

**TRIBUNAL SUPREMO**

*Sentencia n.º 56/2026 de 26 de enero de 2026  
Sala de lo Contencioso-Administrativo  
Recurso n.º 8401/2022*

**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.** No se ha de probar un hecho negativo. La cuestión relativa a la conformidad del tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos con el Derecho de la Unión ha quedado definitivamente zanjada pues el TJUE que la Directiva 2003/96/CE se opone a la existencia de tipos impositivos diferenciados por razón del territorio para un mismo producto y uso. En consecuencia, las cuotas exigidas en aplicación de dicho tramo autonómico deben considerarse indebidamente ingresadas, lo que activa el derecho a su devolución. En relación con el principio de prohibición del enriquecimiento injusto, la Administración no puede presumir la traslación económica ni exigir al obligado tributario que pruebe un hecho negativo, como es la inexistencia de dicha traslación, ya que ello vulneraría el principio de efectividad del Derecho de la Unión. Corresponde a la Administración acreditar, en su caso, que la devolución solicitada neutralizaría completamente los efectos económicos del tributo sobre el patrimonio del obligado. Aplicando esta doctrina al caso concreto, la Sala aprecia que no concurren las circunstancias que justificarían la retroacción de actuaciones. No existe debate probatorio previo sobre una eventual traslación económica ni reconocimiento expreso por parte de la sociedad que exija determinar qué parte del tributo pudo ser trasladada a terceros. En ausencia de prueba aportada por la Administración que acredite un enriquecimiento injusto, procede reconocer directamente el derecho a la devolución.

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS  
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO  
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

**T R I B U N A L S U P R E M O****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 56/2026**

Fecha de sentencia: 26/01/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8401/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/01/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: AFJ

Nota:

Síguenos en...



R. CASACION núm.: 8401/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 56/2026**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 26 de enero de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8401/2022, interpuesto por la procuradora doña Olga Rodríguez Herranz en nombre y representación de BP OIL ESPAÑA S.A.U, contra la sentencia de fecha 13 de junio de 2022, dictada en el procedimiento ordinario 3054/2019, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sobre la desestimación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación al Impuesto sobre Hidrocarburos, periodo de abril a diciembre de 2013.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-El objeto del presente recurso lo constituye la sentencia dictada en fecha 13 de junio de 2022, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario 3054/2019, contra la resolución del TEAC de 26 de noviembre del 2019 por la que se desestima la reclamación nº 00-00922-2018 frente a resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT desestimando solicitud de devolución de ingresos indebidos mediante la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por terceros en relación al tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, por el período de abril a junio del 2013 , por importe de 26.115.169,99 euros, y julio a diciembre del 2013, por importe de 53.460.189,24 euros., cuyo Fallo decía: «*[D]ESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 3054/2019, sin costas. [...]*». En la mencionada sentencia se adjuntó el voto particular formulado por el magistrado Sr. López Candela, en el cual se plantea la siguiente cuestión: «*[S]iendo claro que no es posible ampararse en la repercusión económica del impuesto, argumento introducido ex novo en la contestación, para denegar la devolución es necesario plantear una cuestión prejudicial para saber si el Estado Español puede imponer o no tipos autonómicos conforme al art. 50 ter de la Ley de Impuestos Especiales . En mi opinión, la Sala no ha dado respuesta a esta cuestión. Es más, la ha ignorado. Y de la sentencia de fecha 25 de octubre de 2.012, asunto C-164/2011, respecto del Derecho Francés por parte del TJUE no se pueden establecer conclusiones claras por la propia singularidad del asunto allí planteado. Por consiguiente, no sólo no hay razones para no plantear dicha cuestión prejudicial, sino que la necesidad de que el TJUE termine por perfilar esta cuestión hace necesario dicho planteamiento conforme al art. 267 del TFUE sobre la interpretación del art. 5 de la Directiva 2003/96/CE, más allá de los actos/omisiones realizados por la Comisión Europea en relación con la consideración del Derecho Español y de si procede o no un recurso por incumplimiento, extremos que tampoco nada aclaran ni por otro lado vinculan al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [...]*».

**SEGUNDO.**-Por la procuradora doña Olga Rodríguez Herranz en nombre y representación de BP OIL ESPAÑA S.A.U se presentó escrito preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante Auto de fecha 22 de noviembre de 2022, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por plazo de 30 días.

Síguenos en...



**TERCERO.**-Mediante providencia de fecha 11 de diciembre de 2024, la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo el Tribunal Supremo, inadmitió a trámite el presente recurso *«[c] conforme al artículo 90.4.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por pérdida sobrevenida del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. [...]»*.

