

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. ATHANASIOS RANTOS  
presentadas el 25 de enero de 2024 (1)

**Asunto C-743/22**

**DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U. (DISA),  
contra  
Agencia Estatal de la Administración Tributaria**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo)

«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»

## **I. Introducción**

1. La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE. (2)

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U. (en lo sucesivo, «DISA» o «demandante»), y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a raíz de unas solicitudes de devolución de los impuestos soportados en concepto de tipo impositivo suplementario autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos (en lo sucesivo, «IEH»), presentadas por la demandante.

3. Este asunto brinda al Tribunal de Justicia la oportunidad de dilucidar si, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición establecidos por la Directiva 2003/96, esta Directiva impone un nivel de imposición uniforme en todo el territorio de un Estado miembro o si deja un margen de discrecionalidad a los Estados miembros para establecer tipos del impuesto especial diferentes para un mismo producto y un mismo uso, en función de la parte del territorio nacional en la que dicho producto esté destinado al consumo.

## **II. Marco jurídico**

### **A. Derecho de la Unión**

#### **1. Directiva 2003/96**

4. Los considerandos 2 a 5, 9, 10, 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.
- (10) Los Estados miembros desean introducir o mantener diferentes clases de impuestos sobre los productos energéticos y la electricidad. Con este fin, conviene permitir a los Estados miembros ajustarse a los niveles mínimos comunitarios de imposición mediante la acumulación de todos los impuestos indirectos recaudados que hayan decidido aplicar (a excepción del IVA).

[...]

- (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.»

5. 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.»

6. El artículo 2, apartado 1, letra b), de la citada Directiva está redactado en los siguientes términos:

«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».

7. El artículo 3 de la misma Directiva establece:

«Se entenderá que las referencias de la Directiva 92/12/CEE 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.»

8. A tenor de lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva 2003/96:

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

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

9. El artículo 5 de dicha Directiva dispone:

«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.»

10. El artículo 6 de la citada 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.»

11. El artículo 19, apartados 1 y 3, de la misma Directiva establece:

«1. Además de las disposiciones establecidas en los artículos anteriores, en particular en los artículos 5, 15 y 17, el Consejo [de la Unión Europea], por unanimidad y a propuesta de la Comisión [Europea], 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.»

## **2. Directiva 2008/118/CE**

12. El artículo 1, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118/CE (3) está redactado en los siguientes términos:

«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 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.»

### **B. Derecho español**

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

[...]».

14. 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.»

### **III. Litigio principal, cuestión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

15. Las entidades CLH, TEPESA y SECICAR, operadores logísticos sujetos al IEH, presentaron autoliquidaciones relativas a los períodos comprendidos entre los años 2013 y 2015 y repercutieron el importe del IEH a DISA. Esta última se dedica a la compraventa, importación y comercialización al por mayor de productos petrolíferos.

16. Habiendo soportado el IEH, DISA solicitó a la Agencia Tributaria la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por CLH, TEPESA y SECICAR, así como la devolución de los importes correspondientes al tipo autonómico suplementario del impuesto especial sobre hidrocarburos fijado por la comunidad autónoma de que se trata (en lo sucesivo, «tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos» o «tipo autonómico del IEH»).

17. Como fundamento de sus solicitudes, DISA alegó que dicho tipo autonómico, previsto en el artículo 50 *ter* de la Ley de Impuestos Especiales, en vigor desde el 1 de enero de 2013, resultaba 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 la citada Directiva.

18. La Agencia Tributaria denegó estas solicitudes al considerar que no le correspondía pronunciarse sobre si la normativa española infringía o no el Derecho de la Unión.

19. La demandante presentó reclamaciones contra las anteriores resoluciones denegatorias ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

20. Desestimadas sus reclamaciones, la demandante interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó mediante sentencia de 25 de noviembre de 2020. La Audiencia Nacional, si bien observó que las dudas jurídicas que suscitaba la interpretación de la Directiva 2003/96 la conducirían al planteamiento de una petición de decisión prejudicial, denegó la solicitud de devolución de los importes pagados debido a que DISA no había demostrado no haber repercutido esos importes a otros sujetos, lo que podría haber supuesto un enriquecimiento sin causa para la demandante.

21. La demandante interpuso recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Nacional ante el Tribunal Supremo, que es el órgano jurisdiccional remitente.

