

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia de 2 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 544/2024

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. *Tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos que se añade al tipo nacional.*
Devolución de ingresos indebidos. Titulares del derecho a la devolución. En el caso que trata la sentencia de la Audiencia Nacional, a la operadora le correspondía tributar como sujeto pasivo en el IEH, así como presentar las autoliquidaciones mensuales correspondientes. A juicio de la AN, ha quedado acreditado que la operadora trasladó a sus clientes el tramo autonómico en las operaciones objeto de la solicitud de devolución, por lo que los efectos negativos sobre su patrimonio habrían sido neutralizados. En primer término, el Tribunal valora como pruebas directas los documentos aportados por la Administración -facturas, albaranes, contratos con clientes y demás justificantes- que contienen un reconocimiento claro, expreso e inequívoco de la repercusión del impuesto. De otro lado, constituyen indicios y pruebas indirectas para este asunto lo reflejado en los libros y documentos contables de la sociedad recurrente. La valoración de las existencias reflejadas en el balance se realiza por el coste de adquisición, que incluye el Impuesto sobre Hidrocarburos al no ser éste recuperable de la Hacienda pública. Por su parte, los ingresos por las ventas de existencias se contabilizan por el precio acordado sin contabilizar por separado la "traslación económica" del Impuesto sobre Hidrocarburos. De esta forma, los elementos señalados constituyen pruebas directas que evidencian la inclusión del IEH en el precio. Por último, se relaciona un listado de hasta 35 empresas, de las que se han recabado la facturas en que se hace constar la traslación por la operadora recurrente de la cuota por tramo autonómico sin que, al mismo tiempo, hayan litigado en defensa de su derecho ante la Sala. Así pues, las pruebas y elementos referidos son suficientes, aceptables y relevantes para tener por acreditado el hecho objeto de demostración del traslado de la carga económica del tramo autonómico del IEH y de acogerse la demanda, se produciría el enriquecimiento injusto de la recurrente.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA
AUDIENCIA NACIONAL
Sala de lo Contencioso-Administrativo
SECCIÓN SÉPTIMA
Núm. de Recurso: 0000544/2024
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: 00548/2024
Demandante: MEROIL SA
Procurador: DAVID GARCÍA RIQUELME
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Abogado Del Estado
Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
SENTENCIA Nº:
Ilmo. Sr. Presidente:
D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA
Ilmos. Sres. Magistrados:
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
D. FELIPE FRESNEDA PLAZA
D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL
Dª. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Síguenos en...

Madrid, a dos de julio de dos mil veinticinco.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 544/2024 interpuesto por MEROIL, SA, representada por el procurador don David García Riquelme, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de fecha 18 de marzo de 2024 (00-01569-2023), desestimatorio del recurso de alzada contra la resolución dictada en fecha 26 de enero de 2023 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en resolución de las reclamaciones registradas con número 08/11366/2021 y acumuladas seguidas contra la resolución dictada por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Barcelona de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por la que se desestima la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por terceros y devolución de las cuotas repercutidas correspondientes al tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, por los períodos comprendidos entre enero de 2017 y diciembre de 2018, por importe total de 17.430.537,71 euros.

Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La representación de MEROIL, SA interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el fallo del TEAC adoptado en su sesión de fecha 18 de marzo de 2024 (00-01569-2023) desestimatorio del recurso de alzada contra la resolución dictada en fecha 26 de enero de 2023 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en resolución de las reclamaciones registradas con número 08/11366/2021 y acumuladas seguidas contra la resolución dictada por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Barcelona de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la AEAT, por la que se desestima la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por terceros y devolución de las cuotas repercutidas correspondientes al tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, por los períodos comprendidos entre enero de 2017 y diciembre de 2018, por importe total de 17.430.537,71 euros.

