

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 217/2018

Fecha de sentencia: 13/02/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 284/2017

Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimatoria

Fecha de Vista: 06/02/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

Resumen

Devolución de ingresos indebidos solicitada por el sujeto pasivo del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como consecuencia de la vulneración, por dicho tributo, del Derecho de la Unión Europea.

La dinámica de este impuesto indirecto, cuyo sujeto pasivo (propietario del producto gravado que realiza las operaciones sujetas) debe repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de tal producto, determina que solo éstos puedan obtener la devolución del impuesto que les fue repercutido. Y ello por cuanto el sujeto pasivo no soporta la carga fiscal correspondiente, al haberla trasladado, por el mecanismo de la repercusión, al consumidor final, único cuyo patrimonio se ve afectado por el gravamen.

La doctrina del enriquecimiento injusto no resulta relevante para resolver el litigio, pues nuestro ordenamiento jurídico (la Ley General Tributaria y el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo) no permite aquella devolución a favor del sujeto pasivo.

R. CASACION núm.: 284/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 217/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

En Madrid, a 13 de febrero de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **284/2017** interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 8 de noviembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 102/2016, sobre devolución de ingresos indebidos derivados del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos; ha sido parte recurrida la mercantil ESTACIÓN DE SERVICIO AJARTE, S.A., representada por la procuradora de los tribunales doña Lourdes Fernández-Luna Tamayo.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 8 de noviembre de 2016 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, estimatoria del recurso núm. 102/2016.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) La mercantil ESTACIÓN DE SERVICIO AJARTE, S.A. solicitó de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco la devolución de las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos durante los períodos impositivos comprendidos entre el primer trimestre de 2011 y el cuarto trimestre de 2012.

b) En dicha petición, que cifraba la cantidad interesada en la suma de 1.312,75 euros, se manifestaba expresamente (i) que se solicitaba la devolución de aquellas cuotas previa disminución de las cantidades devueltas por la Hacienda Pública a los clientes con factura que hubieran solicitado la devolución de lo que abonaron por tal concepto, (ii) que la estación de servicio estaba legitimada para efectuar la reclamación en los términos previstos en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, sin que tal precepto permita efectuar distinción alguna entre un “derecho a solicitar” y un “derecho a obtener” la devolución, y (iii) que varias sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia habían entendido procedentes solicitudes idénticas sin distinguir en modo alguno, a efectos de legitimación, entre consumidores finales y empresas gasolineras.

c) La Dependencia de Aduanas rechazó la solicitud de devolución de ingresos indebidos al considerar que la misma “generaría un eventual enriquecimiento injusto del solicitante” (pues los importes interesados ya habían sido facturados y cobrados a los consumidores cuando se produjo su ingreso en el Tesoro Público), que “cerraría a los consumidores finales la posibilidad de obtener la devolución de las cantidades efectivamente soportadas por el tributo” y que resultaría contraria a la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo en las dos sentencias que se citan según la cual “el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión”.

d) Interpuesta reclamación económica-administrativa ante el TEAR del País Vasco contra aquella resolución, el citado órgano de revisión la desestima mediante un acuerdo –de 2 de diciembre de 2015- en el que se afirma:

- Que en el tributo que nos ocupa (el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) están legitimados para instar el procedimiento de devolución tanto el sujeto pasivo del impuesto (es decir, quien lo repercutió e ingresó su importe en el Tesoro) como la persona que haya soportado la repercusión (el consumidor final del hidrocarburo adquirido en el establecimiento de venta al público).

- Que aquella facultad (de pedir la devolución) *no le otorga* (al sujeto pasivo) *la titularidad del crédito reclamado, pues aunque el ingreso de las cantidades se hubiera producido, tales cantidades no serían suyas sino de quienes las soportaron como expresamente se deduce del artículo 14.2.c) del RD 520/2005.*

- Que el sujeto pasivo del impuesto *ha actuado como un mero intermediario entre el que paga o soporta el impuesto y la Administración tributaria, por lo que su pretensión de recuperar para sí lo que indebidamente pagó el consumidor final que soporta el impuesto constituye*

un enriquecimiento injusto o sin causa, posibilidad desterrada rotundamente.

- Que para proceder a la devolución *a las personas o entidades que soportaron la devolución* –al ser éstas desconocidas y no derivarse del modelo de autoliquidación 569 aportado por el sujeto pasivo- la oficina gestora requirió determinada información/documentación a la estación de servicio reclamante, requerimiento que no fue atendido por ésta, siendo así que tenía la carga de aportar los medios de prueba que acrediten su condición de beneficiario para obtener la devolución.