22. Este órgano jurisdiccional recalca que la solución del litigio principal depende de la interpretación de la Directiva 2003/96 en lo que atañe al tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional considera que ni la citada Directiva ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ofrecen una interpretación clara del artículo 5 de dicha Directiva en cuanto a si esta se opone, y en qué medida, a que, en el ámbito de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, se establezcan en un Estado miembro tipos impositivos diferenciados para un mismo producto en función del territorio de que se trate.

23. 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?»

24. Han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia la demandante, el Gobierno español y la Comisión.

#### **IV. Análisis**

##### ***A. Sobre la admisibilidad de la cuestión prejudicial***

25. Antes de proceder al análisis de la única cuestión prejudicial formulada por el órgano jurisdiccional remitente, es preciso pronunciarse sobre la excepción de inadmisibilidad planteada por el Gobierno español.

26. En efecto, este Gobierno sostiene que la cuestión prejudicial debe declararse inadmisibles 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 anteriores que conocieron del litigio principal ni tampoco en el marco del recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, ya que dicho recurso de casación se limitaba inicialmente a la cuestión de la legitimación de la demandante para instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

27. A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, 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. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo estará justificada 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. (4)

28. Pues bien, en el presente asunto, la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente guarda relación directa con la realidad o el objeto del litigio principal, en la medida en que este se refiere a una pretensión de la demandante dirigida a obtener la devolución del importe correspondiente al tramo autonómico del IEH que soportó, basándose en que dicho tramo autonómico es contrario a la Directiva 2003/96, en particular a su artículo 5. El órgano jurisdiccional remitente señala, por otra parte, que la solución del litigio principal depende de la interpretación de dicha Directiva, puesto que se verá abocado a resolver el fondo del asunto con arreglo al Derecho nacional que regula el recurso de casación. (5) Por último, de la resolución de remisión se desprende claramente, sin que el Gobierno español haya rebatido este extremo, que las solicitudes de devolución que presentó la demandante se refieren a un período en el que estaba en vigor el artículo 50 *ter* de la Ley de Impuestos Especiales.

29. Por cuanto antecede, procede desestimar la excepción de inadmisibilidad planteada por el Gobierno español.

## ***B. Sobre el fondo***

30. Mediante su única cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2003/96, en particular su artículo 5, se oponen a una norma nacional, como el artículo 50 *ter* de la Ley de Impuestos Especiales, que autoriza a las comunidades autónomas a establecer tipos de gravamen del impuesto especial sobre hidrocarburos diferenciados por territorio, aunque respetando los tipos mínimos de gravamen exigidos por dicha Directiva.

### ***1. Observaciones preliminares***

31. 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 española fijar su propio tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos, que venía a añadirse al tipo nacional del referido impuesto especial. (6)

32. Por otra parte, como se desprende de la descripción del marco jurídico nacional expuesta en el punto 14 de las presentes conclusiones, el Gobierno español modificó el artículo 50 *ter* de la Ley de Impuestos Especiales, que estaba en vigor en España durante los años 2013 a 2018, derogando el tipo autonómico suplementario con efectos de 1 de enero de 2019. (7) Tras su derogación, el Reino de España ha instaurado otro sistema de financiación de las comunidades autónomas, en el que se establece un tipo uniforme para todo su territorio. (8)

### ***2. Principales elementos del régimen de imposición armonizado previsto por la Directiva 2003/96***

33. Procede observar que, al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, la Directiva 2003/96 pretende, tal como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la

energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia. (9) De este modo, dicha Directiva pretende reducir las diferencias entre los niveles nacionales de imposición de la energía, haciendo constar que se trataba de un factor perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior. (10)

34. Para lograr este objetivo, el legislador de la Unión procedió a una armonización no exhaustiva, sino parcial, de las normas de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en la medida en que la citada Directiva se limita a establecer niveles mínimos de imposición armonizados. (11) A tales efectos, con arreglo a su artículo 4, apartado 1, se exige que los niveles de imposición que los Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad enumerados en el artículo 2 de la misma Directiva no sean inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos por esta.

