operador que le ha sido repercutido el impuesto por el sujeto pasivo. La Administración, como se ha dicho, se enfrenta a una prueba compleja, puesto que los beneficios obtenidos por una empresa no necesariamente presumen, demuestran o reflejan, la transferencia del impuesto a través del precio del producto. La jurisprudencia indica que esto no siempre refleja la realidad económica. Asumir que las empresas con beneficios no tienen derecho a la devolución del impuesto, es absurdo.

En estos casos, es fundamental examinar si opera la prescripción del procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos. Las Estaciones de Servicio que iniciaron el procedimiento en tiempo y forma y cuya reclamación sigue activa en vía administrativa o judicial, será el órgano administrativo o el tribunal de instancia quienes deberán resolver su reclamación conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria. Las Estaciones de Servicio que no presentaron la solicitud de devolución dentro del plazo establecido, o no continuaron con un procedimiento iniciado, la única opción es acudir a la acción civil contra su proveedor y si esta acción resulta imposible o de difícil realización, podrán reclamar por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado. Si bien, este último procedimiento quedaría supeditado a la previa obtención de una sentencia desestimatoria –requisitos que el TJUE, en Sentencia C-278/20, de 28 de junio de 2022, ha declarado contrarios al principio de efectividad-.

Escenario 3. La estación de servicio adquiere el producto a un distribuidor minorista

La ley en su redacción anterior vigente en el periodo 2013-2018, permitía la compra y venta entre minoristas -distribuidores y estaciones de servicio-. En este caso, no hay repercusión tributaria a la estación de servicio, lo que obliga a su titular a: (1) la acción civil contra su proveedor, o (2) el procedimiento de declaración de responsabilidad patrimonial del Estado», cuando sea imposible o de difícil realización la acción civil. Si bien, este último procedimiento quedaría supeditado a la previa obtención de una sentencia desestimatoria –requisitos que el TJUE, en Sentencia C-278/20, de 28 de junio de 2022, ha declarado contrarios al principio de efectividad-. En cualquier caso, deberá acreditar que el impuesto le fue trasladado económicamente, sin que la mención en factura de la inclusión del impuesto sea elemento suficiente para acreditar tal translación económica, como concluye el TS. De la misma manera, a diferencia del procedimiento de los ingresos indebidos, tendrá que acreditar al juez de instancia, asumiendo la carga de la prueba, que efectivamente la estación de servicio no ha trasladado el impuesto en el precio a sus clientes.

En el caso de que la estación de servicio adquiera a un distribuidor minorista titular de un depósito fiscal, se aplicaría el **escenario 2**, examinado en el apartado anterior. Las consideraciones mencionadas en dicho apartado son igualmente válidas cuando el producto se adquiere al distribuidor minorista que almacena bajo el régimen suspensivo del impuesto especial sobre hidrocarburos y que emite las facturas correspondientes al momento de la salida, consignando por separado el tipo de gravamen estatal y el autonómico.

La devolución a los consumidores finales

El consumidor final del carburante no tiene la consideración tributaria de repercutido, luego carece de legitimación para activar el mecanismo de la devolución de ingresos indebidos del art. 221 de la LGT, al no soportar la repercusión, en las condiciones del art.14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, se pueden dar los siguientes escenarios:

Escenario 1. El consumidor ha adquirido el producto a un operador

En este caso, el operador no es titular de un depósito fiscal, sino que dispone de capacidad en el depósito fiscal titularidad de un tercero. El consumidor no tiene la consideración tributaria de repercutido; con lo cual, carece de legitimación para activar el mecanismo de la devolución de ingresos indebidos. Las Sentencias del TS examinadas, abocan a estos consumidores a ejercitar, contra los operadores, una acción civil de cobro indebido. De este modo, los consumidores exigirán a los proveedores la devolución de los importes abonados en concepto de traslación en el precio del impuesto, teniendo que acreditar dicho traslado ante el tribunal competente.

Escenario 2. El consumidor ha adquirido a un «operador» titular de un depósito fiscal

El consumidor que ha adquirido el producto a un operador titular de un depósito fiscal ha soportado las cuotas del impuesto y está plenamente legitimado para solicitar a la Administración tributaria la devolución de las cantidades indebidamente repercutidas, a través del «procedimiento de devolución de ingresos indebidos». Debido a que el consumidor final, como su propio nombre indica, es el que consume el producto y, por ende, no vende ni repercute económicamente el coste del impuesto soportado, la Administración deberá proceder a la devolución solicitada.