SEGUNDO. La sentencia de instancia.

1. Frente al citado acuerdo desestimatorio, la entidad interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que lo estimó a través de la sentencia ahora impugnada, en la que anula las resoluciones administrativas recurridas partiendo al efecto de la circunstancia de que *la Hacienda Foral no discutió en el procedimiento de gestión la legitimación de la recurrente para solicitar y obtener la devolución de las cuotas "repercutidas" en concepto del IVMDH por las operaciones realizadas en Bizkaia en los períodos a que se contrae la reclamación, y la acreditación de su repercusión e ingreso mediante las autoliquidaciones de ese tributo*, y razonando en los siguientes términos (fundamento de derecho quinto):

"1. El artículo 14 del Real Decreto 520/2005 regula un sistema completo, cerrado, de acciones/excepciones fundado en las relaciones "separables" entre repercutidor/repercutido/Administración tributaria, y dicho sistema no contempla el enriquecimiento del repercutidor como causa de oposición a su solicitud de devolución de ingresos indebidos, bien de forma absoluta o según los casos; por el contrario, el régimen normativo a que nos referimos, que principia por el reconocimiento legal (artículo 32.1 en relación al artículo 19 de la LGT) a los

obligados al pago del tributo indebidamente ingresado, reconoce el derecho del repercutidor a solicitar y a obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, salvo que su ejercicio concurra con el derecho (preferente) del repercutido a obtener el mismo resultado.

2. El régimen normativo "interno" que se acaba de aludir cumple las condiciones de equivalencia y efectividad requeridas por el Derecho de la Unión Europea y los parámetros establecidos por el TJUE sobre la configuración de la excepción de enriquecimiento injusto a la reclamación del repercutidor, dado que tal efecto no resarce completamente al vendedor de los perjuicios causados por la aplicación indebida del gravamen "al consumo", o lo que es lo mismo, la repercusión no preserva en esos casos la neutralidad del Impuesto; y además, las disposiciones legales y reglamentarias citadas dejan a salvo el derecho del repercutido para reclamar al repercutidor la devolución de las cuotas repercutidas, cuando la Administración tributaria hubiere devuelto esas cuotas al segundo; lo que no es más que una consecuencia de las "obligaciones entre particulares" derivadas de la aplicación de los tributos repercutibles; independientes de las acciones de repercutidor y/o repercutido contra la Hacienda Pública.

3. El repercutido no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas cuando esas cuotas hayan sido devueltas a quien las repercutió (artículo 14.2.c/ 3º del RD 520/2005), lo cual implica el reconocimiento del derecho del repercutidor a solicitar y obtener para sí la devolución de aquellas cuotas, salvo en el caso que el mismo derecho sea ejercido por quien soportó la repercusión (artículo 14.2 a del mismo Reglamento).

4. El sujeto pasivo del IVMDH estaba obligado a presentar la declaración-liquidación y a efectuar, simultáneamente, el pago de las cuotas, de conformidad con la Orden de Hacienda 1554/2002 de 17 de junio. Y nada más.

Sin embargo, el Acuerdo recurrido impone al sujeto pasivo del IVMDH una carga u obligación *ad hoc*, esta es, la de acreditar la identidad de los sujetos que han soportado el Impuesto, transformando el derecho del repercutidor a pedir para sí mismo la devolución de las cuotas en un derecho de otro sujeto (el repercutido) al que el primero ni debe ni puede sustituir; y, así, "burla burlando" se pretende negar la devolución al sujeto acreedor conocido que ha ejercido ese derecho so pretexto del derecho, ya no preferente sino exclusivo, de sujetos no conocidos que

no han solicitado la devolución mediante la presentación de la factura o documento equivalente”.

2. En resumen, según la sentencia, (i) no cabe traer a colación la doctrina del enriquecimiento injusto en un supuesto como el que nos ocupa, ya que nuestro régimen de devolución de ingresos indebidos no contempla una excepción de esa naturaleza, (ii) ese mismo sistema cumple con los parámetros establecidos al efecto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, (iii) el tenor literal del precepto que resulta de aplicación (el artículo 14 del Real Decreto 520/2005) abona la interpretación contraria a la sostenida por la Administración, pues reconoce un derecho “del repercutidor” a solicitar y a obtener la devolución de las cuotas *salvo* que su ejercicio concurre con el derecho (preferente) del repercutido y (iv) el “repercutidor” no tiene que acreditar la identidad de los “repercutidos” por cuanto no actúa por cuenta o en sustitución de éstos sino ejercitando un derecho propio.