35. No obstante, considerando tanto la necesidad de dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales como el hecho de que los regímenes establecidos para dar cumplimiento a la Directiva 2003/96 son competencia de cada uno de los Estados miembros, dicha Directiva reconoció un margen de discrecionalidad y de apreciación a los Estados miembros en materia de impuestos especiales. (12) De este modo, esta Directiva contiene una serie de disposiciones (entre ellas, en particular, los artículos 5 y 7 y 15 a 19) con arreglo a las cuales los Estados miembros tienen la posibilidad de establecer, en determinadas condiciones, tipos impositivos diferenciados, exenciones o reducciones de los impuestos especiales. (13)

### 3. Conformidad del IEH con el artículo 5 de la Directiva 2003/96

36. Por lo que respecta al artículo 5 de la Directiva 2003/96, debe señalarse que esta disposición enumera los supuestos en los que los Estados miembros podrán aplicar a un mismo producto tipos impositivos diferenciados.

37. Pues bien, debe señalarse de entrada que la aplicación de tipos diferenciados en función de las distintas regiones de un mismo Estado miembro no entra, *a priori*, en los supuestos previstos por dicha disposición. En efecto, ninguno de los casos enumerados en el artículo 5 de la citada Directiva contempla la posibilidad de aplicar una diferenciación regional de los impuestos especiales. Por otra parte, el uso de la expresión «en los siguientes casos» para designar los supuestos en los que, según dicha disposición, sería posible una diferenciación del nivel de imposición no parece dejar ninguna duda en cuanto al carácter exhaustivo de la lista de los casos en los que los Estados miembros pueden aplicar tipos impositivos diferenciados a un mismo producto. (14) Tal interpretación se desprende además del considerando 15 de dicha Directiva, 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». (15)

38. A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia parece haber confirmado también el carácter exhaustivo de los supuestos enumerados en el artículo 5 de la Directiva 2003/96, al precisar que esta disposición establece tipos impositivos diferenciados en determinados supuestos «*enumerados taxativamente* en ese artículo». (16)

39. No obstante, como observa acertadamente el órgano jurisdiccional remitente, debe señalarse que la jurisprudencia actual del Tribunal de Justicia relativa a la Directiva 2003/96, en particular a su artículo 5, no ha examinado explícitamente la cuestión de la uniformidad de los tipos del impuesto especial para un mismo producto y un mismo uso dentro de un Estado miembro.

40. Si bien, en el marco de dos recursos por incumplimiento en los que la Comisión consideró controvertidos, a la luz de la Directiva 2003/96, unos tipos de impuestos especiales territorialmente diferenciados análogos a los del litigio principal, (17) la cuestión de si dicha Directiva autorizaba o no tal diferenciación regional fue objeto de debate entre las partes, el Tribunal de Justicia no se pronunció expresamente sobre esta cuestión en las correspondientes sentencias. Así, en la sentencia Comisión/Francia, el Tribunal de Justicia se limitó a declarar que la República Francesa había incumplido las obligaciones que le incumbían al no haber adaptado su sistema impositivo de la electricidad a lo dispuesto por la Directiva 2003/96 en el plazo señalado. Lo mismo sucedió en la sentencia Comisión/Italia (Ayuda a la compra de carburantes), en la que el Tribunal de Justicia, al

considerar que la Comisión no había demostrado el supuesto incumplimiento, (18) no tuvo necesidad de pronunciarse sobre la cuestión.

41. La cuestión prejudicial que se nos plantea en el presente asunto se presta a dos posibles interpretaciones: una primera interpretación, defendida por el Gobierno español, según la cual el artículo 5 de la Directiva 2003/96 no se opone a la existencia de tipos diferenciados por regiones del impuesto que grava los productos energéticos, siempre que dichos tipos respeten los tipos mínimos establecidos en esa Directiva, y una segunda interpretación, postulada por la demandante y la Comisión, según la cual la obligación de respetar un nivel de imposición uniforme en todo el territorio de un Estado miembro para un mismo producto, con arreglo al artículo 5 de la Directiva 2003/96, rige con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición establecidos por dicha Directiva.