SEGUNDO. Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la demandante formalizó la demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia que con estimación del recuso «acuerde la procedencia de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones y de devolución de ingresos indebidos del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (períodos enero 2017 a diciembre 2018, ambos incluidos) instada ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Barcelona por el importe de las cuotas devengadas soportadas por esta parte en concepto del tipo autonómico en vigor en los ejercicios sobre los que versa la presente impugnación ?9.911.678,97 euros?, junto con los intereses de demora que correspondan» (transcrito del suplico de la demanda el entrecomillado que precede).

TERCERO. La Administración del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte del recurrente.

CUARTO. Puesto de manifiesto por las partes que por el Tribunal Supremo había sido admitido a trámite varios recursos de casación para responder a cuestiones que presentaban identidad jurídica sustancial con las debatidas en este, por auto de 24 de septiembre de 2024, de conformidad con el artículo 55.6 LJCA, se acordó la suspensión de la tramitación del recurso hasta que el Tribunal Supremo resolviese el recurso de casación 1560/2021 admitido por auto de 11 de diciembre de 2020.

QUINTO. Dictada sentencia por el Tribunal Supremo con fecha 20 de septiembre de 2024 en el referido recurso de casación 1560/2021, conferidos tras ello los traslados previstos en el artículo 56.5 LJCA en que las partes formularon las alegaciones que tuvieron por convenientes y efectuado señalamiento para la votación y fallo, de conformidad con lo decidido, se dejó sin efecto el señalamiento y se dictó providencia con fecha de 13 de febrero de 2025 con el siguiente contenido:

Síguenos en...



«De conformidad con lo dispuesto en los artículos 60 de la Ley 29/1998, de 13 de julio y 435 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, se acuerda como diligencia final la realización de prueba por vía de informe, en el plazo común de 30 días, que tendrá por objeto acreditar si el Impuesto sobre Hidrocarburos al que se refiere este recurso ha sido, o no, objeto de traslación económica por parte de la entidad recurrente a sus clientes, consumidores finales.

Di cha prueba tendrá como fuente primaria la contabilidad analítica de la empresa recurrente, por referencia expresa a los registros y sistemas de llevanza de su contabilidad de costes, con el fin de examinar el tratamiento por estos del impuesto en cuestión y de la formación de los márgenes de venta correspondiente, considerando que será admisible, como documentación complementaria, la referencia a documentos de estrategia de precios, actas de reuniones del consejo que discutan la implementación del impuesto y comunicaciones internas sobre decisiones de precios, y asimismo, a aquellos documentos de la contabilidad estrictamente financiera que se estimen pertinentes para verificar ratificar o desvirtuar lo que resulte de la contabilidad analítica.

Se significa por la Sala que únicamente se tendrá en cuenta documentación y registros contables de los que pueda acreditarse de forma fehaciente su carácter preconstituido.

Se significa que por la Sala se interesa que el estudio haga referencia a una serie histórica de costes que comprenda, como mínimo, la situación en la fecha de entrada en vigor del Impuesto sobre Hidrocarburos, y, asimismo, que permita al Tribunal examinar y comprobar que el impuesto se comporta como un coste en lugar de una transferencia. Se interesa que el estudio haga mención a la variación experimentada por el resto de costes distintos del impuesto (laborales, financieros, y similares) para proceder a la comparación con la variación de precios de venta en cada serie del período, con el fin de analizar la elasticidad de precios finales y la forma en que estos últimos responden a la evolución registradas por los costes reseñados.

Idem en cuanto a la evolución de márgenes de la empresa en cuestión, significando que será admisible información sobre la evidencia de que trasladar o no el impuesto resultaría o no en pérdidas significativas de ventas, o en la reducción significativa de márgenes netos de la empresa recurrente, y en sus tasas de rentabilidad.

