

Tribunal Supremo**TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num.
2232/2016 de 17 octubre**

JUR\2016\225290

Extensión de efectos. Sentencia que estima el recurso jurisdiccional frente a la denegación de solicitud del interesado sobre rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas y repercutidas, por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Falta de identidad entre la situación jurídica de la entidad favorecida por la sentencia y la que ostenta la aquí recurrente. Además, hay jurisprudencia contraria a lo interesado en el incidente de extensión de efectos, pues es criterio de esta Sala que es requisito esencial para obtener la devolución acreditar la no repercusión del impuesto (STS de 27 de enero de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3735/2014).

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 3989/2015

Ponente:Excmo Sr. Francisco José Navarro Sanchís**SENTENCIA**

En Madrid, a 17 de octubre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº **3989/2015** , interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Dª. Lourdes Fernández-Luna Tamayo, en nombre y representación de la entidad mercantil **ORTEGAL OIL, S.L.U.** , contra los autos de 29 de julio y 22 de octubre de 2015, dictados por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia , por los que se deniega la extensión de efectos, en favor de aquélla, de la sentencia de 26 de noviembre de 2014 , recaída en el recurso de este orden jurisdiccional nº 15630/12, seguido ante la misma Sala (Sección 2ª), que estimó el recurso interpuesto por la entidad mercantil *Estación de Servicio Lentellais, S.L.* contra el acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia el 25 de junio de 2012 (reclamación nº 32/846/11). Ha sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO**

.- En el incidente de extensión de efectos de sentencia del procedimiento ordinario nº 15630/12, seguido ante la Sección Cuarta de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, se dictó auto de 29 de julio de 2015 , cuya parte dispositiva acuerda "...Denegar la extensión de efectos, sin hacer especial pronunciamiento sobre costas" .

Frente a dicho auto se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por nuevo auto de 22 de octubre de 2015 .

SEGUNDO

.- Notificados los referidos autos a las partes, la representación procesal de la entidad ORTEGAL OIL, S.L.U presentó ante la Sala de instancia escrito de preparación del recurso de casación, que se tuvo por preparado mediante diligencia de ordenación de 26 de noviembre de 2015, en la que se acuerda emplazar a las partes para que, en el plazo de treinta días, pudiesen comparecer ante este Tribunal Supremo.

TERCERO

.- Emplazadas las partes, la Procuradora Sra. Fernández-Luna Tamayo, en la representación indicada, compareció en tiempo y formalizó ante este Tribunal Supremo, en escrito de 15 de enero de 2016, su recurso de casación, en el cual, tras aducir los motivos oportunos, solicitó a la Sala: *"... dicte sentencia con el reconocimiento del derecho de nuestro cliente ORTEGAL OIL S.L.U. al tener el beneficio de extensión de la sentencia dictada por la Sala en le recurso ordinario num. 0015630/12 correspondiente a ESTACION DE SERVICIO LENTELLAIS S.L..."*.

CUARTO

.- Admitido a trámite el recurso de casación por providencia de la Sección Primera de esta Sala de 4 de marzo de 2016, se acordó la remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda para su sustanciación, conforme a las reglas de reparto de asuntos, disponiéndose por diligencia de ordenación de 14 de marzo de 2016 entregar copia del escrito de interposición del recurso a la parte recurrida, a fin de que en plazo de treinta días pudiera oponerse, lo que efectuó el Abogado del Estado por escrito de 16 de marzo de 2016, interesando de este Tribunal Supremo sentencia que declare no haber lugar a casar los autos recurridos, con imposición de costas a la recurrente.

QUINTO

.- Por providencia se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 4 de octubre de 2016, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

.- Se impugnan en este recurso de casación los aludidos autos de 29 de julio y 22 de octubre de 2015 por los que, inicialmente y en desestimación del preceptivo recurso de reposición, se acuerda la denegación de la extensión, a la mercantil recurrente, de los efectos de la sentencia dictada el 26 de noviembre de 2014 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia , que estimó el recurso jurisdiccional interpuesto por la entidad Estación de Servicio Lentellais S.L. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 25 de junio de 2012, que desestimó la reclamación nº 32/846/11, contra la desestimación por silencio administrativo del recurso de reposición deducido contra el acuerdo dictado por el Jefe de la Dependencia de Aduanas de Impuestos Especiales de la AEAT de Orense.

La Sala juzgadora, en su auto de 29 de julio de 2015 , fundamenta su decisión denegatoria en el siguiente razonamiento:

"[...] La previsión del artículo 110 LJCA (RCL 1998, 1741) (junto con la de los artículos 37.2 y 111 del mismo texto legal) supone una excepción a la regla general de eficacia inter partes de los efectos de las sentencias de plena jurisdicción. Así lo establece, sin género de dudas, el artículo 72.3 LJCA . No se aplica, por tanto, para los supuestos de sentencias firmes desestimatorias y, en principio, tampoco a las sentencias estimatorias de mera anulación.

Una de las exigencias que impone el artículo 110.1.a) para posibilitar la extensión de efectos es que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por la decisión, y pese a la apariencia formal (estaciones de servicio que solicitan la devolución del IVMDH como consecuencia da STSJUE 27.02.2014) dicha identidad no concurre.