3. El razonamiento expuesto se completa con tres proposiciones más, derivadas de una sentencia anterior de la propia Sala, según las cuales:

- Ningún sentido tendría el reconocimiento legal e indiscutido del sujeto pasivo/repercutidor a solicitar la rectificación de las correspondientes autoliquidaciones o la devolución de las cuotas “indebidamente” repercutidas si ese sujeto no tuviere derecho a obtener también la devolución de las cuotas “indebidamente” repercutidas.

- A tenor del régimen normativo que resulta aplicable, “el sujeto que ha soportado la devolución (sic) no tendrá derecho a la devolución solicitada si antes las cuotas repercutidas han sido devueltas al repercutidor”. A la inversa, el repercutidor no tendrá derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas si dicha devolución también ha sido solicitada por el repercutido.

- Por lo tanto, “no es que el repercutidor, en lo que hace al caso la recurrente, no tenga derecho a obtener la devolución de las cuotas del IVMDH indebidamente repercutidas a los consumidores finales de esos productos, sino que ese derecho

no es absoluto, sino que en concurrencia con la solicitud de devolución del repercutido, la norma otorga preferencia al segundo”.

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La Administración General del Estado preparó recurso de casación mediante escrito fechado el 20 de diciembre de 2016 en el que se identifican como normas infringidas los artículos 14 y siguientes (sic) del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que desarrollan lo dispuesto por el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la devolución de ingresos indebidos, señalando que la Sala de instancia fija un criterio interpretativo de dicha norma que contradice el sentado en otros pronunciamientos jurisdiccionales, que puede dañar gravemente los intereses generales y que afecta a un gran número de situaciones.

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 12 de enero de 2017 y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 28 de abril de 2017, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 2.a) y c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés, en interpretación del artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, es la siguiente:

«Si el sujeto pasivo "repercutidor" de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí



y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó».

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

1. La Administración General del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 22 de junio de 2017, que observa los requisitos legales.
2. Sobre el precepto infringido, constituido exclusivamente en el mencionado escrito por el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, defiende el abogado del Estado que la sentencia lo vulnera (i) al negar que tal precepto establezca de forma clara y taxativa –como a su juicio dispone- que la devolución corresponde exclusivamente a quien hubiera soportado la repercusión o la retención, (ii) al defender que la previsión reglamentaria solo establece una preferencia a favor del repercutido pero permite, en el caso de que no accione éste, que sea el sujeto pasivo el que tenga el derecho a la devolución y (iii) al afirmar que la repercusión indebida del tributo tiene efectos “sobre la cuota de mercado del sujeto pasivo-repercutidor y su cuenta de resultados”.
3. Como conclusión se sostiene que –frente a la tesis de la Sala sentenciadora- “el precepto analizado cierra todas las posibilidades y establece un mandato claro sobre el derecho a la devolución” en el sentido de que “solo corresponde al sujeto al que se le ha repercutido”, siendo así, además, que “de acordarse la devolución a favor del sujeto pasivo repercutidor, éste se enriquece injustamente” ya que con el criterio de la sentencia recurrida “se está reconociendo el derecho a la devolución de una cantidad que en realidad no ha sido pagada por él”.

QUINTO. Oposición al recurso de casación del demandante en la instancia.

1. La representación procesal del demandante en la instancia se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 20 de septiembre de 2017, que observa los requisitos legales, y en el que se destaca especialmente que el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 no niega al sujeto pasivo-repercudidor el derecho a obtener la devolución, sino que lo limita o restringe en determinados casos, siendo así que su tenor literal, en conjunción con los artículos 32, 35 y 221 de la Ley General Tributaria, solo permite una interpretación correcta: que el *repercudidor* tiene derecho a obtener la devolución *salvo* que tal derecho sea ejercitado por quien soportó la repercusión.

2. Combate, además, los argumentos del recurrente en casación reiterando su oposición a la interpretación propuesta del artículo 14 del Real Decreto 520/2005 por cuanto, a su juicio, el *repercudidor* es titular del derecho a la devolución –con la limitación expresada- sin que la misma, de producirse por no haber sido obtenida por el *repercudido*, entrañe un enriquecimiento injusto a tenor de la significación de esta institución, visto que no existe precepto legal alguno que excluya la devolución en aplicación de tal principio y teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que impide –en aplicación del principio de efectividad- una práctica limitativa del ejercicio de los derechos al establecer una presunción de enriquecimiento sin causa a partir del mero hecho de la repercusión del impuesto sobre terceros.