**CUARTO.**-Con fecha 13 de diciembre de 2024 se presentó escrito por la actora interponiendo recurso de revisión contra la mencionada providencia y solicitando la paralización de la devolución de las actuaciones a la Audiencia Nacional; con fecha 16 de diciembre, presenta nuevo escrito solicitando se deje sin efecto la providencia de 11 de diciembre de 2024, *«[b]ien por corrección del error material padecido al tratar a mi mandante como consumidor final y no como obligado que ha soportado la repercusión legal del tributo, o bien para complementar el juicio de admisibilidad, refiriéndolo a las precisas infracciones casacionales denunciadas en nuestro escrito de preparación y coincidentes con aquellas admitidas a trámite con ocasión del recurso de casación 1560/2021, dictando tras ello Auto de admisión del presente recurso de casación. [...]»*.

**QUINTO.**-El 19 de diciembre de 2024, la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dictó Auto resolviendo la anterior petición, y acordando *«[N]o haber lugar a la solicitud de rectificación y corrección de error material y, subsidiariamente, de complemento de la providencia dictada el 11 de diciembre de 2024 que inadmitió la preparación del recurso de casación 8401/2022. Sin costas. [...]»*.

**SEXTO.**-La parte actora, mediante escrito presentado el 26 de diciembre de 2024, promueve incidente de nulidad de actuaciones contra la providencia de fecha 11 de diciembre de 2024; dado traslado del mismo al abogado del Estado, y evacuadas alegaciones a la cuestión planteada de nulidad, con fecha 23 de enero de 2025, pasaron las mismas al ponente para resolver sobre el incidente planteado, el cual se resolvió por Auto de la Sección de Admisión de fecha 7 de febrero de 2025, en el que se acordó estimar el incidente de nulidad de actuaciones promovido por la entidad BP Energía España, S.A.U. contra providencia de 11 de diciembre de 2024 y admitir el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada el 13 de junio de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la parte recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 13 de febrero de 2025, en el cual concluye *solicitando «[Q]ue teniendo por interpuesto en tiempo y forma el presente recurso de casación, dicte Sentencia en la que, a la vista de los argumentos previamente expuestos, reitere la doctrina casacional dimanante de la Sentencia dictada el 20 de septiembre de 2024 en el recurso de casación 1560/2021, con la consiguiente casación de la Sentencia dictada por la Audiencia Nacional el 13 de junio de 2022 que es objeto del presente recurso de casación... [...]»*.

**SÉPTIMO.**-Dado traslado para oposición al abogado del Estado, en fecha 3 de marzo de 2025 se presentó escrito en el que solicitaba: *«[q]ue, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia en la que, si bien se declare aplicable a este recurso la doctrina sentada en el FD Sexto de la sentencia de 20 de septiembre de 2024 c. 1560/2021, y, por ende se declare haber lugar al recurso, se ordene la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la sentencia recurrida para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, los aspectos expresados en el Fundamento de Derecho Séptimo de la sentencia de ese Tribunal Supremo, citada. [...]»*.

**OCTAVO.**-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 10 de abril de 2025, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 22 de octubre de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 13 de enero de 2026, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

**1.1.**-Se impugna en el presente recurso la sentencia dictada el 13 de junio de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimó el recurso contencioso-administrativo, procedimiento ordinario núm. 3054/2019, que BP ENERGÍA ESPAÑA, S.A.U. (en adelante BP) dedujo contra la resolución del TEAC de 26 de noviembre del 2019, que rechazó la reclamación frente al acuerdo de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT desestimando solicitud de devolución de ingresos indebidos mediante la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por terceros en relación al tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre

Síguenos en...



Hidrocarburos, por el período de abril a junio del 2013, por importe de 26.115.169,99 euros, y julio a diciembre del 2013, por importe de 53.460.189,24 euros.

## **SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional**

**2.1.-** Por auto de 7 de febrero de 2025, se acogió favorablemente el incidente de nulidad de actuaciones que se instó contra la inicial providencia de inadmisión del recurso de casación y se fijó como interés casacional *«[D]eterminar si el sujeto que soporta las cuotas del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos por imposición legal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, está legitimado para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos con fundamento en la contravención de la norma que regula el tipo autonómico con el Derecho de la Unión Europea, o por el contrario, está obligado a acreditar que con la obtención de la devolución pretendida no se beneficiaría de un enriquecimiento injusto y, en particular, que las cuotas cuya devolución solicita no han sido trasladadas vía precios al consumidor final, adquirente de los carburantes. [...]»*.

