

LA PREOCUPANTE LIMITACIÓN DE EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DEL TJUE EN LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y LA AUDIENCIA NACIONAL: EL RESTRICTIVO CONCEPTO DE VIOLACIÓN SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADA (MODELO 720) Y LA INJUSTIFICADA INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA DE LA TRASLACIÓN ECONÓMICA DEL TRIBUTO (TRAMO AUTONÓMICO DEL IEH)

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-9230-4862>

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2025). La preocupante limitación de efectos de las sentencias del TJUE en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional: el restrictivo concepto de violación suficientemente caracterizada (modelo 720) y la injustificada inversión de la carga de la prueba de la traslación económica del tributo (tramo autonómico del IEH). *Revista Técnica Tributaria*, (150), 7-25.

En una serie de sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional dictadas durante el año 2025 se pone de manifiesto una preocupante y sumamente cuestionable limitación de los efectos de la jurisprudencia del Tribunal de Luxem-

burgo en materia tributaria que condena al Estado español a raíz de la configuración jurídica inicial de la declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) y del denominado tramo

autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH).

Los criterios empleados por los tribunales nacionales, en estos supuestos, para restringir los efectos *ex tunc* de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) son diversos, pues en el ámbito de los impuestos directos se acude a una restrictiva aplicación del concepto de violación suficientemente caracterizada del Derecho de la Unión Europea para determinar la responsabilidad patrimonial de los Estados miembros. Por otra parte, en la esfera de la imposición indirecta, se dota a la Administración tributaria de una extemporánea posibilidad de prueba en el procedimiento contencioso-administrativo que, en la práctica, determina que no se obtenga la devolución del mencionado tramo autonómico del IEH por ningún operador jurídico.

Tales planteamientos constituyen incentivos perversos para que el legislador nacional apruebe normas contrarias al Derecho de la Unión Europea, ante la confianza de que los efectos de su aprobación aprovecharán exclusivamente a aquellos obligados tributarios que hubiesen interpuesto los oportunos recursos o de que finalmente únicamente una parte minoritaria de los ingresos recaudados serán objeto de devolución, poniendo en jaque el principio de efectividad del Derecho de la Unión Europea, según el cual la legislación y la jurisprudencia interna no

puede hacer ineficaz la aplicación de los derechos reconocidos en el ordenamiento de la Unión Europea.

A través de varios pronunciamientos recientes¹, el Tribunal Supremo ha venido a confirmar la adecuación a derecho de un conjunto de acuerdos del Consejo de Ministros, derivados de diversas solicitudes de responsabilidad por daños derivados de normas contrarias al Derecho de la Unión Europea, con fundamento en la sentencia del Tribunal de TJUE de 27 de enero de 2022², en las que se declararon contrarios al Derecho de la Unión Europea relevantes aspectos del régimen jurídico relativo a la obligación tributaria de declarar bienes y derechos situados en el extranjero³.

Como es sabido, en dicha sentencia, el Tribunal de Luxemburgo dispuso que la normativa reguladora de esta obligación informativa resultaba contraria a la libre circulación de capitales por tres razones fundamentales:

- Por disponer que su incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo tenía como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como «ganancias patrimoniales no justificadas», sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción.

1 Entre otras, vid. las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2025, rec. núm. 316/2024, ECLI:ES:TS:2025:3023, 25 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016, 26 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016 y 1 de julio de 2025, rec. núm. 442/2024 y 544/2024, ECLI:ES:TS:2025:3478.

2 Entre otras, vid. las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2025, rec. núm. 316/2024, ECLI:ES:TS:2025:3023, 25 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016, 26 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016 y 1 de julio de 2025, rec. núm. 442/2024 y 544/2024, ECLI:ES:TS:2025:3478.

3 Entre otras, vid. las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2025, rec. núm. 316/2024, ECLI:ES:TS:2025:3023, 25 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016, 26 de junio de 2025, rec. núm. 545/2024, ECLI:ES:TS:2025:3016 y 1 de julio de 2025, rec. núm. 442/2024 y 544/2024, ECLI:ES:TS:2025:3478.

- Por sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa con una multa proporcional del 150 % del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que podía acumularse con multas de cuantía fija.
- Como consecuencia de sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe total no está limitado.

El Consejo de Ministros había desestimado las mencionadas solicitudes de responsabilidad por daños, entre otros motivos, partiendo de la premisa de que, en el supuesto de la declaración informativa de bienes y derechos ubicados en el extranjero, no concurría una violación suficientemente caracterizada del Derecho de la Unión que justificase la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado español en los términos establecidos por el artículo 35 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público⁴.

Como hemos anticipado, este planteamiento del Gobierno ha sido refrendado recientemente por el Tribunal Supremo, que emplea, a tal efecto, un amplio abanico de argumentos:

- 1) La normativa española no ha merecido un reproche general por parte del TJUE, limitándose en su sentencia de 27 de enero de 2022 a efectuar un juicio

negativo circunscrito a los tres aspectos puntuales de dicha regulación previamente mencionados.

- 2) La vulneración del Derecho de la Unión no aparecía, *prima facie*, como manifiesta (evidente) y grave.

En efecto, para llegar a la conclusión de que la norma española infringe la libertad comunitaria de circulación de capitales, el TJUE tuvo que realizar un examen exhaustivo del caso, rechazando las alegaciones de la Comisión relativas a la supuesta vulneración de las libertades de circulación de ciudadanos y de trabajadores.

Además, a nivel interno, los tribunales conocieron de múltiples recursos interpuestos por instituciones de inversión colectiva no residentes, y no apreciaron la concurrencia de una vulneración del Derecho de la Unión.

Por otra parte, el Abogado General se apartó en sus conclusiones de las apreciaciones de la Comisión en algunos aspectos, lo que ponía de manifiesto la complejidad jurídica de las cuestiones debatidas.

- 3) El TJUE considera que la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos, aunque precisa que debe comprobarse si no va más allá de lo necesario para alcanzarlos.

De este modo, el TJUE no declara la ilegalidad del esquema tribu-

4 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

tario diseñado en la normativa española, sino sólo su falta de proporcionalidad para alcanzar los objetivos pretendidos, que consideró perfectamente legítimos. Así, cuando el legislador español aprobó la reforma operada por la Ley 7/2012, señala el Tribunal Supremo, no podía conocer una jurisprudencia del TJUE sobre la correcta interpretación de los artículos 63 y siguientes del TFUE en este aspecto concreto y determinado (relativo al incumplimiento de la obligación de información sobre los bienes y derechos de los contribuyentes del IRPF y del IS en el extranjero), dado que aún no existía dicha doctrina.