Asimismo, se interesa que el informe, en su caso y de ser posible, deberá eventualmente extenderse al análisis del mercado y sector de la empresa recurrente, de forma tal que se ponga a disposición de la Sala información suficiente sobre la evolución en serie histórica (desde al menos 2013, de ser posible) de los precios de distintos competidores, indicando si es posible la identificación de un grupo de control, formado por un panel empresas similares que reconozcan o hayan reconocido en su documentación mercantil la traslación económica del impuesto a clientes consumidores, con el fin de que el Tribunal pueda establecer una comparativa entre precios finales y márgenes de empresas de ambos grupos, formando juicio sobre el comportamiento de la recurrente en cuestión como vendedora final, en contraste con sus competidoras.

Se interesa y admitirá que el informe, en su caso y de ser posible, establezca una comparativa entre precios finales de venta al público de empresas del mercado y sector de la recurrente, con independencia de que no sea posible formar un grupo de control de las características indicadas, a fin de que la Sala pueda obtener conclusiones a la vista de la serie comparativa de precios de venta al consumidor.

Se recuerda a la parte recurrente la obligación de cooperación con la Administración, de forma que, a su requerimiento, deberán a poner a disposición de esta la documentación que le sea requerida a los efectos de cumplimentar esta providencia.

Se significa, igualmente, a las partes que es de su elección la utilización complementaria y adicional de los métodos estadísticos y econométricos que tuvieran por conveniente.

Presentado el informe de que se trate, por la Sala se dará traslado a la parte contraria a aquella que efectúe la presentación por plazo de diez días, para que efectúe las alegaciones que estime oportunas sobre su contenido, y una vez verificado este trámite, por la Sala se proveerá lo que estime oportuno para garantizar el derecho de contradicción y formar su convicción sobre el resultado de la prueba practicada".

Contra la providencia citada, la representación de la recurrente interpuso recurso de reposición, el cual fue desestimado por auto de 11 de marzo de 2025.

SEXTO. Presentado por el Abogado del Estado el informe solicitado, conformado por tres anexos, se formularon alegaciones con el resultado que obra en el procedimiento.

Presentados los escritos se señaló para la votación y fallo el día 3 de junio de 2025, fecha en la que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Hechos y antecedentes relevantes para resolver el recurso.

Este recurso tiene su origen en la resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Barcelona de la Delegación Especial de la AEAT, por la que se desestima la solicitud de MEROIL de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por terceros y devolución de las cuotas repercutidas correspondientes al tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos por los períodos comprendidos entre enero de 2017 y diciembre de 2018. Reclamada en primera instancia ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, la desestimó, y recurrida su resolución en alzada ante el TEAC, el órgano central de revisión dictó el fallo de sentido desestimatorio que constituye el objeto de este proceso.

Mediante sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 30 de mayo de 2024, dictada en el asunto C-743/22, DISA (EU:C:2024:438), en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo, se declaró que la Directiva 2003/96/CE, que regula diversos aspectos de la estructura impositiva aplicable a los productos energéticos y la electricidad -incluidos los hidrocarburos-, se opone a una norma nacional que establece un tramo autonómico en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH).

Este tramo autonómico fue introducido por el apartado Tres de la disposición final vigésima de la Ley 2/2012, que modificó el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales (LIE), estableciendo que el tipo de gravamen del IEH estaría compuesto por la suma del tipo estatal -a su vez integrado por un tipo general y otro especial- y del tipo autonómico. Para ello, se incorporó un nuevo artículo 50 ter a la LIE. Asimismo, se modificó el artículo 52 de la Ley 22/2009, reguladora del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en sentencia de 20 de septiembre de 2024 (casación 1560/2021), reiterada en las de 25 de septiembre de 2024 (casación 3116/2020, ES:TS:2024:4892; casación 1902/2021, ES:TS:2024:4714), 30 de septiembre de 2024 (casación 3091/2021, ES:TS:2024:4712; casación 1600/2021, ES:TS:2024:4760; casación 1908/2021, ES:TS:2024:4792), ha establecido, con base en la jurisprudencia del TJUE, los siguientes criterios interpretativos:

