

**Tribunal Superior de Justicia**

**TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo,  
Sección 3ª) Sentencia num. 1529/2014 de 18 julio**

**IMPUESTOS ESPECIALES:** Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: declaración por STJUE de 27 de febrero de 2014 de la vulneración de la normativa comunitaria por carecer de la finalidad específica que permitiría crear impuestos diferentes a los armonizados: devolución de cuotas soportadas por repercusión del Impuesto, procedente: retroacción de actuaciones a fin de que la Administración compruebe la concurrencia de otros requisitos para la devolución: improcedencia, al no haber sido planteada la cuestión en el trámite procesal oportuno.

**Jurisdicción:**Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 1379/2010

**Ponente:**Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Pardo Muñoz

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

**VALLADOLID**

SENTENCIA: 01529/2014

**Sección Tercera**

N11600

N.I.G: 47186 33 3 2010 0102311

**PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001379 /2010**

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De CABORNERO BUS, S.L.

LETRADO D. ANTONIO MANUEL MARTINEZ MOSQUERA

PROCURADOR D. CESAR ALONSO ZAMORANO

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

**Ilma. Sra. Presidenta:**

Doña ANA MARÍA VICTORIA MARTÍNEZ OLALLA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

En Valladolid, a dieciocho de julio de dos mil catorce.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 1529/14

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1379/10 interpuesto por **la mercantil CARBONERO BUS, S.L.**, representada por el Procurador Sr. Alonso Zamorano y defendida por el Letrado Sr. Martínez Mosquera, contra Resolución de 24 de junio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, actuando como órgano unipersonal (reclamación núm. 47/1492/09), siendo parte demandada **la Administración General del Estado**, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Ha sido **ponente** el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Mediante escrito de fecha 3 de septiembre de 2010 la mercantil CARBONERO BUS, S.L. interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución de 24 de junio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación núm. 47/1492/09 en su día presentada contra el acuerdo dictado por el Jefe de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se denegó la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, correspondiente al ejercicio 2007, siendo la cuantía solicitada de 4.487 €.

**SEGUNDO.-** Por interpuesto y admitido el presente recurso y remitido el expediente administrativo, en fecha 29 de octubre de 2010 la parte actora dedujo la correspondiente demanda en la que solicitaba se declare la nulidad de la Resolución impugnada y, consecuentemente, la nulidad de la Resolución dictada por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales, declarándose la procedencia de la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos presentadas por los sujetos pasivos del impuesto y el reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas del IVMHD indebidamente repercutidas y por ella soportadas en el año 2007, que ascienden a un total de 4.487,13 €, con los intereses de demora devengados hasta la fecha en la que se acuerde la devolución.

**TERCERO.-** Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 17 de diciembre de 2010 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando se dicte sentencia por la que se desestime el recurso y se impongan las costas a la parte recurrente.

**CUARTO.-** Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 4.487,13 €, recibándose el proceso a prueba, practicándose las que fueron admitidas con el resultado que obra en autos, habiendo la Abogacía del Estado formulado escrito de conclusiones y ambas partes alegaciones sobre el alcance de la STJUE de 27 de febrero de 2014, y quedando las actuaciones en fecha 21 de abril de 2014 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 17 de julio 2014.

**QUINTO.-** En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio ( RCL 1998, 1741 ), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO

#### **Resolución impugnada y pretensiones de las partes.**

La Resolución de 24 de junio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, objeto del presente recurso, desestimó la reclamación núm. 47/1492/09 en su día presentada por la mercantil CARBONERO BUS, S.L. contra el acuerdo dictado por el Jefe de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se denegó la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, correspondiente al ejercicio 2007 -fundada en la ilegalidad del art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre ( RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680), de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social , que creó el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, por contravención de la Directiva 92/12/CEE, cuya ilegalidad venía ya sugerida por el dictamen 2002/2315 de la Comisión Europea-, siendo la cuantía solicitada de 4.487,13 €, por entender, en esencia, la resolución del TEAR impugnada, que no puede mas que compartir la argumentación efectuada por la Agencia Tributaria pues aunque la Comisión Europea ha solicitado formalmente a España, mediante dictamen motivado 2002/2315, de 6 de mayo de 2008, que ajuste su legislación nacional del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos al Derecho comunitario -al considerar que no cumple plenamente los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE , conforme al artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , las recomendaciones y los dictámenes no son vinculantes para los Estados miembros destinatarios de los mismos, insistiendo en que conforme al artículo 258 del Tratado el dictamen de la Comisión no produce ningún efecto sobre la vigencia y eficacia de las normas dictadas por los Estados miembros, ni sobre los actos que se han producido en aplicación de las mismas -no constandingo siquiera que la Comisión Europea haya presentado recurso ante el TJUE-, por lo que la plena vigencia en el Ordenamiento español, en este momento, de la Ley 24/01 reguladora del IVMDH comporta que deba rechazarse la pretensión de la parte reclamante.

Frente a ello la parte actora deduce pretensión anulatoria de la resolución impugnada y de condena a la Administración demandada a la correlativa devolución de los ingresos indebidos junto con los intereses devengados, alegando los siguientes argumentos: 1) que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos creado por el art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social es contrario al art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE por no ajustar su devengo al impuesto especial sobre hidrocarburos armonizado (no en el momento de abandono del depósito fiscal sino al tiempo de venta en punto minorista) y por no ofrecer una finalidad específica admisible (la financiación regional no lo era), considerándolo así la Comisión Europea en su dictamen 2002/2315; 2) que a mayor abundamiento, en su contestación en el procedimiento de infracción citado el Reino de España se ofrecía a modificar el referido tributo, no entendiéndose que después pueda defender su legalidad; y 3) que la primacía y efecto directo de las directivas comunitarias imponen la ilegalidad de los artículos afectados de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social. Junto con la demanda aportó fotocopia de las facturas acreditativas de la repercusión, así como hoja resumen por fechas, litros de combustible y cuotas soportadas.

La Abogacía del Estado se opone a las pretensiones actoras de devolución de cuotas repercutidas defendiendo la plena conformidad a Derecho de lo actuado tanto en vía tributaria como en vía económico-administrativa alegando exactamente lo contrario que la actora, es decir, que no consta que lo establecido en la legislación española contravenga la legislación comunitaria al ser indudable la finalidad específica

del impuesto, que resulta de su afectación total a financiar la sanidad y la conservación medio ambiental, no siendo su finalidad por tanto puramente presupuestaria, no operando en este caso la invocación de los principios de eficacia o aplicabilidad directa de las normas comunitarias ya que ni ha existido hasta ese momento pronunciamiento alguno del TJUE que permita afirmar sin lugar a dudas que la Ley 24/01 sea contraria al Derecho de la Unión, ni en modo alguno puede estimarse que lo dispuesto por el artículo 3.2 de la Directiva constituya una disposición precisa e incondicional, entendiéndose finalmente que tampoco procedía el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE, reproduciendo, por tanto, el argumento de la AEAT y del TEAR, quienes se habían apoyado en la naturaleza no vinculante de los dictámenes de la Comisión Europea para rechazar la referida solicitud de devolución.

En este caso, además, la Abogacía del Estado opone la falta concreta de acreditación de las cantidades cuya rectificación y devolución se insta, ni su liquidación efectiva, así como la prescripción de parte de la deuda reclamada en atención a la fecha de la presentación de la solicitud.

## SEGUNDO

**Sobre la invocada prescripción de parte de las cuotas cuya devolución se reclama. No concurrencia.**

Dice bien la defensa del Estado cuando plantea que el IVMDH es un impuesto en el que se establece la obligación legal de repercusión de las cuotas devengadas a los adquirentes de los productos ( art. 9, apartado once, de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre ( RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680 ) ), siendo un supuesto en que la devolución del ingreso indebido se solicita mediante la vía de instar la rectificación de la autoliquidación por parte de quien soporta la repercusión, según lo contemplado en el artículo 15 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo ( RCL 2005, 1069 y 1378 ), por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ( RCL 2003, 2945 ), General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Sobre el plazo, el art. 66.c ) y d) LGT dispone que prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: el derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos, plazo que empieza a computarse en estos casos desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo.

Alega la Abogacía del Estado que una parte de las cuotas cuya devolución se pide estaba prescrita ya que " *de acuerdo con el art. 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ( RCL 2007, 1658 )*, la solicitud de rectificación de autoliquidaciones "sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente". Pues bien, se ha reclamado la rectificación de autoliquidaciones y consiguiente devolución cuando ya habían transcurrido 4 años en la fecha de presentación de la solicitud de devolución".