La sentencia 691/2014 acoge la pretensión con base en la indicada sentencia y rechaza la oposición de la Administración (en esencia, necesidad da aportar documentación para poder decidir sobre la devolución) por una cuestión de tipo procesal: el requerimiento de documentación es extemporáneo y causaría indefensión.

Este obstáculo no concurre en el presente caso: como se indica, la solicitud de devolución no se contestó (y no consta que con base en silencio negativo se presentara recurso ante el TEAR), y este Tribunal; en la reciente sentencia 266/2015 (de 07.05.2015) adaptó su criterio a las nuevas circunstancias de hecho del expediente al considerar ajustado a derecho el requerimiento de documentación (e inclusive, como "obiter dicta", el hecho de cuestionar la legitimación -material- de la estación de servicio para obtener la devolución)".

Esta circunstancia, presente también en el caso que ahora nos ocupa, impide hablar de que concorra una identidad entre los supuestos y, en consecuencia, obliga a rechazar la solicitud".

La representación procesal de la compañía ORTEGAL OIL, S.L.U., aquí recurrente en casación, interpuso recurso de reposición en impugnación del citado auto, que fue desestimado por otro auto de 22 de octubre de 2015, en el que la Sala de instancia señala lo siguiente para desestimar la reposición, transcrito literalmente:

"[...] La sentencia de 26.11.2014 , que revisa un acuerdo del TEAR de 2012, reiteramos, parte de una situación que actualmente no concurre: No existía -en vía administrativa- la STJUE 27.02.2014 , de lo que se derivaba que la AEAT y el TEAR se limitaban a fundamentar la negativa a la devolución IVTM en la legalidad vigente, en tanto que en las solicitudes en trámite cuando se dicta la citada sentencia, valora se la documentación que se aporta es suficiente y si legitima la solicitud; es decir, en el expediente administrativo no solo impone ya, de inicio, la aportación de documentación para acreditar la concurrencia de las exigencias del artículo 14.2.c) RD 520/2005 (RCL 2005, 1069 y 1378) , sino que dicha pretensión es acogida plenamente por este Tribunal -cabe hablar de una doctrina reiterada que no podemos desconocer y como indica la STSJ del País Vasco, sección 2ª, de 7 de diciembre de 2004, recurso 356/2004 , *"no cabe duda que la previsión de extensión de efectos, entre otras consideraciones parte del principio de seguridad jurídica, que ha de considerarse quebrantado cuando viene a acordarse la extensión de efectos contraria a la doctrina plasmada de forma reiterada por el TSJ"* -ya que tiene por finalidad, entre otras, determinar la legitimación material de la recurrente, en sentido de acreditar la existencia de un prejuicio real derivado del pago del IVMDH. No estamos, por tanto, ante la identidad de situaciones jurídicas sino ante el -legítimo- intento de aplicar al caso del recurrente una sentencia dictada con premisas muy diferentes, obviando lo que es una nueva doctrina de este Tribunal en el caso de solicitudes de devolución de ingresos indebidos instados, no por consumidor final, sino por las estaciones de servicios y similares.

No es posible, pues, extender los efectos de una sentencia a supuestos en los que el debate se suscita en términos diferentes (cuando menos por parte de la Administración) y en contra del criterio del propio TSJ de Galicia".

SEGUNDO

.- Frente a dichos autos la representación procesal de ORTEGAL OIL, S.L.U. interpone el presente recurso de casación, utilizando el cauce del artículo 88.1.d) LJCA (RCL 1998, 1741) , a través del cual denuncia, en un primer motivo, la infracción del artículo 110 de la propia Ley, al considerar la Sala de instancia que no hay identidad de situaciones jurídicas individualizadas entre la de la recurrente y la obtenida por la empresa gasolinera ESTACIÓN DE SERVICIO LENTELLAIS S.L. en el recurso contencioso-administrativo nº 15630/2012, finalizado con sentencia de 26 de noviembre de 2014 .

Sostiene la recurrente que la identidad de situaciones jurídicas individualizadas viene determinada porque en ambos casos la reclamación de la devolución de cuotas del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos -IVMDH- ha sido formulada por empresas gasolineras que cumplimentan las autoliquidaciones y repercuten el impuesto a sus clientes. La situación en la que se encuentre la reclamación de la persona o entidad que solicita la extensión de efectos de la sentencia, así como el sentido de las resoluciones dictadas por las Oficinas Gestoras, por los Tribunales Económico-Administrativos y en sede judicial, mientras no exista cosa juzgada, son indiferentes, incluso cuando haya resoluciones parcialmente estimatorias. Tales circunstancias no influyen en la situación jurídica individualizada, según ha declarado el Tribunal Supremo, citando al respecto la sentencia de 12 de noviembre de 2010 (se refiere, sin mencionarla, a la recaída en el recurso de casación nº 3782/2008).

