

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1.650/2018

Fecha de sentencia: 21/11/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2745/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/11/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

Procedencia: T.S.J. CASTILLA-LEÓN CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2745/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1650/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 21 de noviembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **2745/2017** interpuesto por don Jacobo García García, en representación de la entidad ES ALAEJOS, S.L. defendida por el letrado don Ernesto Mariver Sánchez, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de fecha 24 de febrero de 2017 (ES:TSJCL:2017:987), dictada en el recurso núm. 1202/2015 sobre devolución de ingresos indebidos derivados del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 24 de febrero de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, desestimatoria del recurso núm. 1202/2015.
2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:
 - a) El 20 de noviembre de 2013, la mercantil ES ALAEJOS, S.L. solicitó de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT de Valladolid la devolución de las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ("IVMDH") durante los períodos impositivos comprendidos entre el cuarto trimestre de 2009 y el cuarto trimestre de 2012.
 - b) Dicha petición, que cifraba la cantidad interesada en la suma de 208.622,68 euros, se fundamentaba, en esencia, en el siguiente argumento: "La reclamación y solicitud de devolución se basa en la nulidad de este impuesto por vulnerar el Derecho Comunitario, concretamente

el artículo 3. 2 de la Directiva 92/12/CEE (Referencia 3047/1992) que es reproducido en los mismos términos por el artículo 1. 2 de la Directiva 2008/118/CEE (Referencia 20908/2008), que por tanto, si bien deroga la anterior mantiene la misma norma, por lo que el fundamento jurídico es el mismo, se atiende a una u otra Directiva.- Así lo puso de relieve la Comisión de las Comunidades Europeas en dos requerimientos dirigidos al Gobierno Español con fechas 16/07/2003 y 28/06/2006 y posteriormente en un procedimiento de infracción IP/2008/711 en el Dictamen Motivado emitido en el mismo con fecha de 6 de mayo de 2008, en el que se declaraba que este tributo vulnera el derecho comunitario por dos causas": "a) por no tener en realidad una finalidad específica, sino estrictamente presupuestaria y genérica", y "b) por no respetar las normas impositivas comunitarias armonizadas, aplicables al devengo".

- c) Habiendo transcurrido el plazo de seis meses para que la Administración dictara resolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003) (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con el artículo 220.2 LGT, ES ALAEJOS, S.L. entendió desestimada por silencio administrativo negativo la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada, instando contra dicha resolución presunta reclamación económico-administrativa.
- d) No obstante lo anterior, mediante resolución de 23 de octubre de 2014, el Jefe de Gestión de Aduanas e Impuestos Especiales desestimó la solicitud de ingresos indebidos, empleando, entre otros, los argumentos que a continuación reflejamos: (i) de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 120.3 y 221 de la LGT, los artículos 126 a (Referencia 9196/2007)129 del RD 1065/2007, de 27 de julio (Referencia 9196/2007), 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 (BOE de 5 de septiembre) y el artículo 14.1a) y 15.1.e) del Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003) en materia de revisión administrativa ["RVA"] (BOE de 27 de mayo) ["RVA"], cabe la solicitud de ingresos indebidos en un procedimiento de rectificación de la autoliquidación; (ii) el artículo 14.1 RVA "reconoce legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos que realizaron los correspondientes ingresos y, para el caso de tributos con obligación legal de repercusión, como es el caso del IVMDH, a la persona o entidad que haya soportado la repercusión"; (iii) en este caso, el "solicitante no tiene condición de sujeto pasivo del impuesto que hubiera realizado previamente (a través del modelo 569 de autoliquidación del IVMDH) el ingreso por el que ahora se solicita la devolución"; (iv) el "IVMDH fue configurado en nuestro

sistema fiscal como un impuesto monofásico sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos con un sujeto pasivo (propietario de los productos gravados) al que se le imponía la obligación legal de repercutir el impuesto", por lo que "no puede haber más que un obligado a soportar la repercusión del IVMDH, que sería el adquirente en la venta minorista, esto es, el consumidor directo de los productos gravados", considerando el artículo 9.Cuatro.1.a) de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (Referencia 1785/2001), de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), "ventas minoristas las entregas de los productos gravados destinadas al consumo directo de los adquirentes"; (v) el solicitante "figura para el período solicitado dado de alta en el epígrafe 655.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas (comercio minorista de carburantes y aceites de vehículos), por lo que debe presumirse que su relación con estos productos no es la de consumidor final, salvo en supuestos de autoconsumo que pudieran quedar debidamente acreditados, sin perjuicio de que la forma jurídica bajo la que opere pueda ser compatible con el hecho de que al no ser propietario de los productos gravados por el IVMDH no fuera sujeto pasivo por este impuesto"; (vi) conforme al artículo 17.5 LGT, "la condición de obligado a soportar la repercusión del IVMDH del adquirente consumidor directo de los productos gravados no puede quedar alterada por pactos jurídico-privados cuya validez no se discute"; (vii) "reconocer al solicitante no consumidor final la devolución del impuesto por los suministros solicitados generaría un eventual enriquecimiento injusto en el solicitante que facturó los productos incluidos en estos suministros a consumidores finales repercutiéndoles la carga económica del IVMDH, y cerraría a estos consumidores finales la posibilidad de obtener las devoluciones de las cantidades efectivamente soportadas por el tributo", dado que el artículo 14.2.c) 3º RVA "no permite devolver cuando las cuotas solicitadas hayan sido devueltas a quien se repercutieron o a un tercero".