**2.2.-** Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 14.1, del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, «RRVA»; 14.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, «LIIIE» y 35.1, 38.2 y 221 de la Ley 58/2003, General tributaria,

## **TERCERO.- Alegaciones de las partes**

**3.1.-** BP Energía España, S.A.U., argumenta que la sentencia recurrida infringe, esencialmente, el derecho a la devolución de tributos recaudados en contravención de la normativa europea. Se destaca que la Audiencia Nacional ha exigido al recurrente demostrar que no se ha beneficiado de un enriquecimiento injusto al solicitar la devolución, lo cual contradice la doctrina del Tribunal Supremo que establece que la carga de la prueba sobre la traslación del impuesto no recae en el obligado tributario. La sentencia ha ignorado la legitimación del recurrente para solicitar la devolución, que fue reconocida por la AEAT en el procedimiento administrativo.

Solicita con la estimación del recurso que el Tribunal Supremo reitere su doctrina sobre la devolución de ingresos indebidos y aclare que la devolución no puede supeditarse a la prueba de la repercusión económica del tributo, ya que esto podría llevar a que el Estado se beneficie de su propia infracción del derecho europeo.

**3.2.-** Se opone el abogado del Estado que, en síntesis, considera que conforme al criterio fijado por esta Sala en la STS de 20 de septiembre de 2024, RC1560/2021, por la que se casó la sentencia a la que se remite la Sala de instancia, la pretensión actora relativa a la legitimación del obligado tributario para reclamar las cuotas repercutidas es ajustada a derecho, por lo que procedería la devolución de los ingresos indebidos efectuados en contravención con el Derecho de la Unión Europea, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 y 2 del Reglamento general de desarrollo de la LGT. Sin embargo, se opone al reconocimiento directo de la devolución solicitada y lo que procede, como ya reconoció esta Sala, es la retroacción de las actuaciones a fin de que la Sala de instancia pueda ya, tras las comprobaciones pertinentes, verificar si los importes solicitados no fueron objeto de traslación económica a sus clientes, toda vez que la carga de la prueba le corresponde al obligado tributario.

## **CUARTO.- Respuesta a la cuestión casacional planteada**

**4.1.-** Este supuesto es idéntico al resuelto por nuestra STS de 20 de septiembre de 2024, RC 1560/2021, no solo por la semejanza fáctica de la que parte la contienda, sino porque la Sala de instancia se remitió íntegramente, sin mayores consideraciones de hecho o probatorias, a la SAN de 25 de noviembre del 2020, recurso núm. 850/2019, que fue casada por nuestra sentencia de 20 de septiembre de 2024.

**4.2.-** Además, el presente recurso ha sido señalado y deliberado junto al núm. 7520/2022, resuelto por sentencia número 32/2026, de 21 de enero de 2026, que pasamos a reproducir porque aborda idéntico problema y, con los matices oportunos, parte de lo que dijimos en la mencionada sentencia de 20 de septiembre de 2024:

*«[L]a cuestión aquí suscitada, en términos generales, es la misma que ya ha sido resuelta por esta Sala en la referida sentencia. Así, conviene recordar, resumidamente, algunas de las principales cuestiones abordadas y decididas en ella:*

*a) El tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos que podían establecer las CCAA - art. 50 ter.1 Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, aplicable al caso- es contrario al Derecho de la Unión Europea.*

*A tal respecto, hemos de recordar, como dato esencial que, ante las dudas albergadas por este Tribunal Supremo acerca de si la Directiva 2003/96/CE se oponía o no al establecimiento de tipos diferenciados del Impuesto sobre Hidrocarburos por razón del territorio (tramo autonómico del IH), elevamos al TJUE en el*

Síguenos en...



citado asunto, mediante auto de 15 de noviembre de 2022, una cuestión prejudicial, cuya formulación se concretó en la pregunta que figura en la parte dispositiva del auto:

"¿ Debe interpretarse la Directiva 2003/96/CE 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 art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, 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?"

Pues bien, la sentencia del TJUE de 30 de mayo de 2024, asunto DISA, C-743/2022 , respondió así a la citada cuestión prejudicial que habíamos planteado:

"[...] La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consume el producto fuera de los casos previstos a tal efecto».

Esta cuestión jurídica, que podía ser polémica en los primeros recursos de casación promovidos acerca de la adecuación del tipo impositivo autonómico referido a las prescripciones de la Directiva 2003/96/CE, ya ha sido definitivamente zanjada, por lo tanto, en nuestra sentencia de 20 de septiembre de 2024 . La contravención del Derecho de la Unión Europea es, pues, en este asunto, un punto de partida incontrovertible, como lo demuestra el hecho de que el auto de admisión, de fecha posterior a la enunciación de la expresada doctrina, ya se hace eco de ella.