- 4) El hecho de que la norma europea vulnerada sea una de las libertades comunitarias recogidas en el TFUE no califica por sí misma la violación cometida como infracción suficientemente caracterizada.
- 5) La infracción suficientemente caracterizada ha de apreciarse atendiendo al momento temporal en el que se cometió la infracción y en el instante en el que se aprobó la obligación de información por la Ley 7/2012 no existía doctrina que permitiese albergar dudas respecto a la compatibilidad de la misma con el Derecho de la Unión Europea.
- 6) La norma vulnerada no comportaba, *per se*, la existencia de una única interpretación, sino que, por el contrario, existía margen de apreciación para el Estado español a la hora de

configurar su propia regulación nacional.

- 7) Tampoco puede desconocerse el complejo contexto nacional del momento en que se aprobó la norma controvertida, puesto que 2012 fue un ejercicio en el que se exigió a España un ajuste fiscal muy significativo derivado de la crisis económica iniciada en 2008. A lo que se une que en ese mismo ejercicio se dictó el Real Decreto Ley 12/2012, que incluía en su disposición adicional primera la declaración tributaria especial que permitía una regularización voluntaria con escasa penalización (amnistía fiscal).
- 8) El comportamiento del Estado español ha sido diligente, reaccionando con rapidez ante la STJUE de 27 de enero de 2022, aprobando la modificación normativa que corregía los defectos de dicha legislación el 9 de marzo de 2022, a través de la Ley 5/2022.
- 9) No se ha infringido deber alguno de transposición de una Directiva.

La valoración conjunta de todas estas circunstancias conduce al Tribunal Supremo a declarar que, en el supuesto de la regulación de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, no cabe apreciar la concurrencia de una infracción del ordenamiento jurídico de la Unión Europea suficientemente caracterizada. Por consiguiente, a juicio del Tribunal, no concurre uno de los requisitos básicos para poder acoger la pretensión de responsabilidad patrimonial del Estado legislador⁵.

5 Cfr. artículo 35 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

A nuestro juicio, los criterios empleados por el Tribunal Supremo para declarar la inexistencia de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la Unión Europea resultan sumamente cuestionables y preocupantes, pues se erigen como un perverso incentivo para que el legislador español tramite y apruebe normas contrarias a dicho ordenamiento supranacional, ante la convicción de que los administrados se encontrarán con serias dificultades para hacer valer los efectos *ex tunc* que, con carácter general y según reiterada jurisprudencia, se atribuyen a los pronunciamientos del TJUE⁶.

Como ha subrayado la doctrina científica, la exigencia de que el

incumplimiento del Derecho que produce un daño no constituya una ilegalidad cualquiera, sino que supere un cierto umbral que lo haga intolerable y, por lo tanto, susceptible de generar responsabilidad patrimonial, viene de lejos en el ordenamiento de la Unión Europea⁷, constituyendo esta institución un concepto original y autónomo, acuñado en la esfera de la responsabilidad extracontractual de las Instituciones de la Unión Europea y trasladado jurisprudencialmente al ámbito de la responsabilidad de los Estados, debiendo ser interpretado y aplicado por los tribunales nacionales conforme a los criterios fijados a tal efecto por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo⁸.

6 En relación con esta cuestión, vid. los apartados 37 a 50 de la STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora, S.L.*, C-82/12, ECLI:EU:C:2014:108, donde se declara que «(s)ólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves» (par. 41). Asimismo, en dicho pronunciamiento se subraya que «(s)egún reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia (...). Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes.» (par. 48 y 49).

7 Vid. el art. 340 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, celebrado el 13 de diciembre de 2007, en el que se dispone lo siguiente: «La responsabilidad contractual de la Unión se regirá por la ley aplicable al contrato de que se trate. En materia de responsabilidad extracontractual, la Unión deberá reparar los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. No obstante lo dispuesto en el párrafo segundo, el Banco Central Europeo deberá reparar los daños causados por él o por sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. La responsabilidad personal de los agentes ante la Unión se regirá por las disposiciones de su Estatuto o el régimen que les sea aplicable».

8 Sobre esta cuestión, vid. Cobrerros Mendazona, E., *La obligación de los Estados miembros de indemnizar por su incumplimiento del Derecho de la Unión Europea*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, p. 36 y Alonso García, R., «La responsabilidad del legislador por infracción del Derecho de la Unión», *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, Tomo 62, 2023, pp. 79 a 84. Concretamente, en el apartado 42 de la sentencia *Brasserie*, el TJUE declara que «(...) los requisitos para que exista la responsabilidad patrimonial del Estado por los daños causados a los particulares por la violación del Derecho comunitario no deben, a falta de justificación específica, diferir de los que rigen la responsabilidad de la Comunidad en circunstancia comparables. En efecto, la protección de los derechos que los particulares deducen del Derecho comunitario no puede variar en función de la naturaleza nacional o comunitaria de la autoridad que origina el daño (apartado 42)».

Siguiendo la doctrina sentada en la sentencia *Brasserie*⁹, que se mantiene incólume hasta la fecha en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, siempre concurrirá una infracción suficientemente caracterizada del Derecho de la Unión, en los siguientes supuestos:

- 1.- Cuando el incumplimiento hubiera perdurado a pesar de haberse dictado una sentencia que declare la existencia del incumplimiento estatal de cualquier país miembro ex artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (como acontecía en los dos asuntos que motivaron las cuestiones prejudiciales resueltas por la sentencia).
- 2.- Cuando el incumplimiento hubiera perdurado a pesar de existir una sentencia del Tribunal de Luxemburgo de la que se deduzca el incumplimiento.
- 3.- Cuando existiera una jurisprudencia reiterada en la materia, de la que resultase el carácter de infracción del comportamiento estatal en cuestión.

En virtud de lo anterior, en nuestra opinión, resulta criticable la decisión adoptada por el Tribunal Supremo en relación con las solicitudes de responsabilidad patrimonial de referencia, pues las sentencias del TJUE de 11 de

junio de 2009¹⁰ y 15 de septiembre de 2011¹¹, habían tenido ocasión de manifestarse meridianamente, respectivamente, sobre la adecuación al Derecho originario de la Unión Europea de la regulación holandesa y belga, ambas sumamente parejas en su configuración a la española en materia de prescripción, antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, previamente citada, mediante la que se incorporó la obligación informativa de bienes y derechos ubicados en el extranjero a nuestro ordenamiento nacional.