No obstante, en estos casos es fundamental examinar si opera la prescripción del procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos. Los consumidores que iniciaron el procedimiento en tiempo y forma y cuya reclamación sigue activa en vía administrativa o judicial, será el órgano administrativo o el tribunal de instancia quienes deberán resolver su reclamación conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria. Los consumidores que no presentaron la solicitud de devolución dentro del plazo establecido, o no continuaron con un procedimiento iniciado, la única opción es acudir a la acción civil contra su proveedor, puesto que no cabe la responsabilidad patrimonial al no existir sentencia previa desestimatoria (artículo 32.5 de la Ley 40/2015 –requisitos que el TJUE, en Sentencia C-278/20, de 28 de junio de 2022, ha declarados contrarios al principio de efectividad-).

Escenario 3. El consumidor que ha adquirido a un distribuidor minorista

Los distribuidores minoristas, pueden operar a través de establecimientos autorizados como «almacén fiscal» para recibir, almacenar y expedir gasóleo bonificado o exento. Esta condición permite a los distribuidores gestionar el gasóleo bajo un régimen fiscal específico, asegurando el cumplimiento de la normativa tributaria. Además, aunque no se requiere que los establecimientos tengan la condición de «almacén fiscal», los distribuidores también pueden adquirir y suministrar gasóleo de automoción no bonificado, lo que posibilita atender diferentes necesidades del mercado y ofrecer una gama más amplia de productos.

Con independencia de la condición del establecimiento del distribuidor proveedor, el consumidor no tiene la consideración tributaria de repercutido, con lo cual, carece de legitimación para activar el mecanismo de la devolución de ingresos indebidos del art. 221 de la LGT, al no soportar la repercusión, en las condiciones del art.14.2.c) del Real Decreto 520/2005, pudiendo realizar las siguientes acciones legales: (1) la acción civil contra su proveedor, o (2) el procedimiento de declaración de responsabilidad patrimonial del Estado», cuando sea imposible o de difícil realización la acción civil. Si bien, este último procedimiento quedaría supeditado a la previa obtención de una sentencia desestimatoria –requisitos que el TJUE,

en Sentencia C-278/20, de 28 de junio de 2022, ha declarados contrarios al principio de efectividad-.

Escenario 4. El consumidor ha adquirido a un distribuidor minorista titular de depósito fiscal.

El consumidor que ha adquirido el producto a un distribuidor titular de un depósito fiscal, ha soportado las cuotas del impuesto y está plenamente legitimado para solicitar a la administración tributaria la devolución de las cantidades indebidamente repercutidas, a través del «procedimiento de devolución de ingresos indebidos». Debido a que el consumidor final, como su propio nombre indica, es el que consume el producto y, por ende, no vende ni repercute económicamente el coste del impuesto soportado, la Administración deberá proceder a la devolución solicitada.

No obstante, en estos casos es fundamental examinar si opera la prescripción del procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos. Los consumidores que iniciaron el procedimiento en tiempo y forma y cuya reclamación sigue activa en vía administrativa o judicial, será el órgano administrativo o el tribunal de instancia quienes deberán resolver su reclamación conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria. Los consumidores que no presentaron la solicitud de devolución dentro del plazo establecido, o no continuaron con un procedimiento iniciado, la única opción es acudir a la acción civil contra su proveedor, puesto que no cabe la responsabilidad patrimonial al no existir sentencia previa desestimatoria (artículo 32.5 de la Ley 40/2015 –requisitos que el TJUE, en Sentencia C-278/20, de 28 de junio de 2022, ha declarados contrarios al principio de efectividad-).

Escenario 5. El consumidor ha adquirido a una estación de servicio

El consumidor no está legitimado para solicitar la devolución de los ingresos indebidos. Dispone de dos vías: (1) la acción civil contra su proveedor o (2) el procedimiento de declaración de la responsabilidad patrimonial del Estado. Si bien, este último procedimiento quedaría supeditado a la previa obtención de una sentencia desestimatoria –requisitos que el TJUE, en Sentencia C-278/20, de 28 de junio de 2022, ha declarados contrarios al principio de efectividad-. En cualquier caso, deberá acreditar que le fue trasladado económicamente el impuesto, sin que la mención en factura de la inclusión del impuesto sea elemento suficiente para acreditar la translación económica del impuesto, tal y como concluye el TS en las citadas sentencias.