Resuelta, pues, la cuestión por el TJUE, se despliega la primacía del Derecho de la Unión y la necesidad de preservar el efecto útil de la Directiva infringida, según refleja la sentencia del Tribunal de Luxemburgo que, en definitiva, comporta la necesidad de desplazar la aplicación del referido precepto, evidenciando el carácter indebido de las cantidades repercutidas -a DISA-, en virtud del tipo autonómico del IH.

b) El derecho a la devolución de ingresos indebidos en los casos de tributos contrarios al Derecho de la Unión.

1.- También se resalta en nuestra repetida sentencia nº 1470/2024 que, según constante y reiterada jurisprudencia del TJUE, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados con vulneración de las normas de la Unión, pues el derecho a obtener tal devolución es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos (al respecto, la STJUE de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10 , apartado 20; y de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C 38/16 , apartados 29 y 30).

2.- A falta de normativa específica de la UE al respecto, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse el derecho al reembolso de dicha carga económica. Dentro de esa autonomía, las normas nacionales de procedimiento aplicables y su interpretación habrán de respetar los principios de equivalencia y de efectividad ( sentencias de 17 de junio de 2004, Recheio-Cash & Carry, C-30/02, apartado 17 ; de 6 de octubre de 2005, MyTravel, C-291/03 , apartado 17 y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C-76/17 , apartado 32).

3.- En el ordenamiento jurídico de España, los arts. 14.1 y 14.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa -RRVA- confieren a quien ha soportado la repercusión legal de un tributo indebido el derecho a solicitar y obtener, respectivamente, la devolución de las cantidades que no debió ingresar e ingresó.

En particular, entre los obligados tributarios definidos y enumerados en el art. 35.1 LGT, su apartado 2.g) incluye a los obligados a soportar la repercusión, a los que se refiere el art. 38.2 LGT: "...es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas".

Aquí estamos en presencia de una obligación -la de soportar la repercusión- de configuración legal, no convencional, enmarcada dentro de la relación jurídico-tributaria que enlaza a la Administración con los obligados tributarios, definidos como tales por imponerles la ley obligaciones materiales o formales ( art. 17.2 LGT ) sin que, a tenor del apartado 5 del art. 17 LGT, los elementos de la obligación tributaria puedan ser alterados por actos o convenios de los particulares que, además, no producirían efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

En el impuesto concernido -IH-, la obligación de repercutir -y de hacerlo separadamente en factura- incumbe únicamente a los sujetos pasivos, siendo que, como el impuesto es monofásico (grava un solo acto de



producción), la repercusión en sentido jurídico se producirá una sola vez, debiendo efectuarla el sujeto pasivo.

En suma, el hecho de que las cuotas del impuesto se hubieran incorporado, como un coste más, al precio del producto (traslación o repercusión económica), no modifica el concepto legal de repercusión jurídica ni, por tanto, amplía la legitimación diseñada por el artículo 14 de la LIIIE para solicitar la devolución del impuesto, pues no existe devengo en las sucesivas ventas y reventas de carburantes y, además, tampoco hay un reconocimiento normativo de la facultad de repercutir, por lo que nos encontramos ante meras decisiones de carácter económico: por un lado, la del vendedor, de determinación del precio y, por otro lado, la de su aceptación por el comprador, determinadas ambas en función de las condiciones de mercado.

Esta consideración es fundamental -se enfatiza en la sentencia que seguimos, de 20 de septiembre de 2024 -: aunque se acreditara, por hipótesis, que el importe abonado por GALP a sus proveedores, sujetos pasivos, por vía de repercusión, se hubiera trasladado al consumidor final, a través del precio, dado que se reserva solo a las partes de la relación jurídico-tributaria la posibilidad de reclamar el reembolso de un impuesto contrario a sus directrices, no infringiría los principios de equivalencia ni de efectividad, toda vez que la doctrina del TJUE admite que el Estado miembro deniegue, en principio, la solicitud de devolución del tributo al comprador o adquirente -aunque, efectivamente, haya soportado la carga económica-, siempre que pueda ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo o el retenedor (por todas, sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer Danfoss, C-94/10 , apartado 27 y sentencia de 28 de septiembre de 2023, KI Po, C-508/22 ).

Dicha imposibilidad de reclamar al Estado cedería, no obstante, cuando al adquirente le resultara imposible en la práctica o excesivamente difícil -en particular, en caso de insolvencia del sujeto pasivo- percibir la indemnización del perjuicio sufrido, supuesto este en el que, entonces, podrá dirigir su solicitud de devolución, directamente contra las autoridades tributarias y en el que, a estos efectos, el Estado miembro debería establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias ( sentencia Danfoss, C-94/10 , apartado 28). Esta dificultad no consta aquí.

