

## Tribunal Supremo

### TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Auto de 28 abril 2017

JUR\2017\104598

Procedimientos tributarios.- Devolución de ingresos indebidos.- "Céntimo sanitario".- Petición de devolución "para sí" por el sujeto pasivo repercutidor.- ¿Se produce una situación de enriquecimiento injusto si se acuerda devolverle?

**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 284/2017

**Ponente:** Excmo Sr. JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

#### AUTO

En la Villa de Madrid, a 28 de abril de 2017

#### HECHOS

##### PRIMERO

.- 1. La Abogacía del Estado, en representación y asistencia letrada de la Administración General del Estado, mediante escrito fechado el 20 de diciembre de 2016, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 8 de noviembre anterior por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso 102/2016, sobre devolución de ingresos indebidos relativos al impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos ("céntimo sanitario").

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas los artículos 14 "y siguientes" [sic] del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria ( RCL 2003, 2945 ) en materia de revisión en vía administrativa [«RVA»], aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo ( RCL 2005, 1069 y 1378) (BOE de 27 de mayo), que desarrollan lo dispuesto por el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT »] (BOE de 18 de diciembre), relativo a la devolución de ingresos indebidos.

3. Expone que el debate en el recurso contencioso-administrativo giró en torno a si el sujeto pasivo del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos [«IVMDH»] que ha repercutido las cantidades ingresadas a los consumidores finales del producto tiene derecho a la devolución de dichas cantidades, de modo que la aplicación incorrecta del artículo 14 RVA ha dado lugar directamente a la estimación del recurso y, en consecuencia, a la desestimación de la pretensión de la Administración del Estado.

4. Constata que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por las siguientes razones:

5.1. La sentencia impugnada fija, ante cuestión sustancialmente igual, una interpretación del artículo 14 RVA, que fundamenta el fallo, contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio ( RCL 1998, 1741 ) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa -«LJCA»- (BOE de 14 de julio)]. Cita e invoca las siguientes resoluciones jurisdiccionales:

Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 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 ), 6 de septiembre de 2011, *Lady & Kid y otros* ( C-398/09 , apartado 18; EU:C:2011:540 ), y 20 de octubre de 2011, *Danfoss y Sauer-Danfoss* ( C-94/10 , apartado 21, EU:C:2011:674 ), conforme a las que podrá denegarse la devolución al sujeto pasivo cuando provoque su enriquecimiento injusto.

Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2014 (casación 2283/2012; ES:TS:2014:2710 ) y 25 de septiembre de 2014 (casación 3394/2013; ES:TS :2014:3731), que han señalado que la única legitimada para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión. Por su parte, las sentencias de 17 de octubre de 2016 (casaciones 3983/2015, ES:TS:2016:4531 ; 3984/2015 , ES:TS:2016:4529 , y 3989/2015, ES:TS :2016:4508) han negado legitimación a los sujetos pasivos para obtener la devolución del IVMDH, que corresponde a quien soporta la repercusión.

Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección 7ª) de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2015 (recurso 441/2014 , ES:AN:2015:2824), 2 de noviembre de 2015 (recurso 404/2014 , ES:AN:2015:3758), 5 de noviembre de 2015 (recurso 438/2014 , ES:AN:2015:3756), 5 de noviembre de 2015 (recurso 443/2014 , ES:AN:2015:3754), 21 de diciembre de 2015 (recurso 35/2015, ES:AN:2015:4621 ) y 14 de marzo de 2016 (recurso 160/2015, ES:AN :2016:898), que han seguido el criterio señalado por el Tribunal Supremo.

En el mismo sentido se han expresado las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los siguientes tribunales superiores de justicia:

o De Andalucía, Sala con sede en Sevilla, en sentencias de 28 de enero de 2016 (recurso 792/2014, ES:TSJAND:2016:1018 ) y 20 de mayo de 2016 (recurso 669/2014, ES:TSJAND :2016:6372).

o De Castilla-La Mancha, en sentencia de 3 de junio de 2016 (recurso 16/2015, ES:TSJCLM:2016:1556).

o De Galicia (Sección 4ª), en sentencias de 13 de abril de 2016 (recurso 15645/2011, ES:TSJGAL:2016:3057) y 3 de octubre de 2016 (recurso 15004/2013, ES:TSJGAL:2016:7173).

o De Madrid ( Sección 5ª), en sentencias de 6 de octubre de 2016 (recursos 1/2015, ES:TSJM:2016:10292 ; y 1395/2014 , ES:TSJM:2016:10299). 5.2. La doctrina de la sentencia impugnada puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ], pues, en caso de generalizarse, daría lugar a que se tuviera que devolver lo pagado por el IVMDH no sólo a los consumidores finales que acrediten debidamente haber adquirido el producto mediando el pago del impuesto, sino también a los sujetos pasivos del mismo que en su día realizaron como tales el ingreso correspondiente. De este modo se duplicaría el montante de la devolución, debiendo tenerse presente

que ese reintegro puede instrumentarse, además de por el cauce de la devolución de ingresos indebidos, por el de la reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

**5.3.** La sentencia discutida afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA ], pues su doctrina es susceptible de ser aplicada a todas las reclamaciones de sujetos pasivo del IVMDH durante su vigencia.

**6.** Por las razones anteriores, considera necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo para la formación de la jurisprudencia, que analice las razones jurídicas invocadas en la sentencia impugnada para estimar la pretensión de devolución del sujeto pasivo del impuesto.

## **SEGUNDO**

- La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 12 de enero de 2017 , emplazando el siguiente día 17 a la Administración recurrente, que ha comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 25 del mismo mes, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) .