En efecto, la normativa holandesa fue considerada una vulneración del principio de libre circulación de capitales¹² habida cuenta de que, al igual que la normativa española aprobada en 2012, establecía un plazo de prescripción superior al general (12 años frente a los 5 fijados con carácter general) cuando el tributo objeto de comprobación afectaba a un elemento poseído o producido en el extranjero.

La misma conclusión se alcanzó por el Tribunal de Luxemburgo respecto a las reglas de prescripción tributaria aplicables en Bélgica en un escenario en el que la normativa del impuesto sobre sucesiones establecía un plazo general de 2 años para la comprobación del valor de acciones o participaciones de sociedades residentes fiscalmente en Bélgica, frente al plazo de 10 años aplicable cuando la entidad era residente en otro Estado miembro de la Unión¹³.

9 STJUE de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du pêcheur S.A.*, asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, ECLI:EU:C:1996:79.

10 STJUE de 11 de junio de 2009, *X y E. H. A. Passenheim-van Schoot*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368.

11 STJUE 15 de septiembre de 2011, *Olivier Halley, Julie Halley y Marie Halley*, C-132/10, ECLI:EU:C:2011:586.

12 Art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, celebrado el 13 de diciembre de 2007.

13 Vid. López López, H., «Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias del incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del Derecho de la Unión Europea y la Constitución», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 368, 2013, p. 22.

En relación con lo anterior, es preciso señalar que, en sendos pronunciamientos, el TJUE analizó si las referidas restricciones a la libre circulación de capitales podían llegar a considerarse justificadas a raíz de la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de combatir el fraude fiscal, a cuyo efecto se estableció una clara distinción:

«La primera hipótesis corresponde a una situación en la que los elementos imposables en un Estado miembro y situados en otro Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro y éstas no disponen de indicio alguno sobre la existencia de dichos elementos que permita emprender una investigación. En este caso, ese primer Estado miembro se encuentra imposibilitado de dirigirse a las autoridades competentes del otro Estado miembro con el fin de que éstas le transmitan la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto»¹⁴. (...)

«La segunda hipótesis corresponde a una situación en la que las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios sobre los elementos imposables situados en otro Estado miembro que permiten iniciar una investigación. En este caso, no puede justificarse la aplicación por ese primer Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria que no tenga por objeto específico permitir a las autoridades tributarias de este Estado miembro recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua

entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos imposables de que se trate se sitúen en otro Estado miembro»¹⁵.

De donde se desprende que, conforme a la jurisprudencia fijada en las referidas sentencias de los años 2009 y 2011, podría llegar a considerarse admisible establecer un doble plazo de prescripción exclusivamente cuando la Administración Tributaria española no tuviese constancia previa de la existencia de bienes y derechos ubicados en el extranjero.

No obstante, lo que parece ajeno a toda duda es que una normativa restrictiva de la libre circulación de capitales como la española, que iba mucho más allá que la normativa belga y holandesa, pues daba lugar a situaciones de imprescriptibilidad, difícilmente podía considerarse justificada al vulnerar grave y flagrantemente el principio de proporcionalidad, que según reiterada jurisprudencia requiere que la medida aprobada por el legislador sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo¹⁶.

Según se ha señalado, este criterio de proporcionalidad de la medida nacional restrictiva de la libertad fundamental operaba en la jurisprudencia del TJUE de forma recurrente mucho antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, por lo que debió ser necesariamente observado por el legislador español al configurar el régimen jurídico de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero.

14 Vid. STJUE de 11 de junio de 2009, X y E. H. A. *Passenheim-van Schoot*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368, apartado 63.

15 Vid. STJUE de 11 de junio de 2009, X y E. H. A. *Passenheim-van Schoot*, asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, ECLI:EU:C:2009:368, apartado 74.

16 Vid., a estos efectos, las SSTJUE de 25 de febrero de 1988, *Rainer Drexl*, C-299/89, ECLI:EU:C:1988:103, apartado 23 y de 2 de agosto de 1993, *Comisión/Francia*, C-276/91, ECLI:EU:C:1993:336, apartado 23.

Como cabe observar, la falta de proporcionalidad es precisamente la *ratio decidendi* del TJUE en su sentencia de 27 de enero de 2022, mediante la que se declara que el régimen español de declaración de bienes y derechos en el extranjero vulnera el principio de libre circulación de capitales, fundando su decisión en jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo previa al año 2012:

«(...) aunque el legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero, siempre y cuando la duración de ese plazo no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, habida cuenta, en particular, de los mecanismos de intercambio de información y de asistencia administrativa entre Estados miembros (véase la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Pasenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, EU:C:2009:368, apartados 66, 72 y 73), no ocurre lo mismo con la institución de mecanismos que, en la práctica, equivalgan a prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada.

En efecto, la exigencia fundamental de seguridad jurídica se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal (véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 1972, Geigy/Comisión, 52/69, EU:C:1972:73, apartado 21).

En el caso de autos, como se ha indicado en los apartados 35 y 36 de la presente sentencia, la posibilidad de que la Administración tributaria actúe sin limitación temporal e incluso cuestione una prescripción ya consumada resulta únicamente de la inobservancia por parte del contribuyente de la formalidad consistente en cumplir, dentro de los plazos establecidos, la obligación de información relativa a los bienes o derechos que posee en el extranjero.

Al atribuir consecuencias de tal gravedad al incumplimiento de esta obligación declarativa, la opción elegida por el legislador español va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, sin que proceda preguntarse sobre las consecuencias que deben extraerse de la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre Estados miembros»¹⁷.

En virtud de lo anterior, resulta bastante evidente que la redacción original de la obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero, en contra de lo que declara el Tribunal Supremo en los recientes pronunciamientos anteriormente citados, contravenía claramente la jurisprudencia previa del Tribunal de Luxemburgo relativa a la existencia de plazos de prescripción diversos e hipertrofiados en situaciones transnacionales.

Por tanto, a nuestro juicio, la norma española incurrió en una flagrante violación del Derecho de la Unión, tal y como había sido interpretado por su máximo exégeta con anterioridad a la entrada en vigor de la obligación informativa, de tal entidad, que debe concepcuarse necesariamente como una violación suficientemente caracterizada.