42. Por las razones que se exponen a continuación, me pronuncio a favor de esta última interpretación.

43. En primer lugar, debe recordarse que, si bien el ámbito de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad solo está parcialmente armonizado y la Directiva 2003/96 reconoce cierta flexibilidad y cierto margen de discrecionalidad a los Estados miembros para poder aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales, no es menos cierto que ese margen de discrecionalidad comporta una facultad reglada. De ello se sigue que la posibilidad concedida a los Estados miembros de establecer tipos impositivos diferenciados, exenciones o reducciones de los impuestos especiales solo puede ejercerse respetando estrictamente los requisitos establecidos por las disposiciones pertinentes de dicha Directiva. En efecto, a falta de tal elemento reglado, la citada Directiva carecería de sentido.

44. El artículo 5 de la Directiva 2003/96 no es una excepción a esta delimitación de facultades regladas en la medida en que el propio tenor de esa disposición pone de manifiesto la voluntad del legislador de reglamentar el margen de discrecionalidad de que disponen los Estados miembros a la hora de aplicar diferentes tipos para el mismo producto, con independencia del respeto de los niveles mínimos de imposición establecidos por dicha Directiva. (19) Así pues, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno español, esta Directiva no confiere a los Estados miembros libertad absoluta para fijar los tipos de imposición diferenciados que consideren adecuados amparándose únicamente en que el tipo en cuestión sea en todo caso superior al tipo mínimo establecido. Tal interpretación privaría al artículo 5 de la Directiva 2003/96 de su razón de ser. Por lo tanto, comparto la opinión expresada por el Abogado General Richard de la Tour en sus conclusiones presentadas en el asunto Comisión/Italia (Ayuda a la compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2020:596), punto 82, según la cual un Estado miembro solo puede establecer excepciones al principio de imposición única por producto y por uso en los casos expresamente previstos en la Directiva 2003/96.

45. Por otra parte, debe señalarse que el artículo 5 no es la única disposición de la Directiva 2003/96 que permite disparidades en materia fiscal en el territorio de un mismo Estado miembro. En efecto, el artículo 19 de esta Directiva autoriza a los Estados miembros a introducir tipos impositivos diferenciados mediante más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas, siempre que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, no se oponga a ello. A este respecto, debe señalarse que el Consejo ya ha autorizado, en virtud de dicha disposición, cierto número de reducciones de impuestos especiales para regiones o zonas específicas de un Estado miembro. (20)

46. Si bien la Comisión y la demandante consideran que, para aplicar un tipo diferenciado en una región determinada, un Estado miembro debe recurrir al artículo 19 de la Directiva 2003/96 y solicitar una autorización en virtud de esta disposición, el Gobierno español, por su parte, sostiene, sin pronunciarse sobre la necesidad de obtener tal autorización, que el hecho de que se hayan autorizado reducciones de los niveles de imposición en virtud del artículo 19 de la citada Directiva basta, por sí solo, para demostrar que la Directiva permite efectivamente las disparidades regionales.

47. Es cierto que el propio tenor del artículo 5 de la Directiva 2003/96 no indica claramente que el régimen de autorización previsto por esta disposición abarque únicamente supuestos en los que la imposición diferenciada resulta de una exención o de una reducción que rebase los tipos mínimos, o si ese artículo 5 se refiere también a situaciones como la controvertida en el litigio principal, en la que el impuesto regional diferenciado es de todas formas superior a los niveles mínimos de imposición, pero

también es cierto que, en cualquier caso, para que un Estado miembro pueda acogerse a esta posibilidad, está obligado a obtener la autorización previa del Consejo con arreglo al artículo 19 de la expresada Directiva, lo que el Gobierno español no cumplió en el presente asunto.

48. En segundo lugar, procede analizar la alegación del Gobierno español por la que este sostiene que el artículo 50 *ter* de la Ley de Impuestos Especiales, como manifestación de la autonomía política de las comunidades autónomas, reconocida en la Constitución española y amparada en el artículo 4 TUE, apartado 2, (21) justifica su interpretación de la Directiva 2003/96.