- e) Contra la citada desestimación expresa de la solicitud de devolución de ingresos indebidos la interesada instó también reclamación económico-administrativa.
- f) La reclamación contra el acto expreso fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional ("TEAR") de Castilla y León mediante un acuerdo de 30 de septiembre de 2015 en el que se afirma, entre otras cosas: (i) del artículo 9 de la Ley 24/2001 (Referencia 1785/2001) "se concluye que el IVMDH es un tributo indirecto que grava en fase única las ventas, efectuadas en establecimientos de venta al público al por menor (como las estaciones de servicio), de los hidrocarburos especificados en la norma destinados al consumo directo de los adquirentes, siendo sujetos pasivos los propietarios de dichos hidrocarburos, que deberán repercutir el impuesto sobre los adquirentes al realizarles la entrega, así como presentar las correspondientes

autoliquidaciones"; (ii) los artículos 221.4 LGT, 14 RVA y 129 RD 1065/2007 (Referencia 9196/2007), permiten la solicitud de ingresos indebidos al instar la rectificación de las autoliquidaciones; (iii) en el caso del IVMDH, únicamente están legitimados para instar el procedimiento de devolución, el sujeto pasivo del impuesto (es decir, quien lo repercutió e ingresó su importe en el Tesoro público) y la persona que haya soportado la repercusión (esto es, el consumidor final del hidrocarburo adquirido en el establecimiento de venta al público); (iv) en el presente caso "a efectos del IVMDH el obligado a repercutir las cuotas devengadas sobre los adquirentes, según la disposición Once del artículo 9 de la Ley 24/2001 (Referencia 1785/2001), son los sujetos pasivos, que según la disposición Siete del mismo artículo 9 son los propietarios de los productos gravados que realicen ventas minoristas", es decir, "según la documentación que consta en el expediente, la reclamante o -en su caso la distribuidora- serán en todo caso los propietarios de los productos que se venden en la estación de servicio y por tanto, los obligados a repercutir"; (v) los "sujetos pasivos están obligados a inscribirse en el Registro territorial de la Oficina Gestora en cuya demarcación se encuentre ubicado el establecimiento, según el apartado Octavo de la Orden HAC/1554/2002 (Referencia 997/2002), y a presentar una declaración-liquidación por cada una de las Comunidades Autónomas en que se produce el rendimiento del impuesto", y, en este caso, "del expediente no se desprende si la solicitante está o no inscrita en dicho censo, si bien sí ha presentado las correspondientes liquidaciones del impuesto"; (vi) "los obligados a soportar la repercusión del IVMDH son los adquirentes de las ventas minoristas de los productos comprendidos en el ámbito objeto del impuesto, según el apartado Once de la Ley 24/2001 (Referencia 1785/2001), entendiéndose por "ventas minoristas" las ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objeto destinados al consumo directo de los adquirentes (definición recogida en el apartado Cuarto de la Ley 24/2001 (Referencia 1785/2001))"; (vii) de acuerdo con lo anterior, "la solicitante no es "consumidor directo" de los productos objeto del Impuesto, por lo que no puede considerarse comprador en una "venta minorista" en los términos del artículo 9.Cuatro de la Ley 24/2001 (Referencia 1785/2001)); (viii) por tanto, "la solicitante no soporta la repercusión del impuesto", "no es el consumidor final de los productos obligado a soportar la repercusión del mismo", y únicamente tiene derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido el sujeto que soportó la repercusión"; (ix) "la interesada insiste en el supuesto enriquecimiento injusto por parte del Estado", y argumenta la mala fe del Estado en el mantenimiento del impuesto, que no debería beneficiarle, pero lo previsto en la normativa resulta "congruente con la finalidad de evitar un enriquecimiento injusto en el sujeto pasivo que repercutió el impuesto", debiendo tenerse en cuenta que este "no soportó ningún coste como consecuencia de su ingreso en la Hacienda Pública, pues no hizo sino ingresar unas cuotas que en última instancia fueron satisfechas por

los compradores", situación ante la cual, "proceder por la Administración a la devolución de las cuotas indebidas al sujeto que efectuó la repercusión", "supondría que se vería beneficiado injustamente por la percepción de unas cantidades que no habían sido efectivamente satisfechas por él".

SEGUNDO. La sentencia de instancia.

1. Frente al citado acuerdo desestimatorio, ES ALAEJOS, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que lo desestimó a través de la sentencia ahora impugnada, en la que confirma las resoluciones administrativas recurridas, razonando en los siguientes términos:

"Para resolver esta cuestión es preciso partir de que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos, gravando en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo como se sigue de la calendada Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que lo introdujo. Así en el artículo 9.º once, de la Ley 24/2001 (Referencia 1785/2001), que crea el Impuesto en debate, se establece: [...].

Establecido que se trata de un impuesto, cuyo importe se repercute al consumidor final, por mandato legal, se puede ya realizar una interpretación sistemática de los artículos 32 (Referencia 1914/2003), 35 (Referencia 1914/2003), 36 (Referencia 1914/2003) y 221 de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003), 14 y concordantes del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa y 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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 (Referencia 9196/2007). De cuya interpretación conjunta se sigue que, cuando se trata de la petición de devolución de ingresos indebidos de cantidades repercutidas, solamente están legitimados para pedir su devolución y obtenerla, los sujetos que hayan sufrido la repercusión, en tanto que aquellos que hayan hecho los ingresos de dichas cantidades repercutidas, podrán solicitar la devolución, pero no estarán legitimados para obtener dicha devolución, como, en relación con el tributo en que juega, por antonomasia el juego sujeto repercutidor/sujeto repercutido, el Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene dicho el órgano del artículo 123 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 (Referencia 2500/1978), en SSTs como las de 25 junio y 25 septiembre 2014, en cuanto señala, la primera de ellas, que [...].", [FD 2º].

"Para ello debe valorarse, siguiendo la SAN 139/2016, de 28 marzo (Referencia 22695/2016), que el artículo 221, párrafo octavo, de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003) establece que reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que le será de

aplicación o dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley. Y la Exposición de Motivos del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa, al referirse al Título II que recoge los procedimientos especiales de revisión, se refiere de forma específica al procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución en los supuestos del apartado 1 del artículo 221 de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003) y el artículo 14 de aquel Real Decreto, desarrolla reglamentariamente el procedimiento a seguir, y fija los legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución, con lo cual, establece de antemano la existencia de dos tipos de legitimados: para instar el procedimiento de devolución y para beneficiarse del derecho a la devolución. En su número 1, determina primero qué personas tienen derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, solo solicitar la devolución, y en este apartado incluye a los obligados tributarios, (1. a), y además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a) la persona o entidad que haya soportado... el ingreso repercutido, cuando lo ha sido indebidamente, (1. b). De forma específica, reconoce este mismo derecho de petición de devolución cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales existe una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión, (1. c). Esta última legitimación, está en consonancia con lo previsto en el artículo 129 del Real Decreto 1065/2007 (Referencia 9196/2007), cuando en su apartado 1º reconoce legitimación para solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada cuando hubiere dado lugar a un ingreso indebido de... cuota repercutida, remitiéndose a lo dispuesto en los artículos 32 (Referencia 1914/2003) y 221.4 de la Ley 58/2003 (Referencia 1914/2003), y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo. La misma legitimación se reconoce en su apartado 2º y de forma más específica en su apartado 4º. En el artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005 (Referencia 843/2005), se establece quien tiene derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos. En su letra a), establece una primera exclusión: tendrán derecho a obtener la devolución los obligados tributarios ... que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, que se están refiriendo, b) a la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, y 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, (supuesto que nos ocupa). Se observa por tanto, que el legislador considera legitimado para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, solamente este procedimiento, en el artículo 14.1.-Los obligados tributarios.-La persona o entidad que haya soportado el ingreso repercutido.-Se hace una referencia especial cuando se trate de ingresos indebidos en relación con tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de aquellos, los que hayan sufrido la repercusión. En el citado artículo 14.2 se establece quién tiene derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos, y establece una regla general, los obligados tributarios que hubieran realizado el ingreso indebido, pero en el mismo párrafo y sin solución de continuidad, establece una

excepción: no tendrá este derecho, en los casos en que concurran alguna de las personas recogidas en los apartados a) y c) de este apartado 2º. Y precisamente, en el apartado c) atribuye este derecho exclusivamente a la persona o entidad que haya soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos, debiendo concurrir los demás requisitos exigidos a continuación. Esta exclusividad de legitimación para tener el derecho a exigir la devolución, que a su vez tiene también el derecho a pedir la rectificación de la autoliquidación (art. 14.2. c).3 y 129), y el derecho a solicitar la devolución, como ya se ha dicho, se reconoce al obligado tributario que está obligado por Ley a soportar la repercusión del tributo ingresado, y cuyo ingreso ha sido declarado ilegal. Ello implica, que no tiene derecho a pedir la devolución del ingreso indebido, quien efectuó el ingreso del tributo repercutido.

Se llega a esta conclusión, no solamente por lo dicho, sino además, porque el número 4º del artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 (Referencia 843/2005), establece que cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor, el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión. Es decir, que cuando pide la devolución el que ha hecho el ingreso del tributo repercutido, la devolución debe hacerse directamente, sin intermediarios, a quien se repercutió aquel" (FD 3º).

"Por otra parte, ha de considerarse la referencia que hace el artículo 32.1 a los obligados tributarios, como sujetos a los que devolverá la Administración tributaria los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público o con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias conforme establece el artículo 221. En relación con ello, debe tenerse en cuenta que el término obligado tributario, es un término muy amplio, cuyo contenido se establece en el artículo 35 en su enumeración que comprende 14 supuestos, y entre ellos se encuentran los contribuyentes, (a), los obligados a repercutir (f) y los obligados a soportar la repercusión (g). Es la norma reglamentaria, a la que se remite de forma específica el artículo 221 de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003), que se desarrolla por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Referencia 843/2005), la que fija el procedimiento, y acota cuál de los obligados tributarios está legitimado para el ejercicio de cada uno de los derechos. Es precisamente la norma reglamentaria, la que debe reglar y desarrollar el casuismo de cada procedimiento.

En cuanto a que este desarrollo reglamentario ha ido más allá del mandato recibido por la Ley. Pero no es así. Como queda dicho, la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003), fija los derechos que tienen los obligados tributarios, determina a quienes considera tales, y la norma reglamentaria no priva a los obligados tributarios de ningún derecho reconocido por la Ley 58/2003 (Referencia 1914/2003), pues el

artículo 32, no habla del contribuyente cuando reconoce el derecho a que la Administración Tributaria devuelva los ingresos que indebidamente se hubieran realizado, sino de obligado tributario. Pero además realizando una interpretación finalista, la obligación de rectificar, atender a la petición de devolución y devolver el importe de tributos indebidamente ingresados, responde a una razón: evitar el enriquecimiento injusto o sin causa. En el caso que nos ocupa, todas las cantidades repercutidas e ingresadas, deben devolverse al haber quedado sin cobertura legal el Impuesto sobre Ventas Minoristas sobre Determinados Hidrocarburos, impuesto que se ha repercutido al consumidor final, que no lo es, en este caso al menos, el vendedor minorista, por tanto, si las cantidades indebidamente ingresadas se le entregasen a él se produciría un enriquecimiento injusto. Otro tanto podría decirse en el supuesto en que dichas cantidades se atribuyesen a la Administración Tributaria. Pero el artículo 27.4 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (Referencia 1781/2003), establece lo siguiente: [...]. En el caso en debate, se han declarado como indebidas las cantidades recaudadas e ingresadas, pero esta declaración, sin más, no conlleva la devolución de las mismas a quien lo solicite, sino a quien está legitimado para recibirlas, que como se ha dicho, es el obligado tributario que sufre la repercusión del impuesto.

Razones todas que llevan a la Sala a coincidir con el criterio de la Audiencia Nacional en cuanto a la procedencia de la devolución a quien se limita a repercutir a un tercero un tributo, que no abono personalmente y que ninguna razón le confiere que pueda beneficiarse, como particular que es, de un impuesto en principio destinado a las arcas públicas y no a un beneficio privado" (FD 4º).

En resumen, según la sentencia, (i) de la normativa aplicable se desprende que cuando se trata de la petición de devolución de ingresos indebidos de cantidades repercutidas, solo están legitimados para pedir su devolución y obtenerla los sujetos que hayan sufrido la repercusión, en la medida en que aquellos que hayan hecho los ingresos de dichas cantidades repercutidas podrán solicitar la devolución, pero no estarán legitimados para obtener dicha devolución"; (ii) la obligación de rectificar, atender a la petición de devolución y devolver el importe de tributos indebidamente ingresados, responde a una razón: evitar el enriquecimiento injusto o sin causa"; (iii) en este caso, todas las cantidades repercutidas e ingresadas deben devolverse al haber quedado sin cobertura legal el IVMDH, impuesto que se ha repercutido al consumidor final, que no es el vendedor minorista, por lo que si las cantidades indebidamente ingresadas se le entregasen a él se produciría un enriquecimiento injusto"; (iv) otro tanto podría decirse en el supuesto en que dichas cantidades se atribuyesen a la Administración Tributaria; (v) en este caso se han declarado como indebidas las cantidades recaudadas e ingresadas, pero esta declaración, sin más, no conlleva la devolución de las mismas a quien lo solicite, sino a quien está legitimado para recibirlas, que es el obligado tributario que sufre la repercusión del impuesto.

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Doña María Cristina Rey Marcos, en representación de ES ALAEJOS, S.L. preparó recurso de casación mediante escrito fechado el 3 de mayo de 2017 en el que se identifican como normas infringidas los artículos 32, 35, 36 y 221 de la LGT, 14 y concordantes del RVA, así como el artículo 129 del RD 1065/2017. Asimismo, considera infringida la siguiente jurisprudencia: sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2001 (recurso 2198/1996 (Referencia 1127/2002); ES:TS:2001:8493), de 27 de septiembre de 2004 (recurso 2930/1998 (Referencia 14028/2004); ES:TS:2004:5978) y de 14 de diciembre de 2006 (recurso 5045/1999 (Referencia 150005/2006); ES:TS:2006:7579), al no concurrir los requisitos fijados jurisprudencialmente sobre el enriquecimiento injusto; sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de abril de 2002 (casación 10381/1997 (Referencia 5594/2002); ES:TS:2002:2629) y 30 de abril de 2001 (casación 8534/1995 (Referencia 7995/2001); ES:TS:2001:3525), sobre la plena aplicación de la misma doctrina del enriquecimiento injusto en el orden contencioso-administrativo; sentencias de 20 de febrero de 2007 (casación 7008/2001 (Referencia 23165/2007); ES:TS:2007:3310) y de 20 de julio de 2012 (unificación de doctrina 138/2009; ES:TS:2012:5320) que establecen como regla general que la efectiva devolución se realizará a quien repercutió el impuesto, que habrá de resarcir a quien soportó la repercusión de la cuota; sentencia de 18 de febrero de 2016 (recurso 194/2015; ES:TS:2016:458), relativa a la responsabilidad patrimonial del Estado en esta materia, por la reconocida mala fe, con cita en diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que en ella se mencionan [de 2 de octubre de 2003, Weber ?s Wine World y otros (C-147/01, apartado 86; EU:C:2003:533); de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros (C-398/09, apartado 18; EU:C:2011:540); de 14 de enero de 1997, Comateb y otros/Directeur général des douanes et droits indirects (C-192/95 a C-218/95, apartado 21; EU:C:1997:12); de 2 de octubre de 2003, Abgabenberufungskommission Wien -sic-; y de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss (C-94/10, apartado 21, EU:C:2011:674)].

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 15 de mayo de 2017 y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 25 de octubre de 2017, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.a) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Referencia 2689/1998) (LJCA (Referencia 2689/1998)), precisando que las cuestiones que presentan ese interés, en interpretación del artículo 14 del RVA, son las siguientes:

"A) Si el repercutidor de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, dicho consumidor final no hubiera obtenido la devolución previamente.

B) Si, en tales situaciones, de acordarse la devolución en favor del sujeto pasivo repercutidor, se enriquece injustamente."

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

1. Don Jacobo García García, en representación de ES ALAEJOS, S.L. interpuso el recurso de casación mediante escrito de 18 de diciembre de 2018, que observa los requisitos legales.

2. Según la recurrente, la sentencia impugnada, al declarar que solo tiene derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos la persona o entidad que haya soportado la repercusión, infringe el artículo 14 RVA, y al señalar que de reconocerse ese derecho al repercutidor se produciría un enriquecimiento injusto, vulneraría la jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre dicha institución. Del tenor literal del mencionado precepto se desprendería que no se le niega absolutamente al repercutidor el derecho a obtener la devolución, sino que se restringe en determinados casos, como se deduciría de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 283/2014 del 28 de marzo, y de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura núm. 103/2015, de 10 de febrero (Referencia 3299/2015).

3. Seguidamente, se advierte que, de acuerdo con la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, deben descartarse consideraciones económicas, como el quebranto a las arcas públicas, aunque lo cierto sería que el nivel de devolución del IVMDH es muy pequeño. Además, se subraya que "la mala fe del Estado español es previa a la implantación de este impuesto, se mantiene durante los 11 años de su vigencia, y lo que es difícilmente calificable es que se prolonga tras su supuesta derogación", como pondría de manifiesto la sentencia de este Tribunal de 18 de febrero de 2016, dictada en el recurso número 194/2015.

4. Se insiste en que la sentencia impugnada vulnera el artículo 14 RVA, así como los artículos 19 y 32.1 de la LGT, y la ORDEN HAC/1554/2002, de 17 de junio (Referencia 997/2002), del Ministerio de Hacienda, por la que se regulaban las normas de gestión del IVMDH, normas de las que se infiere que el gasolinero-vendedor (sujeto pasivo del impuesto) es el obligado tributario principal, el único que realiza el

pago a la Hacienda pública y, técnicamente, el contribuyente (artículo 36.2 LGT), con lo que ello implica para la efectividad de la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014.

5. Se sostiene que, de los obligados tributarios que enumera el artículo 35 LGT, a los efectos del IVMDH sólo tienen relevancia dos, los obligados a repercutir (apartado f) y los obligados a soportar la repercusión (apartado g); que el artículo 32.1 LGT se remite al artículo 221 de la misma ley, que a su vez se remite a un desarrollo reglamentario, pero solo para regular el procedimiento de devolución, sin que en la regulación reglamentaria del procedimiento para ejercitar un derecho otorgado por la ley pueda suprimirse tal derecho; y que si bien el artículo 14 RVA distingue entre el derecho a pedir y el derecho a obtener la devolución, en ambos casos se le reconoce el derecho tanto al repercutidor como al repercutido, como así habrían declarado diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que se citan, y se deduciría de la sentencia de esta Sala de 20 de julio de 2012, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 138/2009, aunque se haya modificado el criterio en las sentencias de 23 de junio y 25 de septiembre del 2014, dictadas con posterioridad a la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014.

6. Se mantiene que la sentencia impugnada, al señalar que reconocer el derecho a obtener la devolución de lo indebidamente ingresado al sujeto pasivo repercutidor "produciría un enriquecimiento injusto", estaría infringiendo la jurisprudencia que sobre esta institución habrían sentado las sentencias de este Tribunal núm. 24/2012, de 9 de febrero de 2012 y núm. 1330/2006 de 14 de diciembre de 2006 (Referencia 150005/2006) (de la Sala de lo Civil), así como las sentencias de 15 de abril de 2002 (recurso núm. 10381/1997 (Referencia 5594/2002)) y de 30 de abril de 2001 (recurso de casación núm. 8534/1995 (Referencia 7995/2001)).

7. Finalmente, se solicita que se interprete el artículo 14 RVA en la forma que se ha expuesto, reconociendo: (i) el derecho del sujeto pasivo repercutidor del impuesto a la devolución de los ingresos indebidos para el caso de que esta devolución no haya podido ser solicitada por el consumidor repercutido, sin perjuicio de las acciones civiles entre ambos; (ii) la preferencia del repercutido en el supuesto de que concurran ambos, dejando claro que este es precisamente el caso contemplado por el artículo 14.4 RVA; (iii) y que la devolución al sujeto pasivo, cuando no haya podido ser solicitada por el repercutido, no supone un enriquecimiento injusto. No obstante, con el objeto de aclarar este último punto, se solicita el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE.

QUINTO. Oposición al recurso de casación del Abogado del Estado.

1. El abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 1 de febrero de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, comienza señalando que la sentencia de instancia efectúa una correcta interpretación del artículo 14 RVA, tanto desde la perspectiva de la redacción literal del mismo, como desde su interpretación finalista. Desde la primera perspectiva, porque el precepto de manera clara establecería que el derecho a obtener la devolución solo corresponde al sujeto al que se le ha repercutido, lo que no contradice -se dice- el artículo 32.1 LGT, que incluye aquellos supuestos en que un obligado tributario tiene derecho a la devolución pero no ha efectuado directamente el pago. Desde el aspecto de la interpretación finalista el resultado sería también claro, pues el artículo 14 RVA quiere que la devolución se obtenga por el sujeto que realmente ha sido el que ha satisfecho finalmente el ingreso tributario, nunca el sujeto que simplemente ha actuado como intermediario cargando el ingreso en su factura al consumidor final. Si se le devolviera al repercutidor -se argumenta- se producirá un enriquecimiento injusto, porque realmente esa cantidad dineraria no se ha satisfecho por él, sino por quien la ha pagado como consumidor final del producto. Por otro lado, los argumentos de la recurrente encaminados a demostrar que no tiene sentido la legitimación del repercutidor cuando no ha de reportarle ningún beneficio, chocarían frontalmente con la dicción literal del artículo 14 RVA.

2. Por lo que se refiere al enriquecimiento injusto que se produciría según la sentencia impugnada, el abogado del Estado alega que lo cierto es que la suma dineraria en cuestión se ha satisfecho por un tercero como es el repercutido y que la condición de sujeto pasivo del tributo no produce a éste ningún daño económico ni patrimonial susceptible de ser compensado con la devolución de una suma dineraria que ya ha cobrado del consumidor final al que ha vendido el producto gravado. La situación de enriquecimiento injusto, pues, sería clara, porque se está reconociendo el derecho a la devolución de una cantidad que en realidad no ha sido pagada por él, como se desprendería de la sentencia de esta Sala de 17 de octubre de 2016 (recurso casación núm. 3984/2015 (Referencia 145973/2016)). Asimismo, se citan las sentencias de 23 de junio 2014 (recurso núm. 2283/2012 (Referencia 80677/2014)) y de 25 de septiembre de 2014 (recurso núm. 3394/2013 (Referencia 136987/2014)), que, en relación con el IVA, han señalado que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión; y las sentencias de 17 de octubre de 2016 (recursos núms. 3984/2015 (Referencia 145973/2016), 3989/2015, 3983/2015), en las que el Tribunal Supremo deja claro su criterio de que "es requisito esencial para obtener la devolución acreditar la no repercusión del Impuesto, ya que la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión". Sentencias que demostrarían que es innecesario el planteamiento de cuestión prejudicial.

3. Finalmente, el abogado del Estado propugna como doctrina correcta la siguiente: "el derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos del IVMDH como consecuencia de la declaración de ser contrario al Derecho de la Unión Europea corresponde exclusivamente a quien ha soportado el impuesto por su condición de consumidor final repercutido".

SEXTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Por providencia de 27 de abril de 2018, se señaló para votación y fallo de este recurso el día 10 de julio de 2018, designándose como ponente al Excmo. Sr. don Joaquín Huelin Martínez de Velasco. Mediante providencia de 21 de febrero de 2018, se acordó no haber lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto. Por providencia de 20 de junio de 2018, se dejó sin efecto el señalamiento acordado para el 10 de julio. Por providencia de 3 de septiembre de 2018, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 13 de noviembre de 2018, designando como ponente al Excmo. Sr. don Angel Aguillo Aviles, fecha en la que, efectivamente y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación. Remisión a las sentencias de 13 de febrero de 2018 , dictada en el recurso de casación núm. 284/2017, de 14 de febrero de 2018 , dictada en el recurso de casación núm. 651/2017 , y de 9 de marzo de 2018 , dictada en el recurso de casación núm. 285/2017 .

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

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

La primera, que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos fue introducido en nuestro sistema tributario por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (Referencia 1785/2001), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyo artículo 9 lo definió como un tributo de naturaleza

indirecta que recaer sobre el consumo de aquéllos, gravando en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, y en el que, por lo que ahora interesa, la ley prevé que el sujeto pasivo (el propietario del producto gravado que realice las operaciones sujetas) "deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo, quedando éstos obligados a soportarlas".

La segunda, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 27 de febrero de 2014 (C-82/12, asunto Transportes Jordi Besora), y publicada en el Boletín Oficial de la Unión Europea de 14 de abril de 2014, declaró que la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (Referencia 3047/1992), relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, se oponía a un impuesto, como el mencionado, ya que "no puede afirmarse que persiga una finalidad específica" en el sentido de aquella normativa europea, "toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente".

Como indicamos en los antecedentes de hecho, la demandante en la instancia es titular de un establecimiento (una estación de servicio) que realiza la venta minorista del producto destinado al consumo directo de los adquirentes y que, durante los ejercicios 2009 a 2012, repercutió sobre tales adquirentes las cuotas del impuesto, ingresándolas en el Tesoro Público como acreditan los modelos de autoliquidación 569 presentados oportunamente.

Ante la ilegalidad declarada de dicho impuesto -por contrario al Derecho de la Unión Europea- solicitó de la Administración competente la devolución de las cuotas que ingresó, haciendo constar en la correspondiente petición que del importe ingresado (indebidamente) en el Tesoro Público habría de descontarse lo ya devuelto a los consumidores finales, devolución previa que, según advierte la interesada, "es muy fácilmente comprobable para la Administración" y de imposible prueba para la demandante.

Pues bien, idéntica cuestión a la que ahora abordamos ha sido resuelta por esta misma Sala y Sección, primero, en la sentencia de 13 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 284/2017, y, posteriormente, en las sentencias de 14 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 651/2017, y de 9 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 285/2017. De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, **mutatis mutandis**, reproducción de los incluidos en aquellas sentencias, en las que -insistimos- se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

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

Como adelantamos en los antecedentes de hecho, el órgano de gestión rechazó la procedencia de la devolución solicitada por el sujeto pasivo al entender que (i) el artículo 14.1 RVA "reconoce legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos que realizaron los correspondientes ingresos y, para el caso de tributos con obligación legal de repercusión, como es el caso del IVMDH, a la persona o entidad que haya soportado la repercusión", y en este caso, el "solicitante no tiene condición de sujeto pasivo del impuesto que hubiera realizado previamente (a través del modelo 569 de autoliquidación del IVMDH) el ingreso por el que ahora se solicita la devolución"; (ii) que "no puede haber más que un obligado a soportar la repercusión del IVMDH, que sería el adquirente en la venta minorista, esto es, el consumidor directo de los productos gravados", considerando el artículo 9.Cuatro.1.a) de la Ley 24/2001 (Referencia 1785/2001), "ventas minoristas las entregas de los productos gravados destinadas al consumo directo de los adquirentes"; (iii) que el solicitante "figura para el período solicitado dado de alta en el epígrafe 655.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas (comercio minorista de carburantes y aceites de vehículos), por lo que debe presumirse que su relación con estos productos no es la de consumidor final, salvo en supuestos de autoconsumo que pudieran quedar debidamente acreditados, sin perjuicio de que la forma jurídica bajo la que opere pueda ser compatible con el hecho de que al no ser propietario de los productos gravados por el IVMDH no fuera sujeto pasivo por este impuesto"; (iv) y que "reconocer al solicitante no consumidor final la devolución del impuesto por los suministros solicitados generaría un eventual enriquecimiento injusto en el solicitante que facturó los productos incluidos en estos suministros a consumidores finales repercutiéndoles la carga económica del IVMDH, y cerraría a estos consumidores finales la posibilidad de obtener las devoluciones de las cantidades efectivamente soportadas por el tributo", dado que el artículo 14.2.c) 3º RVA "no permite devolver cuando las cuotas solicitadas hayan sido devueltas a quien se repercutieron o a un tercero".

En la misma línea, la resolución del TEAR de Castilla y León (desestimatoria de la reclamación deducida frente a aquella inicial denegación) declara que en el caso del IVMDH, únicamente están legitimados para instar el procedimiento de devolución, el sujeto pasivo del impuesto (es decir, quien lo repercutió e ingresó su importe en el Tesoro público) y la persona que haya soportado la repercusión (esto es, el consumidor final del hidrocarburo adquirido en el establecimiento de venta al público)", y "según la documentación que consta en el expediente, la reclamante o -en su caso la distribuidora- serán en todo caso los propietarios de los productos que se venden en la estación de servicio y por tanto, los obligados a repercutir"; que los "sujetos pasivos están obligados a inscribirse en el Registro territorial de la Oficina Gestora en cuya demarcación se encuentre ubicado el establecimiento, según el apartado Octavo de

la Orden HAC/1554/2002 (Referencia 997/2002), y a presentar una declaración-liquidación por cada una de las Comunidades Autónomas en que se produce el rendimiento del impuesto", y, en este caso, "del expediente no se desprende si la solicitante está o no inscrita en dicho censo, si bien sí ha presentado las correspondientes liquidaciones del impuesto"; que "la solicitante no es "consumidor directo" de los productos objeto del Impuesto, por lo que no puede considerársele comprador en una "venta minorista" en los términos del artículo 9.Cuatro de la Ley 24/2001 (Referencia 1785/2001)", que "no soporta la repercusión del impuesto", "no es el consumidor final de los productos obligado a soportar la repercusión del mismo", y únicamente tiene derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido el sujeto que soportó la repercusión"; y, en fin, que lo previsto en la normativa resulta "congruente con la finalidad de evitar un enriquecimiento injusto en el sujeto pasivo que repercutió el impuesto", debiendo tenerse en cuenta que este "no soportó ningún coste como consecuencia de su ingreso en la Hacienda Pública, pues no hizo sino ingresar unas cuotas que en última instancia fueron satisfechas por los compradores", situación ante la cual, "proceder por la Administración a la devolución de las cuotas indebidas al sujeto que efectuó la repercusión", "supondría que se vería beneficiado injustamente por la percepción de unas cantidades que no habían sido efectivamente satisfechas por él".

La sentencia de instancia avala el criterio de la oficina gestora y del TEAR al afirmar que de la normativa aplicable se desprende que cuando se trata de la petición de devolución de ingresos indebidos de cantidades repercutidas, solo están legitimados para pedir su devolución y obtenerla los sujetos que hayan sufrido la repercusión, en la medida en que aquellos que hayan hecho los ingresos de dichas cantidades repercutidas podrán solicitar la devolución, pero no estarán legitimados para obtener dicha devolución"; que la obligación de rectificar, atender a la petición de devolución y devolver el importe de tributos indebidamente ingresados, responde a una razón: evitar el enriquecimiento injusto o sin causa"; que en este caso, todas las cantidades repercutidas e ingresadas deben devolverse al haber quedado sin cobertura legal el IVMDH, impuesto que se ha repercutido al consumidor final, que no es el vendedor minorista, por lo que si las cantidades indebidamente ingresadas se le entregasen a él se produciría un enriquecimiento injusto", y otro tanto podría decirse en el supuesto en que dichas cantidades se atribuyesen a la Administración Tributaria; y que en este caso se han declarado como indebidas las cantidades recaudadas e ingresadas, pero esta declaración, sin más, no conlleva la devolución de las mismas a quien lo solicite, sino a quien está legitimado para recibirlas, que es el obligado tributario que sufre la repercusión del impuesto.

Por su parte, el abogado del Estado argumenta que el artículo 14 RVA establece que el derecho a obtener la devolución solo corresponde al sujeto al que se le ha repercutido, y que lo que pretende es que la devolución se obtenga por el sujeto que realmente ha satisfecho finalmente el ingreso tributario, nunca el sujeto que simplemente ha actuado como intermediario cargando el ingreso en su factura al

consumidor final. Por lo que se refiere al enriquecimiento injusto, el abogado del Estado considera que se produce porque la suma dineraria reclamada se ha satisfecho por el repercutido, y porque la condición de sujeto pasivo del tributo no produce a éste ningún daño económico ni patrimonial susceptible de ser compensado con la devolución de una suma dineraria que ya ha cobrado del consumidor final al que ha vendido el producto gravado. Esto es algo que se deduciría de varias sentencias de esta Sala -que trae a colación-, por lo que no sería preciso plantear cuestión prejudicial sobre el particular.

Finalmente, la entidad recurrente mantiene, en suma, (i) que si bien el artículo 14 RVA distingue entre el derecho a pedir y el derecho a obtener la devolución, en ambos casos se le reconoce el derecho tanto al repercutidor como al repercutido, como así habrían declarado diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que se citan, y se deduciría de la sentencia de esta Sala de 20 de julio de 2012 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 138/2009 (Referencia 105837/2012)); (ii) que el sujeto pasivo repercutidor del impuesto tiene derecho a la devolución de los ingresos indebidos solo en el caso de que esta devolución no haya podido ser solicitada por el consumidor repercutido; y (iii) que mantener que el reconocimiento del derecho a obtener la devolución de lo indebidamente ingresado al sujeto pasivo repercutidor produce un enriquecimiento injusto, contradice la jurisprudencia que sobre esta institución ha sentado este Tribunal (en sentencias que cita), no obstante lo cual, solicita que se plantee una cuestión prejudicial sobre este particular.

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

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

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

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

que había **repercutido** sobre el consumidor final que era, en puridad, el que soportaba la carga correspondiente.

Resulta obligado distinguir en estos casos, a nuestro juicio, entre los obligados al pago que **soportan** la carga tributaria derivada del hecho imponible y aquellos otros que no se encuentran en tal situación, por liberarse por vía de la **repercusión**. Y resulta forzoso concluir que, en el caso, el que **soporta** en su patrimonio el tributo (ilegal) es el consumidor, **repercutido** por un sujeto pasivo que se ha visto **liberado** - por esa repercusión- de la carga fiscal.

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

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

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

No queremos dejar de destacar el loable esfuerzo argumentativo de la parte recurrente sobre la exégesis del artículo 14 del Real Decreto 520/2005 (Referencia 843/2005) y sobre el significado que debe atribuirse al adverbio **salvo** empleado en el número 2 de dicho artículo.

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

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

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

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

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

Varias razones impiden acoger la tesis propuesta en el recurso de casación:

1. No es cierto, como parece sostenerse, que el reconocimiento del **repercutido** como único sujeto que puede solicitar y obtener la devolución deje completamente vacío de contenido el precepto recogido en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 (Referencia 843/2005): el sujeto pasivo **repercutidor** podrá, incluso después de trasladar el gravamen al consumidor, pedir la devolución en diversos supuestos, como en el caso en que lo ingresado en el Tesoro Público exceda de la cuota repercutida o en el supuesto en que el repercutido no le haya abonado la cuota correspondiente al tributo al dejar de pagarle el servicio.

2. En dos sentencias de esta misma Sala y Sección (de 23 de junio y 25 de septiembre de 2014, recursos de casación, respectivamente, núms. 2283/2012 y 3394/2013, relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido pero analizando la dinámica de repercusión de dicho tributo, similar a la del que ahora nos ocupa) hemos dado carta de naturaleza a la tesis sostenida por el abogado del Estado y la letrada de la Comunidad Autónoma de Castilla y León al afirmar que en el tantas veces citado artículo 14 se hace referencia, como personas o entidades que tienen derecho a obtener la devolución, a los que hayan

soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, siendo así que en el apartado 4 del precepto se dispone que **" cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión"**, expresión de la que solo cabe deducir, según aquellas sentencias, **" que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, es decir, se devuelve a quien pagó, con independencia de quién solicitó la declaración de procedencia de la devolución de ingresos indebidos, que pudo ser el repercutido o quien repercute"**.

3. En otras tres sentencias de fecha 17 de octubre de 2016 (recursos de casación núms. 3984/2015 (Referencia 145973/2016), 3989/2015 y 3983/2015, relativos específicamente al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) hemos señalado, con abundante cita de pronunciamientos anteriores, que la recta interpretación del artículo 14 del Reglamento de Revisión es la que propugna que **" la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión"**.

4. La interpretación que propugnamos no se opone a lo dispuesto en los artículos 19 (Referencia 1914/2003), 32 (Referencia 1914/2003), 35 (Referencia 1914/2003), 36 (Referencia 1914/2003) y 221 de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003), citados por el representante procesal de la demandante en casación: por más que el **" gasolinero-vendedor"** (por utilizar la gráfica expresión de la parte recurrente) sea el obligado principal, el que realiza el hecho imponible y el único que efectúa el pago del tributo a la Hacienda Pública y, como tal, sea reconocido en aquellos preceptos como posible titular del derecho a la devolución, no podemos olvidar que tal derecho se reconoce a los "obligados tributarios" y lo son también - **ex** artículo 35.2.g) de aquella Ley- **" los obligados a soportar la repercusión"** que son los únicos que -a tenor de la tesis expuesta- tienen efectivamente el derecho a obtener la devolución en supuestos como el que ahora nos ocupa pues ellos -y solo ellos- son los que han soportado efectivamente la carga fiscal derivada del tributo.

CUARTO. Sobre el enriquecimiento injusto.

Presupuesto lo anterior, es obvio que los razonamientos expuestos coinciden con la tesis que sostiene el abogado del Estado pues, como se sigue de la doctrina jurisprudencial ya mencionada y que ahora reiteramos, el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la

repercusión, no el **repercutidor** que, insistimos, se ha liberado de la carga tributaria derivada del hecho imponible al trasladarla al consumidor final merced a la repercusión.

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

En cualquier caso, y como en el debate se ha suscitado la aplicación al supuesto de hecho de tal principio, resulta forzoso realizar algunas precisiones, necesarias, además, porque en el recurso de casación del abogado del Estado se alude al enriquecimiento sin causa, porque también se hace referencia al mismo en algunas de nuestras sentencias anteriormente citadas y porque la resolución de la Sala de instancia aquí recurrida se pronuncia sobre la cuestión y declara que de acceder a la devolución del impuesto al repercutidor se produciría un enriquecimiento injusto, al percibir un ingreso que no ha pagado, sin que nadie le haya conferido la facultad de gestionar la devolución al consumidor final.

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

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

En segundo lugar, tampoco altera la naturaleza de las cosas el hecho de que, al permitirse la devolución al sujeto pasivo-repercutidor, la Hacienda Pública obtendrá el beneficio derivado de la exigencia del impuesto directo correspondiente por la renta obtenida en esa devolución. La única forma de enervar el enriquecimiento indebido de la Administración es reparar al empobrecido como consecuencia de la exacción del tributo ilegal, cualidad ésta que solo ostenta el consumidor final.

Por último, ninguna prueba se ha realizado a instancias de la demandante que constate la existencia de un impacto real y efectivo en el patrimonio del sujeto pasivo con ocasión del ingreso en el Tesoro Público

del impuesto ilegal -sea por la vía de la disminución de sus beneficios o por otras circunstancias-, impacto que, acaso, podría servir para fundamentar una acción de una naturaleza distinta de la que ahora nos ocupa en la que, insistimos, solo tiene derecho a la devolución quien ha soportado la carga del gravamen contrario al Derecho de la Unión Europea.

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

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

"A) Si el repercutidor de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, dicho consumidor final no hubiera obtenido la devolución previamente.

B) Si, en tales situaciones, de acordarse la devolución en favor del sujeto pasivo repercutidor, se enriquece injustamente."

La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues nuestro ordenamiento jurídico (constituido por los preceptos más arriba citados de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003) y por el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 (Referencia 843/2005)) solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión.

Y, según lo que se ha expresado con anterioridad, resulta innecesario abordar la incidencia en el caso analizado de la doctrina del enriquecimiento injusto.

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la declaración de no haber lugar al recurso de casación deducido por la representación procesal de ES ALAEJOS, S.L. y la confirmación de la sentencia recurrida, pues ésta ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico al considerar que el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 (Referencia 843/2005) no autoriza al sujeto pasivo-repercutidor a solicitar y obtener la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ingresadas en el Tesoro Público y que habían sido trasladadas al consumidor final mediante la repercusión.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (Referencia 2689/1998), no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 2745/2017 interpuesto por don Jacobo García García, en representación de la entidad ES ALAEJOS, S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de fecha 24 de febrero de 2017, dictada en el recurso núm. 1202/2015 (Referencia 26680/2017).

Tercero. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas D. Dimitry Berberoff Ayuda

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.