En este punto, conviene detenernos a reflexionar sobre una cuestión que parece lastrada por un incorrecto uso de los términos jurídicos, la de que la traslación, como parte del precio, de todo o parte de lo satisfecho por el repercutido legal a terceros, adquirentes de los productos gravados, sea una repercusión económica. No lo es en un sentido jurídico preciso, pues la relación jurídico-tributaria que regula la ley solo vincula a la Administración con el sujeto pasivo (relación ajena a la que aquí se observa); así como a este último con el adquirente de los hidrocarburos, que se hace viable a través del mecanismo de la repercusión que prevé la ley. En este acto -por el que tal adquirente asume ope legis en su patrimonio la carga fiscal, liberando de ella al sujeto pasivo- se agota la relación meramente fiscal. En consecuencia, los ulteriores actos negociales -que no son ex lege, sino ex contractu- por virtud de los cuales el repercutido legal traslada a los ulteriores adquirentes de los productos, formando parte del precio, la totalidad o una parte del importe de ese tributo, no son de naturaleza fiscal, no trasladan o defieren un impuesto -sino un importe equivalente a éste- y no confieren acción al que ha satisfecho al repercutido tales cantidades para reclamar en el seno de procedimientos administrativos previstos legalmente para la devolución de ingresos indebidos, en el caso de que el impuesto de origen fuera disconforme con el Derecho de la Unión Europea -o con la Constitución, en otras hipótesis-.

Así lo hemos dicho con claridad en las sentencias de 25 y 30 de septiembre de 2024 , que han resuelto una cuestión relacionada con la que ahora nos ocupa, recaídas en los recursos de casación nº 1902 y 1908/2021 . En ellas se declara, como jurisprudencia, que el consumidor final no está legitimado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, RRVA , para solicitar la devolución como ingreso tributario indebido de las cantidades que hubiere soportado en adquisiciones de productos gravados con el tipo autonómico establecido en el artículo 50 ter.1. de la Ley de Impuestos Especiales , en la redacción introducida por la disposición final 20.4 de la Ley 2/2012, de 29 de junio , ni para ser parte en el instado por otro obligado tributario, puesto que dichas cantidades las habría soportado, no por disposición legal o repercusión legal, sino mediante traslación en el precio del producto, de todo o parte de la cuota tributaria del referido Impuesto sobre Hidrocarburos.

A este efecto, resulta muy importante lo que la STS a la que seguimos, nº 1470/2024, asunto Disa , dice al respecto:

"[...] una lectura precipitada de la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22 , podría llevar a pensar que ese adquirente o consumidor final, que ha soportado la traslación o repercusión -en el precio- del tributo exigido en contra de la norma de la Unión, tendría derecho a reclamar, en todo caso, frente al Estado.

Los apartados 35 a 38 de dicha sentencia desmienten dicha conclusión toda vez que el asunto Gabel Industria Tessile y Canavesi, presenta marcadas diferencias frente a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia anteriormente expuesta, dado que era la normativa italiana la que facultaba a realizar dicha repercusión vía precio y, al mismo tiempo, impedía al consumidor que soportó indebidamente dicha carga, dirigir una acción de reembolso frente al Estado, asunto en el que, resultando indebido el impuesto por ser

contrario a una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, no le resultaba posible al particular combatir ese motivo de ilegalidad mediante la invocación de la directiva, porque supondría hacerlo frente a otro particular [...]".

Considera el TJUE que las circunstancias examinadas en la citada sentencia, referidas a la regulación italiana, resultan contrarias al principio de efectividad. Pero no es este el caso español, porque nuestro Derecho sí permite al consumidor final, a quien se le ha repercutido el impuesto -más bien su quantum económico- pero no por disposición legal, sino por decisión de la persona o entidad titular de la estación de servicio o proveedor del carburante, reclamar el importe exigido, equivalente al monto de un impuesto declarado contrario a la UE, como parte del precio abonado, acudiendo a la acción civil contra quien le trasladó económicamente esa carga.

c) El enriquecimiento injusto como excepción de la obligación de devolver los tributos contrarios al Derecho de la Unión.

En resumen de lo expuesto hasta ahora, los dos primeros puntos abordados, planteados de un modo sustancialmente idéntico a los del recurso de casación nº 1560/2021, no ofrecen duda alguna posible: (i) el tipo autonómico es contrario a la Directiva 2003/96/CE; y (ii): quien lo ha satisfecho por repercusión legal tiene derecho a ser reembolsado de lo ilícitamente pagado, a no padecer en su patrimonio esa carga.