49. A este respecto, es preciso recordar que el reparto de las competencias dentro de un Estado miembro disfruta de la protección conferida por el artículo 4 TUE, apartado 2, según el cual la Unión 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. (22) Por otra parte, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que cada Estado miembro es libre de repartir las competencias en el plano interno y de ejecutar los actos de Derecho comunitario que no sean directamente aplicables por medio de medidas adoptadas por las autoridades regionales o locales, siempre y cuando dicho reparto de competencias permita una correcta ejecución de los referidos actos de Derecho comunitario. (23)

50. No obstante, debe señalarse que ninguna de las disposiciones de la Directiva 2003/96, incluido su artículo 5 (siquiera sea interpretado en el sentido propuesto en el punto 44 de las presentes conclusiones), pone en entredicho los principios reconocidos conforme al artículo 4 TUE, apartado 2. En efecto, al introducir una serie de disposiciones que permiten a los Estados miembros apartarse, en determinadas condiciones, de los tipos mínimos que ha establecido, dicha Directiva pretende, en esencia, no solamente tener en cuenta las tradiciones fiscales de los Estados miembros, sino también permitir a estos aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales. (24) Así pues, considero que un Estado miembro no puede alegar la protección conferida por el artículo 4 TUE, apartado 2, ni, en particular, invocar su organización interna y el reparto de competencias para justificar una infracción del Derecho de la Unión. Por otra parte, no todas las diferenciaciones fiscales regionales, con independencia de su importancia, pueden interpretarse como una manifestación de la identidad nacional de un Estado miembro ni justificarse incondicionalmente como tales, salvo que se diera el caso de que cada región autónoma tuviera la posibilidad, amparada por la Constitución, de establecer un régimen fiscal totalmente diferente y de definirlo de manera autónoma.

51. En tercer lugar, procede señalar que la Directiva 2003/96 tiene por objeto promover el buen funcionamiento del mercado interior en el sector de la energía. Pues bien, si bien dicha Directiva permite, en principio, la posibilidad de que existan tipos diferentes entre Estados miembros (siempre que se respeten los tipos mínimos), reconocer a cada Estado miembro la posibilidad de aplicar en su territorio nacional y en sus diferentes regiones tipos diferenciados, aunque estos respeten los tipos mínimos, sin elemento reglado o mecanismo de control, podría menoscabar el buen funcionamiento del mercado interior, fragmentándolo aún más y comprometiendo la libre circulación de mercancías, sin que pueda excluirse un riesgo añadido de fraude fiscal.

52. En cuarto lugar, la Directiva 2008/118, que regula el régimen general de los impuestos especiales, establece, en su artículo 1, apartado 2, que los productos sujetos a tales impuestos podrán ser objeto de otros gravámenes indirectos. Este artículo, combinado con determinadas disposiciones de la Directiva 2003/96, que deja abierta explícitamente a los Estados miembros la posibilidad de gravar la electricidad y los productos energéticos junto con otros impuestos, (25) permite, según el Gobierno español, recaudar un impuesto suplementario, al igual que el IEH.

53. No obstante, es preciso recordar que, si bien el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 ofrece a los Estados miembros la posibilidad de imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos, distintos de los impuestos especiales, tal imposición solo puede tener lugar si se cumplen dos requisitos acumulativos. Esos gravámenes, por un lado, deben imponerse con *finés específicos* y, por otro, deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA para la determinación de la base imponible y para el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. (26)

54. Por lo que se refiere, más concretamente, al criterio relativo a la finalidad específica, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, si bien no es necesario que los ingresos que proporciona un gravamen adicional se destinen a la finalidad específica perseguida, sí es necesario que el gravamen de que se trate esté 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 o fomentando el uso de otros productos cuyos efectos son menos perjudiciales para el objetivo perseguido. (27)

55. Ahora bien, sobre la base de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia, no es posible determinar en qué medida los ingresos obtenidos por el tramo impositivo suplementario se destinan a una finalidad específica o si dicho gravamen está estructurado de modo que permita alcanzar la finalidad específica invocada (suponiendo que tal finalidad exista). No parece que sea este el caso del IEH, sin embargo. En efecto, como se desprende de las observaciones escritas presentadas por el Gobierno español, el tipo autonómico del IEH se destina a financiar con carácter general las competencias de las comunidades autónomas, con el fin de que estas puedan disponer posteriormente de dichos ingresos a escala autonómica en sus respectivos ámbitos competenciales.

56. En quinto y último lugar, la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia relativa a la aplicación de la Directiva 2003/96 parece ir en contra de la aplicación de un tipo diferenciado por territorio en un mismo Estado miembro. (28) En efecto, si bien la Directiva 2003/96 reconoce a los Estados miembros la facultad de establecer tipos impositivos diferenciados, reducciones o exenciones fiscales, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia exige que esta facultad discrecional otorgada a los Estados miembros en virtud de las disposiciones pertinentes de la citada Directiva (incluido el artículo 5 de esta) se ejerza respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales, en particular el principio de igualdad de trato. (29) Esto es lo que se infiere, por lo demás, del propio tenor del artículo 5 de la citada Directiva, que dispone expresamente que los tipos impositivos diferenciados podrán aplicarse «a condición de que [...] sean compatibles con el Derecho [de la Unión]».