- La normativa nacional que permite a las Comunidades Autónomas establecer - La normativa nacional que permite a las Comunidades Autónomas establecer tipos impositivos diferenciados para un mismo producto y uso contraviene el Derecho de la Unión Europea, en particular el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE.
- El obligado tributario que ha soportado la repercusión legal o jurídica del impuesto tiene derecho a solicitar y obtener de la Administración tributaria la devolución de los ingresos efectuados en contravención del Derecho de la Unión Europea.
- La carga de la prueba sobre la inexistencia de traslación económica no recae sobre el obligado tributario.
- No obstante, como excepción, no procede reconocer tal devolución cuando se haya producido la traslación directa, total o parcial, del importe del tributo al comprador o adquirente del producto. Conforme a la jurisprudencia del TJUE entre otras, las sentencias San Giorgio (1983), Comateb (1997) y Lady & Kid (2011)-, la devolución de tributos recaudados en contravención del Derecho de la Unión no procede cuando se ha producido su repercusión efectiva sobre terceros, a fin de evitar un enriquecimiento injusto del sujeto pasivo, siempre que dicha traslación haya quedado debidamente acreditada.

En este contexto, MEROIL, SA, alegando haber satisfecho el tramo autonómico del IEH y en su condición de contribuyente repercutido legal (los sujetos pasivos eran Petróleos del Norte, SA y MEROIL, SA Petróleo, SA32), sostiene que tiene derecho a obtener directamente de la Administración española competente el reembolso de la carga tributaria soportada, por ser esta incompatible con el Derecho de la Unión Europea al vulnerar el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE, y que, en consecuencia, esta Sala, en aplicación del principio de efectividad, debe ordenar la devolución de los ingresos indebidos realizados.

El Abogado del Estado se opone a la pretensión actora argumentando que se ha producido la traslación económica del impuesto. A tal efecto, invoca la naturaleza del IEH, la obligación legal de repercusión a los consumidores finales, la notoriedad del traslado económico - reflejada en publicaciones oficiales- y, practicadas las diligencias finales, esgrime el contenido de los informes realizados por la Agencia Tributaria a requerimiento de la Sala.

En consecuencia, la cuestión principal a dilucidar consiste en determinar si la entidad recurrente ostenta (o no) el derecho a obtener la devolución de las cuotas tributarias ingresadas, lo que, a

su vez, depende de que haya trasladado o repercutido la carga económica y neutralizado con ello los efectos negativos en su patrimonio.

No obstante, con carácter previo al examen de fondo procede dar respuesta a las objeciones formuladas por la parte recurrente en relación con las diligencias finales acordadas por esta Sala.

SEGUNDO. Plena validez jurídica y legalidad procesal de las diligencias finales acordadas en la providencia de 13 de febrero de 2025 referida en el antecedente quinto.

La parte recurrente ha cuestionado de forma reiterada y con especial énfasis lo acordado en la providencia de 13 de febrero de 2025, cuyo contenido ha sido reproducido en esta resolución.

A este respecto, procede, en primer lugar, remitirnos a lo resuelto en el auto que resolvió el recurso de reposición formulado contra dicha providencia. En dicho Auto se abordaron, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) La supuesta imposibilidad de acordar una diligencia final fuera del plazo previsto en el artículo 61.2 de la LJCA.

b) La alegación de que la pasividad de la Administración no puede ser subsanada de oficio por esta Audiencia Nacional.

c) El presunto incumplimiento del mandato contenido en la STS de 20 de septiembre de 2024 citada.

d) La posible infracción del principio de igualdad de armas, del artículo 24 de la Constitución Española y del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (cuestión resuelta en el apartado 12 del Auto de 13 de marzo de 2025).

e) La forma procesal empleada, al haberse dictado providencia en lugar de auto.