¹⁷ STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea v. Reino de España*, C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55, apartados 38 a 41.

A la misma conclusión ha de llegarse en relación con la multa proporcional del 150% del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los derechos o bienes situados en el extranjero, que tenía carácter automático y no graduable. En efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo previa al año 2012 hacía referencia reiteradamente al principio de proporcionalidad de las sanciones tributarias, lo que determina que, en nuestra opinión, nuevamente nos encontramos ante una violación del Derecho de la Unión Europea suficientemente caracterizada, que debe dar lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado español.

En este sentido, procede traer a colación la sentencia del TJUE de 29 de julio de 2010, en la que se declara lo siguiente:

«A este respecto, procede recordar que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. No obstante, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (sentencia de 12 de julio de 2001, Louloudakis, C-262/99, Rec. p. I-5547, apartado 67)»¹⁸.

Y es que tal y como se desprende de las palabras del propio Tribunal de Luxemburgo, la configuración de la sanción del 150%, prevista por la disposición adicional primera de la Ley

7/2012, atentaba, también de forma palmaria, contra el referido principio de proporcionalidad en materia sancionadora acuñado por el TJUE en la primera década de este siglo:

«Por último, debe ponerse de relieve el tipo muy elevado de la multa proporcional establecida, que le confiere un carácter extremadamente represivo y que puede dar lugar en muchos casos, dada la acumulación de aquella con las multas de cuantía fija previstas además por la disposición adicional decimoctava de la LGT, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente como consecuencia del incumplimiento de la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero supere el 100 % del valor de esos bienes o derechos, como subraya la Comisión»¹⁹.

De este modo, resulta sorprendente, hasta el punto de que pone en jaque el principio de efectividad, que el Tribunal Supremo haya orillado la solicitud de responsabilidad patrimonial invocada por los obligados tributarios partiendo de la premisa de que *prima facie* no concurre una vulneración del Derecho de la Unión manifiesta y grave.

A nuestro juicio, pocos ejemplos como el que nos ocupa constituyen una evidencia tan clara de la inobservancia, por parte del legislador de un Estado miembro, de jurisprudencia reiterada y perfectamente asentada del Tribunal de Luxemburgo.

En primer lugar, no se acierta a comprender que el Tribunal Supremo declare que la normativa española no ha merecido un reproche general por parte del TJUE, limitándose en su sen-

¹⁸ STJUE de 29 de julio de 2010, *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku*, C-188/09, ECLI:EU:C:2010:454, apartado 29.

¹⁹ STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea v. Reino de España*, C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55, apartado 53.

tencia de 27 de enero de 2022 a efectuar un juicio negativo circunscrito a los tres aspectos puntuales de dicha regulación, pues tanto el efecto de imprescriptibilidad como el carácter desproporcionado de las sanciones son elementos absolutamente nucleares del régimen jurídico de la declaración tributaria especial.

Tampoco resulta admisible, en nuestra opinión, que se considere que el Estado español tenía un margen de apreciación amplio al configurar los efectos jurídicos derivados del incumplimiento de la obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, pues de la jurisprudencia anteriormente citada se deduce con claridad que establecer un régimen de imprescriptibilidad en situaciones transnacionales constituye una medida claramente desproporcionada, en los términos previamente señalados, debiendo haberse llegado a la misma conclusión por el legislador en relación con la severa sanción del 150%, prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, a la luz de la jurisprudencia previa del Tribunal de Luxemburgo.

Por otra parte, la referencia del Tribunal Supremo a la posición del Abogado General en el proceso ante el Tribunal de Luxemburgo tampoco nos parece de suficiente entidad para negar la existencia de una violación suficientemente caracterizada, pues la STJUE de 27 de enero de 2022²⁰, según se ha señalado, es absolutamente tajante en sus conclusiones y, como hemos señalado previamente, funda directamente su decisión en la jurisprudencia previa del Tribunal, sin llevar a cabo una innovación en su doctrina previa.

En todo caso, incluso si diésemos por bueno el cuestionable planteamiento del Tribunal Supremo español, parece fuera de toda duda que concurriría una violación suficientemente caracterizada, al menos, en relación con aquellas situaciones en las que, por una parte, la Administración Tributaria española tenía indicios previos de la existencia de bienes y derechos radicados en el extranjero y, por otra, respecto a la desproporcionada sanción del 150%, aspectos en los que la posición del Abogado General Saugmandsgaard y el TJUE son sustancialmente concurrentes²¹. No obstante, el Tribunal Supremo no se adentra en tales consideraciones, declarando sin ambages que no concurre la referida violación suficientemente caracterizada con carácter general.

También nos parece obvio que las referencias que realiza el Tribunal Supremo en sus pronunciamientos a la crisis financiera de 2008, al ajuste fiscal que nuestro país tuvo que realizar en 2012 a raíz de la misma y al proceso de amnistía fiscal al que estaba asociada la obligación informativa de referencia, no son criterios que permitan excluir la existencia de una violación suficientemente caracterizada en el presente supuesto.

Por un lado, porque el propio Tribunal de Luxemburgo no tuvo en consideración estas posibles justificaciones a la restricción de una libertad fundamental cuando señaló que la configuración temporal de la declaración informativa y la sanción proporcional aparejada a la misma, en los términos en los que estuvieron configurados hasta el 9 de marzo de 2022, eran contrarios al Derecho de la Unión Europea. Por otro lado, según se ha

20 STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea v. Reino de España*, C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55.

21 Conclusiones del AG Saugmandsgaard de 15 de julio de 2021, C-788/19, ECLI:EU:C:2021:621.

señalado reiteradamente el propio TJUE, la responsabilidad patrimonial es un concepto autónomo del Derecho de la Unión, por lo que los Estados miembros no podrán establecer requisitos adicionales a los configurados por la jurisprudencia del máximo intérprete del Derecho de la Unión.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los requisitos para que un Estado miembro esté obligado a reparar los daños causados a los particulares por las violaciones del Derecho comunitario que le sean imputables son tres. A saber, que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por quienes hayan sido lesionados. Estos tres requisitos son necesarios y suficientes para generar, a favor de los particulares, un derecho a obtener reparación, sin excluir, no obstante, que, con arreglo al Derecho nacional, el Estado pueda incurrir en responsabilidad en virtud de requisitos menos restrictivos²².