3. Finalmente, para el caso de que la Sala considere que cabría descartar la devolución por un supuesto enriquecimiento injusto del solicitante, interesa que se plantee una cuestión prejudicial de interpretación para que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea determine si respeta el ordenamiento

jurídico europeo una decisión que, con amparo en la doctrina del enriquecimiento injusto y dada la “mala fe” (sic) de la Administración al percibir un tributo ilegal, impida la devolución al sujeto pasivo de las cuotas abonadas por la circunstancia de haberlas repercutido al consumidor final.

SEXTO. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado -6 de febrero de 2018- y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que concluyó con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, impugnada en casación por el abogado del Estado, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso recordar que la mencionada sentencia reconoce, en contra del criterio de la Administración, el derecho del sujeto pasivo de un tributo nacional contrario al Derecho de la Unión Europea (el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) a obtener la devolución de las cuotas que ingresó en el Tesoro Público y que satisfizo –a través del sistema de la repercusión- un consumidor final del hidrocarburo que no interesó la devolución de aquellas sumas.

Pero antes de abordar el fondo del asunto, resulta necesario tener en cuenta dos circunstancias, esenciales para la comprensión del litigio.

La primera, que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos fue introducido en nuestro sistema tributario por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyo artículo 9 lo definió como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquéllos, gravando en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, y en el que, por lo que ahora interesa, la ley prevé que el sujeto pasivo (el propietario del producto gravado que realice las operaciones sujetas) “deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo, quedando éstos obligados a soportarlas”.

La segunda, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 27 de febrero de 2014 (C-82/12, asunto *Transportes Jordi Besora*), y publicada en el Boletín Oficial de la Unión Europea de 14 de abril de 2014, declaró que la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, se oponía a un impuesto, como el mencionado, ya que “no puede afirmarse que persiga una finalidad específica” en el sentido de aquella normativa europea, “toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente”.

Como indicamos en los antecedentes de hecho, la demandante en la instancia es titular de un establecimiento (una estación de servicio) que realiza la venta minorista del producto destinado al consumo directo de los adquirentes y que, durante los ejercicios 2011 y 2012, repercutió sobre tales adquirentes las cuotas del impuesto, ingresándolas en el Tesoro Público como acreditan los modelos de autoliquidación 569 presentados oportunamente.

Ante la ilegalidad declarada de dicho impuesto –por contrario al Derecho de la Unión Europea- solicitó de la Administración competente la devolución de las cuotas que ingresó, haciendo constar en la correspondiente

petición que del importe ingresado (indebidamente) en el Tesoro Público habría de descontarse lo ya devuelto a los consumidores finales, devolución previa que, según advierte la interesada, “es muy fácilmente comprobable para la Administración” y de imposible prueba para la demandante.

SEGUNDO. La discrepancia sobre cuál sea la interpretación correcta en el caso de la normativa reguladora de la devolución de ingresos indebidos.

Como adelantamos en los antecedentes de hecho, el órgano de gestión rechazó la procedencia de la devolución solicitada por entender que la misma “generaría un eventual enriquecimiento injusto”, que “cerraría a los consumidores finales la posibilidad de obtener la devolución” y por considerar, en todo caso, que no cabe devolver al sujeto pasivo lo que él ingresó por no ostentar la condición de “beneficiario para obtener la devolución” toda vez que, según la jurisprudencia que cita, “el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión”.

Resulta forzoso señalar que la resolución del TEAR del País Vasco (desestimatoria de la reclamación deducida frente a aquella inicial denegación) añade, a nuestro juicio, cierta confusión a la cuestión suscitada. En efecto, aunque afirma sin ambages que el *repercudidor*, en cuanto sujeto pasivo del impuesto, “está habilitado para presentar la solicitud de devolución”, declara inmediatamente que tal facultad –en cuanto no le otorga la titularidad del crédito reclamado- solo puede ejercitarse suministrando a la Administración “una relación de personas o entidades adquirentes de los productos gravados por el impuesto en el período reclamado”, sin cuya aportación –como ha sucedido en el caso- no puede entenderse que el sujeto haya acreditado su condición de beneficiario de la devolución.