No resulta reiterativo ni superfluo que esta sentencia se extienda en consideraciones complementarias a las expresadas en ese auto. En este sentido, procede destacar las siguientes consideraciones:

1.º La STJUE de 1 de marzo de 2018 (asunto C-76/17, apartados 33 a 35) declara que, como excepción al principio de devolución de tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, dicha restitución puede denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. En particular, no procede la devolución cuando se haya demostrado que el obligado al pago repercutió efectivamente el tributo sobre terceros. Esta doctrina ha sido reiterada en las sentencias de 9 de noviembre de 1983 (San Giorgio, 199/82), 14 de enero de 1997 (Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95) y 6 de septiembre de 2011 (Lady & Kid, C-398/09).

2.º La diligencia final acordada no impide a la parte recurrente aportar elementos probatorios que acrediten la no traslación del impuesto. Tampoco se parte de una presunción de traslación, pues de ser así, el recurso habría sido desestimado sin más trámite. Por el contrario, se ha ofrecido a la recurrente la oportunidad de acreditar, de forma fehaciente, que asumió como coste propio las cuotas repercutidas, sin trasladarlas a sus clientes.

3.º La diligencia final también preserva el derecho de la Administración a probar que el impuesto fue efectivamente trasladado a terceros. En virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, y dado que el proceso contencioso-administrativo es un auténtico proceso jurisdiccional, la Administración tiene el mismo derecho a la prueba que la parte recurrente. En consecuencia, se le ha concedido plazo y oportunidad para satisfacer la carga probatoria que le incumbe.

4.º La correcta liquidación de un impuesto como el aquí controvertido puede requerir, conforme a la STJUE de 2 de octubre de 2003 (Weber's Wine World, C-147/01, apartados 115 y 116), que la Administración exija la cooperación del sujeto pasivo para acreditar la falta de repercusión. Esta exigencia incluye el acceso a los justificantes que el contribuyente está obligado a conservar. La STJUE de 9 de diciembre de 2003 (asunto C-129/00) precisó que la exigencia de presentar documentos contables no implica una inversión de la carga de la prueba, sino que permite a la Administración utilizar datos neutrales para intentar demostrar la repercusión. La falta de presentación de dichos documentos puede justificar la presunción de repercusión.

5.º En el presente caso, la vía administrativa previa no pudo desarrollarse con la amplitud deseable, dado que ni la Oficina Gestora ni el Tribunal Económico-Administrativo Central tienen competencia para cuestionar la validez de una norma nacional a la luz del Derecho de la Unión. Así lo ha declarado el TJUE en su sentencia de 21 de enero de 2020 (asunto C-274/14), al establecer que los órganos económico-administrativos no se equiparan a órganos jurisdiccionales a efectos del artículo 267 del TFUE. Por tanto, corresponde exclusivamente a la jurisdicción contencioso-administrativa plantear tal cuestión.

6.º En consecuencia, es dentro de este proceso jurisdiccional donde debe practicarse la prueba necesaria para determinar si ha existido o no repercusión del impuesto. Esta prueba debe

realizarse conforme a las reglas generales sobre carga y distribución de la prueba, sin recurrir a presunciones iuris tantum de traslación.

7.º La diligencia final acordada por esta Sala no vulnera el derecho de defensa de la parte recurrente, ni supone la inversión la carga de la prueba. Por el contrario, garantiza que ambas partes puedan ejercer plenamente su derecho a la prueba, conforme al principio de contradicción y al artículo 24 de la Constitución Española. La parte recurrente conserva la posibilidad de acreditar, mediante elementos objetivos, que asumió como coste propio las cuotas repercutidas, sin trasladarlas a sus clientes.

8.º La Administración, como parte demandada, también ostenta el derecho a aportar prueba que acredite la existencia de repercusión. Este derecho se fundamenta en el principio de igualdad procesal y en la autonomía procesal reconocida por el TJUE. En consecuencia, esta Sala ha habilitado un plazo razonable para que la Administración pueda cumplir con su carga probatoria.