La devolución a los reexpedidores a otras comunidades autónomas

El reexpedidor era la persona física, jurídica o entidad, titular de un almacén fiscal desde el que se reexpedían productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, que estén sometidos al tipo autonómico y para los que el impuesto se había devengado, con destino al territorio de una Comunidad Autónoma distinta de aquella en que se encuentran. El reexpedidor presentaba una autoliquidación desglosada por cada Comunidad Autónoma 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.

El reexpedidor era sujeto pasivo del impuesto. El devengo se originaba exclusivamente en relación con dicho tipo impositivo autonómico, con ocasión de la salida de los productos del establecimiento en que se encuentran con destino al territorio de la otra Comunidad. Por lo tanto, la repercusión se producía únicamente por el tramo autonómico y soportado por el consumidor. Está legitimado a solicitar la devolución por el «procedimiento de ingresos indebidos» el consumidor repercutido.

No obstante, se deberá examinar si opera la prescripción del procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos. Los reexpedidores que iniciaron el procedimiento en tiempo y forma y cuya reclamación sigue activa en vía administrativa o judicial, será el órgano administrativo o el tribunal de instancia quienes deberán resolver su reclamación conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria. En todo caso, las devoluciones se efectuarán directamente a los clientes de los reexpedidores, a los cuales estos les hubiesen repercutido el impuesto.

El impacto de la «devolución del gasóleo profesional»

La normativa nacional vigente en el periodo 2013-2018, establecía, en esencia, dos gravámenes, a saber, por una parte, un gravamen nacional (tipo estatal y especial) cuyo tipo era uniforme y un tipo de gravamen autonómico en función del territorio. Por esta razón, el sistema de devolución del gasóleo profesional del artículo 52 bis de la Ley 38/92, en su redacción anterior, establecía dos regímenes distintos de devolución: 1) el **«tipo estatal de la devolución»**, expresado en euros por 1.000 litros, siendo el importe positivo resultante de restar la cantidad de 306 euros del tipo general del epígrafe 1.3 y que podía ser modificado por la Ley de presupuestos del Estado; y 2) el **«tipo autonómico de la devolución»**, decidido por cada CCAA sobre la base de la devolución, constituida por el volumen de gasóleo que había sido adquirido por el interesado en el territorio de la Comunidad Autónoma. Ninguna Comunidad Autónoma en el periodo considerado 2013- 2018 ejercitó su competencia para aplicar el régimen del «tipo autonómico de devolución».

Por lo tanto, se trata de dos regímenes de devolución claramente diferentes, cada uno con su propia finalidad y bajo distinta autoridad. El primero, corresponde a una devolución a nivel estatal; el segundo corresponde a un **tipo autonómico de devolución** exclusivo de cada Comunidad Autónoma. En consecuencia, no es posible «compensar» o «neutralizar» los importes de la devolución del tramo autonómico contrario al Derecho de la Unión con los importes incluidos en el régimen estatal de «devolución parcial del gasóleo profesional». Tal consideración significaría una **evidente desigualdad** en beneficio de los consumidores de la Comunidad Autónoma que no hubiera aplicado el tipo autonómico.

La devolución del impuesto de las facturas impagadas

La venta puede comportar: (1º) la repercusión del impuesto, cuando el carburante se suministra desde un depósito fiscal o (2º) el traslado económico del impuesto incluido en el precio de las ventas del operador en las sucesivas ventas y reventas a distribuidores y estaciones de servicio. Por lo tanto, en el caso de que los suministros no hayan sido pagados y, en consecuencia, no se haya producido la repercusión o el traslado económico por los impagos, el sujeto tendrá derecho a la devolución.

La devolución de cuotas derivadas de actas de inspección del periodo 2013 a 2018

En la medida en que el sujeto obligado ha ingresado las cuotas del impuesto derivadas de un acta de inspección, tendrá derecho a la devolución. Las actas de inspección pueden proceder de regularizaciones de existencias o falta de justificación del destino de ciertos productos exentos o bonificados, en las que las cuotas se calculan por la diferencia entre el tipo bonificado y el tipo general.