No resulta sencillo descubrir qué ha querido decir la resolución del TEAR recurrida en la instancia. Según el párrafo que se lea de la misma puede parecer que entiende que el *repercudidor* solicitante actúa *por cuenta* del

verdadero titular del derecho (el *repercutido*); o, por el contrario, que considera que el *repercutidor* ejerce un *derecho propio*, aunque condicionado a la constatación de que el verdadero beneficiario no pueda o no quiera solicitar la devolución. No alcanzamos tampoco a interpretar con seguridad la afirmación que se contiene en el acuerdo del TEAR según la cual el *repercutidor* está “habilitado” para solicitar la devolución pero tal legitimación “no le otorga la titularidad del crédito reclamado”.

Sea como fuere, la claridad de la decisión de la oficina gestora cuando afirma que el sujeto pasivo que repercutió el impuesto “no está legitimado para obtener la devolución” y las posiciones de las partes, tanto en la instancia como en esta casación, nos permiten afirmar que la postura de la Administración reflejada en las resoluciones recurridas ante la Sala de Bilbao es, cabalmente, la que se sigue de la resolución del órgano de gestión: no procede la devolución al sujeto pasivo del impuesto ilegal porque esa devolución –a tenor de la normativa aplicable- solo le corresponde al consumidor final, esto es, a la persona o entidad a la que se repercutió la cuota correspondiente.

El representante procesal de la Administración del Estado justifica aquella decisión en tres proposiciones:

La primera, la normativa aplicable al caso, constituida fundamentalmente por el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, del que claramente se deduce lo siguiente: a) Que tienen derecho a *solicitar* la devolución los obligados tributarios que hubieran realizado ingresos indebidos; b) Que tienen derecho a la *obtención de la devolución* quienes hayan soportado la repercusión del tributo; c) Que cuando la petición se efectúe por el *repercutidor* la devolución se realizará directamente a quien soportó indebidamente la repercusión.

La segunda, la doctrina del enriquecimiento injusto, pues la suma dineraria cuya devolución se insta ha sido satisfecha por un tercero distinto del

solicitante, sin que al sujeto pasivo del impuesto se le haya irrogado daño económico o patrimonial alguno.

La tercera, la jurisprudencia de esta Sala, de la que se infiere a su juicio que, en casos como el que nos ocupa, el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión.

Por su parte, la sentencia de instancia –y el recurrido en casación– defienden, como ya apuntamos, que lo que se desprende del precepto aplicado (el tantas veces citado artículo 14 del Real Decreto de 2005) y de los artículos de la Ley General Tributaria que también resultan de aplicación es, cabalmente, lo contrario a lo que el abogado del Estado sostuvo en la instancia y reitera en esta casación.

Y es que, según se aduce, cuando el artículo 14.2.a) del Real Decreto 520/2005 afirma que tienen derecho a la devolución “los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado” –referidos a los supuestos de retención o repercusión– solo puede querer decir que cabe la devolución a aquéllos (los obligados tributarios) cuando no se haya producido antes esa devolución a las personas que soportaron la retención o la repercusión.

Expresa con extraordinaria claridad el fundamento de esa interpretación la sentencia recurrida cuando afirma lo siguiente: “el repercutido no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas cuando esas cuotas hayan sido devueltas a quien las repercutió (artículo 14.2.c./3º del RD 520/2005), lo cual implica el reconocimiento del derecho del repercutidor a solicitar y obtener para sí la devolución de aquellas cuotas, salvo en el caso que el mismo derecho sea ejercido por quien soportó la repercusión (artículo 14.2.a del mismo Reglamento)”.

Y en cuanto al enriquecimiento injusto, se hace hincapié en la sentencia recurrida en el efecto del tributo ilegal en la cuota de mercado o en la cuenta

de resultados del sujeto pasivo, que se habrían *resentido* al exigir el tributo, y se señala por la parte recurrida que la jurisprudencia del TJUE que se cita no permite en modo alguno excluir la devolución por un supuesto enriquecimiento injusto, cuya consideración en el caso exigiría, al menos, un pronunciamiento a título prejudicial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TERCERO. La devolución de ingresos indebidos en los casos en que la normativa del impuesto (indirecto) impone al sujeto pasivo la repercusión.

