

Audiencia Nacional

**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia num.
92/2015 de 9 diciembre**

JUR\2016\5972

MPUESTOS ESTATALES CEDIDOS: PET. Y GASOL.VARIOS

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 134/2015

Ponente: Excmo Sr. José Luis López-Muñiz Goñi

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000134/2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02338/2015

Demandante: AVENIDA ESTACIO SERVEI GRANOLLERS S.L.

Procurador: LOURDES FERNÁNDEZ LUNA-TAMAYO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

*Ponente Ilmo. Sr.:*D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a nueve de diciembre de dos mil quince.

Visto el presente recurso contencioso-administrativo, nº 134/2015, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la Procuradora Dª. Lourdes Fernández Luna-

Tamayo, en nombre y representación de la entidad mercantil **AVENIDA ESTACIO SERVEI GRANOLLERS S.L.**, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 20 de noviembre de 2014, (R.G. 1803/14) que estima en parte la reclamación económico-administrativa formulada contra Acuerdo de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación de Barcelona de la Agencia Tributaria de 19 de diciembre de 2013, que deniega la devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, e importe de 874.988,74 euros; y en el que la Administración demandada ha actuado dirigida y representada por el Abogado del Estado; habiendo sido Ponente el Magistrado de la Sección don JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: La parte actora formula el presente recurso en impugnación de los actos antes indicados mediante escrito presentado ante esta Sección el día 23 de abril de 2015, y, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó a dicha parte para que formalizara la demanda, evacuando el trámite en tiempo y forma, en la que verificó la exposición de hechos y alegó los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su pretensión en el suplico de la demanda, interesando " se dicte sentencia reconociendo el derecho de la recurrente a obtener la devolución de cuotas satisfechas del IVMDH, desde el primer trimestre de 2011, hasta el cuarto trimestre del año 2012, inclusive por un importe de 874.988,74 euros con deducción de las cantidades debidamente satisfechas a clientes con facturas y repercusión del impuesto y que hayan solicitado la devolución con anterioridad a nuestra reclamación. También debe ordenarse el pago de los intereses correspondientes."

SEGUNDO: De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada presentó escrito de contestación con la alegación de hechos y la fundamentación jurídica pertinente, solicitando la desestimación del recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO: No se ha solicitado el recibimiento del pleito a prueba, y las partes han presentado sus respectivos escritos de conclusiones, quedando las actuaciones conclusas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que tuvo lugar el día 3 de diciembre de 2015, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló, habiéndose observado en la tramitación del recurso todas las prescripciones legales.

CUARTO: La cuantía del recurso ha quedado fijada en 874.988,74 euros por resolución de 4 de septiembre de 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

: Se dirige el presente recurso contra la resolución del TEAC de fecha 20 de noviembre de 2014, (R.G. 1803/14) que estima en parte la reclamación económico-administrativa formulada contra Acuerdo de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación de Barcelona de la Agencia Tributaria de 19 de diciembre de 2013, que deniega la devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, e importe de 874.988,74 euros, siendo datos fácticos a tener en cuenta para la resolución del presente contencioso, conforme recoge la resolución impugnada, que la entidad recurrente solicitó en fecha 13 de junio de 2013,

la devolución del IVMDH, a través de procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. El importe de la devolución solicitada ascendía a 874.988,74, euros correspondientes a cuotas satisfechas del IVMDH, desde el primer trimestre de 2011 hasta el cuarto trimestre del año 2012.

Fundamenta dicha solicitud en que considera que el referido impuesto, creado por la Ley 24/2001, contraviene la Directiva 92/12/CE (LCEur 1992, 789) del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de circulación y control de los productos objeto de los impuestos especiales, como ha señalado la Comisión Europea en dictamen motivado de 6 de mayo de 2008, en el marco del expediente 2002/2315, dictado al amparo de lo dispuesto en el artículo 226 del Tratado de la Comunidad Europea firmado en Roma el 25 de marzo de 1957, en el que se estima que el IVMDH español, creado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680) , de Medidas Fiscales , Administrativas y del Orden Social, incumple las disposiciones del citado tratado. Considerando por tanto que tiene derecho a la devolución por ingresos indebidos a su favor, de conformidad con los procedimientos establecidos en los artículos 120.3 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria , y 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658) , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378) , por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa.