Sin embargo, debe precisarse que según la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el devengo del impuesto se produce en el momento de la puesta de los productos comprendidos en el ámbito objetivo a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo; que los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes; y que estos sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan. Por otro lado, la Orden HAC/1554/2002, de 17 de junio ( RCL 2002, 1566 y 1817 ), por la que se aprueban las normas de

gestión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos -y en el mismo sentido la Orden EHA/3482/2007 ( RCL 2007, 2181 )-, concibe este impuesto como de liquidación trimestral que debe presentarse en " *Los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se han producido los devengos*".

En atención a lo expuesto, y dado que el ejercicio por el que se reclama es el año 2007 y la fecha de la solicitud de devolución es de fecha 15 de septiembre de 2009, es claro que a esta fecha aún no había transcurrido el plazo legal de cuatro años de prescripción.

### TERCERO

#### **Sobre el alcance de la STJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12 , y sobre la consideración del ingreso como indebido.**

Como es sabido, durante la tramitación del presente proceso se ha dictado por la Sala Tercera del Tribunal de Justicia de la Unión Europea la Sentencia de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12 ], a instancia prejudicial del TSJ de Cataluña, cuyo fallo dice: *«En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara: -El artículo 3, apartado 2, de 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, 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».*

Esta resolución supone la constatación clara de la contradicción entre la normativa española y la comunitaria e impone, conforme al derecho comunitario europeo, la ineficacia de la normativa española; parte del hecho de que, según el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 , los hidrocarburos pueden estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial establecido por dicha Directiva si, por una parte, esos impuestos indirectos persiguen una o varias finalidades específicas, y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el Impuesto sobre el Valor Añadido para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto (sentencia EKW y Wein & Co., apartado 30). Dichos requisitos, que tienen por objeto evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios ( sentencias de 24 de febrero de 2000 , Comisión/Francia, C-434/97, Rec. p. I-1129, apartado 26, y EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 46) tienen carácter cumulativo, como se desprende del propio tenor de dicha disposición. No se aprecia, sin embargo, por el Tribunal Europeo que el impuesto español persiga una finalidad específica en el sentido indicado y ello impone su consideración de contrario al ordenamiento jurídico común, por lo que el abono de dicho tributo debe ser considerado indebido.

Sobre sus indiscutibles efectos en nuestro sistema jurisdiccional, la STS [ Sala Tercera, Sección Sexta] en sentencia de 16 de diciembre de 2010 [recurso 438/2007 ], señaló que: " *Así las cosas, hemos de detenernos en el examen de la vinculación de esta sentencia del Tribunal de Justicia, dictada en respuesta a nuestro reenvío prejudicial, (...) pues, como es sabido no existe propiamente entre el Tribunal de Justicia y los tribunales nacionales una relación de subordinación institucional ni jerárquica sino de cooperación y colaboración. Al efecto conviene recordar que la Comunidad Europea, como comunidad de derecho que es, necesita que sus normas se apliquen de forma uniforme en todos los Estados miembros y es, precisamente, la cuestión prejudicial, y la sentencia que la responde, el instrumento procesal idóneo*

*para conseguir una interpretación y una aplicación uniforme de las normas comunitarias por parte de los tribunales nacionales, a los que corresponde, como jueces comunitarios, la aplicación en los correspondientes procesos del ordenamiento jurídico comunitario, y esa interpretación y aplicación uniforme sólo podrá conseguirse proporcionando a las sentencias del Tribunal de Justicia el carácter de vinculantes pues de otro modo esa finalidad esencial del mecanismo prejudicial quedaría frustrada. Abunda en los criterios anteriores evidentes razones de seguridad jurídica pues la aplicación dispar de una misma norma comunitaria en diferentes Estados miembros pondría en cuestión la propia construcción y funcionamiento de la Unión Europea. Este Tribunal, sensible a esa necesidad uniformadora, ha reconocido lo que denomina "autoridad de cosa interpretada" respecto de las Sentencias del TJCE, en paralelo con la autoridad de cosa juzgada que corresponde a todo pronunciamiento judicial ( STS, Sala Tercera, de 3 de diciembre de 1993, Rec. 152/1989 ), llegando incluso a afirmar que el principio de prevalencia o primacía del Derecho comunitario, continuamente afirmado por el TJCE y reconocido con claridad en nuestro ordenamiento ( art. 93 de la Constitución y jurisprudencia del Tribunal Supremo también reiterada), lo es también de la jurisprudencia comunitaria sobre la doctrina o jurisprudencia de los tribunales de los países miembros en la interpretación o aplicación de los preceptos o disposiciones del Derecho comunitario ( STS, Sala Cuarta, de 17 de diciembre de 1997 , Rec. Unificación de Doctrina 4130/1996 )".*

En consecuencia, el debate jurídico que sustentaba este procedimiento a día de hoy ha desaparecido, siendo indiscutiblemente acertadas las argumentaciones jurídicas de la parte actora.

Es cierto que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no ha declarado expresamente la nulidad de la Ley nacional, entre otras razones porque, como se recoge en la STSJ de Cataluña de 28 marzo 2014 , que seguimos, ello queda fuera de sus competencias. Ahora bien, el Tribunal de Luxemburgo ha puesto de manifiesto que *"una sentencia prejudicial no tiene valor constitutivo, sino meramente declarativo, con la consecuencia de que produce sus efectos, en principio, a partir de la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada"* (por todas, sentencia de 12 de febrero de 2008 , Kempster, C-2/06 , Rec. p. I-411, apartado 35), jurisprudencia que en este caso despliega toda su plenitud habida cuenta que, precisamente, la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 ha rechazado limitar en el tiempo sus efectos.

La incompatibilidad del tributo con el derecho de la Unión hace surgir, como indica el tribunal nacional citado, el derecho del contribuyente a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, neutralizándose de esta manera la carga económica que se le impuso de forma incorrecta ( sentencias del Tribunal de Justicia de 16 mayo 2013, Alakor Gabonatermelo és Forgalmazó, C-191/12, Rec. p. I-0000, apartado 24 y de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer- Danfoss, C-94/10 , Rec. p. I-0000, apartado 23.) No debe perderse de vista que la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos que el acervo comunitario confiere a los justiciables, al prohibir tales tributos.

Por lo tanto, el Estado miembro está obligado, en principio, a devolver lo recaudado contra el Derecho de la Unión ( sentencias del Tribunal de Justicia de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12 ; de 28 de enero de 2010 , Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08, Rec. p. I-731, apartado 45, y de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09 , Rec. p. I-0000, apartado 17). Necesidad de la devolución del tributo indebidamente soportado que se justifica, básicamente -siguiendo la STSJ de Cataluña de 28 de marzo de 2014 -, en tres axiomas fundamentales del derecho continental: la primacía del Derecho de la Unión Europea, el principio de cooperación leal y la proyección de los principios de equivalencia y efectividad, entendidos como límite de la autonomía procedimental de los Estados miembros y, en último término, como garantías del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Y ello sin perjuicio de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha proclamado ya que si el

ingreso del tributo se produjo en aplicación de una norma que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha estimado contraria al Derecho Comunitario, dicho ingreso debe reputarse como indebido.

Así, las SSTs de 3 de noviembre de 2011 ( RJ 2012, 1838 ) [Rec. Casación 4098/2009 ] y 20 de junio de 2013 [Rec. Casación 5900/11], en relación con ingresos realizados en aplicación de una norma que el TJUE declaró contraria al Derecho Comunitario, los reputó como indebidos declarando que " *En efecto, en primer lugar, en la Sentencia de 2 de abril de 2008 ( RJ 2008, 2718 ) (recurso de casación número 5682/2002 ) se dijo: "Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente." No existe en este caso una limitación del derecho a la deducción derivada del mecanismo de repercusión-deducción propio del IVA, sino reducción del importe del derecho a deducir y a devolver como consecuencia de la aplicación estricta de una norma nacional que luego fue declarada contraria al Derecho Comunitario por la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 , teniendo efecto decisivo en este punto el carácter retroactivo que debe darse a la misma, pues como se dijo por la Dirección General de Tributos en la Resolución 2/2005, antes referida, "el mismo Tribunal de Justicia viene afirmando, en aplicación del «efecto directo» y «primacía» del Derecho comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado miembro tiene efectos «ex tunc». Además, el Tribunal de Justicia ha señalado que la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen incompatible y, por otra, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario ( sentencias de 22 de junio de 1989 (TJCE Fratelli Constanzo 103/88 Rec. p. 1839, apartado 33 y de 19 de enero de 1993 Comisión/Italia , C-101/91 , Rec. P-I-191, apartado 24"... "*