9.º La correcta liquidación de un impuesto como el IEH puede requerir la colaboración del sujeto pasivo, especialmente en lo relativo a la conservación y presentación de documentos contables. Así lo ha reconocido el TJUE en la sentencia Weber's Wine World (2003), en la que se admite que la Administración puede exigir justificantes que permitan verificar la ausencia de repercusión. La falta de presentación de dichos documentos puede justificar una presunción razonable de repercusión.

10.º En el presente caso, la vía administrativa previa no permitió un análisis completo de la repercusión económica, debido a la imposibilidad de los órganos administrativos de cuestionar la validez de normas nacionales frente al Derecho de la Unión. Esta limitación ha sido reconocida por el TJUE en la sentencia de 21 de enero de 2020 (asunto C-274/14), en la que se establece que los órganos económico-administrativos no tienen la condición de órganos jurisdiccionales a efectos del artículo 267 del TFUE.

11.º Por tanto, es en el marco del presente proceso judicial donde debe practicarse la prueba sobre la existencia o ausencia de repercusión económica del impuesto. Esta prueba debe realizarse conforme a las reglas generales sobre carga y distribución de la prueba, sin recurrir a presunciones automáticas, y respetando el principio de efectividad del Derecho de la Unión.

TERCERO. Contexto fáctico y jurídico de IEH. Sobre la prueba del desplazamiento de la carga económica.

Declarada la oposición del tramo autonómico del IEH al Derecho de la Unión Europea, la cuestión a resolver es si la entidad recurrente, MEROIL, SA., como sujeto pasivo del impuesto, tiene (o no) derecho a la devolución de las cuotas tributarias satisfechas por dicho tramo autonómico. Esta posibilidad depende de si la entidad ha trasladado o repercutido la carga económica y neutralizado así los efectos negativos sobre su patrimonio. En caso afirmativo, la devolución constituiría un expediente de enriquecimiento injusto.

La recurrente es operadora al por mayor de productos petrolíferos y los distribuye a estaciones de servicios propias o ajenas así como a consumidores finales. Le corresponde tributar como sujeto pasivo en el IEH así como presentar las autoliquidaciones mensuales correspondientes.

Según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la carga de la prueba del desplazamiento económico corresponde a la Administración. No obstante, resulta pertinente contextualizar brevemente el marco legal y económico del IEH.

Este impuesto, regulado en la Ley 38/1992 (LIE), constituye una figura básica de imposición indirecta, configurado como impuesto específico de los hidrocarburos. Recae sobre el consumo en fase única y es de repercusión obligatoria, como se señala en la exposición de motivos de la Ley y se establece en su artículo 14 en los siguientes términos:

«Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando estos obligados a soportarlas.»

Cabe destacar que la introducción del tramo autonómico en el IEH supuso, en gran medida, la continuidad de precios respecto al anterior Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).

Desde la perspectiva del mercado, el de los hidrocarburos presenta una demanda inelástica, de modo que las variaciones de precio apenas afectan al consumo dada la escasez de alternativas y la necesidad del producto para actividades productivas y de transporte.

Entrando en la cuestión probatoria, que resulta lo esencial para dirimir este proceso, anticipamos que, a juicio del Tribunal, ha quedado acreditado que MEROIL trasladó a sus clientes el tramo autonómico del IEH en las operaciones objeto de la solicitud de devolución. En consecuencia,

los efectos negativos sobre su patrimonio han sido neutralizados, y acceder a la devolución supondría un enriquecimiento injusto.

Esta conclusión se sustenta en pruebas directas e indirectas, así como en argumentos y elementos de respaldo que refuerzan la tesis probatoria.

El Tribunal ha valorado, en primer término, como pruebas directas los documentos aportados por la Administración -facturas, albaranes, contratos con clientes y demás justificantes- que contienen un reconocimiento claro, expreso e inequívoco de la repercusión del impuesto. Estos documentos, por su contenido indubitado y coherencia con el resto del material probatorio, han sido dotados de plena eficacia probatoria conforme al principio de autorresponsabilidad documental. Conforme a criterios de experiencia general, la inclusión del importe correspondiente a los impuestos especiales en el precio de venta constituye un acto propio del emisor del documento, cuya finalidad es informar al cliente del contenido económico de la operación comercial. En consecuencia, tales documentos hacen prueba contra su autor, conforme al principio de autorresponsabilidad documental, y han sido valorados como prueba directa por su contenido indubitado y su coherencia con el resto del material probatorio, dotándolos de plena eficacia.