57. Cabe señalar a este respecto que el principio de igualdad de trato exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que dicho trato esté objetivamente justificado. (30) Pues bien, a menos que esté objetivamente justificado, lo que no parece ser el caso en el presente asunto, podría resultar que las situaciones *a priori* comparables de dos sujetos pasivos productores de hidrocarburos en un mismo Estado miembro no sean tratadas de manera idéntica si se obliga a estos a soportar niveles de imposición diferentes sobre la base de un único criterio geográfico, sin que dicho trato esté objetivamente justificado.

58. Por las razones expuestas, procede responder a la única cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente que la Directiva 2003/96, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que los Estados miembros establezcan un tipo impositivo diferenciado regional del impuesto especial sobre hidrocarburos que conlleve la aplicación de un gravamen regional diferente para un mismo producto y un mismo uso, fuera de los casos previstos de manera exhaustiva por esa Directiva.

## V. Conclusión

59. A la vista de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la única cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo del siguiente modo:

«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 particular su artículo 5,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a que los Estados miembros establezcan un tipo impositivo diferenciado regional del impuesto especial sobre hidrocarburos que conlleve la aplicación de un gravamen regional diferente para un mismo producto y un mismo uso, fuera de los casos previstos de manera exhaustiva por esa Directiva.»

---

2 Directiva 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). La petición de decisión prejudicial se refiere únicamente a la Directiva 2003/96 en su versión aplicable al litigio principal, que versa sobre los años 2013 a 2015, sin mencionar las modificaciones y revisiones posteriores de dicha Directiva.

---

3 Directiva 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).

---

4 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.

---

5 El órgano jurisdiccional remitente subraya, a este respecto, que DISA solicitó desde la vía administrativa la devolución de los importes que abonó en concepto de tipo autonómico del IEH, alegando que eran contrarios al Derecho de la Unión, y que ha mantenido su solicitud ante la Audiencia Nacional y ante el órgano jurisdiccional remitente.

---

6 La normativa nacional vigente establecía dos tramos impositivos, a saber, por una parte, un tramo nacional, cuyo tipo era uniforme en todo el territorio nacional, y, por otra parte, un tramo autonómico adicional, cuyo tipo era fijado por cada comunidad autónoma para los hidrocarburos consumidos en su territorio.

---

7 Tanto la demandante como la Comisión alegan que el Reino de España derogó la disposición del artículo 50 *ter* de la Ley de Impuestos Especiales a raíz de las consultas entre dicho Estado miembro y la Comisión en el curso de las cuales esta última comunicó a aquel las dudas que albergaba en cuanto a la compatibilidad de ese tipo autonómico diferenciado con la Directiva 2003/96.

---

8 Según las observaciones de la Comisión, en virtud de la nueva normativa nacional, se aplica un tipo único del impuesto especial sobre hidrocarburos y los ingresos se reparten entre el Estado (42 %) y las comunidades autónomas (58 %).

---

9 Sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59), apartado 30 y jurisprudencia citada, y mis conclusiones presentadas en el asunto RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780), punto 25.

---

10 Véanse, en este sentido, el considerando 4 de la Directiva 2003/96 y las conclusiones del Abogado General Richard de la Tour presentadas en el asunto Comisión/Italia (Ayuda a la compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2020:596), punto 78.

---

11 Véase la sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59), apartado 26.

---

12 Véase la sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59), apartado 28 y jurisprudencia citada.

---

[13](#) Véanse las sentencias de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59), apartado 26, y de 14 de enero de 2021, Comisión/Italia (Ayuda a la compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2021:18), apartado 75 y jurisprudencia citada.