La recurrente completa su argumentación con otros dos motivos de casación. En el segundo de ellos se dice infringido el artículo 110.1.c) de la Ley Jurisdiccional , *"al cambiar la Sala indebidamente de criterio"* , razonando al efecto del modo siguiente:

a) El artículo 110 LJCA obliga a mantener los efectos expansivos de una sentencia favorable para aplicar los beneficios de la extensión de sentencia durante el plazo de un año a contar desde la última notificación de la sentencia.

b) El cambio de criterio de la Sala de instancia es injusto, *"...ya que se apoya en un subterfugio que están utilizando las Oficinas Gestoras de Impuestos Especiales para dificultar o hacer imposible la devolución del IVMDH conforme a la STJUE de 27-2-2014 , exigiendo la presentación de documentos que el contribuyente no está obligado a presentar y procediendo al archivo del expediente en el caso de que no se efectúe la aportación del documento reclamado que son las facturas de clientes a los que se le haya repercutido el impuesto"* . En apoyo de su tesis cita los artículos 17.2 del Reglamento de Desarrollo de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) (LGT), 99.2, 34.h) LGT y 14 del Reglamento para el Desarrollo de la LGT.

c) El 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 (RCL 2005, 1069 y 1378) -precepto que reputa vulnerado la parte recurrente en su tercer motivo de casación- se refiere a los tributos en los que la persona o entidad que sufre la repercusión tiene la obligación de repercutir, a su vez, el impuesto a otras personas o entidades; por tanto alude a impuestos de tracto sucesivo, mientras que el IVMDH es un impuesto de tracto único.

El legislador, dice la recurrente, al establecer el régimen impositivo es consciente de dos aspectos: primero, que un impuesto indebido por ilegalidad del tributo debe dar lugar a la devolución de la totalidad de las cuotas indebidamente ingresadas; y segundo, que en los impuestos que gravan el consumo de productos, como el alcohol y los hidrocarburos el consumidor final normalmente es desconocido. Para

compaginar estas situaciones -afirma- el legislador ha tenido que incluir entre las personas o entidades con derecho a la devolución del impuesto a quienes, estando en el círculo de transmisiones sucesivas tienen méritos, aunque sean mínimos, para percibir la devolución de las cuotas como es la empresa gasolinera que cumplimentas las autoliquidaciones, paga el impuesto, soporta los impagos de los clientes, sufre las consecuencias que en las ventas origina el incremento en los costes del producto y, si la devolución se convierte en un beneficio, devolverá una gran parte de las cantidades percibidas por los pagos del IRPF o del Impuesto de Sociedades, y todo ello sin perjuicio del derecho preferente del consumidor final con factura a reclamarle a la empresa gasolinera la devolución del Impuesto repercutido.

TERCERO

.- El Abogado del Estado, en su escrito de oposición, alega, en primer lugar, que no concurren las identidades precisas para la pretendida extensión de efectos. Así, el artículo 110 LJCA (RCL 1998, 1741) supone una excepción a la regla general de eficacia *inter partes* de los efectos de las sentencias de plena jurisdicción, como resulta del artículo 72.3 LJCA . La extensión de efectos no se aplica a las sentencias estimatorias de mera anulación; y uno de las exigencias que impone el artículo 110.1.a) LJCA para que proceda la extensión de efectos es que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por la decisión, *"...cosa que no sucede en este caso, pues la sentencia 691/2014 acoge la pretensión por una cuestión de tipo procesal: el requerimiento de documentación es extemporáneo y causaría indefensión. Mientras que este obstáculo no concurre en el presente caso, en el que la solicitud de devolución no se contestó y, además, con buen criterio, la Sala a quo considera ajustado a derecho el requerimiento de documentación"*.

Añade a lo anterior que la sentencia de 27 de enero de 2016, de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3735/2014 , se refiere a la devolución del Impuesto Especial sobre la Venta de Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) en términos que avalan la corrección del criterio sustentado por la Sala a quo .

CUARTO

.- Este recurso de casación es sustancialmente idéntico al decidido en esta misma fecha en la sentencia dictada en el recurso de casación nº 3984/2015 , promovido igualmente frente a sendos autos procedentes de la Sala de este orden jurisdiccional de Galicia, de muy similar contenido a los aquí enjuiciados, dictados con sentido también denegatorio de la pretensión de extensión de efectos de la misma sentencia respecto de la que se pidió tal extensión en el asunto que nos ocupa. Tal semejanza, virtualmente identidad, entre el asunto decidido en la mencionada sentencia y el que ahora nos corresponde examinar, justifica que nos remitamos íntegramente a lo declarado en aquella, que reproducimos de modo literal:

"[...]CUARTO.- En el artículo 72.3 de la actual LJCA (RCL 1998, 1741) se establece de forma expresa que la estimación de pretensiones de reconocimiento o restablecimiento de una situación jurídica individualizada sólo producirá efectos entre las partes.

El Tribunal Supremo trató, en algunas ocasiones, de abrir una vía para solventar los problemas derivados de la actitud reticente de las Administraciones públicas a seguir lo ya decidido con anterioridad por los órganos jurisdiccionales para supuestos idénticos, aunque, hasta la entrada en vigor de la LJCA de 1998, se trataba de resoluciones de esta Sala ocasionales y muy limitadas.