De otro lado, constituyen indicios y pruebas indirectas para lo que nos ocupa lo reflejado en los libros y documentos contables de la sociedad recurrente. Conforme al artículo 31 del Código de Comercio, el valor probatorio de dichos libros y documentos será apreciado por los tribunales conforme a las reglas generales del Derecho. En este contexto, el criterio de contabilización ordinaria de los productos como existencias, así como la ausencia de registro de pérdidas por deterioro de valor de mercancías, puede ser considerado un indicio sólido de la efectiva traslación del impuesto al adquirente. Se trata, en efecto, de elementos contables que, sin constituir prueba directa, permiten inferir racionalmente la voluntad de la entidad de recuperar el importe del tributo a través del precio de venta, reforzando así la conclusión alcanzada a partir de los medios de prueba directa anteriormente analizados.

Dejamos para más adelante lo relativos a los argumentos y elementos de respaldo.

Y bien, pasando de lo general a lo particular, cuál ha sido ese resultado probatorio:

1.- La recurrente fue objeto de actuaciones inspectoras por parte de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. En las actuaciones se le requirió la aportación de declaración de consumidor final, facturas de venta, documentos de circulación en relación a todas las entregas de gasóleo bonificado; en las facturas expedidas a consumidores finales y declaraciones de estos aparece la mención "Impuestos Especiales tramo estatal, general y "autonómicos" (sic) - quiere decir autonómicos- incluidos en el precio al tipo legalmente establecido.

La Administración ha aportado además otro conjunto de facturas expedidas por la recurrente en las que se hace mención IIEE incluidos. En las facturas expedidas a partir del 21 de junio de 2017 en las observaciones, información general figura la mención IEH "autonómico incluido".

2.- Llama especialmente la atención el hecho de que otra sociedad, BON PREU, que también había instado procedimientos de rectificación y devolución del tramo autonómico del IEH relativos a los ejercicios 2013 a 2016 y 2017 y 2018, había aportado las facturas emitidas, entre otros distribuidores, por MEROIL, con el denominador común de que se hace mención expresa a la inclusión del IH autonómico en el precio fijado en euros/m3 en ventas de gasóleo y gasolinas.

3.- En certificado expedido por la recurrente para Pool Estaciones de Servicio SL reconoce expresamente la traslación del IEH. Este documento se aporta por la Administración como Anexo III-8 de su informe.

4.- Existen numerosas facturas obtenidas de las solicitudes de devolución del tramo autonómico realizadas por diferentes personas, en las que se hace mención "IEH autonómico incluido".

En el apartado 3.4 se relaciona un listado de hasta 35 empresas, de las que se han recabado las facturas en que se hace constar la traslación por Meroil de la cuota por tramo autonómico, emparentadas por la doble condición de haber solicitado la devolución del impuesto sin que, al mismo tiempo, litiguen en defensa de su derecho ante la Sala de lo Contencioso-administrativo de esta Nacional, aunque quepa la posibilidad de que hayan acudido ante otros Tribunales del mismo orden jurisdiccional.

5.- De las cuentas anuales resulta que las existencias reflejadas en el balance de la recurrente se han valorado conforme el marco normativo contable y los principios y normas de valoración previstos en el Plan General de Contabilidad. Ello implica que, la valoración de las existencias reflejadas en el balance se realiza por el coste de adquisición, que incluye el Impuesto sobre Hidrocarburos al no ser éste recuperable de la Hacienda pública (NRV 10ª). Esto es, el impuesto sobre hidrocarburos no se desglosa explícitamente en las cuentas como gasto separado.