Por acuerdo de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Barcelona se desestimó dicha solicitud de devolución por ingresos indebidos de las cuotas autoliquidadas del IVMDH en base a que en la fecha de solicitud y hasta el momento de la resolución, este impuesto está vigente y es de aplicación plena en el ordenamiento jurídico español, ya que los dictámenes de la Comisión Europea no son vinculantes para los estados miembros destinatarios de los mismos, por lo que no procede la rectificación de las liquidaciones solicitada y en consecuencia no concurre ninguno de los supuestos de hecho que determinan la existencia de ingresos indebidos. Contra esta resolución interpuesto recurso de reposición invocando la aplicación directa del derecho comunitario que fue desestimado por resolución de fecha 13 de febrero de 2014.

Disconforme con la resolución anterior el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, efectuando en esencia las mismas alegaciones presentadas ante la oficina gestora; reproduciendo la cuestión que se planteó, reiterando la argumentación encaminada a lograr una declaración de inaplicación del IVMDH por ser contraria la Ley 24/2001, que lo crea, con el Derecho Comunitario.

El TEAC estima parcialmente la reclamación mediante resolución de 20 de diciembre de 2014, aplicando la sentencia del TJUE de fecha 27 de febrero de 2014 , y 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 R.D. 520/2005 , llegando a la conclusión que el sujeto pasivo de, impuesto puede solicitar la devolución pero no percibir las cantidades indebidamente entregadas y repercutidas, al tratarse de un impuesto en que se repercute legalmente al consumidor final su pago, entendiéndose que debe ser éste el legitimado para solicitar y obtener la devolución.

SEGUNDO

: Sostiene en su demanda la parte actora los siguientes argumentos:

Sostiene 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 (RCL 2003, 2945) , en los que se reconoce al obligado tributario legitimación para solicitar dicha devolución de ingresos indebidos.

El artículo 14 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378) , que desarrolla el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece los legitimados para instar el procedimiento de devolución y los beneficiarios de dicho derecho, sin que se pueda excluir al sujeto pasivo del impuesto al ser un obligado tributario, y la limitación recogida en el artículo 14.2.c) del R.D. 520/2005 , es nulo pues establece restricciones en la legitimación para poder y obtener la devolución de ingresos indebidos que no están recogidos en la Ley que desarrolla, 58/2003, como queda dicho.

Debe hacerse una interpretación integral del artículo 14, para llegar a una conclusión conforme a derecho.

Debe tenerse en cuenta la jurisprudencia casi unánime de los Tribunales Superiores de Justicia.

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 ya con las autoliquidaciones trimestrales efectuadas, documentos que obran en la misma.

Las actuaciones de la Audiencia Nacional en relación con esta materia y las sentencias dictadas suponen una infracción del principio de inmodificabilidad de la sentencia establecida en el artículo 214 de la LEC (RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892) , pues cuando ordena retrotraer actuaciones para que se dicte una nueva resolución, se supone que parte de una premisa la legitimación activa de los actores, suministradores al por menor a los consumidores finales de determinados hidrocarburos, sin que se pueda dejar en manos de la Administración la determinación de esta materia.

Violan el derecho a la tutela judicial efectiva, pues de la argumentación contenida en las sentencias, no se podía colegir lo contrario a lo afirmado más arriba.

Con la retroacción ordenada, se suplanta las facultades propias de los tribunales de justicia confiriéndoselas a la Administración.

Se infringe el principio que una norma reglamentaria no puede excluir el goce de un derecho a aquellos a quien se le reconoce por Ley.

En su escrito de conclusiones sostiene que la resolución del TEAC lo único que pretende es un retraso en la resolución de la cuestión principal, en cuanto que manda retrotraer las actuaciones para justificar si está legitimado o no para poder solicitar y percibir las cantidades reclamadas como indebidamente pagadas.

El Abogado del Estado se opone a tales pretensiones, y sostiene que la resolución impugnada estima en parte la petición de la recurrente, en cuanto que ordena la retroacción para que justifique su legitimación en la petición de devolución de ingresos indebidos que hace.