En ausencia de disposiciones de la Unión relativas a la devolución de ingresos indebidos, corresponde al ordenamiento jurídico de cada Estado miembro designar los órganos competentes y regular las modalidades procesales aplicables a dichas reclamaciones, tal y como enseñan, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de mayo de 1976 , Roquette frères/Comisión (26/74, Rec. p. 677); de 16 de diciembre de 1976, Rewe-Zentralfinanz y Rewe- Zentral (33/76 , Rec. p. 1989); de 24 de septiembre de 2002 , Grundig Italiana (C-255/00, Rec. p. 18003) y de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, (C-147/01 , Rec. p. 111365). A cuyo fin deberá tenerse en cuenta la doctrina general de los artículos 32 , 34.1.b ) y 221 y concordantes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ( RCL 2003, 2945 ), General Tributaria , 14 y concordantes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo ( RCL 2005, 1069 y 1378), por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa, en relación con los artículos 129 y 126.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ( RCL 2007, 1658 ), por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Una hermenéutica conjunta de los expresados preceptos, animada por los principios de primacía, de cooperación leal, y de eficacia del Derecho de la Unión dispensa la suficiente cobertura para acordar la devolución de los ingresos indebidos que le fueron repercutidos a la recurrente. Y ésta es, por lo demás, la posición coincidente de las partes tras la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 . De hecho, la Abogacía del Estado, como seguidamente veremos, se muestra conforme con la estimación del recurso y, por ende, considera procedente la devolución, sin perjuicio de los matices y limitaciones que al respecto introduce y que analizamos seguidamente.

#### CUARTO

##### **Sobre la retroacción de actuaciones interesada por la Abogacía del Estado. Improcedencia.**

En el escrito de alegaciones posterior al de conclusiones y a la sentencia del TJUE, la Abogacía del Estado apunta que no obstante los términos de la citada resolución la declaración de disconformidad del IVMDH con la Directiva 92/12/CEE no debe suponer una estimación automática ni total de las pretensiones que actualmente se dilucidan en los distintos órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. Específicamente, considera que el éxito de dichas pretensiones depende de una serie de elementos que, más allá de la legalidad comunitaria de la exacción, deben ser resueltos adicionalmente; a saber: 1º) los sujetos pasivos no pueden ser beneficiarios de las devoluciones que en su caso se acuerden; 2º) la posible existencia de riesgo de duplicidad en las devoluciones de un mismo pago tributario, sea por concurrencia del sujeto pasivo con el repercutido en las devoluciones o porque alguna comunidad autónoma ya haya devuelto su cuota en el ejercicio 2012; 3º) la exigencia de una correcta acreditación de las cantidades reclamadas con la consiguiente necesidad de analizar si la parte actora ha justificado adecuadamente haber soportado la repercusión; y 4º) la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición en los hidrocarburos -tramo estatal del IVMDH- que impone la Directiva 2003/96. Como consecuencia de ello la Abogacía del Estado solicita que se dicte sentencia estimatoria de los recursos pero -y aquí surge la discrepancia- que se ordene la retroacción del expediente administrativo para que el órgano administrativo competente pueda determinar el importe exacto de la cuantía a que debe alcanzar, en su caso, la devolución, atendiendo a que no haya doble devolución, a que los reclamantes hayan justificado adecuadamente el haber soportado la repercusión de las cantidades que reclaman y a la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96.

Sin perjuicio de lo que luego se dirá en relación con el alegato de la Abogacía del Estado en la contestación a la demanda de este recurso sobre la falta concreta de acreditación de las cantidades cuya rectificación y devolución se insta, cabe significar los diversos pronunciamientos judiciales recaídos tras la STJUE en relación con las argumentaciones contrarias a la devolución vertidas por la Administración en el trámite de alegaciones posterior al dictado de la misma.

En lo fundamental, nos encontramos con dos grandes tesis que si bien son coincidentes en la estimación de los recursos planteados por reconocimiento de esa " *autoridad de cosa interpretada* " de las Sentencias del TJCE, no lo son en relación con la pretensión de reconocimiento de la situación jurídica individualizada -devolución de concretas cantidades- que se les sometió:

a) Así, la ya citada Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sentencia de 28 de marzo de 2014, recurso 1392/10 , que tras recapitular que " *una exacción tributaria como la que nos ocupa, sin cabida en el Derecho de la Unión, reclama que el obligado tributario sea reintegrado con las cantidades abonadas en concepto de IVMDH* ", añade, sin embargo, que " *el Sr. Abogado del Estado se refirió: 1º) a la existencia de riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario, 2º) a la necesidad de una correcta acreditación de las cantidades reclamadas, y 3º) a la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96* .

*A juicio de esta Sala, el primero y el segundo de estos tres aspectos no suponen la introducción de una cuestión nueva en el sentido que censura la parte recurrente en su escrito de 27 marzo 2014.*

*Las razones estriban en que, el riesgo de dobles devoluciones había sido suscitado en este recurso contencioso administrativo con anterioridad, incluso, constituyó motivo de traslado a las partes mediante providencia de 8 junio 2011 cuestión, por lo demás, perfectamente reflejada en el Auto de 29 noviembre 2011 , de planteamiento de la prejudicial.*

*Por lo que se refiere a la necesidad de acreditar las cantidades reclamadas, resulta evidente que no estamos ante una cuestión nueva, sino ante el estricto cumplimiento del principio de la carga de la prueba, en cuya virtud, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*

*Por el contrario, la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos, conforme a lo que se razonará más adelante, supone una cuestión nueva -fue argumentada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea pero no ante este órgano jurisdiccional sino hasta el momento en que se presentó el escrito de 12 marzo 2014- y, además, es una cuestión que queda fuera de los estrictos términos en los que debe de resolverse la presente controversia, ubicándose más bien, en la órbita de las posibles consecuencias que se deriven de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 ".*

*Y en cuanto al modo de afrontar las cuestiones que dicha sentencia no considera nuevas -riesgo de dobles devoluciones y correcta acreditación de las cantidades reclamadas-, si bien rechaza la retroacción de actuaciones solicitada por la Abogacía del Estado por entender que " quien formula la pretensión es "el demandante" (en expresión del artículo 31 LRJCA ), condición que no ostentan las Administraciones estatal y autonómica en el presente recurso; pues bien, la entidad actora materializó la pretensión en el suplico de su demanda, instando la revocación del acto administrativo impugnado y el reconocimiento a su favor del derecho a la devolución con los correspondientes intereses. En ningún momento solicitó la retroacción de las actuaciones "-, considera, no obstante " que no es posible fijar en esta sentencia la cuantía exacta a devolver a la recurrente, esencialmente debido a que, como se va razonar a continuación, debe ser la Administración la que compruebe que no haya existido una efectiva devolución de las cuotas al sujeto pasivo del impuesto (distinto del obligado tributario repercutido, posición que ocupa la recurrente), debiendo también la Administración comprobar que la recurrente soportó la efectiva repercusión de dichas cuotas ", y que " Por tanto, el cauce más adecuado para proceder a dicha concreción es el de la ejecución de la sentencia que, obviamente, deberá ser llevada a efecto por la Administración tributaria conforme a los artículos 103 y siguientes LRJCA con relación a los artículos 117.3 y 118 de la Constitución , lo que comporta que las comprobaciones que deban verificarse por la Administración deberán ceñirse a dos aspectos que, suscitados en el recurso, se estiman procedentes por esta Sala: a determinar la realidad de la repercusión y a la no devolución de cuotas al sujeto pasivo, sin que, obviamente, resulte posible, al quedar extramuros de la propia Sentencia y del objeto del recurso, acometer cualquier otra comprobación que exceda de la determinación de los aspectos reseñados, al venir exigido así por los preceptos arriba mencionados y por el artículo 106 CE ( RCL 1978, 2836 )".*

