



Roj: **SAN 3470/2020** - ECLI: **ES:AN:2020:3470**

Id Cendoj: **28079230072020100458**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **25/11/2020**

Nº de Recurso: **850/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **LUIS HELMUTH MOYA MEYER**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SÉPTIMA**

**Núm. de Recurso:** 0000850 /2019

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 03090/2019

**Demandante:** DISA SUMINISTROS Y TRADING S.L.U.

**Procurador:** CARLOS BLANCO SANCHEZ DE CUETO

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER**

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D<sup>a</sup>. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a veinticinco de noviembre de dos mil veinte.

VISTO, por la sección séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el presente recurso interpuesto a nombre de DISA SUMINISTROS Y TRADING, S.L.U., representada por don Carlos Blanco Sánchez de Cueto, bajo la dirección letrada de don Julio César García Muñoz, habiéndose personado como parte demandada la Administración General del Estado, siendo ponente de esta sentencia don Helmuth Moya Meyer.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala el 14 de marzo del 2019. Admitido a trámite se reclamó el expediente administrativo.



La parte recurrente formalizó demanda en la que solicitó se declare la nulidad de la resolución, en tanto que el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, previsto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, es contrario al régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, diseñado por la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, así como por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en tanto los tipos diferenciados por razón del territorio no se encuentran dentro de las excepciones establecidas en el artículo 5 al objetivo de una imposición unificada que respete las normas de imposición mínima establecidas en la directiva. Al haber abonado el tipo autonómico sobre el Impuesto de Hidrocarburos y ser este contrario a la normativa comunitaria, reclama la devolución de los ingresos indebidos que se han producido.

**SEGUNDO.-** De la demanda se dio traslado a la Administración demandada, que contestó a la misma oponiéndose a las pretensiones de la parte actora, y termina por pedir que se desestime la demanda.

Una vez practicada la prueba admitida, la demandante presentó escrito de conclusiones.

**TERCERO.-** Por diligencia de ordenación de 16 de enero del 2020 se declararon concluidas las actuaciones.

La votación y fallo de este asunto tuvo lugar el 29 de septiembre del 2020, mediante videoconferencia.

**CUARTO.-** Se han observado los preceptos legales que regulan la tramitación del proceso contencioso-administrativo.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El recurso contencioso-administrativo se interpone contra la resolución presunta del TEAC de desestimación de la reclamación 00/04358/2017 presentada frente resoluciones de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife, dependiente de la Delegación de Santa Cruz de Tenerife de la Agencia Tributaria, en los expedientes núms. A19382002017000082, A19382002017000083, A19382002017000084, A19382002017000081, A19382002017000085 y A19382002017000242, por las que se habían resuelto en sentido desestimatorio las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de las cuotas indebidamente ingresadas en concepto del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos (modelos de autoliquidación 581) presentadas por las entidades COMPAÑÍA LOGÍSTICA DE HIDROCARBUROS CLH, S.A., con NIF A28018380 (en adelante, "CLH"); SECICAR, S.A. ("SECICAR", en lo sucesivo), con NIF A18291476, y TERMINALES PORTUARIAS S.L. ("TEPSA"), con NIF B62473301, y el referido a su Depósito Fiscal con CAE nº ES00008H7025B, en relación a los períodos enero-2013 a diciembre-2016, e importe global de 180.345.296,33 euros más intereses de demora.

**SEGUNDO.-** El derecho de devolución de lo ingresado por el Impuesto de Hidrocarburos, tipo autonómico, se basa en que la norma nacional que lo contempla no respeta el principio de imposición única que se desprende del artículo 5 de la Directiva 2003/96, que no permite aprobar tipos impositivos diferenciados por razones del territorio.

Los argumentos que se desarrollan en la demanda se basan en las posiciones sostenidas por la Comisión europea en el asunto C-164/2011, en su demanda contra Francia, por no haber traspuesto la legislación europea a su normativa sobre imposición de la electricidad. La sentencia recaída en ese asunto STJUE de 25 de octubre del 2012 no aborda individualizadamente las cuestiones planteadas en el pleito y se limita a declarar el incumplimiento por Francia de la obligación de transposición de la directiva.

La Abogacía del Estado sostiene que el objetivo de la directiva es establecer unos niveles mínimos de imposición sobre los productos energéticos y la electricidad, y no imponer una fiscalidad uniforme dentro de los territorios de los Estados miembros. Pero la postura contraria, basada en que los tipos impositivos diferenciados solo pueden establecerse en supuestos excepcionales (artículo 5 de la Directiva) ha vuelto a ser defendida por la Comisión europea en el asunto C63/2019 contra la República Italiana, y sus argumentos respaldados en las conclusiones del Abogado General.

**TERCERO.-** Las dudas jurídicas que plantea la interpretación de la directiva nos abocarían al planteamiento de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Pero antes debemos considerar si de ser contrario el tipo autonómico del Impuesto de Hidrocarburos esto determinaría que debemos reconocer el derecho de devolución al demandante de lo ingresado por este concepto.