De donde se desprende que el comportamiento del Estado español no ha sido en absoluto diligente, pues solo cuando se dictó la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, se aprobó la modificación normativa que corregía los defectos de dicha legislación, el 9 de marzo de 2022, a través de la Ley 5/2022, tras casi 10 años de vigencia de la regulación derogada y sin establecer ninguna clase de efecto retroactivo en beneficio del obligado tributario por lo que se refiere ni a la

cuota tributaria derivada de la llamada declaración tributaria especial ni las sanciones, lo que pone de relieve nuevamente la existencia de una violación suficientemente caracterizada.

Sin perjuicio de lo anterior, por lo que se refiere específicamente a la sanción proporcional del 150% prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, pese a lo dispuesto por el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria y de que las sanciones de esta naturaleza hubieran adquirido firmeza, es obligado señalar que, si estuviesen pendientes de cumplimiento, los obligados tributarios podrán perfectamente invocar que se modifiquen las sanciones impuestas tomando en consideración que la norma vigente les resultará claramente más favorable (derecho a la *reformatio in melius*), pues el régimen sancionador es el mismo que el fijado para los casos de incumplimiento de otras obligaciones formas de información²³.

En conclusión, el cuestionable planteamiento del Tribunal Supremo en torno a la existencia de una violación suficientemente caracterizada le conduce a denegar la indemnización del Estado por daños derivados de normas contrarias al Derecho de la Unión Europea, en un escenario en el que, a nuestro juicio, queda plenamente constatado el incumplimiento de dicho ordenamiento, en los términos en que había sido interpretado previamente por el TJUE, así como la existencia de un claro perjuicio para los obligados tributarios.

Sin duda, la extrapolación de esta errónea concepción del concepto de

22 STJUE de 30 de septiembre de 2003, *Gerhard Köbler*, C-224/01, ECLI:EU:C:2003:513, apartado 57.

23 Sobre esta cuestión, vid. Almudí Cid, J.M., «Interdicción de la reformatio in peius y derecho a la reformatio in melius en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 141, 2023, pp. 12 a 16.

violación suficientemente caracterizada acuñado por el Tribunal de Luxemburgo, que parece requerir un pronunciamiento previo prácticamente idéntico al que declara la nulidad de normas aprobadas por el legislador español, vacía gravemente de contenido el régimen de responsabilidad patrimonial, al tiempo que constituye un acicate a la aprobación por el Parlamento español de normas tributarias contrarias al Derecho de la Unión Europea.

Es por ello que no cabe descartar que los obligados tributarios afectados por las desestimaciones de los recursos contencioso-administrativos pongan en conocimiento de la Comisión Europea las referidas sentencias del Tribunal Supremo con el fin de que, en caso de estimarlo oportuno, esta interponga el oportuno recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Luxemburgo.

Al mismo tiempo, se abre a dichos obligados tributarios la vía para interponer un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 de la Constitución, al haberse obviado por el Tribunal Supremo, en este supuesto, la existencia de una sentencia del TJUE que declara, sin paliativos y tomando como referencia jurisprudencia preexistente, la clara vulneración, en los términos

previamente señalados, de aspectos nucleares del régimen jurídico de la declaración informativa de bienes y derechos en extranjero²⁴.

Otro ejemplo de la preocupante y progresiva limitación de efectos de las sentencias del Tribunal de Luxemburgo que declaran una violación del ordenamiento de la Unión Europea por el Reino de España lo constituye el elenco de recientes pronunciamientos de la Audiencia Nacional en los que se deniega la solicitud de devolución del tramo autonómico del IEH a diversos operadores de productos petrolíferos que soportan la repercusión legal del tributo²⁵.

En este conjunto de sentencias de la Audiencia Nacional se pone de relieve que la tramitación de los distintos recursos contencioso-administrativos estuvo suspendida a raíz del recurso de casación admitido por auto de 6 de octubre de 2021²⁶, que finalmente dio lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2024²⁷, previo planteamiento de la oportuna cuestión prejudicial y tras haberse dictado la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de mayo de 2024²⁸, en la que se declara que el referido tramo autonómico del IEH resultaba contrario al Derecho de la Unión Europea.

24 STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea v. Reino de España*, C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55.

25 Entre otras, vid. las sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2025, rec. núm. 776/2022, ECLI:ES:AN:2025:3474, de 2 julio de 2025, rec. núm. 81/2023, ECLI:ES:AN:2025:3335, 3 de julio de 2025, rec. núm. 1184/2023, ECLI:ES:AN:2025:3327, 16 de julio de 2025, rec. núm. 3027/2021, ECLI:ES:AN:2025:3496, 21 de julio de 2025, rec. núm. 173/2020, ECLI:ES:AN:2025:3569 y 22 de julio de 2025, rec. núm. 1511/2023, ECLI:ES:AN:2025:3569.

26 Rec. núm. 1560/2021, ECLI:ES:TS:2021:12731A.

27 Rec. núm. 1560/2021, ECLI:ES:TS:2024:4713.

28 STJUE de 30 de mayo de 2024, C-743/22, DISA, ECLI:EU:C:2024:438.

Una vez finalizada la referida suspensión y tras haberse procedido al señalamiento de votación y fallo por la propia la Audiencia Nacional, el pasado mes de febrero de 2025, en el seno de tales procedimientos, se dictaron unas providencias mediante las que se acordaba, como diligencia final, sin solicitarlo las partes, la realización por la Administración Tributaria de una peculiar prueba vía informe, en el plazo de 30 días, con la finalidad de acreditar si el tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos había sido objeto o no de traslación económica por parte de los distintos recurrentes a los consumidores finales²⁹.

Según se refleja en las sentencias de referencia, en la mencionada diligencia final se establece que dicha prueba «(...) *tendrá como fuente primaria la contabilidad analítica de las empresas recurrentes, por referencia expresa a los registros y sistemas de llevanza de su contabilidad de costes, con el fin de examinar por estos el tratamiento del impuesto en cuestión y de la formación de los márgenes de venta correspondientes, 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 veri-*

ficar, ratificar o desvirtuar lo que resulte de la contabilidad analítica».

En las sentencias previamente mencionadas se refleja que, en las citadas providencias, la Audiencia Nacional advierte expresamente a los recurrentes de su obligación de cooperar con la Administración Tributaria para la elaboración del referido informe, debiendo poner a disposición de esta la documentación que le fuere requerida a efectos de cumplimentar la providencia, situación que se nos antoja del todo anómala en un proceso contencioso-administrativo de naturaleza estrictamente revisora y que parece más propia de un procedimiento de comprobación, en el que las facultades de la Administración tributaria son sustancialmente distintas.