*También sigue esta tesis la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (por todas, Sentencia de 18 de junio de 2014, recurso 500/2011 ) que declara que "... aun siendo improcedentes las declaraciones- liquidaciones del IVMDH, y la repercusión de las cuotas autoliquidadas, sucede que la realización del derecho a la devolución de los ingresos indebidos está sujeta a las normas que en el Derecho interno regulan dicha materia, en sus aspectos sustantivo y procedimental, aspectos que en vía administrativa no se contrastaron, al centrarse la cuestión en la discordancia de la Ley del impuesto con la Directiva europea reseñada. Pero una vez superada esa cuestión mediante la aplicación de la sentencia dictada con carácter prejudicial, es preciso, a juicio de esta Sala, completar el procedimiento administrativo incoado, para determinar la concurrencia de los requisitos constitutivos del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, tanto los subjetivos [persona o entidad con derecho a la devolución], como los objetivos [contenido del derecho a la devolución] y de carácter formal o procedimental [requisitos formales inherentes al solicitante y a la solicitud; especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas; trámite de audiencia del presentador de la autoliquidación, en su caso, etc.], establecidos en el Derecho interno [ arts. 32, 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre ( RCL 2003, 2945 ) , en relación con los arts. 14 y siguientes*

del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo ( RCL 2005, 1069 y 1378 ), modificado por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre , y con los arts. 126 a 129 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ( RCL 2007, 1658 ) ]; *determinación que el órgano de gestión omitió, por la razón expuesta* ", citando en apoyo de su postura la doctrina contenida, entre otras, en las SSTS de 25 de octubre de 2012 ( RJ 2013, 1586 ), recurso núm. 2116/2009 , y 19 de noviembre de 2012 , recurso de casación en interés de ley núm. 1215/2011 -que aunque referida a supuestos de anulación de liquidaciones tributarias considera trasladable al caso enjuiciado-, y concluyendo que " *Lo que conduce a la retroacción o reposición del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones y de reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, al momento anterior a que se dictase la resolución recaída en el mismo, a fin de que el órgano de gestión competente realice los trámites que correspondan, en función de la condición que ostente quien hubiera instado la rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos [el sujeto pasivo o presentador de la autoliquidación, la persona o entidad que hubiera soportado la repercusión], para comprobar los requisitos del derecho a la devolución, dictándose nueva resolución por la que, en función del resultado de la tramitación del procedimiento, se reconozca, en su caso, el derecho a la devolución de ingresos indebidos a favor de quien, según las normas reseñadas, ostente el derecho a obtener la devolución, con los intereses de demora devengados, por reunir los requisitos legalmente establecidos para ello y por no haber prescrito el derecho a solicitar la devolución. En definitiva, lo que procede es la devolución del expediente de gestión a la Oficina Gestora de Impuestos Especiales competente, para que complete el mismo con arreglo al procedimiento legalmente establecido, incorporando los datos y elementos de prueba que permitan establecer, en rigor, la concurrencia de los requisitos legales del derecho a la devolución de ingresos indebidos, y resolviendo el expediente según el resultado de los trámites que se desarrollen* ".

**b)** Sin embargo, otras Salas de lo Contencioso-Administrativo (Castilla la Mancha, Andalucía - Sevilla-, Burgos, Galicia) han reconocido íntegramente el derecho de la parte actora a la devolución de lo reclamado, sin retroacción, reposición o reconstrucción alguna del expediente administrativo, ni diferimiento a la fase de ejecución de sentencia.

Así, la STSJ de Castilla y León, sede en Burgos, de 6 de junio de 2014, recurso 498/2011 , entiende que " *Todos estos motivos deben ser desestimados ya que los mismos no han sido formulados ni en la fase previa administrativa, ni económico- administrativa, ni al contestar la demanda (salvo el primero) momento en el que quedan fijadas las pretensiones de las partes sin que con posterioridad éstas puedan ser alteradas. En el escrito de conclusiones la parte únicamente puede efectuar la valoración de las pruebas practicadas en el recurso, pero no plantear cuestiones nuevas no suscitadas en el escrito de demanda o contestación a ella ( art. 65 de la Ley 29/1998 ( RCL 1998, 1741 )* ), y menos aun en un escrito posterior a dicho trámite presentado al amparo del art. 271 de la LEC ( RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892) que lo que establece es que, después de la vista o el juicio, no se admitirá a las partes ningún documento, instrumento, medio, informe o dictamen (a salvo las diligencias finales que, conforme al artículo 435, pueda acordar el órgano judicial de oficio o a instancia de parte). Como excepción, el apartado 2 autoriza la presentación, incluso dentro del plazo para dictar sentencia, de resoluciones judiciales o administrativas, pronunciadas o notificadas con posterioridad al momento de formularse conclusiones, siempre que resultasen condicionantes o decisivas para resolver el litigio.

Rectamente entendido este precepto, y tal y como ha declarado el TS en la Sentencia de 10 de junio de 2013 (recurso de casación nº 449/2011 ), " *...quiere decir simple y llanamente que para fundamentar las pretensiones articuladas en la demanda o en la contestación cabe en tal momento presentar esa clase de documentos, pero no autoriza a que, con base en los mismos, se practique una mutatio libelli, alterando los términos del debate e introduciendo nuevas pretensiones hasta entonces no actuadas,*

dando así un golpe de timón que cambia la acción ejercitada".

Las Administraciones demandadas en sus escritos de contestación a la demandada opusieron lo que estimaron oportuno a la pretensión de la recurrente, motivos de oposición que ya han sido analizados anteriormente, por lo que si las mismas estimaban que la demandante no reunía algún otro requisito de hecho base necesario para la devolución que pretendía y su concreta cuantía, así como si existía un riesgo de doble devolución o si debía, en todo caso, tenerse en cuenta los tipos mínimos de la Directiva 2003/2006, debían haberlo alegado en su contestación a la demanda, para el caso de que se entrase a conocer sobre el fondo del litigio y solicitando la práctica de las pruebas que estimasen conveniente para acreditar los hechos que, genéricamente, se alegan en este escrito; pues no se trata de que haya acontecido un hecho nuevo, sino de un trámite en el que se hacen alegaciones sobre el contenido de una sentencia que resuelve las mismas cuestiones que las planteadas en la demanda, por lo que todas las cuestiones que ahora se ponen de manifiesto en este escrito bien pudieron hacerse valer al momento de contestar la demanda. Por lo tanto, estos motivos de oposición a la pretensión actora deben ser rechazados".

En el mismo sentido la STSJ de Castilla-La Mancha de 7 de mayo de 2014, recurso 658/2010, que entiende que "... dichas alegaciones no pueden encontrar favorable acogimiento. Es cierto que la Agencia Tributaria, como mero ente administrativo que es, no puede plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, o que sí pudo hacer el TEAR, según se apunta por el Abogado del Estado. Pero éste se limitó a resolver la reclamación económico-administrativa desde la perspectiva de la acomodación de la Ley nacional al derecho Comunitario, sin cuestionar en momento alguno la justificación de los requisitos por parte del reclamante, como tampoco lo ha hecho el Abogado del estado en su escrito de contestación, que se limitó, como ya hemos dicho, a defender la conformidad de la Ley al Derecho Comunitario, pero, aún teniendo conocimiento de que la Comisión Europea había iniciado un procedimiento de infracción contra España que podía terminar con la presentación de recurso por este asunto ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (F. D. 3 de la contestación a la demanda), sin que, por tanto, se cuestionase por el Abogado del Estado (como tampoco lo hizo el Letrado de la Junta), ni, en consecuencia, se propusiese prueba alguna en ese sentido, en relación a si el demandante reunía o no los requisitos de hecho base necesarios para la devolución y su concreta cuantía, así como sobre la existencia de riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario, por lo que no puede admitirse que, en un trámite de alegaciones sobre la aplicación de una sentencia que resuelve una cuestión prejudicial que da respuesta a las mismas cuestiones que la parte actora pretendía en su demanda se planteasen por esta Sala ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se plantee la retroacción de actuaciones para que por la Agencia Tributaria se cuantifique el concreto importe a devolver, pues, si el Abogado del Estado consideraba que las cantidades reclamadas no estaban justificadas, o han de tenerse en cuenta los tipos mínimos de la Directiva 2003/96, o, en fin, que existe riesgo de doble devolución, debía haberlo alegado, para el caso (previsible a la vista de las alegaciones de la demanda) de que la Sala entrase a conocer sobre el fondo del asunto, en su escrito de contestación a la demanda y solicitado la práctica de las pruebas que considerase pertinentes para acreditar dichos hechos que, en abstracto, se alegan en el trámite conferido en la diligencia final; pues no se trata de un hecho nuevo sino de un trámite de alegaciones sobre una sentencia que resuelve las mismas cuestiones que planteaba la demanda, por lo que, de ser fundadas las dudas que en este trámite se plantean, bien pudieron alegarse, si quiera con carácter subsidiario, en el aludido trámite.

Por otra parte, si el art. 65.1 de la Ley Jurisdiccional impide que en el acto de la vista o en el escrito de conclusiones puedan plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación, con mayor razón dicha posibilidad quedará vedada a los escritos que presenten las partes en el trámite de diligencias finales; máxime cuando, como ya hemos señalado, no se trata de hechos

nuevos posteriores a los escritos de demanda y contestación".

También la STSJ de Galicia de 9 de abril de 2014, recurso 15849/10, que en relación con el alegato de la Abogacía del Estado sobre la necesidad de que se justifiquen correctamente las cantidades reclamadas, lo que obligaría a que la comprobación se efectuase por el órgano gestor correspondiente, señala que este argumento tampoco se puede compartir " *pues dicho órgano gestor ya tuvo conocimiento de la petición de la recurrente, sin que se cuestionara la documentación soporte de la reclamación, ni tampoco se hiciera en sede económico-administrativa, lo que impide que se plantee tal posibilidad en sede jurisdiccional*".