El tercer punto, que con un carácter meramente abstracto pudiera suscitar alguna polémica, es el referente a la aplicación del principio prohibitivo del enriquecimiento injusto, esto es, a la eventualidad de que el repercutido legal -aquí GALP- hubiera trasladado, en todo o en parte, a los adquirentes de sus productos la carga económica equivalente a la repercutida, quedando por ello indemne, también en todo o en parte, del daño o perjuicio económico derivado de esa carga indebida:

1.- Como ya sucedió en el asunto precedente, también en este caso la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada en casación niega a GALP, como en su día a DISA- el derecho a las devoluciones solicitadas, por considerar que podría ésta haber repercutido -económicamente- el importe del tributo a los consumidores finales, pero sin haberse demostrado que no lo ha hecho, apelando dicha sentencia al principio de facilidad probatoria ( art. 217 de la LEC ).

2.- GALP considera que la exigencia de que, como obligado que soportó la repercusión legal, deba acreditar que la devolución del tributo ilegal no le supone un enriquecimiento injusto es un requisito no previsto entre los que enumera el art. 14.2.c) RRVA , en sus puntos 1º a 4º, para hacer efectiva la devolución del tributo indebido.

3.- Ciertamente, la repercusión -como traslación del importe del tributo indebido sobre el comprador- constituye la única posible excepción al derecho a la devolución de los tributos que contravienen el Derecho de la Unión ( sentencias del Tribunal de Justicia de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09 , apartado 20; y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C-76/17 , apartado 35).

4.- En efecto, devolver al repercutido -aquí, a GALP- el importe del tributo ya percibido del comprador podría suponer, en su caso, beneficiarle con un doble pago, con enriquecimiento sin causa, sin que, además, quedarán remediado los efectos que la ilegalidad del tributo tuviera para el adquirente (por todas, sentencia del TJUE de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C192/95 a C-218/95 , apartado 22; y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C 76/17 , apartado 34).

5.- Pues bien, la finalidad de evitar que ese enriquecimiento sin causa se materialice incumbe a las autoridades y órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, incluso en caso de que el Derecho nacional guarde silencio al respecto, como se ha encargado de recordar el auto del Tribunal de Justicia de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21 , apartado 40. Por tanto, el juez nacional no puede rehuir dicha tarea, a partir, por supuesto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Este significativo auto del TJUE de 11 de febrero de 2022, asunto Vapo Atlantic -que bien pudo conocer y aplicar, decisivamente, la Sala de instancia-, declara en su punto segundo algo que nos incumbe para resolver este recurso de casación:

"2) El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades nacionales puedan motivar su negativa a devolver un gravamen indirecto contrario a la Directiva 2008/118 presumiendo la repercusión a terceros de dicho gravamen y, en consecuencia, el enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo".

6.- La Sala de instancia invoca la sentencia del TJUE de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C-147/01 , destacadamente que, en "un impuesto «autoliquidable», la prueba de la repercusión efectiva sobre terceros no puede aportarse sin la cooperación del sujeto pasivo de que se trate" (apartado 115); y que "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" (apartado 116).

7.- En suma, el principio de autonomía procedimental determina que sea cada Estado miembro el competente para definir los aspectos relacionados con la prueba procesal, en este caso, de la traslación económica por vía del precio. Pero a la hora de observar el principio de efectividad del Derecho de la Unión, el TJUE rechaza el establecimiento de presunciones, y se muestra contrario a imponer al obligado tributario -aquí GALP- la carga de demostrar un hecho o circunstancia negativa, como es la de no haber efectuado esa traslación del importe del tributo. Así nos pronunciamos taxativamente en la sentencia nº 1470/2024, tan reiteradamente citada.

En efecto, el DUE excluye la aplicación de cualquier presunción o regla de prueba que imponga al operador económico la carga de acreditar el hecho negativo de que los tributos indebidamente pagados por él no han sido repercutidos a otras personas ( sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96 , apartado 54); o que le impida aportar elementos de prueba para negar una supuesta repercusión ( sentencias del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82 , apartado 14 ; y de 21 de septiembre de 2000, Michailidis, C-441/98 y C-442/98 , apartados 36 a 38 y 42). La efectividad del Derecho de la Unión se violentaría, por tanto, con interpretaciones que transformen la mera posibilidad del traslado económico del precio en la presunción de que se ha efectuado.

Cabe añadir que si la presunción, en un sentido procesal, puede ser considerada como una prueba indirecta de los hechos, por virtud de la cual se tiene por acreditado un hecho perjudicial para el afectado por aquélla, salvo que pruebe lo contrario (en el caso de que la presunción fuera iuris tantum), se trata de una categoría conceptual superior a la de la mera suposición, sospecha o conjetura, que es el ámbito en que, atendido su razonamiento, se mueve la sentencia recurrida con su invocación del principio de facilidad probatoria, sobre el cual no es demasiado explícita.