Por tanto, resultaba precisa una reforma legislativa que atribuyese a los tribunales facultades suficientes para fiscalizar de manera inmediata la aplicación por la Administración de los precedentes judiciales a los casos idénticos no llevados a los tribunales.

La excepción a dicha regla de la extensión a terceros de los efectos de determinadas sentencias, contenida en el artículo 110 LJCA, es la respuesta legislativa a la resistencia de las Administraciones públicas a ajustar sus pronunciamientos a los precedentes judiciales. Y es que está en la lógica del Estado de Derecho que las Administraciones resuelvan por impulso propio los casos idénticos al decidido por los tribunales, cuando no puedan alegar razonablemente diferencias fácticas o jurídicas entre el caso resuelto y los que están pendientes o no han sido llevados a los tribunales.

Se trataba de una reforma que venía siendo reclamada por la jurisprudencia y la doctrina, que sería, no obstante, objeto de una interpretación judicial y reforma legislativa posterior, en cierto modo, regresiva, efectuada por la Ley Orgánica 19/2003 (RCL 2003, 3008), en tres aspectos: la solicitud de extensión de efectos no se dirige previamente a la Administración demandada, sino directamente al órgano jurisdiccional competente que hubiera dictado la resolución que se pretende que se extiendan los efectos; correlativamente, se modifica el procedimiento del incidente que se tramita ante el órgano jurisdiccional, incluyendo la petición de informe a la Administración, previendo, además el emplazamiento, en su caso, de los interesados directamente afectados por los efectos de la extensión; y se introduce, como nuevo obstáculo a la extensión de efectos de la sentencia el que concurre "Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuese consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo".

Las dos ulteriores modificaciones del precepto, una, la de la Ley 13/2009, de 9 de noviembre, es consecuencia de la reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva oficina judicial, y, otra, la de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre (RCL 2013, 1773 y RCL 2014, 528), incluye la unidad de mercado entre las materias en que es posible la extensión de efectos de las sentencias.

En los específicos ámbitos señalados en el artículo 110 LJCA, los efectos de una sentencia firme que haya reconocido una situación jurídica individualizada en favor de una o varias personas puede extenderse a otras en ejecución de sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.
- b) Que el Juez o Tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.
- c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de la ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste (art. 110.1 LJCA).

El texto del Proyecto de Ley añadía un requisito más: «que sobre la materia no se hubiera dictado una resolución administrativa que habiendo causado estado haya sido consentida por los interesados por no haberse interpuesto contra ella recurso Contencioso-Administrativo en tiempo y forma». Esta exigencia parecía que haría escasamente operativa, en la práctica, la aplicación de la extensión subjetiva de las sentencias, más allá de quienes fueron parte en el proceso, y por ello desapareció durante la tramitación parlamentaria de la LJCA. Sin embargo, ha sido reincorporada en forma de excepción por la mencionada reforma del artículo 110 efectuada por la LO 19/2003, de 23 de diciembre.

Los apartados 2 a 7, establecen el procedimiento para hacer efectiva la referida extensión. Y, en ambas redacciones, se establece, en el apartado 5 que: "el incidente [de extensión de efectos de la

sentencia] se desestimará, en todo caso, cuando existiera cosa juzgada, o cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99 [...]". Se establecía y sigue estableciéndose que si se encuentra pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la Ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso.

El texto legal incorpora dos requisitos o presupuestos materiales básicos: que se trate de materia tributaria o de personal al servicio de la Administración pública o unidad de mercado, y que la situación jurídica de los interesados en la extensión de la eficacia de la sentencia sea idéntica a la de los favorecidos por el fallo. Dos requisitos procesales: la competencia territorial del Juez o Tribunal sentenciador para conocer de las nuevas pretensiones de reconocimiento y la observancia del plazo, un año desde la última notificación de la sentencia a quienes fueron parte en el proceso, o, en su caso, de la notificación de la resolución que ponga término al recurso en interés de ley o de revisión que pudiera haberse interpuesto. Y dos excepciones que impiden la estimación del incidente: la existencia de cosa juzgada y que la doctrina determinante del fallo sea contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99 LJCA . A estas dos excepciones el actual texto añade una tercera, que para el interesado se hubiera dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso Contencioso-Administrativo.

QUINTO.- La extensión de efectos de una sentencia en su favor puede interponerse por aquellas personas que se hallen en identidad de situación respecto de la resuelta en la sentencia. Con ello, la legitimación se confunde con el fondo de la cuestión planteada, pues es precisamente dicha identidad la que determina que el órgano jurisdiccional pueda pronunciarse favorable o desfavorablemente respecto de dicha pretensión. La LJCA exige sin embargo que esta legitimación se justifique documentalmente con la petición dirigida al tribunal, pues establece que los interesados deberán acompañar a la petición dirigida al órgano judicial «el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones o la no concurrencia de alguna de las circunstancias del apartado 5 de este artículo» (art. 110.3 LJCA). De ello se infiere que la pretensión incidental podrá declararse inadmisibile en el caso de que no se acompañe dicha justificación documental o de que la acompañada sea manifiestamente insuficiente para justificar prima facie dicha identidad.

La sentencia cuya extensión se pretende ha de revestir determinados requisitos procesales y de fondo.