En fin, la STSJ de Andalucía, de 20 de marzo de 2014, recurso 637/2012, también reconoce sin más el derecho a la devolución solicitado en la demanda -aunque no consta que se hubiese conferido trámite de alegaciones posterior a la STJUE- señalando que " *La sentencia del Tribunal de Justicia es determinante de que la normativa nacional del IVMDH, infringe el art. 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, por lo que en base a la primacía del derecho comunitario, procede la estimación del recurso*".

Así las cosas, esta Sala entiende que no cabe acordar la retroacción, complemento o reconstrucción del procedimiento para que la Administración pueda, ahora, comprobar la concurrencia o no de los requisitos que impone la normativa en orden a la devolución de ingresos indebidos, pues compartiendo lo hasta aquí dicho por las Salas de lo Contencioso-Administrativo que han rechazado esta posibilidad, reconociendo el derecho de la parte recurrente al reintegro de las cantidades solicitadas, cabría significar lo siguiente:

a) En nuestra Sentencia de 6 de junio de 2014, recurso 745/2011, ya dijimos lo siguiente: " *Tal planteamiento no es procesalmente correcto. En ningún momento anterior a ese escrito de alegaciones la Administración suscitó ninguna de dichas cuestiones pese a los términos en que venía planteado el litigio por la actora en cuanto a la contradicción de la normativa nacional española con la europea. Ello impide ahora suscitarlo por ser extemporáneo. La ordenación del proceso, con su reglas de preclusión - artículos 136 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y 128.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa - impiden hacer en ese momento esos planteamientos cuando, indudablemente, debía plantearse la posibilidad de hacerlo y era relativamente posible plantearse que el TJUE fallase como lo hizo, dados los requerimientos previos. Si entonces la Administración tributaria no suscitó dichas cuestiones, no puede válidamente hacerlo ahora, pues debe recordarse que el artículo 65.1 de nuestra Ley Procesal Especial recuerda que en el acto de la vista o en el escrito de conclusiones no pueden plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación y si ello es predicable de las conclusiones, mucho más debe serlo de un acto posterior que, si bien no expresamente previsto, la Sala abrió por aplicación del derecho de defensa de las partes y que debe entenderse referido a alegaciones sobre la propia naturaleza y efectos de la STJUE sobre el litigio tal como estaba, pero que no puede servir para plantear excepciones y objeciones que, pudiendo haberlo sido, no se plantearon con anterioridad, cuando era el momento procesal hábil para hacer, como pueden las relativas a la legitimidad para pedir la devolución o la cuantía de la misma; aspectos que nunca fueron puestos en duda como concurrentes en la demanda, al aceptarse, tácitamente, como acertadas sus alegaciones; por otra parte, existen aspectos posteriores a la incoación del proceso y como tales ajenos al propio debate procesal, según la doctrina de la perpetuatio de los artículos 410 y concordantes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que no pueden ser tampoco objeto de tratamiento en este proceso. Ello no es ajustado a derecho y debe conducir, como lo hace, a su no aceptación en este momento procesal*".

b) En el mismo sentido nuestra Sentencia de 20 de junio de 2014, recurso 1460/2010, en la que recordábamos que desde siempre ha sido doctrina invariable del Tribunal Supremo la interdicción de

plantear cuestiones o pretensiones nuevas por las partes en sus escritos de conclusiones, con cita, entre otras, de la STS -Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 6ª, de 22 de septiembre de 2000, Rec. núm. 137/1998, que recuerda que "debe comenzarse diciendo que el trámite procesal para oponer inadmisibilidades es el de contestación a la demanda y no el de conclusiones, ya que respecto de este último el artículo 70.1 de la Ley de la Jurisdicción -en su redacción anterior a la vigente Ley 29/1998, al efecto aplicable- dispone que en el acto de la vista o en los escritos de conclusiones no podrán plantearse cuestiones no suscitadas en los escritos de demanda y de contestación, y si bien la alegación de una causa de inadmisibilidad es un motivo de oposición a la demanda, también es una cuestión no planteada en su momento procesal, y además, se ha hecho en el momento en el que concluida la fase de alegaciones, el recurrente quedaría indefenso frente a tal cuestión ( Sentencia de 17 de octubre de 1994 )", y añadimos " No puede admitirse que, en un trámite de alegaciones sobre la aplicación de una sentencia que resuelve una cuestión prejudicial material que da respuesta a las mismas cuestiones que la parte actora planteaba ante esta Sala, se introduzcan nuevas pretensiones o motivos de sustento de las mismas. Y ello con independencia de que en determinados supuestos coincidan con parte de lo ya deducido en contestación a la demanda. De producirse esta coincidencia, lo procedente es resolver sobre la base de lo contestado y no sobre la base de lo planteado, a mayores con ocasión de un pretendido hecho nuevo, que no es tal ..."

Más adelante continuamos diciendo que "... el punto de partida ha de ser recordar que en trámite de alegaciones posteriores a la conclusión del procedimiento no cabe la introducción de pretensiones nuevas. Ocurre -también se dijo-, que la defensa de la Administración del Estado planteó en contestación a la demandada tanto la falta concreta de acreditación de las cantidades reclamadas o su liquidación efectiva, y la prescripción de parte de la deuda reclamada en atención a la fecha de la presentación de su solicitud, por lo que ha de decidirse si procede o no la estimación de tal pretensión en sus justos términos o, si por el contrario, tan sólo ha de declararse la condena a reconstruir el procedimiento de devolución.

En esta tesitura, la Sala entiende procedente el reconocimiento pleno del derecho de la actora a ver devueltas las cantidades reclamadas -salvo lo atinente a la prescripción, como se verá-. Se alcanza esta decisión sobre la base de las siguientes consideraciones:

a.- La principal, que es la posición servicial que tiene toda Administración pública y la tributaria también ( art. 103 CE y 3.2 de la Ley 30/1992, de 26.11 ( RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) ), quien frente a una solicitud ciudadana ha de dar cumplida, cabal y completa respuesta. Lo que no es compatible con tal principio es una actuación intencionadamente renuente a resolver lo que se le plantea, y que esa renuencia sea luego utilizada en contra del propio administrado para no acceder plenamente a lo injustamente denegado. Así, en el presente caso, la actora presentó una solicitud de devolución de ingresos indebidos, adjuntando la documentación que estimó procedente, incluyendo facturas y relaciones de pago de gasóleo con tarjetas, solicitud que fue desestimada simplemente negando la mayor; esto la pugna de la Ley 24/2001, de 27.12 ( RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680) de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social que creó el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos con la Directiva 92/12/CEE . Y seguidamente, esa denegación fue asumida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, sin mayores indicaciones y prácticamente también por la defensa del Estado en este procedimiento. Sin embargo, es evidente que la AEAT debió comprobar en primer lugar la concurrencia de los requisitos formales para tramitar esa solicitud de devolución de ingresos indebidos ( arts. 32, 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, en relación con los arts. 14 y siguientes del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, modificado por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, y con los arts. 126 a 129 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ), por ejemplo nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los interesados, documentos

*justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados... etc. Y sólo después de verificar tales extremos, penetrar en el fondo del asunto. No lo hizo, acudiendo a la solución denegatoria que le era más cómoda; esto es, negar la procedencia sin mayores precisiones, luego deberá asumir las consecuencias de esa opción desestimatoria. Por ello no es factible ahora, so pena de ir contra sus propios actos, plantear la imposibilidad de que los sujetos pasivos sean beneficiarios de estas devoluciones. Esa imposibilidad, esa falta de legitimación debió declararla entonces.*

*Si se permite reabrir en toda su extensión el procedimiento de devolución, la Administración podrá, de nuevo, analizar sólo la concurrencia de un determinado requisito para, en otra ulterior reconstrucción, que sería la tercera, acuñar otro motivo, y así sucesivamente.*

*La postura de la AEAT es ciertamente temeraria pues tal juicio de ilegalidad venía ya sugerido por el dictamen 2002/2315 de la Comisión Europea, y si bien se trata de un posicionamiento no vinculante, lo que la demandada no podía desconocer es la significada solvencia doctrinal de tales pronunciamientos, los cuales, además, son seguidos casi en su totalidad y sin excepciones por el TJCE.*

*b.- No se considera de aplicación la STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 19-11-2012, rec. 1215/20119 , pues la doctrina legal en ella establecida ("La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevinida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia") no es de aplicación al presente supuesto pues: 1º) no se trata de una liquidación tributaria posteriormente anulada sino de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones y posterior solicitud de devolución de ingresos indebidos, con todo lo que ello supone -es ya un procedimiento de revisión- (la primera acontece de oficio, la segunda a instancia de parte, son pues esencialmente supuestos distintos); y 2º) a efectos meramente dialécticos, de ser de aplicación tal doctrina a los procedimientos de devolución de ingresos indebidos, precisamente, la infracción detectada fue de naturaleza esencialmente material, por lo que no cabe retroacción alguna".*