Con carácter general la jurisprudencia del TJUE afirma que "el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los contribuyentes por las disposiciones del Derecho de la Unión (...) Por lo tanto, en principio, un Estado miembro está obligado a devolver los impuestos recaudados en contra de lo dispuesto en



el Derecho de la Unión, según las normas nacionales de procedimiento de conformidad con los principios de equivalencia y de efectividad" ( STJUE de 1 de marzo del 2018, asunto C-76/2017 Petrotel-Lukoil y Georgescu).

Pero como continúa diciendo la sentencia citada "como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, la restitución del tributo recaudado indebidamente podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. La protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico de la Unión no exige la devolución de los impuestos, derechos y gravámenes recaudados con infracción del derecho de la Unión cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos"

Incluso si ha repercutido total o parcialmente el tributo se niega que pueda excepcionarse el enriquecimiento injusto cuando la repercusión haya ocasionado una disminución en el volumen de ventas ( STJUE de 6 de septiembre del 2011 , asunto C-398/2009 Lady & Kid A/S y otros contra Skatteministeriet).

En cuanto a la cuestión de la prueba del enriquecimiento injusto la STJUE de 2 de octubre del 2003 (asunto 147/01 Weber's Wine World Handels- Austria) expone que "según reiterada jurisprudencia, mientras no existan normas comunitarias en materia de devolución de tributos recaudados indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado regular las modalidades procesales aplicables a dichas reclamaciones de devolución siempre que, sin embargo, no sean menos favorables que las que regulen situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y que no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario (principio de efectividad)". Y continúa diciendo que "una norma nacional que haga recaer sobre el sujeto pasivo la carga de la prueba de la no repercusión del impuesto sobre terceros, lo que supondría una prueba negativa, o que estableciera una presunción según la cual el impuesto ha sido repercutido sobre terceros, no se ajusta al derecho comunitario...".

Ahora bien, la propia sentencia advierte que "es cierto que, en el caso de un impuesto autoliquidable, la prueba de la repercusión efecto va sobre terceros no puede aportarse sin la cooperación del sujeto pasivo de que se trate. A este respecto, la administración tributaria puede exigir tener acceso a los justificantes que este último estaba obligado a conservar en virtud de las normas de Derecho nacional". Y añade que "también incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar en qué medida la cooperación que se exige a los sujetos pasivos para acreditar la falta de repercusión de la carga económica del impuesto sobre las bebidas alcohólicas no equivale, en la práctica, a establecer una presunción de repercusión de dicho impuesto que estos últimos deben desvirtuar aportando prueba en contrario" concluyendo que "el principio de efectividad (...) se opone a una legislación o a una práctica administrativa nacional que haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario al establecer una presunción de enriquecimiento sin causa a partir del mero hecho de la repercusión del impuesto sobre terceros".

**CUARTO.-** La parte demandante sostiene que la repercusión del impuesto ha de reflejarse necesariamente en las facturas- con cita de la sentencia TJUE asunto C-163/2014- y defiende que es la administración demandada quien debe probar la concurrencia de la excepción al derecho de devolución. No obstante esto, aporta un estudio sobre la evolución del precio de los carburantes en cada comunidad autónoma del que se desprende que la carga impositiva solo fue trasladada de manera parcial a los consumidores.

La Abogacía del Estado argumenta que en virtud del principio de facilidad probatoria es la demandante quien debe acreditar que no se produjo una repercusión económica de la carga tributaria mediante su incorporación al precio de los carburantes.

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

Si bien la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se opone a que existan especialidades en los procedimientos de reclamación de devolución de impuestos contrarios al Derecho de la Unión Europea y que se establezcan presunciones de repercusión del impuesto o requerimientos de prueba que hagan imposible o muy difícil su acreditación, entendemos que la pretensión de la demandante no puede ser acogida por cuanto no adopta una postura procesal leal y transparente cuando reclama una devolución de impuestos millonaria sin siquiera hacer un mínimo intento de acreditación de que esto no supone para ella un



enriquecimiento injusto, ofreciendo al tribunal información concreta sobre las operaciones realizadas a partir de la entrada en vigor del tipo autonómico, la evolución de los precios de los carburantes durante su vigencia o, en su caso, de la disminución de los beneficios como consecuencia de una caída del volumen de ventas a consecuencia del traslado de la carga tributaria al comprador.

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

**QUINTO.-** No haremos especial pronunciamiento sobre las costas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en atención a las dudas jurídicas que presenta el caso.

Vi stos los artículos citados y demás de general aplicación, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sección séptima, ha dictado el siguiente

## FALLO

**DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo núm. **850/2019**, sin imposición de costas,

A su tiempo devuélvase el expediente administrativo al órgano de procedencia con certificación de esta sentencia de la que se unirá otra a los autos originales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción, justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta sentencia, de la que se unirá certificación a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.