Aunque los argumentos de las partes –a tenor de sus escritos procesales y del resultado de la vista celebrada- han estado muy apegados al tenor literal de la normativa que resulta de aplicación (probablemente porque ese tenor literal dista mucho de ser claro o preciso), conviene no perder de vista algunos aspectos esenciales que el presente litigio plantea.

El primero de ellos es que nos hallamos –en el presente proceso- ante un procedimiento de devolución de ingresos indebidos en el que resulta incontrovertido que el efectuado por el sujeto pasivo (la estación de servicio) en el Tesoro Público era, claramente, “indebido” en cuanto respondía a un tributo nulo por contrario al Derecho de la Unión Europea.

Ocurre, sin embargo, y ese es el segundo aspecto que debe destacarse, que ese tributo ilegal era un impuesto indirecto que recaía directamente sobre el consumidor y que gravaba en una única fase las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, siendo así que el sujeto pasivo (por lo que hace al caso, el vendedor del producto al consumidor final) tenía la obligación de ingresar en el Tesoro la cuota que había *repercutido* sobre el consumidor final que era, en puridad, el que soportaba la carga correspondiente.

Resulta obligado distinguir en estos casos, a nuestro juicio, entre los obligados al pago que *soportan* la carga tributaria derivada del hecho

imponible y aquellos otros que no se encuentran en tal situación, por liberarse por vía de la *repercusión*. Y resulta forzoso concluir que, en el caso, el que soporta en su patrimonio el tributo (illegal) es el consumidor, *repercutido* por un sujeto pasivo que se ha visto *liberado* –por esa repercusión- de la carga fiscal.

Dicho de otro modo, no ha habido impacto alguno del gravamen fiscal en el patrimonio del *repercutidor* pues, en realidad, éste no ha sido más que una correa de transmisión entre quien efectivamente pagó/soportó el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y la Hacienda Pública que, formalmente, tenía entonces derecho a la exacción de aquel tributo.

Si ello es así, debemos anticipar que no entendemos que el sujeto pasivo (*repercutidor*) tenga derecho a obtener la devolución de las cuotas del impuesto illegal que ingresó. Y ello por una razón esencial: porque no ha soportado la carga tributaria correspondiente, ni se ha visto afectado su patrimonio como consecuencia del gravamen que ingresó.

Y aunque resulta muy interesante la discusión dogmática sobre si, a tenor del artículo 14 de continua cita, cabría distinguir entre un derecho a *solicitar* y un derecho a *obtener* (la devolución, en ambos casos), entendemos que tal polémica prescinde de la verdadera naturaleza y significación de la solicitud que se ejercitó ante la Administración: una entidad que ingresó un tributo illegal en el Tesoro Público sin que tal ingreso supusiera merma alguna en su patrimonio (porque lo repercutió a un tercero, consumidor final) interesa que le *devuelvan* una suma (coincidente con aquel ingreso) que, en realidad, nunca pagó (porque quien lo hizo fue un tercero que no ha podido o no ha querido solicitar la devolución).

No queremos dejar de destacar el loable esfuerzo argumentativo de la parte recurrida sobre la exégesis del artículo 14 del Real Decreto 520/2005 y sobre el significado que debe atribuirse al adverbio *salvo* empleado en el número 2 de dicho artículo.

Tal precepto, tras recoger en su número 1 las personas que tienen derecho “a solicitar” la devolución de ingresos indebidos (los obligados tributarios y los sujetos infractores y quienes hayan soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido), dispone en el número siguiente que tendrán derecho “a obtener” la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

“a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indecido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros”.

En la medida en que la letra c) se refiere a “la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indecido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades”, la única interpretación posible del precepto, según la parte recurrida, es la que propugna que tendrá derecho a obtener la devolución el sujeto pasivo *repercutidor* “siempre que” o “a condición de que” el *repercutido* no obtenga la devolución, pues *salvo* significa “con excepción de”.

En otras palabras, para la indicada parte –en los mismos términos que se siguen de la sentencia recurrida- interpretar el precepto como sostiene la Abogacía del Estado supondría convertir un derecho a obtener la devolución “salvo en ciertos casos” en una absoluta prohibición para ejercer tal derecho, lo que no tendría sentido a la vista de una norma que reconoce al sujeto pasivo el derecho a la devolución y que solo lo excluye (“salvo que”) en el caso de que se le haya devuelto antes el ingreso indecido a quien ha soportado la repercusión.