Los ingresos por las ventas de existencias se contabilizan por el precio acordado sin contabilizar por separado la "traslación económica" del Impuesto sobre Hidrocarburos, lo cual es conforme con la NRV 14ª del PGC.

Al cierre del ejercicio, si se estima que el importe que podría obtenerse en el caso de transmitir las existencias es inferior a su precio de adquisición, procedería registrar un gasto en concepto de pérdidas por deterioro de las existencias. El deterioro de valor de las existencias (pérdida estimada de valor de las mercancías) que se hubiera acumulado se registra como una cuenta de activo que minora la cuenta de activo de existencias.

6.- En la web corporativa se señala que "el sistema permite la gestión de los suministros para enviarlos a la agencia tributaria en el formato y prioridad requeridos por esta".

De esta forma, los elementos señalados constituyen pruebas directas que evidencian la inclusión del IEH en el precio.

Aparte de la base contextual jurídica de la repercusión obligatoria por parte de los sujetos pasivos a los consumidores finales y del marco teórico de los impuestos especiales antes mostrada, apoyan la coherencia y solidez de la conclusión probatoria que alcanzamos una serie de indicios, de elementos secundarios y de argumentos de respaldo.

Aparte de la base contextual jurídica de la repercusión obligatoria por parte de los sujetos pasivos a los consumidores finales y del marco teórico de los impuestos especiales antes mostrada, apoyan la coherencia y solidez de la conclusión probatoria que alcanzamos una serie de indicios, de elementos secundarios y de argumentos de respaldo.

Veamos cuáles:

Estudios econométricos muestran diferencias de precios en las Comunidades Autónomas con o sin tipo autonómico.

La información de precios que los operadores proporcionan al público y transmiten a la CNMC y al MITECO confirman la repercusión íntegra del IEH en los precios de venta.

La creación del tramo autonómico del IEH no supuso incremento de la carga impositiva ya existente sobre los hidrocarburos, puesto que se limitó a recoger la carga que representaba el tipo autonómico del IVMDH.

Resulta antieconómico e irrazonable sostener que un coste diseñado para ser repercutido no lo haya sido.

Es de tener muy especialmente en cuenta, asimismo, la previsión legal de la normativa sobre devoluciones del IEH en supuestos de "gasóleo profesional" y uso agrícola/ganadero (arts. 52.bis.4 y 52.ter.1.b LIE) considera suficiente la factura como prueba de repercusión. La regla de experiencia común avala que las grandes empresas aplican criterios uniformes de fijación de precios.

La regla de la experiencia común, complemento de la sana crítica, según la cual las facturas emitidas por las grandes empresas responden a criterios uniformes de fijación de precios.

En conjunto, las pruebas directas - que por ellas solas determinarían la desestimación del recurso - los indicios y los elementos de respaldo convergen de forma suficiente, aceptable y relevante sobre la solución alcanzada respecto del *tema probandum*.

Así pues, las pruebas y elementos referidos son suficientes, aceptables y relevantes para tener por acreditado el hecho objeto de demostración del traslado de la carga económica del tramo autonómico del IEH, convergiendo, como vemos, pruebas directas con una pluralidad de líneas de probabilidad, de elementos secundarios y de pruebas indirectas.

En definitiva, de acogerse la demanda se produciría el enriquecimiento injusto de la recurrente, siendo obligación del Estado Miembro en su conjunto el que está obligado a garantizar que ello no se produzca, lo que incluye, desde luego a los Tribunales nacionales (cfr. apartado 40 del Auto del TJUE de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21).

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas procesales.

Por todo lo expuesto, procede la desestimación del recurso, sin que proceda hacer condena en costas dada la complejidad jurídica de las cuestiones debatidas.

F A L L O

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por MEROIL, SA, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 18 de marzo de 2024 (00-01569-2023). Sin costas.

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 nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, lo acordamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