Como hemos visto, pues, no compartimos la doctrina de las Salas que optan por la retroacción de actuaciones o por el diferimiento del examen de tales cuestiones a la fase de ejecución de sentencia. A este respecto podríamos efectuar las siguientes consideraciones:

a) Salvo alguna sentencia aislada en la que parecen equipararse, de un lado, los términos cuestión con pretensión y, de otro, los apartados 1 y 2 del artículo 65 LJCA (por todas, STS de 21 de noviembre de 2011 ( RJ 2012, 2310 ) , recurso 1662/2010 , con cita de la STS de 14 julio 2010 ( RJ 2010, 6244 ) , recurso 3924/2006 ) , la doctrina mayoritaria del Tribunal Supremo es la que considera que el escrito de conclusiones tiene como finalidad ofrecer a las partes la posibilidad de hacer una crítica de la prueba practicada, y en relación a ésta concretar las alegaciones formuladas en sus escritos de demanda y contestación y combatir las formuladas por las demás partes, no siendo, en cambio, momento hábil para formular nuevas pretensiones, motivos de impugnación o cuestiones, no incurriendo la sentencia en incongruencia si no se pronuncia sobre tales cuestiones o motivos planteados en el escrito de conclusiones, incluso aunque se trate de motivos de inadmisibilidad de orden público procesal, como el acuerdo societario para recurrir ( STS 8 de marzo del 2013 ( RJ 2013, 3208 ) , recurso 1489/2011 ); así, SSTs de 29 de mayo , 20 de octubre y 29 de noviembre de 2012 , recordando la STS de 9 de julio de 2012 que " En efecto, como señalan las sentencias de esta Sala de 11 de diciembre de 2003 ( RJ 2004, 319 ) (recurso 1700/01 ) y de 3 de diciembre de 2009 ( RJ 2010, 1576 ) (recurso 5170/04 ) , el citado precepto es tajante "al prohibir que en los escritos de conclusiones se planteen cuestiones nuevas, que no hubiesen sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación", aunque sí permite formular

*"meras alegaciones tendentes a abundar en las razones" esgrimidas en estos últimos. La ratio legis - se afirmó- no es otra que preservar los principios de contradicción y de prueba, que "se conculcarían de permitir al demandante introducir en su escrito de conclusiones cuestiones nuevas, que deberían haber sido objeto del debate procesal y consiguientemente de prueba".*

b) Respecto de la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, conforme a la que una vez superada la cuestión de la discordancia de la Ley del impuesto con la Directiva europea ha de completarse la instrucción del expediente con apoyo de la doctrina contenida, entre otras, en la STS de 19 de noviembre de 2012 , recurso de casación en interés de ley núm. 1215/2011, ya hemos manifestado nuestra posición contraria a la aplicabilidad de dicha doctrina al presente caso, la cual, como es sabido, revocó el criterio que venía manteniendo el TSJ de la Comunidad Valenciana y que se ha dado en llamar teoría del "tiro único" en cuya virtud una vez anulada la liquidación tributaria en vía contencioso-administrativa, aun cuando la correspondiente resolución judicial se fundamente en una consideración de índole exclusivamente formal, la Administración no podía dictar una nueva liquidación subsanando previamente el defecto formal determinante de la anulación judicial de la liquidación originaria, fijando el Tribunal Supremo como doctrina legal, como ya hemos visto, la siguiente " *La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia* ".

La doctrina de la retroacción ha sido, en efecto, recordada por la más reciente STS de 7 de abril de 2014 dictada en relación con la Sentencia de 14 de abril de 2011 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional - recurso 238/10 - que estimó parcialmente la demanda y anuló la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central impugnada, así como los actos de los que traía causa, por entender, según defendía la parte actora -que además había interesado que se prohibiera a la Administración liquidar de nuevo-, que las liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido relativas a los ejercicios 1998 y 1999 debían ser mensuales o trimestrales, nunca anuales, como lo fueron, defecto de carácter material que determina el pronunciamiento anulatorio, sin embargo, asimismo consideró que una vez anulados los actos recurridos procedía declarar «el derecho de la Administración a la práctica de nuevas liquidaciones en relación con el tributo y periodos afectados, con dos limitaciones: la que impone la prescripción de los derechos de la Administración a liquidar la deuda tributaria, y la que impone el principio que prohíbe la reformatio in peius».

El TS desestima la casación y tras señalar que, frente a la queja del recurrente, « *En ningún momento de su pronunciamiento, ni de la motivación que lo sustenta, la Sala de instancia ordena retrotraer las actuaciones; ha anulado los actos recurridos, sin perjuicio del derecho de la Inspección a aprobar una nueva liquidación si no ha prescrito y siempre con el límite de no poder adoptar actos que sean más gravosos que los inicialmente acordados y ahora anulados (interdicción de la reformatio in peius) , pronunciamiento que considera innecesario (provocado por el planteamiento de la demandante), pues «aun cuando no hubiere estado presente en la sentencia, la Inspección no habría quedado impedida para liquidar de nuevo los ejercicios 1998 y 1999, siempre que su derecho no hubiera prescrito »*, ratifica la doctrina sobre la retroacción señalando lo siguiente: « *Hemos de recordar [véase la sentencia de 26 de marzo de 2012 ( RJ 2012, 5101 ) (casación 5827/09 , FJ 3º)] que, en nuestro sistema jurídico, la retroacción de actuaciones constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales (el propio*

artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003 , en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad). O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, falten elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación.

Únicamente en el ámbito sancionador sería imposible reproducir el camino para volver a castigar, pues hacerlo contravendría el principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental [véase la sentencia de 26 de marzo de 2012 (FJ 3º), ya citada, que remite a la de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, FJ 4º)]...

En la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (FJ 4º), hemos razonado que el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación anulada adolece de un defecto sustantivo no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación. Hemos subrayado también que, como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho si la prescripción no ha producido aún sus efectos...

En realidad, este recurso de casación, la sentencia del tribunal valenciano, cuya doctrina corregimos en interés de la ley mediante la nuestra de 19 de noviembre de 2012, y el planteamiento de quienes defienden desde hace algunos años que una vez anulado un acto administrativo, cualquiera que sea la naturaleza y la intensidad del vicio que provoca su expulsión del mundo del derecho, la Administración no puede ya ejercitar la potestad de que emanó aquél, responden a una visión que esta Sala no comparte y que desconoce principios básicos de ordenación de nuestro sistema administrativo: desde la necesaria eficacia a la que constitucionalmente se deben las administraciones públicas ( artículo 103.1), pasando por la distinción entre defectos que determinan la anulabilidad de los actos, y dentro de éstos los de alcance material y los meramente formales ( artículo 63 de la Ley 30/1992 ), y aquellos otros que provocan la nulidad de pleno derecho (artículo 62), *númerus clausus* en nuestro sistema y de interpretación restrictiva, para llegar a las previsiones que, al servicio de aquella eficacia, demandan que se conserven los actos o las partes de los mismos no aquejados del vicio que provoca la invalidez ( artículos 64 a 67 de la Ley 30/1992 ).

Ciertamente, aquellos planteamientos, como dijimos en la sentencia mencionada de 26 de marzo de 2012 , quieren que se imponga a la Administración la tesitura de acertar a la primera, de modo que si yerra ya no tenga posibilidad alguna de liquidar el tributo, aun cuando su potestad no haya prescrito, conclusión que carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional. El mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema tributario justo en el que cada cual tribute de acuerdo con su capacidad económica ( artículo 31.1 de la Constitución ) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción [aquí se ha de tener en cuenta la jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción y la negativa del Tribunal Supremo a reconocer tal afecto a los actos nulos de pleno derecho] y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas. Téngase en cuenta, que según esos planteamientos, el más mínimo error de derecho en una liquidación tributaria, determinante de su anulación, por parcial y colateral que fuere, llevaría anudado como corolario que la liquidación fuera expulsada del mundo del derecho, sin poder ser dictada otra en su sustitución, y el obligado tributario dispensado totalmente de la carga de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica a través del tributo de que se trate, por más que el yerro afecte a un aspecto colateral, secundario y menor de esa prestación patrimonial de carácter público.

Un desenlace así no cabe, a nuestro juicio, en nuestro ordenamiento jurídico, presidido por la Constitución de 1978, por lo que el primer motivo debe también ser desestimado y, con él, el recurso en su integridad ».