A estos efectos, es preciso advertir que el artículo 61.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA)³⁰ únicamente permite que el órgano judicial, de oficio, acuerde la práctica de la prueba que considere pertinente con anterioridad a que el pleito sea declarado concluso para sentencia. Es cierto que el artículo 435 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC)³¹ contempla la posibilidad de acordar de oficio, como diligencia final, la práctica de prueba, lo cual deberá realizarse mediante auto en el que se deberá detallar la necesidad de acordarla en esa fase final del procedimiento. Sin embargo, según se ha señalado previamente, en los referidos pronunciamientos la prueba se acordó a través de providencia y no

29 Sin embargo, los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña, País Vasco y Madrid han estimado los recursos contencioso-administrativos interpuestos por los operadores petrolíferos que han soportado la repercusión legal del tramo autonómico del IEH, declarando la devolución de las cuotas soportadas a raíz de que la Administración Tributaria no ha acreditado la repercusión económica del tributo declarado contrario al Derecho de la Unión Europea a terceros, neutralizando en su patrimonio los efectos de la exacción ilegal. En este sentido, sirvan como ejemplo la STJ de Cataluña de 22 de enero de 2025, rec. núm. 1311/2020, ECLI:ES:TSJCAT:2025:288; la STSJ del País Vasco, rec. núm., 942/2019, ECLI:ES:TSJPV:2025:64 y la STSJ de Madrid de 16 de enero de 2025, rec. núm. 41/2020, ECLI:ES:TSJM:2025:254.

30 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

31 Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

mediante auto, lo que resulta claramente contrario a derecho.

En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo, en el auto de 16 octubre de 2017³², en el que se estima el recurso de reposición formulado por la parte demandante contra la providencia en la que había acordado la práctica de prueba como diligencia final, en base al siguiente razonamiento jurídico:

«PRIMERO.- El recurso de reposición interpuesto por la representación procesal de las mercantiles ENCE ENERGÍA Y CELULOSA, S.A., CELULOSA DE ASTURIAS, S.A.U. y CELULOSA ENERGÍA, S.A.U. contra la providencia dictada por esta Sala jurisdiccional de 4 de julio de 2017, por la que, como diligencia final, se requiera a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y al Ministerio de Industria a fin de que informen a esta Sala sobre el valor de determinados parámetros retributivos de las Instalaciones tipo (IT) 1035 y 1036 contempladas en el Anexo VIII de la Orden IET/1045/2014, de 16 de junio, se fundamenta en las alegaciones de que infringe el artículo 435.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en cuanto debido al carácter excepcional, la práctica de diligencias finales debe ser adoptada por Auto motivado, y, en todo caso, debe declararse su nulidad por la falta de idoneidad y pertinencia de las pruebas acordadas.

El recurso de reposición debe estimarse, en lo que concierne a la infracción de carácter formal, en cuanto consideramos que la decisión de la Sala, de acordar la práctica de pruebas como diligencia final, debió revestir la forma de auto, de conformidad con lo dispuesto en

el artículo 435.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de aplicación supletoria en esta jurisdicción contencioso-administrativa».

De donde, a nuestro juicio, se deriva la improcedencia de la prueba practicada por la Administración tributaria a instancia de la Audiencia Nacional, y ello tanto por el momento procesal en el que esta se practica (con posterioridad a la declaración del procedimiento como concluso), como por cauce procesal a través del que lo hace (mediante providencia en lugar de mediante auto).

Por otra parte, nos parece evidente que la providencia final acordada por la Audiencia Nacional, que permite a la representación legal de la Administración Tributaria aportar un informe relativo a la traslación precio elaborado por sus funcionarios, infringe la doctrina sentada en la previamente citada sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2024³³. En efecto, en este pronunciamiento, tras declararse con rotundidad que la carga de la prueba de que se ha podido producir la traslación vía precio del tramo autonómico del IEH corresponde a la Administración y no al obligado tributario, se subraya la necesidad de resolver el procedimiento tomando en consideración la prueba practicada durante el mismo.

En relación con este último aspecto, en el fundamento jurídico octavo de este fallo, el Tribunal Supremo declara lo siguiente:

«Es procedente ordenar la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la expresada sentencia para que, sobre la base de la doctrina proclamada, la Sala de instancia valore, a la vista del

32 Rec. 488/2014, ECLI:ES:TS:2017:9714A.

33 Rec. núm. 1560/2021, ECLI:ES:TS:2024:4713.

expediente administrativo y de la prueba practicada, si la repercusión, en lo que se refiere al tipo autonómico del IH, se efectuó en la cuantía que manifiesta la parte recurrente, cuya cuantificación interesó que se abordara ante la Sala de instancia (páginas 31 y 32 de su demanda), habiendo solicitado la apertura del recurso a prueba a los efectos de acreditar la cuantía de los importes indebidamente repercutidos.

A estos efectos, la Sala de instancia deberá examinar la documental privada propuesta como medio de prueba en la demanda de instancia, que incluye facturas o documentos análogos emitidos por la entidad suministradora del hidrocarburo, así como la aportación de las facturas referidas al ejercicio de 2016, que manifiesta aportar la parte recurrente en la página 32 de su demanda, en las que se consigne de forma separada la cuota repercutida y el tipo impositivo aplicado (artículo 18.1 del Reglamento de Impuestos Especiales).

Verificado lo anterior, la Administración tributaria deberá reembolsar a DISA con las cantidades que, a partir de la oportuna valoración de la prueba, establezca la sentencia, previa comprobación de que los importes solicitados fueron ingresados por los sujetos pasivos mediante las oportunas autoliquidaciones, cuya rectificación se solicita; y de que tales importes no hayan sido ya objeto de devolución previa».

Adicionalmente, en el fundamento jurídico decimotercero del citado pronunciamiento, el Tribunal Supremo dispone que:

«(a) estos efectos, la Sala de instancia deberá examinar las facturas o documentos análogos emitidos por las entidades CLH, TEPESA, y

SECICAR, que se encuentran en el expediente administrativo, en las que se consigne de forma separada la cuota repercutida y el tipo impositivo aplicado (artículo 18.1 del Reglamento de Impuestos Especiales), en particular, la prueba propuesta por DISA como documental privada, relativa a "la consideración de la amplia documental obrante en el expediente administrativo, que incluye las facturas emitidas a la actora por las entidades suministradoras del hidrocarburo en donde se constatan los importes exactos del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (tipo autonómico) repercutido a mi mandante".