TERCERO

: La primera cuestión que debe establecerse, es que la jurisprudencia está constituida por la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la Ley, la costumbre y los principios generales del derecho, artículo 1.6 del Código Civil (LEG 1889, 27) , por lo que la sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia, no están incluidas en dicho precepto.

CUARTO

: Las cuestiones planteadas en el presente recurso, ya han sido objeto de discusión en otros recursos contencioso administrativos resueltos por sentencias, que son conocidas por las partes, y que se tienen en cuenta para resolver la presente litis.

Las sentencias de esta Sección, dictadas con anterioridad, a las que se refiere la parte recurrente, trataban y resolvían cuestiones distintas a la aquí planteada, pues se trataba de la validez del IVMDH a la vista de la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 ; se resolvían los temas planteados con los razonamientos contenidos en los fundamentos de derecho quinto y sexto, de dichas sentencias, si bien esta precisión en cuanto a la numeración de los fundamentos de derecho, no puede coincidir en todas las sentencias, y como estaba claro como se había pedido, y las resoluciones impugnadas se limitaban a resolver sobre la validez y vigencia del Impuesto, en tanto no se modificase la Ley 24/2001, fue por lo que se mandaba retrotraer las actuaciones para que se llevase a cabo por la Administración la tramitación del expediente de devolución de ingresos indebidos que no se había llevado a cabo, o, con el fin de completarlo, pues se limitaban, las resoluciones impugnadas a razonar la vigencia y validez del impuesto creado por la Ley 24/2001, pues no se había derogado dicha Ley, pero no resolvían sobre la legitimación para pedir la entrega de los ingresos que se decían indebidos.

Incluso en el presente caso, tanto en la petición de devolución de ingresos, como en la reclamación, interpuesta contra la resolución de la Oficina Gestora de 24 de marzo de 2011, se resuelve sobre el fondo, de la validez y vigencia del Impuesto.

En relación con la legitimación para solicitar y recibir el importe de los ingresos indebidos, en la propuesta de resolución se recoge: *"De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, y artículo 129.1 del Real Decreto 1065/2007 (RCL 2007, 1658) , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, se reconoce su legitimación para instar la rectificación de las autoliquidaciones solicitadas."*

En la resolución de fecha 19 de diciembre de 2013, se trata la legitimación de la siguiente forma:

"PRIMERO: LEGITIMACIÓN DEL SOLICITANTE

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, y artículo 129.1 del Real Decreto 1065/2007 , 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, se reconoce su legitimación para instar la rectificación de las autoliquidaciones solicitadas."

"SEGUNDO: PROCEDIMIENTO

La Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 221 , establece la regulación general del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, remitiéndose a una norma reglamentaria para su desarrollo.

El artículo 120.3 de esta Ley señala que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus interés legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Los artículos 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, 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, regulan el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones.

Los artículos 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005 (RCL 2005, 1069 y 1378) , por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, desarrollan lo dispuesto por el citado artículo 221 de la Ley General Tributaria , reconociendo el derecho a la solicitud de devolución de ingresos indebidos a los obligados tributarios que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias (artículo 14.1.a), y permitiendo el reconocimiento del derecho a la devolución en un procedimiento de rectificación de autoliquidación (artículo 15.1.e)."

Es decir, tratan la legitimación del peticionario como legitimado para iniciar y obtener una resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, y " permitiendo el reconocimiento del derecho a la devolución en un procedimiento de rectificación de autoliquidación," pero claro está en el supuesto en que proceda.

Por ello, la resolución del TEAC objeto de este recurso, como no consta en el expediente la información sobre la concurrencia en la persona de la reclamante de los requisitos exigidos por el artículo 14.2.c) del R.D. 520/2005 , es por lo que ordena retrotraer el expediente, para que en el procedimiento de devolución reingresos indebidos se acredite la concurrencia de los requisitos exigidos, así, como la aportación de los demás exigidos en dichos preceptos.

Por tanto, y a la vista de lo dicho, ni se ha generado una expectativa de legitimación, no se ha producido una infracción del principio de tutela judicial efectiva, ni se ha hecho dejación de funciones en beneficio de la Administración, que en todo caso, deberá ser la primera quien resuelva este tema, pues no se puede olvidar la naturaleza revisora del procedimiento contencioso administrativo.