8.- Además, como esta excepción al principio general de devolución de los tributos contrarios al DUE supone la restricción de un derecho subjetivo basado en este Derecho, debe ser interpretada de forma restrictiva, atendiendo, en especial, a que la repercusión de un tributo en el consumidor no neutraliza necesariamente los efectos económicos sobre el sujeto pasivo (véanse, al efecto, las SS. del Tribunal de Justicia de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C 147/01, apartado 95 , y de 1 de marzo de 2018, Petrotel-Lukoil y Georgescu, C 76/17 , apartado 35).

Por consiguiente, la traslación directa de todo o parte del importe del tributo -que no del impuesto mismo-, efectuada por el obligado tributario repercutido al comprador o adquirente de los hidrocarburos (art. 46 LIIIEE) constituirá una excepción al derecho a obtener la devolución, respecto del importe trasladado, cuando dicha traslación neutralice los efectos económicos del tributo sobre dicho obligado tributario, efecto que, hemos de añadir ahora, debe ser también objeto de específica prueba.

9.- Como expresa el TJUE, la determinación de que concurren tales circunstancias es cuestión de hecho que debe apreciarse libremente a partir de las pruebas practicadas (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de febrero de 1988, Les Fils de Jules Bianco y Girard, 331/85 , 376/85 y 378/85 , apartado 17 , y de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C 147/01 , apartado 96).

10.- Por razón de lo hasta ahora expuesto, en cuanto a la eventual traslación, vía precio, del tributo ilegalmente soportado, su mera concurrencia no implica automática y necesariamente el enriquecimiento injusto si, en efecto, dicha derivación no comporta para el repercutido la neutralización de los efectos negativos del tributo sobre su patrimonio. Así, pudiera ocurrir -dice la sentencia 1470/2024- que el hecho de incluir el importe del tributo en los precios le causara también un perjuicio debido a la disminución del volumen de sus ventas (sentencias del TJUE Comateb y otros, apartados 29 a 32; sentencia Michailidis, apartados 34 y 35; sentencia Weber's Wine World y otros, apartados 98 y 99; y sentencia Lady & Kid, apartado 21).

11.- ...

...12.- Además, el TJUE precisa que, incluso, en el contexto de la existencia de una obligación legal de incorporar el impuesto en el precio -inexistente en España- no cabría presumir que la totalidad de la carga del impuesto se haya repercutido [ sentencias de 25 de febrero de 1988, Bianco y Girard (331/85 , 376/85 y 378/85, Rec. p. 1099), apartado 17, y STJUE de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (C-192/95 a C-218/95 , Rec. p. I-165), apartado 25].

13.- Es más, en una economía de mercado basada en la libre competencia, la cuestión de si la carga fiscal ha podido ser repercutida efectivamente, y en qué medida, sobre las fases económicas subsiguientes, incluye un margen de incertidumbre que no puede imputarse sistemáticamente a la persona obligada al pago de un tributo contrario al DUE ( sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82 , apartado 15).

14.- Por otro lado, afirma también la sentencia 1470/2024, pudiera ocurrir que solo se hubiera trasladado una parte del tributo -lo que asume, sin consecuencia, la sentencia recurrida-, en cuyo caso, la devolución tendría por objeto la parte del importe no trasladado (véanse, en este sentido, las sentencias San Giorgio, apartado 13; Comateb y otros, apartados 27 y 28, y Weber's Wine World y otros, apartado 94).



TERCERO.-Jurisprudencia que se estableció en la STS 1470/2022, de 20 de septiembre, en el recurso de casación nº 1560/2021 , que ahora reiteramos.

*Sin perjuicio de lo que a continuación estableceremos en lo referente al fallo procedente, que se aparta en cierto modo del fijado en la sentencia que nos sirve de precedente casacional, reproducimos la doctrina establecida en la sentencia de referencia, que hemos de reiterar como fundamento de la que ahora dictamos.*

Se decía en el fundamento sexto de la expresada sentencia nº 1470/2024:

"SEXTO.-Contenido interpretativo de esta sentencia

*Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:*

*"1.- La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 , por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004 , y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5 , debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.*

*2.- El obligado tributario que, en virtud de repercusión legal, ha soportado las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, correspondientes al tipo autonómico, tiene derecho a solicitar a la Administración tributaria y a obtener de esta la devolución de los eventuales ingresos efectuados en contravención con el Derecho de la Unión Europea, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 y 2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en materia de revisión en vía administrativa.*

*3.- La traslación directa de todo o parte del importe del tributo, efectuada por el obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sobre el comprador o sobre el adquirente del producto, constituye la única excepción al derecho a obtener la devolución, respecto del importe trasladado, cuando dicha traslación hubiera neutralizado los efectos económicos del tributo respecto al obligado tributario.*

*4.- La prueba de que la traslación directa del importe del tributo no ha tenido lugar no corresponde al obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sin que la Administración pueda rechazar la devolución solicitada argumentando que dicho obligado tributario no ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes"" [...].».*

**4.3.-**El único punto polémico que concierne a este recurso de casación, en relación con los pronunciamientos ya emitidos, es el relativo a la retroacción de actuaciones que fue acordada por la sentencia núm. 1470/2024 para que, en presencia de circunstancias que allí concurrieron y de conformidad con lo previsto en el artículo 93.1 de la LJCA, se procediera a dar respuesta a las pretensiones de la actora en aquella contienda.

En el presente caso se dan otras circunstancias que merecen una respuesta diferente. En primer lugar, no estamos ante la coexistencia de periodos prescritos que no fueron valorados por la Sala de instancia y que exigían una nueva concreción de los importes repercutidos. En segundo lugar, en el presente recurso BP no ha hecho, como ocurrió con DISA, un expreso reconocimiento procesal en relación con las cantidades que le fueron repercutidas por los sujetos pasivos del impuesto y que exija discernir los casos en los que se produjo una traslación directa a terceros.

El supuesto reembolso por parte de la actora por medio de repercusión económica, obtenido de los adquirentes de sus productos gravados, no ha sido objeto de debate en el recurso de casación, no se trata de un punto que haya sido discutido en la instancia ni, sobre todo, estaríamos ante una cuestión probatoria cuya carga incumbe a la Administración (al Estado miembro) obligada a la devolución.

**4.4.-**Cabe añadir que esta Sección, en las sentencias de 25 y 30 de septiembre de 2024, ha resuelto otra cuestión relacionada con la anterior, en los recursos núm. 1902 y 1908/2021, a la que nos hemos venido refiriendo constantemente, en relación con las reclamaciones efectuadas por esos terceros *«[C]omo culminación de lo expuesto procede declarar, como doctrina jurisprudencial, que el consumidor final no está legitimado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, RRVA , para solicitar la devolución como ingreso tributario indebido de las cantidades que hubiere soportado en adquisiciones de productos gravados con el tipo autonómico establecido en el artículo 50 ter.1. de la Ley de Impuestos Especiales , en la redacción introducida por la disposición final 20.4 de la Ley 2/2012, de 29 de junio , ni para ser parte en el instado por otro obligado tributario, puesto que dichas cantidades las habría soportado, no por disposición legal o repercusión legal, sino mediante traslación en el precio del producto, de todo o parte de la cuota tributaria del referido Impuesto sobre Hidrocarburos [...].*

**4.5.-**En consecuencia ni está justificada ni es necesaria, en el presente caso, la retroacción de las actuaciones que solicita la Administración recurrida en su escrito de oposición por mimetismo a lo acontecido en el RC 1560/2021. Por el contrario, conforme a los términos de la carga probatoria que se infiere de nuestra doctrina y que recae a las espaldas de la Administración, lo que procede a partir de la prueba procesal que ya consta, es casar la sentencia, estimar el recurso contencioso-administrativo y reconocer el derecho de la sociedad recurrente a la devolución de las cantidades ingresadas, vía repercusión, con infracción del Derecho de la Unión Europea.

#### **QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**1.-**Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto in fine de esta sentencia, por remisión al sexto de la sentencia núm. 1470/2024 reproducida.

**2.-**Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad BP ENERGÍA ESPAÑA, S.A.U. contra la sentencia de 13 de junio de 2022 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 3054/2019, sentencia que se casa y anula.

**3.-**Estimar el recurso núm. 3054/2019, interpuesto por la citada sociedad contra la resolución del TEAC de 26 de noviembre del 2019 que rechazó la reclamación frente al acuerdo de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT desestimando la solicitud de devolución de ingresos indebidos mediante la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por terceros en relación al tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, por el período de abril a junio del 2013, por importe de 26.115.169,99 euros, y julio a diciembre del 2013, por importe de 53.460.189,24 euros; declarando la nulidad de los actos administrativos de gestión y revisión impugnados en la instancia, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico; así como reconocemos el derecho de la sociedad recurrente a la devolución a las cantidades, por el período de abril a junio del 2013, de 26.115.169,99 euros, y de julio a diciembre de 2013, de 53.460.189,24 euros, importes incrementados con los intereses legales que procedan.

**4.-**No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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