En definitiva, solo habría una interpretación posible: el sujeto pasivo está legitimado para pedir y obtener la devolución del ingreso indecido pero su derecho está condicionado a que el sujeto que ha soportado la repercusión no haya solicitado esa misma devolución. De esta forma, constatado en autos que los consumidores finales no interesaron la devolución, la Administración debió

reconocer el derecho pretendido al no concurrir la salvedad excluyente que el precepto que nos ocupa establece.

Varias razones impiden acoger la tesis propuesta en la demanda y asumida por la sentencia recurrida:

1. No es cierto, como parece sostenerse, que el reconocimiento del *repercutido* como único sujeto que puede solicitar y obtener la devolución deje completamente vacío de contenido el precepto recogido en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005: el sujeto pasivo *repercudidor* podrá, incluso después de trasladar el gravamen al consumidor, pedir la devolución en diversos supuestos, como en el caso en que lo ingresado en el Tesoro Público exceda de la cuota repercutida o en el supuesto en que el repercutido no le haya abonado la cuota correspondiente al tributo al dejar de pagarle el servicio.

2. En dos sentencias de esta misma Sala y Sección (de 23 de junio y 25 de septiembre de 2014, recursos de casación, respectivamente, núms. 2283/2012 y 3394/2013, relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido pero analizando la dinámica de repercusión de dicho tributo, similar a la del que ahora nos ocupa) hemos dado carta de naturaleza a la tesis sostenida por el abogado del Estado al afirmar que en el tantas veces citado artículo 14 se hace referencia, como personas o entidades que tienen derecho a obtener la devolución, a los que hayan soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, siendo así que en el apartado 4 del precepto se dispone que “*cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión*”, expresión de la que solo cabe deducir, según aquellas sentencias, “*que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, es decir, se devuelve a quien pagó, con independencia de quién solicitó la declaración de procedencia de la devolución de ingresos indebidos, que pudo ser el repercutido o quien repercute*”.

3. En otras tres sentencias de fecha 17 de octubre de 2016 (recursos de casación núms. 3984/2015, 3989/2015 y 3983/2015, relativos específicamente al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) hemos señalado, con abundante cita de pronunciamientos anteriores, que la recta interpretación del artículo 14 del Reglamento de Revisión es la que propugna que “*la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión*”.

4. La interpretación que propugnamos no se opone a lo dispuesto en los artículos 19, 32, 35, 36 y 221 de la Ley General Tributaria, citados por el representante procesal del demandante en la instancia: por más que el “gasolinero-vendedor” (por utilizar la gráfica expresión de la parte recurrida) sea el obligado principal, el que realiza el hecho imponible y el único que efectúa el pago del tributo a la Hacienda Pública y, como tal, sea reconocido en aquellos preceptos como posible titular del derecho a la devolución, no podemos olvidar que tal derecho se reconoce a los “obligados tributarios” y lo son también –ex artículo 35.2.g) de aquella Ley- “*los obligados a soportar la repercusión*” que son los únicos que –a tenor de la tesis expuesta- tienen efectivamente el derecho a obtener la devolución en supuestos como el que ahora nos ocupa pues ellos –y solo ellos- son los que han soportado efectivamente la carga fiscal derivada del tributo.

CUARTO. Sobre el enriquecimiento injusto.

Presupuesto lo anterior, es obvio que los razonamientos expuestos coinciden con la tesis que sostiene el abogado del Estado pues, como se sigue de la doctrina jurisprudencial ya mencionada y que ahora reiteramos, el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, no el *repercuditor* que, insistimos, se ha liberado de la carga tributaria derivada del hecho imponible al trasladarla al consumidor final merced a la repercusión.

Si ello es así, resulta innecesario abordar la incidencia en el supuesto analizado de la doctrina del enriquecimiento injusto, pues la misma solo entraría en juego en el caso de que entendiéramos que el sujeto pasivo-repercutidor tiene derecho a solicitar y obtener la devolución cuando, como en el presente caso, no lo ha interesado el repercutido. Y, obviamente, resulta improcedente plantear ante el TJUE la cuestión prejudicial mencionada por la parte recurrida si, como se ha dicho, el supuesto enriquecimiento sin causa ha carecido por completo de relevancia en la decisión que hemos adoptado.

En cualquier caso, y como en el debate se ha suscitado la aplicación al supuesto de hecho de tal principio, resulta forzoso realizar algunas precisiones, necesarias, además, porque en el recurso de casación del abogado del Estado se alude al enriquecimiento sin causa, porque también se hace referencia al mismo en algunas de nuestras sentencias anteriormente citadas y porque la resolución de la Sala de Bilbao aquí recurrida—en contra de lo afirmado por el TEAR—rechaza que el reconocimiento del derecho a la devolución enriquezca injustamente a la estación de servicio solicitante.