QUINTO

: 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 indebidamente importe repercutido e ingresado.

SEXTO

: Como ya se dijo en la sentencia de esta Sección de fecha 20 de julio de 2015 , 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, artículo 3.1 del Código Civil (LEG 1889, 27) , al que se remite el artículo 12.1 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) .

El IVMDH, se trata de 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 que nos ocupa, se establece:

Once. Repercusión del impuesto.

1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo, quedando éstos obligados a soportarlas, excepto en los casos en que el sujeto pasivo sea el consumidor final de aquellos.

2. Cuando, con arreglo a la normativa vigente, la operación gravada deba documentarse en factura o documento equivalente, la repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en dicho documento separadamente del resto de conceptos comprendidos en la misma. No obstante, a solicitud de las personas o sectores afectados, la Administración tributaria podrá autorizar que la obligación de repercutir se cumpla mediante la inclusión en el documento de la expresión "Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos incluido en el precio al tipo de...".

SÉPTIMO

: 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 (RCL 2003, 2945) , 14 y concordantes del R.D. 520/2005 (RCL 2005, 1069 y 1378) y 129 del R.D. 1065/2007 (RCL 2007, 1658) .

Se adelanta como conclusión, (esta conclusión se hace a los meros efectos de servir de guía a los siguientes argumentos, sin que ningún caso suponga predeterminar ni los argumentos que siguen ni el fallo), que cuando se trata de la petición de devolución y reintegro de ingresos indebidos de cantidades repercutidas, solamente está legitimada 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 obtenerla, en base a los argumentos siguientes:

1.- El artículo 221 párrafo octavo de la Ley 58/2003 , establece que reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que le será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley .

La Exposición de Motivos del R.D. 520/2005, 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 ; 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 que 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 , 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 , 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, 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 artículo 14.2 se establece quien 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 solamente 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 , 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.

OCTAVO

: Quedan por resolver dos cuestiones planteadas por la parte actora:

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 (RCL 2003, 2945) , que se desarrolla por el R.D. 520/2005 (RCL 2005, 1069 y 1378) , la que fija el procedimiento, y acota cual 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.

NOVENO

: La segunda cuestión que plantea la recurrente, 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 (RCL 2003, 2945) , 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, 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, si no 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 o no lo ha acreditado, 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.

El artículo 27.4 de la Ley General Presupuestaria, 47/2003 , establece en su artículo 27.4 4:

Los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro, sin que puedan atenderse obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, salvo que la ley lo autorice de modo expreso.

Se exceptúan de la anterior disposición las devoluciones de ingresos que se declaren indebidos por el tribunal o autoridad competentes y las previstas en la normativa reguladora de dichos ingresos, el reembolso del coste de las garantías aportadas por los administrados para obtener la suspensión cautelar del pago de los ingresos presupuestarios, en cuanto adquiriera firmeza la declaración de su

improcedencia, y las participaciones en la recaudación de los tributos cuando así esté previsto legalmente.

En el caso que nos ocupa, se han declarado como indebidas las cantidades recaudadas e ingresadas, pero esta declaración, sin más no conlleva la devolución de dichas cantidades a quien lo solicite, sino a quien esté legitimado para recibirlas, y que, como ha quedado dicho, es el obligado tributario que sufre la repercusión del impuesto.

DÉCIMO

: Por todo lo dicho, procede desestimar el presente recurso, con expresa imposición de las costas causadas a la parte recurrente al desestimarse todas sus pretensiones, conforme determina el artículo 139 de la Ley 29/98 (RCL 1998, 1741) .

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación;

FALLAMOS

Que **DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo nº 134/2015, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional por la Procuradora D^a. Lourdes Fernández Luna-Tamayo, en nombre y representación de la entidad mercantil AVENIDA ESTACIO SERVEI GRANOLLERS S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC) de fecha 20 de noviembre de 2014, (R.G. 1803/14), a la que se contrae el presente recurso, por ser conforme a derecho, por lo que la confirmamos.

Se imponen las costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7^a de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial .

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

PUBLICACIÓN

: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.