Así las cosas, debemos insistir en que en el caso que aquí nos ocupa no nos encontramos ante una liquidación tributaria como expresión de la potestad de la Administración en orden a la determinación y exigencia del tributo ni, consecuentemente, ante el eventual riesgo de que el obligado tributario quede " *dispensado totalmente de la carga de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica a través del tributo de que se trate* ", sino ante un supuesto en el que el obligado tributario ya ha contribuido mediante el ingreso del impuesto cuya devolución sin embargo reclama por estimarlo indebido. Por ello, y al margen de que no concurre aquí quiebra o lesión procedimental alguna causante de indefensión al obligado tributario que deba ser reparada desandando el camino, ni tampoco necesidad de integrar el expediente por ausencia de los elementos indispensables para el enjuiciamiento sobre la procedencia o no de la cuantía concreta de la devolución -los elementos existen pero la Administración voluntariamente ha abdicado de su examen, no objetando nada en vía administrativa o económico administrativa sobre la documentación aportada por el solicitante-, parece claro que en estos casos carece de significación jurídica el límite impuesto a la doctrina que reconoce a la Administración la posibilidad de dictar una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes " *salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo* " pues aquí, reiteramos, no nos encontramos ante el ejercicio por la Administración del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o del derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, sino ante el ejercicio por el obligado tributario dentro del plazo fijado para ello del derecho a solicitar, y en su caso obtener, la devolución de un ingreso que considera indebido. Y

c) Respecto de la STSJ de Cataluña de 28 de marzo de 2014 , de la que discrepamos en algunos particulares, cabría significar lo siguiente: 1) no acertamos del todo a entender por qué resulta evidente que la necesidad de acreditar las cantidades reclamadas alegada por la Abogacía del Estado tras la STJUE no es una cuestión nueva sino que responde al " *estricto cumplimiento del principio de la carga de la prueba, en cuya virtud, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo* ", y es que sobre tratarse el de la distribución de la carga de la prueba de un principio general - subsidiario- que se predica de toda clase de procesos y que permite la toma de decisión por el Tribunal ante hechos relevantes que tras el proceso se consideran *dudosos* ex artículo 217.1 LEC -lo que en ese caso habría llevado simplemente a la desestimación del recurso-, parece claro, sin embargo, que sólo han de ser objeto de prueba, precisamente, los hechos dudosos por discutidos (el artículo 60.1, in fine, de la LJCA , se refiere a " *los puntos de hecho sobre los que haya de versar la prueba* ", y a " *las cuestiones controvertidas* " a resolver por la sentencia se refiere el artículo 67.1 LJCA ), no pudiendo ser calificado como dudoso -y, por tanto, no siéndole aplicable aquel principio- un hecho o presupuesto relevante que no haya sido cuestionado oportunamente por las partes, máxime cuando luego dicha sentencia sí califica como cuestión nueva la invocada por la Abogacía del Estado " *obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos* " , tratándose ambas cuestiones - también la del riesgo de dobles devoluciones-, en nuestra opinión, de argumentaciones fácticas que quedan fuera de los estrictos términos en que debe resolverse la controversia tal y como fueron fijados por las partes en sus respectivos escritos iniciales ex artículos 56.1 y 65.1 de la LJCA y 412 de la LEC . A este respecto cabe recordar que al principio de congruencia entre la sentencia y los términos del debate se refiere tanto el ya citado artículo 67.1 LJCA y el artículo 33 (" 1. Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición" , como el artículo 218 LEC , sobre exhaustividad y congruencia de las sentencias, al señalar (el subrayado es nuestro) que " *1. Las sentencias deben ser claras, precisas y congruentes con las demandas y con las demás pretensiones de las partes, deducidas oportunamente en el pleito. Harán las declaraciones que aquéllas exijan, condenando o absolviendo al demandado y decidiendo todos los puntos litigiosos que hayan sido objeto del debate* . El Tribunal, sin apartarse de la causa de pedir acudiendo a fundamentos de hecho o de Derecho distintos de

*los que las partes hayan querido hacer valer* , resolverá conforme a las normas aplicables al caso, aunque no hayan sido acertadamente citadas o alegadas por los litigantes" ; 2) aunque, por lo ya expuesto, compartimos el rechazo de la opción por la retroacción de actuaciones solicitada por la Abogacía del Estado, sin embargo no participamos de la consideración de que dicho rechazo sea porque " quien formula la pretensión es "el demandante" (en expresión del artículo 31 LRJCA ), condición que no ostentan las Administraciones estatal y autonómica en el presente recurso; pues bien, la entidad actora materializó la pretensión en el suplico de su demanda, instando la revocación del acto administrativo impugnado y el reconocimiento a su favor del derecho a la devolución con los correspondientes intereses. En ningún momento solicitó la retroacción de las actuaciones ", pues, entendemos, que también la Administración como parte demandada formula pretensiones ( artículo 56.1 LJCA ), que pueden ser principales, alternativas o subsidiarias, sin que, en principio, encontremos obstáculo alguno para que la Administración tributaria pueda pretender con carácter principal la desestimación del recurso -o estimación total en caso de allanamiento- y con carácter subsidiario la estimación parcial, la retroacción del procedimiento o cualquier otra pretensión que estime conveniente a su derecho, con el resultado que en cada caso proceda; y 3) no encontramos relevantes diferencias entre la retroacción de actuaciones que la sentencia rechaza y el cauce de ejecución de sentencia que sí considera adecuado, ya que, en definitiva, lo decisivo a los efectos que nos ocupan es que a la Administración se le está proporcionando, a nuestro entender de modo indebido por extemporáneo, una nueva oportunidad de comprobar la concurrencia o no de dos aspectos genuinamente fácticos -la realidad de la repercusión y la no devolución de cuotas al sujeto pasivo- que pudo y debió comprobar, para admitirlos o rechazarlos, desde el inicio del expediente al obrar en su poder todos los elementos indispensables para ello.

En definitiva, admitir la tesis que no compartimos conllevaría, como ya dijimos, el riesgo -ilimitado en los casos en que se opta por la retroacción de actuaciones- de que la Administración tributaria alegue sucesivamente al concluir cada proceso judicial la posible existencia de una nueva causa -de hecho o de derecho, tanto da- obstativa del derecho pretendido por el recurrente, lo que no se compagina con los principios generales sobre preclusión procesal y congruencia ya expuestos.

Ello no obstante, a mayor abundamiento podría significarse lo siguiente:

a) Con independencia de que ninguna duplicidad de devolución se ha constatado ni en sede de gestión ni en sede económico administrativa, sin que sea suficiente el hecho de que se haya instado y no resuelto procedimiento similar a instancia del sujeto pasivo, en todo caso no se entiende que exista el riesgo alegado por la Abogacía del Estado de dobles devoluciones de un mismo ingreso tributario por el hecho de que tanto los sujetos pasivos del IVMDH como los sujetos repercutidos están legitimados para solicitar la devolución si, como la propia Abogacía del Estado pone de manifiesto, y con arreglo a lo dispuesto en los artículos 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (" 2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:... c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades "), y 14.4 (" Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el art. 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión ") los sujetos pasivos no pueden ser beneficiarios de las devoluciones que en su caso se acuerden por lo que, por definición, no parece pueda darse el aducido riesgo de doble devolución. Y

b) Respecto del aseguramiento de la obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición de los hidrocarburos que impone la Directiva 2003/96, coincidimos con el TSJ de Galicia en su Sentencia de 16

de abril de 2014 (rec. 16041/10 ) en considerar que no es admisible que se apoye el cumplimiento de una Directiva en el incumplimiento de otra diferente y que, por ello, se deje carente de contenido una sentencia del TJUE, y, más ampliamente, con las consideraciones sobre la cuestión contenidas en la tantas veces citada STSJ de Cataluña de 28 de marzo de 2014 que declara que " *Esta argumentación no puede prosperar.*

*Primero, la cuestión relativa al umbral mínimo de imposición a que se refiere el artículo 4 de la Directiva 2003/96 no constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, por lo que cualquier pronunciamiento al respecto en el sentido solicitado por el Sr. Abogado del Estado implicaría quebrantar la congruencia y los límites del proceso a los que debe atenerse toda resolución judicial.*

*Segundo, dicha cuestión se ubicaría, no obstante, en la órbita de las eventuales consecuencias que pudieran derivarse de la propia sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014, lo que compete resolver al Estado miembro como destinatario que es de la Directiva 2003/96 y, más específicamente, a sus autoridades habilitadas para solicitar y, en su caso, obtener del Consejo de la Unión, a través de la Comisión, una autorización para aplicar un nivel diferenciado de imposición a determinados carburantes, de conformidad con el artículo 19 de la propia Directiva 2003/96 , autoridades entre las que, obviamente, no se encuentra este órgano judicial.*