Desde el punto de vista procesal ha de tratarse de una sentencia firme. Y si la sentencia se encuentra pendiente un recurso de revisión o de casación en interés de la ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso (art. 110.6 LJCA).

Es necesario que la sentencia haya reconocido una situación jurídica individualizada en favor de una o varias personas» (art. 110.1 LJCA , en relación con el art. 31 LJCA). En consecuencia, este incidente no es aplicable a las sentencias que resuelvan, estimándolas, pretensiones de anulación, puesto que respecto de las mismas la extensión a todos los afectados de los efectos de la sentencia se produce ope legis. Según el art. 72.2 LJCA : «La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas. Sin embargo, en principio, y a salvo la extensión de sus efectos por la vía que estamos estudiando, la estimación en sentencia de pretensiones de reconocimiento o restablecimiento de una situación jurídica individualizada sólo producirá efectos entre las partes (art. 72.3 LJCA).

Es preciso que no exista cosa juzgada. En este supuesto el incidente se desestimará «en todo caso» [

art. 110.5.a) LJCA]. *Existirá cosa juzgada cuando la pretensión relativa a la situación concreta de quienes pretendan la ejecución de la sentencia haya sido resuelta por una sentencia distinta, cuyos efectos prevalecerán en todo caso en virtud del principio de cosa juzgada que se plasma en este requisito. La apreciación de que existe cosa juzgada está sujeta a la concurrencia de la triple identidad «entre las cosas, las causas, las personas de los litigantes y la calidad con que lo fueron», con el alcance que precisa ahora el art. 222 LEC (RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892) sobre la cosa juzgada material, Esta excepción, claro está, es aplicable también al caso de que concorra litispendencia.*

Asimismo es necesario que la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule no sea contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En este caso procederá asimismo la desestimación del incidente en todo caso [art. 110.5.b) LJCA]. En este supuesto no existe cosa juzgada, pero la LJCA considera que, ya que la extensión de los efectos de la sentencia no resulta exigible en virtud del estricto cumplimiento de la misma, sino más bien como consecuencia de la previsibilidad de una decisión idéntica en el proceso en que se plantee la misma cuestión, no puede darse lugar a dicha extensión cuando la existencia de jurisprudencia contraria impediría al juzgado o tribunal sentenciador reiterar la doctrina aplicada, sin perjuicio de que la sentencia deba mantener estrictamente sus efectos entre las partes como consecuencia del principio de cosa juzgada.

Desde el punto de vista de los requisitos de fondo, además de que la sentencia se haya dictado en materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública, o de unidad de mercado, es preciso que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo. Y para apreciar si concurre esta identidad de situación jurídica resulta aplicable la jurisprudencia de esta Sala en aplicación de lo dispuesto en el art. 96 LJCA , sobre la identidad que debe concurrir sobre los litigantes u otros e idéntica situación y los hechos, fundamentos y pretensiones que componen la llamada triple identidad que debe concurrir entre la sentencia invocada como contrapuesta y la recurrida en el recurso de casación para la unificación de doctrina. En el supuesto que examinamos deberá contrastarse la situación en que se encontraba el litigante que obtuvo la sentencia favorable con la situación en que se encuentra la que pretende beneficiarse de la extensión de sus efectos; así como la identidad entre los hechos que fundan dicha situación y las pretensiones que se hicieron valer en el proceso y fueron estimadas en la sentencia respecto a la solicitud o reclamación formulada frente a la Administración y los hechos en que igualmente la misma se funda.

La fase de ejecución no permite al órgano jurisdiccional competente efectuar una declaración de voluntad dirigida a una actuación concreta de la Ley respecto a una cuestión no controvertida ni resuelta en el previo proceso de conocimiento. Y, desde otra perspectiva, la extensión de efectos contemplada en el artículo 110 LJCA únicamente puede ser aplicada, a aquellos supuestos en que la sentencia no contrarie criterios sustentados anteriormente.

En la fase de ejecución de una sentencia sólo pueden esgrimirse, tanto por quien fue parte en el proceso como por los terceros interesados en la ejecución, ex artículo 110 LJCA pretensiones que, por haber sido estimadas previamente en el proceso, resulten indiscutibles.

SEXTO.- La aplicación de la doctrina expuesta al presente supuesto supone la desestimación del recurso.

En primer lugar, no concurre la identidad de situaciones precisa, como se deduce del criterio de esta Sala contenido en su sentencia de 27 de enero de 2016 (RJ 2016, 423) (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3735/2014), citada por el Abogado del Estado.