(iii) Si, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, la recurrente procedió a la traslación directa de todo o parte del importe del tributo sobre terceros y si, como consecuencia de dicha traslación, neutralizó efectivamente los efectos económicos del tributo, debiendo tener en consideración, a tales efectos, (i) que no corresponde a DISA acreditar la ausencia del traslado económico del tributo soportado a terceros; (ii) y que la Administración (parte recurrida) no ha solicitado el recibimiento del pleito a prueba sobre este hecho».

Pues bien, tal y como se desprende de los referidos pronunciamientos de la Audiencia Nacional, durante la sustanciación del procedimiento contencioso-administrativo, la representación legal de la Administración Tributaria declinó practicar prueba alguna acreditativa no solo de la traslación del tributo, sino también de que esta hubiera neutralizado los efectos económicos respecto de las recurrentes. De este modo, como cabe observar, todo parece apuntar a que se ha favorecido injustificadamente a la Administración demandada, rompiendo de

manera indebida el equilibrio procesal y vulnerándose, por ende, el artículo 24 de la Constitución, además de los artículo 61.2 de la LJCA y 435 de la LEC.

Así lo sostiene reiterada doctrina jurisprudencial, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2007³⁴, al afirmar que:

«Cabe recordar que esta Sala ha declarado reiteradamente que la autorización de la práctica de pruebas como diligencia para mejor proveer constituye, según se desprende del artículo 61 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, una facultad del Tribunal que no puede servir para desplazar al órgano judicial la carga de la prueba, ni puede utilizarse para suplir las omisiones de las partes, porque su finalidad está enderezada a completar el material probatorio para la más acertada decisión del proceso».

Corroborando la improcedencia de suplir la actividad probatoria de las partes en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 abril de 2013³⁵ se reafirma:

«Olvida el recurrente que son las partes en el litigio quienes tienen la obligación de aportar las pruebas al proceso de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60 de la Ley de la Jurisdicción, cuyo apartado 1 dispone que: "Solamente se podrá pedir el recibimiento del proceso a prueba por medio de otrosí, en los escritos de demanda y contestación y en los de alegaciones complementarias. En dichos escritos deberán expresarse en forma ordenada los puntos de hecho sobre los que haya de versar la prueba y los medios de prueba que se propongan". O, en su caso,

cuando concurran las circunstancias a que se refiere el artículo 60.2 de la Ley.

Por el contrario el artículo 61 que se invoca se refiere a la práctica de la denominada prueba de oficio que no permite concluir que en el proceso contencioso rija el principio de prueba de oficio, sino que como acabamos de exponer la Ley impone a las partes la carga de la prueba por más que apodere al Tribunal de facultades para poder acordar de oficio la práctica de la prueba para la más acertada decisión del asunto.

Sobre esta cuestión se manifestó la sentencia de esta Sala de ocho de noviembre de dos mil cuatro, recurso de casación n.º 5.934/2.001, afirmando que: "Ahora bien, que exista una mayor amplitud en el ámbito probatorio no supone que rija el principio de prueba de oficio, pues de ser así la Ley no emplearía el término "podrá", que indica una facultad y no una obligación". Y en sentencia de veintisiete de noviembre de dos mil siete, recurso de casación n.º 786/2.005, declaramos que se trata de "una facultad del Tribunal que no puede servir para desplazar al órgano judicial la carga de la prueba, ni puede utilizarse para suplir las omisiones de las partes, porque su finalidad está enderezada a completar el material probatorio para la más acertada decisión del proceso"».

En atención a lo expuesto, a nuestro juicio, la providencia final que otorga a la Administración Tributaria la posibilidad de aportar un informe encaminado a acreditar la traslación indirecta del tramo autonómico, una vez declarado el procedimiento concluso para sentencia, viene a suplir indebidamente la omisión en que

34 Rec. núm. 786/2005, ECLI:ES:TS:2007:7677.

35 STS de 30 de abril de 2013, rec. núm. 869/2010, ECLI:ES:TS:2013:2011.

incurrir la parte demandada al no haber propuesto prueba alguna conducente a acreditar si el impuesto fue trasladado por los operadores petrolíferos recurrente a sus clientes, infringiendo los artículos 61.2 LJCA y 435 LEC, así como el principio de contradicción y el derecho de tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE, generando una patente indefensión a los obligados tributarios recurrentes³⁶.

También resulta extravagante que la Audiencia Nacional requiera a los recurrentes, estando el pleito concluso para sentencia, que faciliten a la Administración Tributaria su contabilidad analítica o de costes, siendo la única exigencia establecida por el legislador que la contabilidad sea «ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones», tal y como consta en el artículo 25 del Código de Comercio. Al igual que resulta incoherente con la obligación mercantil de conservar la contabilidad y los soportes contables durante seis años que en el año 2025 se solicite a los recurrentes documentación contable correspondiente al periodo comprendido entre los años 2013 y 2018.

Del mismo modo que, por lo que se refiere a la información recabada por la Audiencia Nacional en relación con precios y márgenes comerciales de los operadores petrolíferos al por mayor recurrentes, no podemos dejar de advertir que las normas de compe-

tencia establecen límites a los intercambios de información relevante entre competidores, estando dentro de lo que se considera «información sensible» todo lo relativo a los precios y, por ende, sobre el traslado o repercusión al cliente final del impuesto sobre hidrocarburos soportado.

Por consiguiente, los obligados tributarios no tienen por qué contar con la información relativa a los márgenes de las empresas del sector, ya que hacerlo podría llegar a considerarse una violación del artículo 1 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia, en el que se establece que:

«1. Se prohíbe todo acuerdo, decisión o recomendación colectiva, o práctica concertada o conscientemente paralela, que tenga por objeto, produzca o pueda producir el efecto de impedir, restringir o falsear la competencia en todo o parte del mercado nacional y, en particular, los que consistan en:

a) La fijación, de forma directa o indirecta, de precios o de otras condiciones comerciales o de servicio».

Como colofón de todo lo anterior, conviene no perder de vista que la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene negando a los informes generados por la propia Administración demandada la condición de prueba pericial, debiendo ser valorados en el proceso contencioso-administrativo como simples documentos administrativos³⁷.