*Tercero, la incompatibilidad del IVMDH con el Derecho de la Unión Europea se infiere con claridad de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 . De este pronunciamiento se infiere dicha incompatibilidad en su conjunto. En definitiva, puede afirmarse que el IVMDH es conceptualmente contrario al Derecho de la Unión Europea. En modo alguno cabe barruntar de la sentencia de 27 febrero 2014 , que el IVMDH únicamente resultaría contrario en la parte que exceda del nivel mínimo de imposición al que se refiere la Directiva 2003/96 . Es más, el argumento basado en el nivel mínimo de imposición ya fue aducido por el reino de España en el apartado 79 de sus alegaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, alegaciones escritas que fueron remitidas a esta Sala desde el Tribunal de Justicia junto con las formuladas por el resto de comparecientes en la cuestión prejudicial; pues bien, si la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014 no aborda dicho argumento, difícilmente puede pretenderse de esta Sala que, sobre la base del mismo, limite los efectos que, en el plano cuantitativo, puedan derivarse del pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo.*

*Cuarto, parece razonable entender que, a la luz de la Directiva 2003/96 , el nivel mínimo de imposición que reclama de los Estados miembros, debe alcanzarse mediante tributos que se adecuen al propio Derecho de la Unión, lo que, obviamente, no ocurre con el IVMDH. Pues bien, la incompatibilidad global del IVMDH con la Directiva 92/12 es suficiente para rechazar el argumento del Sr. Abogado del Estado.*

*Pero es que, además, el "nivel de imposición" al que se refiere la Directiva 2003/96 implica, en efecto, la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad, «en el momento de su puesta a consumo».*

*Sin embargo, el devengo del IVMDH tiene lugar en el momento de la venta minorista del carburante al consumidor final, circunstancia que ya llevó a la sentencia del Tribunal de Justicia EKW y Wein & Co a destacar (en el caso del impuesto nacional al que se refería el litigio principal) "que el impuesto sobre las bebidas [...] no cumple las normas relativas al devengo de los impuestos especiales, dado que sólo es exigible en la fase de la venta al consumidor, y no en el momento de la puesta al consumo como aparece definida en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva sobre los impuestos especiales" (apartado 48), por lo que, esa falta de sintonía por lo que se refiere al momento del devengo -por lo demás, expresamente puesta de manifiesto por el Abogado General Wahl en los puntos 33 a 46 de sus conclusiones de 24 octubre 2013 que precedieron a la sentencia de 27 febrero 2014 -, impediría, en cualquier caso, indagar*

la bondad del argumento aducido en el escrito de 12 de marzo de 2014, ante la falta de homogeneidad entre el IVMDH y la Directiva 2003/96, por lo que se refiere a los parámetros jurídicos del devengo.

En quinto lugar, no sería posible acceder a la petición del Sr. Abogado del Estado sin violentar el carácter vinculante de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 febrero 2014, el principio de legalidad y la propia primacía del Derecho de la Unión Europea.

Dicho en otras palabras, no es atendible un razonamiento que postula que, para impedir un incumplimiento -"sobrevenido", según lo califica el Sr. Abogado del Estado-, resulte posible seguir aplicando en parte un tributo como el IVMDH, contrario al Derecho de la Unión, toda vez que ello supondría a su vez, no asumir el fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

## QUINTO

### **Sobre la no acreditación de la concreta cantidad cuya devolución se reclama alegada por la Abogacía del Estado en la contestación a la demanda. Desestimación de este motivo de oposición.**

Como ya anticipamos, en este caso la Abogacía del Estado alegó en la contestación a la demanda que no consideraba acreditada la concreta cantidad cuya devolución se reclama, no identificándose en la generalidad de los casos las concretas autoliquidaciones que se pretenden rectificar ni que hayan sido practicadas ni ingresadas; que el actor se ha limitado a aportar un gran número de documentos pero se ha abstenido de presentar una hoja de cálculo que relacione una a una las cuotas que se reclaman con referencia a dichos documentos; y que no aporta ningún dato de las "concretas autoliquidaciones que se pretende rectificar" ni consta su ingreso por el obligado tributario, ni ha presentado los documentos que acrediten que las facturas aportadas fueron abonadas o cargadas en cuenta.

Así las cosas, la interpretación del artículo 56.1 de la LJCA ( RCL 1998, 1741 ) en cuya virtud se permite a la parte actora suscitar en el proceso argumentos y cuestiones que no había planteado en vía administrativa, directamente inspirada en la voluntad del legislador declarada en la Exposición de Motivos de la Ley en cuanto a la superación de la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso-administrativo como instancia meramente revisora, debe igualmente conducir a que en el debate en plenitud que el proceso ha de suponer también la Administración pueda respaldar su actuación con razones distintas a las que esgrimió en vía administrativa, con la excepción del ámbito sancionador (STS de 26 de mayo de 2011 ( RJ 2011, 4723 ), recurso 5991/2007 ). Sin embargo, el alegato de la Abogacía del Estado ha de correr suerte igualmente desestimatoria, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) No se discute que la parte recurrente no es el sujeto pasivo del IVMDH sino la obligada tributaria al tener que soportar la repercusión del tributo ex artículo 35.2 g) LGT ( RCL 2003, 2945 ), condición desde la que ha efectuado la reclamación objeto de este recurso respecto de las cuotas que por este impuesto le fueron repercutidas por los distribuidores minoristas (sujetos pasivos), no siéndole por tanto aplicables las exigencias referidas a las autoliquidaciones a presentar por los sujetos pasivos del impuesto.

Ello supone que cuando la solicitud de rectificación de la autoliquidación es presentada por la persona o entidad que ha soportado la repercusión no es exigible que a la solicitud se acompañen los justificantes del ingreso efectuado, pues dicha documentación es requerida por el art. 126.5 del Reglamento no aplicable a este procedimiento. Y tampoco exige la normativa, contrariamente a lo alegado por la Administración, la acreditación del pago de la factura en la que figure la repercusión del impuesto, siendo suficiente la aportación de aquélla en la que figure la repercusión soportada, como aquí acontece. Y

b) No discutiéndose en modo alguno que la parte actora aportó al expediente desde el inicio cuantos datos tenía en su poder, señaladamente las facturas que según la propia solicitud acreditaban la repercusión, lo que reprodujo con su demanda aportando fotocopia de dichas facturas, así como hoja

resumen por fechas, litros de combustible y cuotas soportadas, la demanda ha de correr suerte estimatoria habida cuenta que, no obstante tener a la vista la documentación concretísima justificativa de la reclamación que, no olvidemos, la Administración dejó de resolver en todos sus extremos cuando tuvo dos ocasiones (AEAT y TEARCyL), la Abogacía del Estado se ha limitado a formular una suerte de impugnación genérica y global, sin concretar mínimamente qué aspecto o requisito de las facturas estarían supuestamente incompletos, genérica impugnación a todas luces inconsistente que conlleva la estimación de la reclamación.

#### **ÚLTIMO.- Costas procesales.**

De conformidad con lo establecido el artículo 139 de la L.J.C.A. de 1998 , no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes del presente recurso, considera esta Sala procedente no hacer pronunciamiento alguno respecto de las costas procesales originadas en el presente recurso.

De conformidad con lo prevenido en los artículos 248.4 de la LOPJ ( RCL 1985, 1578 y 2635) , y 208.4 de la Ley 1/2.000, de 7 de enero ( RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892) , de Enjuiciamiento Civil , en relación con la doctrina de los artículos 86 y concordantes de la LJCA , procede comunicar a los interesados, mediante entrega de copia de esta sentencia, que la misma es firme.

**VISTOS** los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

#### **FALLAMOS**

**ESTIMAR ÍNTEGRAMENTE** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por **la mercantil CARBONERO BUS, S.L.** contra la Resolución de 24 de junio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. 47/1492/09) formulada contra denegación de devolución de ingresos indebidos con ocasión de su tributación por el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, resolución que se anula por ser disconforme con el ordenamiento jurídico, condenando a la Administración demandada a reintegrar a la parte actora la cantidad de 4.487,13 €, más los intereses legales procedentes, sin expresa imposición de costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

Esta sentencia es firme y contra ella no cabe recurso ordinario alguno. Conforme establece el art. 104 de la LJCA de 1998 ( RCL 1998, 1741 ) , en el plazo de diez días, remítase oficio a la administración demandada, al cual se acompañará el expediente administrativo y testimonio de esta sentencia, a fin de que la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Hágase saber a la Administración que en el plazo de diez días deberá acusar recibo de dicha documentación e indicar el órgano responsable del cumplimiento del fallo.

Así, por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.