En la sentencia cuya extensión de efectos se solicita, de la Sección Segunda de la Sala de lo

Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de fecha 26 de noviembre de 2014 (rec. 15630/2012), estima el recurso por dos razones de concurrencia conjunta. De una parte, porque la norma nacional que establecía el Impuesto sobre la Venta Minorista de Hidrocarburos era contraria al artículo 3, apartado 2 , de la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789) , ya que, según STJUE de 27 de febrero de 2014, asunto 82/12 , que resolvía la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, no podía considerarse que tal impuesto persiguiera una finalidad específica en el sentido de dicha disposición. Y, de otra, porque considera que no es procesalmente adecuada la solicitud del Abogado del Estado de retrotraer las actuaciones o dejar para la ejecución de la sentencia la acreditación "de la inexistencia de reclamación de lo indebidamente ingresado por parte del sujeto pasivo, la justificación del suministro y la concurrencia misma de la repercusión". A este respecto, añade dicha sentencia "Esta última circunstancia no parece que, en este trance procesal, pueda ser admitida. Ante la oficina gestora se presentó una reclamación con un soporte documental y jurídico, no siendo responsabilidad del solicitante que la Administración opte simplemente por discutir la aplicación de la norma, dejando para otro momento -ya en el debate jurisdiccional- su criterio sobre el soporte documental en que se asienta [...]".

Dicho en otros términos, la referida sentencia se dicta en una situación muy concreta, cual es que en el expediente administrativo no se cuestionó la documentación acreditativa del derecho a la pretendida devolución, ya que esta oposición de la Administración surge en vía jurisdiccional, cuando a juicio de la Sala de instancia, era procesalmente inadecuada.

En el caso de la actual recurrente, no se da tal circunstancia puesto que se valora, desde el primer momento, la suficiencia de la documentación aportada. Como dice el auto recurrido, de 1 de septiembre de 2015, se pondera si los documentos aportados son los precisos para legitimar la solicitud; "es decir, en el expediente administrativo [la Administración] no solo impone ya, de inicio, la aportación de documentación para acreditar la concurrencia de las exigencias del artículo 14.2.c RD 520/2005 (RCL 2005, 1069 y 1378) , sino que dicha pretensión es acogida plenamente por este Tribunal [de instancia]..."

En segundo lugar, porque existe jurisprudencia de esta Sala contraria a lo que interesa la promovente del incidente de extensión de efectos de la sentencia. Pues es criterio de esta Sala que, conforme al mencionado precepto reglamentario, es requisito esencial para obtener la devolución acreditar la no repercusión del impuesto (Cfr. STS de 27 de enero de 2016 , rec. casación para la unificación de doctrina 3735/2014). Esto es, como resulta de las sentencias de 25 de septiembre de 2014 (rec. de cas. 3394/2013, promovido en incidente de ejecución de sentencia) y de 23 de junio de 2014 (rec. de cas. 2283/2012) la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión. En efecto, el apartado 2 del artículo 14 del Reglamento de revisión dispone que «[t]endrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades: a) Los obligados tributarios [...] que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros», y el apartado c) otorga el derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos a «[l]a 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» -lo que es el caso-, añadiendo a continuación que, «[n]o obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos: 1º. Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo. 2º. Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las

cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación. 3º. Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración a quien se repercutieron o a un tercero. 4º. Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiera resultado deducible».

En las SSTs de 18 de febrero de 2016 (RJ 2016, 679) (Recs. 194/2015 y 12/2015), entre otras, esta Sala, haciéndose eco de la doctrina del TJUE, sentencia de 2 de octubre de 2003 , C-147/01 , *Weber's Wine World Handels-GmbH*, y de 6 de septiembre de 2011, C-298/09 , *Lady & Kid A*, entre otras, ha establecido la siguiente jurisprudencia:

"Ahora bien, esta regla general de devolución de lo ingresado por impuestos incompatibles con el Derecho de la Unión, puede denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. Esta excepción ha de ser interpretada de forma restrictiva, como señala la STJUE, caso *Lady & Kid A/S*, de 6 de septiembre de 2011 , que excluye el enriquecimiento sin causa, cuando se trata de la supresión de otros tributos relacionada con el establecimiento de un tributo contrario al Derecho de la Unión (apartado 23). Añadiendo que la repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye la única excepción al derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo del Derecho de la Unión (apartado 25) [...].

En el mismo sentido ya la STJUE *Weber's Wine World* y otros, de 2 de octubre de 2003 , declara que un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver el impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario cuando las autoridades nacionales hayan demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del sujeto pasivo y que su devolución a éste le produciría un enriquecimiento sin causa. (...) Dado que esta excepción constituye una restricción aplicada a un derecho subjetivo basado en el ordenamiento jurídico comunitario, debe interpretarse de forma restrictiva (apartados 94 y 95).

El TJUE, en definitiva, excluye que el juez nacional, en aplicación del derecho interno, pueda oponerse a la devolución de un tributo ilícito por un motivo que no sea la repercusión del mismo. La repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye, y no en todo caso, la única excepción al derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión.

Por tanto "[...] como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, la restitución de un tributo recaudado indebidamente podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. La protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico de la Unión no exige la devolución de los impuestos, derechos y gravámenes recaudados con infracción del Derecho de la Unión cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos derechos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos.

En efecto, en tales circunstancias no es el agente económico quien ha soportado el tributo recaudado indebidamente, sino el comprador sobre el cual fue repercutido [...] la repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye la única excepción al derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión".

QUINTO

.- Las razones expuestas llevan a la desestimación del recurso de casación interpuesto y a que, conforme al artículo 139 LJCA (RCL 1998, 1741) , hayan de imponerse las costas a la recurrente, si

bien, haciendo uso de la facultad que reconoce el apartado 3 del precepto, señalamos como cifra máxima por dicho concepto la de 4.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación nº 3989/2015, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales D^a. Lourdes Fernández-Luna Tamayo, en nombre y representación de la entidad mercantil **ORTEGAL OIL, S.L.U.** , contra los autos de 29 de julio y 22 de octubre de 2015, dictados por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia , por los que se deniega la extensión de efectos, en favor de aquélla, de la sentencia de 26 de noviembre de 2014 , recaída en el recurso de este orden jurisdiccional nº 15630/12, seguido ante la misma Sala con imposición a la mencionada recurrente de las costas procesales devengadas, aunque limitada su cuantía máxima en la cifra de 4.000 euros.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo VOTO PARTICULAR Fecha de sentencia: Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION Número: 3989/2015 Magistrado/a que formula el voto particular: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

VOTO PARTICULAR

QUE FORMULA EL EXCMO. SR. D. Jose Antonio Montero Fernandez EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 3989/2015 Estando de acuerdo con el parecer mayoritario expresado en la sentencia, sin embargo debo discrepar del segundo motivo de denegación que afirma que «existe jurisprudencia de esta Sala contraria a lo que interesa la promovente del incidente de extensión de efectos de la sentencia», en tanto que la jurisprudencia a que se remite contiene parcialmente una doctrina no aplicable al caso que nos ocupa. Muy brevemente para poner de manifiesto lo siguiente. Respecto de la jurisprudencia representada por las sentencias de 18 de febrero de 2016 (Recs. 194/2015 y 12/2015), entre otras, que recoge la doctrina del TJUE, ha de advertirse que recayeron en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en el ejercicio de una acción de todo punto diferente y diferenciada a la que se ejercitó en el asunto que dio lugar a la sentencia de la Sala de Galicia de 26 de noviembre de 2014, cuyos efectos pretende la parte recurrente extender, materia estrictamente tributaria, en un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. El hecho de que el resultado material final pudiera ser el mismo, esto es que el repercutidor no vaya a obtener la devolución de lo indebidamente ingresado, no puede dar lugar a un mismo tratamiento jurídico de dos cuestiones que poseen una identidad y sustancialidad individualizada y propia, y que responden a principios y normativas bien distintas, ni los títulos son iguales, ni la razón de la denegación responde a las mismas causas. A mi entender, se produce una confusión indeseable y un pronunciamiento equívoco que pudiera dar lugar de futuro a pronunciamientos desacertados. Tampoco cabe traer como sentencia sobre la que basar los argumentos desarrollados una sentencia recaída en un recurso de casación en unificación de doctrina, rec. cas. 3735/2014 , que declara la inexistencia de identidad y que no entra sobre el fondo de la cuestión planteada. A mi entender si son adecuadas para el caso que nos ocupa, las sentencias de 25 de junio de 2014, rec. cas. 2283/2012 , y 25 de septiembre de 2014, rec. cas. 33904/2013 , que aún cuando se refieren ambas al IVA, con las especialidades en su regulación respecto de otros impuestos, su doctrina

general si es perfectamente aplicable a este caso, en cuanto señala, la primera de ellas, que «Debe recordarse ahora que en la devolución de ingresos tributarios indebidos cabe diferenciar dos fases: el reconocimiento del derecho a la devolución y la ejecución de la devolución previamente reconocida. Esta distinción se aprecia con nitidez en el artículo 14 del Reglamento de revisión, aprobado en 2005, que diferencia entre quienes tienen el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos (apartado 1) y quienes lo tienen a la devolución (apartado 2). Estos dos derechos no tienen por qué corresponder, en todo caso, a la persona o a la entidad que realizó el ingreso indebido o sus sucesores; precisamente, tal es lo que acontece cuando se trata de ingresos indebidos referidos a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, dado que son estas últimas quienes efectivamente soportan la carga tributaria, no quien efectuó la repercusión». En el caso que nos ocupa, recordar que el Fallo de la sentencia de 26 de noviembre de 2014, sobre la que se pretende la extensión de efectos, es del siguiente tenor. «Que ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "Estación de Servicio Lentellais, S.L." contra el acuerdo dictado por el Tribunal económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 25 de junio de 2012 en la reclamación número 32/846/11 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa promovida contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo dictado por el Jefe de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT de Ourense por la que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas por el interesado y repercutidas por otros obligados tributarios, por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, denegando su devolución». Esto es, se anula una resolución que desestimaba la solicitud de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas por el interesado y repercutidas por otros obligados tributarios, denegando su devolución. Conforme a lo dispuesto en el art. 34 de la LGT (RCL 2003, 2945) , en relación con los arts. 14 a 16 del Reglamento General de Revisión , y más en concreto art. 14.2 y 4, sin perjuicio de que tienen el derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos las personas que hayan soportado la repercusión, no cabe duda, como se desprende del tenor literal de las normas aplicables, que tienen derecho a presentar la solicitud y la rectificación de las autoliquidaciones a efectos de la devolución de ingresos indebidos, los obligados tributarios o sujetos pasivos que realizaron el ingreso indebido mediante la presentación de la correspondiente declaración tributaria, en este caso la Estación de Servicio que repercutió el impuesto. Por todo ello, no es correcto lo afirmado por la sentencia «porque existe jurisprudencia de esta Sala contraria a lo que interesa la promovente del incidente de extensión de efectos de la sentencia». A mi entender se ha debido prescindir del citado argumento por las razones apuntadas. Jose Antonio Montero Fernandez

Voto Particular

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR

Fecha de sentencia:

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número: 3989/2015

Magistrado/a que formula el voto particular: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Voto Particular

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. D. Jose Antonio Montero Fernandez EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 3989/2015

Estando de acuerdo con el parecer mayoritario expresado en la sentencia, sin embargo debo discrepar del segundo motivo de denegación que afirma que «existe jurisprudencia de esta Sala contraria a lo que interesa la promovente del incidente de extensión de efectos de la sentencia», en tanto que la jurisprudencia a que se remite contiene parcialmente una doctrina no aplicable al caso que nos ocupa. Muy brevemente para poner de manifiesto lo siguiente.

Respecto de la jurisprudencia representada por las sentencias de 18 de febrero de 2016 (Recs. 194/2015 y 12/2015), entre otras, que recoge la doctrina del TJUE, ha de advertirse que recayeron en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en el ejercicio de una acción de todo punto diferente y diferenciada a la que se ejerció en el asunto que dio lugar a la sentencia de la Sala de Galicia de 26 de noviembre de 2014, cuyos efectos pretende la parte recurrente extender, materia estrictamente tributaria, en un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. El hecho de que el resultado material final pudiera ser el mismo, esto es que el repercutidor no vaya a obtener la devolución de lo indebidamente ingresado, no puede dar lugar a un mismo tratamiento jurídico de dos cuestiones que poseen una identidad y sustancialidad individualizada y propia, y que responden a principios y normativas bien distintas, ni los títulos son iguales, ni la razón de la denegación responde a las mismas causas. A mi entender, se produce una confusión indeseable y un pronunciamiento equívoco que pudiera dar lugar de futuro a pronunciamientos desacertados.

Tampoco cabe traer como sentencia sobre la que basar los argumentos desarrollados una sentencia recaída en un recurso de casación en unificación de doctrina, rec. cas. 3735/2014 , que declara la inexistencia de identidad y que no entra sobre el fondo de la cuestión planteada.

A mi entender si son adecuadas para el caso que nos ocupa, las sentencias de 25 de junio de 2014, rec. cas. 2283/2012 , y 25 de septiembre de 2014, rec. cas. 33904/2013 , que aún cuando se refieren ambas al IVA, con las especialidades en su regulación respecto de otros impuestos, su doctrina general si es perfectamente aplicable a este caso, en cuanto señala, la primera de ellas, que «Debe recordarse ahora que en la devolución de ingresos tributarios indebidos cabe diferenciar dos fases: el reconocimiento del derecho a la devolución y la ejecución de la devolución previamente reconocida.

Esta distinción se aprecia con nitidez en el artículo 14 del Reglamento de revisión, aprobado en 2005, que diferencia entre quienes tienen el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos (apartado 1) y quienes lo tienen a la devolución (apartado 2).

Estos dos derechos no tienen por qué corresponder, en todo caso, a la persona o a la entidad que realizó el ingreso indebido o sus sucesores; precisamente, tal es lo que acontece cuando se trata de ingresos indebidos referidos a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, dado que son estas últimas quienes efectivamente soportan la carga tributaria, no quien efectuó la repercusión».

En el caso que nos ocupa, recordar que el Fallo de la sentencia de 26 de noviembre de 2014 , sobre la que se pretende la extensión de efectos, es del siguiente tenor.

«Que **ESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "Estación de Servicio Lentellais, S.L." contra el acuerdo dictado por el Tribunal económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 25 de junio de 2012 en la reclamación número 32/846/11 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa promovida contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo dictado por el Jefe de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT de Ourense por la que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas por el interesado y

repercutidas por otros obligados tributarios, por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, denegando su devolución».

Esto es, se anula una resolución que desestimaba la solicitud de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas por el interesado y repercutidas por otros obligados tributarios, denegando su devolución. Conforme a lo dispuesto en el art. 34 de la LGT (RCL 2003, 2945) , en relación con los arts. 14 a 16 del Reglamento General de Revisión , y más en concreto art. 14.2 y 4, sin perjuicio de que tienen el derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos las personas que hayan soportado la repercusión, no cabe duda, como se desprende del tenor literal de las normas aplicables, que tienen derecho a presentar la solicitud y la rectificación de las autoliquidaciones a efectos de la devolución de ingresos indebidos, los obligados tributarios o sujetos pasivos que realizaron el ingreso indebido mediante la presentación de la correspondiente declaración tributaria, en este caso la Estación de Servicio que repercutió el impuesto.

Por todo ello, no es correcto lo afirmado por la sentencia «porque existe jurisprudencia de esta Sala contraria a lo que interesa la promovente del incidente de extensión de efectos de la sentencia». A mi entender se ha debido de prescindir del citado argumento por las razones apuntadas.

Jose Antonio Montero Fernandez

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia y voto particular por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FIDE