---

[14](#) Una lectura de las diferentes versiones lingüísticas de la Directiva 2003/96 parece confirmar que el artículo 5 de esta Directiva contiene una lista exhaustiva de los casos en los que los Estados miembros pueden crear tipos impositivos diferenciados para un mismo producto. A este respecto, debe señalarse que no parece que existan diferencias significativas en las distintas versiones lingüísticas de esta disposición por lo que respecta al uso de la expresión «en los siguientes casos», que ha sido traducida como «in den folgenden Fällen» en su versión en lengua alemana, «στις ακόλουθες περιπτώσεις» en su versión en lengua griega, «in the following cases» en su versión en lengua inglesa, o incluso «nei seguenti casi» en su versión en lengua italiana.

---

[15](#) El subrayado es mío.

---

[16](#) Véanse, en este sentido, las sentencias de 2 de junio de 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400), apartado 29, y de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892), apartado 47. Aunque, en el apartado 23 de su sentencia de 22 de diciembre de 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), el Tribunal de Justicia utilizó la expresión «en determinados casos enumerados en el citado artículo» sin utilizar el término «taxativamente», este último se reprodujo en el apartado 47 de su reciente sentencia de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). El subrayado es mío.

---

[17](#) Véanse, en este sentido, los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 25 de octubre de 2012, Comisión/Francia (C-164/11, EU:C:2012:665), y de 14 de enero de 2021, Comisión/Italia (Ayuda a la compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2021:18).

---

[18](#) Sin embargo, de las apreciaciones efectuadas por el Abogado General Richard de la Tour en el punto 80 de sus conclusiones presentadas en dicho asunto se desprende que «las partes [incluido el Reino de España, que intervino en apoyo de la República Italiana] no discut[ía]n que la Directiva 2003/96 obliga [a] la observancia de un nivel mínimo y único de imposición por producto y por uso en el conjunto del territorio de un mismo Estado miembro» (C-63/19, EU:C:2021:18).

---

[19](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892), apartados 46 y 47.

---

[20](#) Véanse, en este sentido, la Decisión de Ejecución 2011/38/UE del Consejo, de 18 de enero de 2011, por la que se autoriza a Francia a aplicar un nivel de imposición diferenciado a determinados carburantes, de conformidad con el artículo 19 de la Directiva 2003/96 (DO 2011, L 19, p. 13); la Decisión de Ejecución 2013/193/UE del Consejo, de 22 de abril de 2013, por la que se autoriza a la República Francesa a aplicar niveles de imposición diferenciados a los carburantes, de conformidad con el artículo 19 de la Directiva 2003/96 (DO 2013, L 113, p. 15), y la Decisión de Ejecución (UE) 2016/358 del Consejo, de 8 de marzo de 2016, por la que se autoriza a la República Francesa a aplicar niveles de imposición reducidos a la gasolina y el gasóleo empleados como carburante, de conformidad con el artículo 19 de la Directiva 2003/96 (DO 2016, L 67, p. 35).

---

[21](#) El Gobierno español sostiene que el sistema establecido, que se fundamenta en los principios de autonomía y corresponsabilidad fiscal, atribuye a las comunidades autónomas la potestad para decidir el nivel de tributación en determinadas figuras impositivas y que el tipo autonómico del IEH financia las competencias de las comunidades autónomas, que incluyen la gestión de los servicios públicos fundamentales de sanidad, educación y servicios sociales.

---

[22](#) Sentencia de 21 de diciembre de 2016, Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985), apartado 40 y jurisprudencia citada.

---

[23](#) Sentencia de 16 de julio de 2009, Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458), apartado 50 y jurisprudencia citada.

---

[24](#) Véanse, en este sentido, los puntos 43 a 46 de las presentes conclusiones.

---

[25](#) El Gobierno español se refiere a este respecto a los considerandos 9 y 10 de la Directiva 2003/96, así como al artículo 4 de esta.

---

[26](#) Auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartados 21 y 22.

---

[27](#) Véanse, en este sentido, la sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516), apartado 46, y mis conclusiones presentadas en el asunto f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718), puntos 49 a 51.

---

[28](#) Véase la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa) (C-100/20, EU:C:2021:716), apartados 31 a 34.

---

[29](#) Véanse, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa) (C-100/20, EU:C:2021:716), apartado 31 y jurisprudencia citada, y las conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa) (C-100/20, EU:C:2021:387), puntos 73 y 74.

---

[30](#) Sentencias de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59), apartado 37 y jurisprudencia citada, y de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa) (C-100/20, EU:C:2021:716), apartados 32 a 34.