36 Sobre esta cuestión, vid. Huelin de Velasco, J., «La devolución del tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos por su oposición al derecho de la Unión Europea (la carga de la prueba y su levantamiento)», *Taxlandia*, 17 de diciembre de 2024, documento disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/la-devolucion-del-tramo-autonomico-del-impuesto-sobre-hidrocarburos>.

37 SSTs de 17 de febrero de 2022, rec. núm. 5631/2019, ECLI:ES:TS:2022:597 y 8 de octubre de 2024 rec. núm. 948/2023, ECLI:ES:TS:2024:4894 y ATS de 5 de marzo de 2025, rec. núm. 2014/2024, ECLI:ES:TS:2025:2296A.

En relación con lo previamente señalado, es obligado tener asimismo presente que la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2024³⁸ fijó la siguiente doctrina en su fundamento jurídico quinto:

«Como 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».

Este pronunciamiento, fruto también de un recurso de casación, atiende a los mismos hechos y circunstancias jurídicas que se ventilan en los recursos sustanciados ante la Audiencia Nacional en relación con la devolución del tramo autonómico del IEH, si bien desde la perspectiva del consumidor del producto gravado con dicho tributo.

El fundamento de derecho tercero, *in fine*, de dicha sentencia, asume e

incluso reproduce por entero el contenido interpretativo de la sentencia 1470/2024, de 20 de septiembre de 2024, antes citada. Aun cuando esta asunción de doctrina pudiera no constituir jurisprudencia en el sentido técnico procesal del término, es obvio que el Tribunal Supremo confirma el mismo parecer, acorde al cual el sujeto legitimado para percibir el resarcimiento del impuesto declarado contrario a derecho es el sujeto que soportó explícitamente su repercusión legal, no quien pudiera haberla soportado vía precio. En virtud de ello, el Tribunal Supremo cierra la puerta a que dicho consumidor pueda solicitar la devolución del impuesto por reclamación a la Administración.

Por consiguiente, la pretensión de la Administración Tributaria, refrendada por la Audiencia Nacional en los pronunciamientos de referencia, encaminada a acreditar extemporáneamente si el impuesto sobre hidrocarburos se ha trasladado vía precio por los operadores petrolíferos recurrentes a sus clientes, conduciría a un obvio e inadmisibles enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria, pues pese a haberse vulnerado flagrantemente el Derecho de la Unión Europea por el legislador español, se estaría generando el perverso efectos de negar la devolución tanto al repercutido legalmente como al sujeto que ha soportado el tramo autonómico del IEH vía previo³⁹.

Dicho de otro modo, la sentencia del TJUE en la que se anula el tramo económico del Impuesto sobre Hidrocarburos, por ser contrario al Derecho de la Unión Europea, carecería de vir-

38 Rec. núm. 1902/2021, ECLI:ES:TS:2024:4714.

39 Téngase presente que el planteamiento de la Audiencia Nacional, consistente en negar la devolución a los operadores petrolíferos que presuntamente trasladaron el coste del tributo indirecto declarado contrario al Derecho de la Unión Europea vía precio, cierra también la vía de la acción civil de enriquecimiento injusto a sus clientes, habida cuenta de que el sujeto que ha soportado la repercusión legal no habrá obtenido devolución alguna del IEH satisfecho al sujeto pasivo.

tualidad, quedando irremediablemente vacía de contenido al no existir ningún operador con legitimación activa para pedir la devolución de las cuotas ingresadas. Este erróneo planteamiento quebraría una reiterada jurisprudencia según la cual el ni el legislador ni la Administración pueden sacar beneficio de su propia torpeza o errores, así como tampoco cabe negar la devolución tanto al repercutidor como al repercutido cuando el tributo ha sido contrario al Derecho de la Unión Europea, pues eso implicaría un claro incentivo a la aprobación por los legisladores de los Estados miembros de tributos contrarios al ordenamiento de la Unión⁴⁰.

En virtud de todo lo anterior, suscribimos plenamente la declaración de la Asociación Española de Asesores Fiscales del pasado mes de agosto de 2025 en la que se manifiesta que resulta «(...) *preocupante que la representación legal de la Hacienda Pública española publique en redes sociales, con tono triunfalista, que, ante la Audiencia Nacional, ha conseguido evitar la devolución de más de 6.000 millones de euros cobrados indebidamente a los ciudadanos a través del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Esos fondos se recaudaron aplicando un tramo autonómico que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea*

ya declaró contrario al Derecho comunitario. Lo que se presenta como una "victoria" judicial del Estado es, en realidad, un nuevo ejemplo de un sistema fiscal en el que la vulneración de los derechos de millones de contribuyentes a través de la aprobación de tributos contrarios a la Constitución o al Derecho de la Unión no da lugar a devolución ni responsabilidad alguna del Estado»⁴¹.

En este escenario, a nuestro juicio, ante una eventual confirmación por el Tribunal Supremo del cuestionable planteamiento de la Audiencia Nacional, relativo a la imposibilidad de acordar la devolución al sujeto repercutido legalmente que ha trasladado, total o parcialmente, el impacto económico del IEH vía precio —impidiendo asimismo a los clientes iniciar una acción civil por enriquecimiento injusto frente al repercutido—, se abrirá la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador a los sujetos que han soportado la repercusión económica del tramo autonómico, operando en este supuesto como una genuina cláusula de cierre del sistema, al objeto de evitar un palmario enriquecimiento sin causa de la Administración Tributaria contrario a reiteradísima jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

40 Vid. en este sentido el apartado 42 del ATJUE de 7 de febrero de 2022, C-460/21, *Vapo Atlantic*, S.A., donde se establece que «(e)n consecuencia, un Estado miembro solo puede oponerse a devolver un tributo recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho de la Unión cuando las autoridades nacionales hayan demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del sujeto pasivo y que la devolución del tributo produciría un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. De lo anterior resulta que, si solo se ha repercutido una parte del tributo, las autoridades nacionales deben devolver el importe no repercutido (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, apartado 13; de 14 de enero de 1997, *Comateb* y otros, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, apartados 27 y 28, y de 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World* y otros, C-147/01, EU:C:2003:533, apartado 94)».

41 Documento disponible en línea en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/73567/comunicado-de-aedaf-en-relacion-con-el-cobro-indebido-del-impuesto-especial-sobre-hidrocarburos>.