La primera precisión es que la circunstancia de que la Administración haya recaudado un impuesto ilegal y no lo devuelva —por imposibilidad legal o material— no incide en absoluto en la posición jurídica del sujeto pasivo-repercutidor, ni hace nacer en éste un derecho a la devolución que, como se ha visto, no ostenta. Resulta obligado insistir en que el único *perjudicado* por la implantación y recaudación del tributo ilegal, el único que ha soportado en su patrimonio la carga fiscal derivada de la exigencia del gravamen es el consumidor-repercutido, que es quien ha pagado la cuota correspondiente.

Parece evidente —y ello no merece mayor razonamiento— que la Administración no se enriquece injustamente “menos” o en una inferior proporción por el hecho de que devuelva lo ingresado a un contribuyente, sujeto pasivo-repercutidor, que no puede ejercitar al respecto derecho alguno al no haber soportado en su patrimonio la carga tributaria correspondiente.

En segundo lugar, tampoco altera la naturaleza de las cosas el hecho de que, al permitirse la devolución al sujeto pasivo-repercudidor, la Hacienda Pública obtendrá el beneficio derivado de la exigencia del impuesto directo correspondiente por la renta obtenida en esa devolución.

Aunque en el acto de la vista afirmó el letrado de la parte recurrida que no pretendía con tal afirmación justificar su pretensión en una suerte de distribución “a pachas” o “a medias” entre la Administración y el contribuyente del gravamen ilegal, lo cierto es que nada añade tal argumentación a lo ya razonado: la única forma de enervar el enriquecimiento indebido de la Administración es reparar al empobrecido como consecuencia de la exacción del tributo ilegal, cualidad ésta que solo ostenta el consumidor final.

Por último, la supuesta condición de *perjudicada* de la estación de servicio por el impacto del tributo ilegal en la cuota de mercado o en su cuenta de resultados no es más que un argumento *ex abundantia* de la sentencia recurrida que no constituye su *ratio decidendi*, como la parte recurrida reconoce.

En cualquier caso, ninguna prueba se ha realizado a instancias del demandante que constate la existencia de un impacto real y efectivo en el patrimonio del sujeto pasivo con ocasión del ingreso en el Tesoro Público del impuesto ilegal –sea por la vía de la disminución de sus beneficios o por otras circunstancias-, impacto que, acaso, podría servir para fundamentar una acción de una naturaleza distinta de la que ahora nos ocupa en la que, insistimos, solo tiene derecho a la devolución quien ha soportado la carga del gravamen contrario al Derecho de la Unión Europea.

QUINTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

«Si el sujeto pasivo "repercutidor" de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó».

La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues nuestro ordenamiento jurídico (constituido por los preceptos más arriba citados de la Ley General Tributaria y por el artículo 14 del Real Decreto 520/2005) solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión.

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 autoriza al sujeto pasivo-repercutidor a solicitar y obtener la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ingresadas en el Tesoro Público y que habían sido trasladadas al consumidor final mediante la repercusión.

Y si ello es así, resulta forzoso resolver el litigio conforme a la doctrina expuesta y declarar que son ajustadas a Derecho las decisiones administrativas recurridas en la instancia (de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT del

País Vasco y del TEAR que la confirma) por las que se denegó a ESTACIÓN DE SERVICIOS AJARTE, S.A. la solicitud de devolución de las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos durante los períodos impositivos comprendidos entre el primer trimestre de 2011 y el cuarto trimestre de 2012.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 8 de noviembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 102/2016, sobre devolución de ingresos indebidos derivados del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.



Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de ESTACIÓN DE SERVICIO AJARTE, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco de fecha 2 de diciembre de 2012, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa deducida por la citada sociedad contra el acuerdo de 15 de septiembre de 2015, dictado por la Jefa de la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco, por el que desestimó la solicitud de devolución de ingresos indebidos relativos al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ingresados por la reclamante en su condición de sujeto pasivo del impuesto durante los períodos impositivos comprendidos entre el primer trimestre de 2011 y el cuarto trimestre de 2012, declarando las citadas resoluciones administrativas ajustadas a Derecho.

Cuarto. 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.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas



PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. JESÚS CUDERO BLAS estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifco.