

STS Sala 3ª de 9 de Abril de 2019**ANTECEDENTES DE HECHO****PRIMERO.-**

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 13 de febrero de 2017 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 150/2015 .

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) La mercantil SETOR, S.A. solicitó de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid la devolución de las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ("IVMDH") durante los períodos impositivos comprendidos entre el tercer y cuarto trimestre de 2009 y el cuarto trimestre de 2012, petición que cifraba la cantidad interesada en la suma de 4.993.285,49 euros.

b) Dicha solicitud fue desestimada por acuerdo del Inspector Jefe de la Unidad Regional de Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales de 25 de octubre de 2013.

c) Contra la citada resolución SETOR, S.A. instó reclamación económico-administrativa, que fue parcialmente estimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de noviembre de 2014, que, aplicando la sentencia del TJUE de fecha 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12 (EDJ 2014/14900)], ordena devolver el expediente a la Oficina Gestora con el fin de que ésta determine si se cumplen los requisitos exigidos en los artículos 14.2.c) y concordantes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (EDL 2005/54632), por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (EDL 2003/149899), General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo), a saber: que la repercusión se haya efectuado a través de factura o documento sustitutivo, que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido indebidamente ingresadas y no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero, y que el

obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

SEGUNDO.-

La sentencia de instancia.

1. Frente al citado acuerdo desestimatorio, SETOR, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, alegando, fundamentalmente, "la legitimación de la empresa gasolinera para pedir y obtener la devolución del ingreso indebido, partiendo de la nulidad de la Ley 24/2001, como consecuencia de la aplicación de la sentencia referenciada del TJUE, conforme a lo dispuesto en los artículos 32.1, 35, 36 y 221 de la Ley 58/2003, en los que se reconoce al obligado tributario legitimación para solicitar dicha devolución de ingresos indebidos, así como que debe tenerse en cuenta la jurisprudencia casi unánime de los Tribunales Superiores de Justicia, y que no es necesaria una nueva retroacción de actuaciones para que se determine por la Oficina Gestora el importe y la justificación de los ingresos indebidos realizados al constar desde el primer momento en el expediente administrativo los documentos que justificaban el ingreso cuya devolución se reclama" (FJ 2º de la sentencia).

La Audiencia Nacional desestimó el recurso a través de la sentencia ahora impugnada, en la que confirma las resoluciones administrativas recurridas, razonando en los siguientes términos:

"CUARTO: La cuestión esencialmente discutida, puesto que la resolución del TEAC asume y aplica la sentencia de 27 de febrero de 2014, del TJUE, es determinar si la hoy actora está legitimada activamente para solicitar y obtener la devolución del importe de ingresos indebidos en el supuesto que nos ocupa.

La tesis de la Administración es que al tratarse de un impuesto repercutido por Ley a los consumidores finales, y siendo los vendedores minoristas únicamente quienes repercuten el impuesto a aquellos, están legitimados únicamente para solicitar la devolución, pero no para obtener la devolución del importe indebidamente repercutido e ingresado.

Las normas se interpretarán según el sentido de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas, según el artículo 3.1 del Código Civil (EDL 1889/1), al que se remite el artículo 12.1 de la Ley 58/2003 (EDL 2003/149899).

El IVMDH 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 (artículo 9.uno.1 de la Ley 24/2001).

En el artículo 9.once, de la Ley 24/2001 , que crea el Impuesto en debate, se establece:

(...)

QUINTO: 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 , 35 , 36 , 221 de la Ley 58/2003 , 14 y concordantes del R.D. 520/2005 (EDL 2005/54632) y 129 del R.D. 1065/2007 (EDL 2007/115078) .

Se adelanta como conclusión, 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, podrá solicitar la devolución, pero no estarán legitimados para obtener dicha devolución, en base a los argumentos siguientes:

1.- El artículo 221 párrafo octavo de la Ley 58/2003 (EDL 2003/149899), 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 .

La Exposición de Motivos del R.D. 520/2005 (EDL 2005/54632), 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 58/2003 (EDL 2003/149899), y el artículo 14 de aquel R.D., 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 R.D. 1065/2007 (EDL 2007/115078), 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 y 221.4 de la Ley 58/2003, 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.

2.- En el artículo 14.2 del R.D. 520/2005 (EDL 2005/54632), 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.

3.- 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, por que el número 4º del artículo 14.2.c) del R.D. 520/2005 (EDL 2005/54632), 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.

SEXTO: Quedan por resolver dos cuestiones:

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.

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 58/2003 (EDL 2003/149899), que se desarrolla por el R.D. 520/2005 (EDL 2005/54632), 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.

La segunda cuestión, es que este desarrollo reglamentario ha ido más allá del mandato recibido por la Ley. Pero no es así. Como queda dicho, la Ley 58/2003 (EDL 2003/149899), 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 (EDL 2003/149899), 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 tributarias 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 General Presupuestaria, 47/2003 (EDL 2003/127843), 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".

2. En resumen, según la sentencia, (i) 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, mientras que aquellos que hayan ingresado las cantidades repercutidas, podrá solicitar la devolución, pero no estarán legitimados para obtenerla; (ii) si las cantidades indebidamente ingresadas se le entregasen al vendedor minorista se produciría un enriquecimiento

injusto; (iii) y lo mismo podría decirse en el supuesto en que dichas cantidades se atribuyesen a la Administración Tributaria.

TERCERO.-

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Don Ángel Daniel , en representación de SETOR, S.A., preparó recurso de casación mediante escrito fechado el 27 de marzo de 2017 en el que se identifican como normas infringidas los artículos 32 , 35 , 36 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"] (BOE de 18 de diciembre); 14 y concordantes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (EDL 2005/54632), Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa ["RVA"] (BOE de 27 de mayo); y 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (EDL 2007/115078), 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).

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 3 de abril de 2017 y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 12 de julio 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 (EDL 1998/44323) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), 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 Ángel Daniel , en representación de SETOR, S.A. interpuso el recurso de casación mediante escrito de 30 de septiembre de 2017, que observa los requisitos legales.

2. Según la recurrente, la sentencia impugnada desconoce la dicción literal del artículo 14.2.c) 3º del RVA, al reconocer el derecho a obtener la devolución "exclusivamente a la persona o entidad que haya soportado la repercusión"; 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 (EDJ 2014/45301) , y de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura núm. 103/2015, de 10 de febrero (EDJ 2015/6167) .

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" (pág. 6), 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, 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 (EDL 2003/149899)), 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 (EDL 2003/149899) , 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 (EDL 2003/149899) 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 (de la Sala de lo Civil), así como las sentencias de 15 de abril de 2002 (recurso núm. 10381/1997) y de 30 de abril de 2001 (recurso de casación núm. 8534/1995).

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 concurren 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 10 de enero 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 (EDL 2003/149899) , 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). Asimismo, se citan las sentencias de 23 de junio 2014 (recurso núm. 2283/2012) y de 25 de septiembre de 2014 (recurso núm. 3394/2013), 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 , 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" (pág. 11). 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" (págs. 12-13).

SEXTO.-

Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA (EDL 1998/44323) , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 6 de febrero de 2018.

Por providencia de 29 de enero de 2019 se designó como ponente al Excmo. Sr. Don Angel Agualló Aviles, y se señaló para deliberación, votación y fallo de este recurso el día 2 de abril de 2019, 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 de la Audiencia Nacional impugnada en casación por la representación procesal de SETOR, S.A., 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, de Medidas Fiscales, Administrativas (EDL 2001/50207) y del Orden Social, cuyo artículo 9 lo definió como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquéllos, gravando en fase única las ventas minoristas de los productos

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

La segunda, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 27 de febrero de 2014 (C-82/12, asunto Transportes Jordi Besora), y publicada en el Boletín Oficial de la Unión Europea de 14 de abril de 2014, declaró que la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (EDL 1992/14561), 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 la misma le generaría un enriquecimiento injusto e impediría la devolución a quien soportó efectivamente la carga fiscal; y por considerar, en todo caso, de un lado, (i) que la condición de sujeto pasivo, que le habilita para instar la rectificación de la autoliquidación y la de instar la devolución del ingreso indebido, no le otorga la titularidad del crédito reclamado, ni el derecho a que la devolución se realice a éste, pues aunque el ingreso de las cantidades que lo integran hubiese sido indebido, tales cantidades no eran suyas por lo que de ningún modo pueden serle devueltas, sin que se produzca un enriquecimiento injusto o sin causa de la Administración, y, de otro lado, (ii) que es claro lo establecido en el artículo 14.4 del RD 520/2005 (EDL 2005/54632), en el sentido de que la devolución, si procede, debe realizarse directamente a la persona o entidad que ha soportado indebidamente la retención o repercusión, sin que en su solicitud conste ningún dato de los consumidores finales que permita su identificación, cuantía individualizada de las cuotas soportadas y periodo al que se refiere, así como tampoco ningún soporte documental (factura o ticket) que justifique esta repercusión.

En la misma línea, se pronuncia la resolución del TEAC. Y la sentencia de instancia avala el criterio de la oficina gestora y del TEAC al afirmar que del artículo 14 del RD 520/2005 (EDL 2005/54632) se desprende que (i) 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, mientras que aquellos que hayan ingresado las cantidades repercutidas, podrá. solicitar la devolución, pero no estarán legitimados para obtenerla; (ii) si las cantidades indebidamente ingresadas se le entregasen al vendedor minorista se produciría un enriquecimiento injusto; (iii) y lo mismo podría decirse en el supuesto en que dichas cantidades se atribuyesen a la Administración Tributaria.

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 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); (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.

Ocorre, 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 delrepercutidorpues, 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 ejercitó 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 (EDL 2005/54632) 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 (EDL 2005/54632) : 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 , 3989/2015 y 3983/2015 , relativos específicamente al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) hemos señalado, con abundante cita de pronunciamientos anteriores, que la recta interpretación del artículo 14 del Reglamento de Revisión es la que propugna que "la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión".

4. La interpretación que propugnamos no se opone a lo dispuesto en los artículos 19 , 32 , 35 , 36 y 221 de la Ley General Tributaria , citados por el representante procesal 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 -exartículo 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 y por el artículo 14 del Real Decreto 520/2005) **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 SETOR, S.A. 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 (EDL 2005/54632) 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 (EDL 1998/44323) , 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. 1885/2017 interpuesto por don Ángel Daniel , en representación de la entidad SETOR, S.A, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional de fecha 13 de febrero de 2017, dictada en el recurso núm. 150/2015 , sobre devolución de ingresos indebidos derivados del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos .

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. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

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.

FIDE