La parte recurrida ha comparecido en fecha 27 de febrero de 2017.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sección

## **RAZONAMIENTOS JURIDICOS**

### **PRIMERO**

- **1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) ), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA ).

**2.** En el escrito de preparación la Administración recurrente acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica la norma del ordenamiento jurídico estatal que, en particular, reputa infringida, oportunamente alegada en la demanda y considerada por la sentencia, y justifica que la infracción imputada a la sentencia ha sido relevante para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

**3.** El repetido escrito denuncia la infracción del artículo 14 RVA y fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la Sala de instancia fija un criterio interpretativo de dicha norma que contradice el sentado en otros pronunciamientos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA ], puede dañar gravemente los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ] y afectar a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA ], justificándose adecuadamente la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA ].

### **SEGUNDO**

- **1.** El artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre ( RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680 ) , de Medidas Fiscales , Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre), estableció el IVMDH, que entró en vigor el 1 de enero de 2002.

2. Los sujetos pasivos eran los propietarios de los productos gravados que realizasen respecto de ellos las operaciones sujetas al impuesto (apartado 7). El devengo tenía lugar en el momento de la puesta a disposición de los adquirentes de los productos gravados (apartado 8), adquirentes a quienes los sujetos pasivos debían legalmente repercutir el importe de las cuotas devengadas (apartado 11).

3. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 27 de febrero de 2015, *Jordi Besora* ( C-81/12 , EU:C:2014:108 ), resolvió que el artículo 3, apartado 2 , de la Directiva 92/12/CEE ( LCEur 1992, 789 ) del Consejo, de 25 de febrero de 1992 , relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DOUE, serie L, nº 76, p.1), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto como el IVMDH.

4. Como consecuencia de este pronunciamiento jurisdiccional del máximo intérprete del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, los ingresos realizados en las arcas de las diferentes Administraciones tributarias españolas devinieron indebidos, quedando abierta la puerta para la obtención por quienes los realizaron del correspondiente reintegro, con arreglo a los cauces disciplinados por nuestro ordenamiento jurídico.

5. Uno de esos cauces es el de devolución de ingresos indebidos, previsto con carácter general en el artículo 221 LGT ( RCL 2003, 2945 ) y desarrollado, en lo que aquí interesa, por el artículo 14 RVA. De la disciplina de este precepto conviene destacar, a los efectos de este recurso de casación, los siguientes extremos:

5.1. Tienen derecho a solicitar la devolución, entre otros, los obligados tributarios, quienes hubieren soportado el ingreso a cuenta repercutido y, además, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, la persona o entidad que haya soportado la repercusión (apartado 1).

5.2. Tienen derecho a obtener la devolución, los obligados tributarios, salvo que la retención o el ingreso a cuenta repercutido haya sido soportado por otra persona o se trate de tributos en los que exista una obligación legal de repercusión; en estos casos, el legitimado para obtener la devolución es quien haya soportado la retención, el ingreso a cuenta o la repercusión legal del tributo (apartado 2).

5.3. Para que el repercutido tenga derecho a la devolución debe cumplir una serie de condiciones, entre ellas, que cuente con factura en la que conste la repercusión [apartado 2.c).1º] y que las cuotas indebidamente repercutidas no hayan sido ya devueltas por la Administración a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero [apartado 2.c).3º].

5.4. Cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido instada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión (apartado 4).

6. En interpretación de este marco normativo, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha resuelto que la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión, denegando la devolución al sujeto pasivo "repercutidor", porque concediéndosela se daría lugar a su enriquecimiento injusto, que, por tratarse de la devolución de ingresos tributarios contrarios al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, desconocería la jurisprudencia de su Tribunal de Justicia. Estos criterios han sido seguidos por las salas de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y varios tribunales superiores de justicia ( *vid.* las sentencia invocadas por el abogado del Estado, reseñadas e identificadas en el punto 5.1 del antecedente primero de esta resolución).

7. La sentencia impugnada reconoce, sin embargo, al sujeto pasivo "repercutidor" el derecho a la devolución ¡interesada argumentando que «[a] la reclamación del sujeto pasivo- repercutidor no puede oponerse su enriquecimiento injusto sin desconocer el complejo de relaciones tributarias (y extratributarias) que resultan de la aplicación del IVMDH; sus efectos sobre el consumo gravado por ese impuesto e incidencia en las situaciones jurídicas (derechos y obligaciones) de los distintos sujetos, incluidas las respectivas acciones (de rectificación, impugnación o devolución) de repercutidor y/o repercutido en casos como el presente [...]» (FJ 6º, que reproduce el FJ 3º de la sentencia dictada por la propia Sala de instancia el 25 de octubre de 2016 en el recurso 650/2015 (ES:TSJPV :2016:3262)].

8. En realidad, los razonamientos de la sentencia de instancia, haciendo abstracción de los otros medios previstos en nuestro ordenamiento para obtener el reintegro, suscitan el debate de la devolución de los ingresos realizados en las arcas públicas en pago de tributos declarados contrarios al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, cuando el repercutido no puede obtenerla por resultarle imposible acreditar la repercusión (carece de las oportunas facturas), pese a que esa repercusión se realizó, siendo ingresado su importe en el Tesoro Público por el sujeto pasivo "repercutidor". En tales situaciones, ¿puede obtenerla el "repercutidor"? ¿Se enriquece injustamente si se le reconoce?

9. Lo hasta aquí expuesto evidencia, sin mayor esfuerzo, el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que reúne este recurso, pues la sentencia impugnada resuelve la cuestión fijando una doctrina contradictoria con la seguida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA ( RCL 1998, 1741 ) ], siendo notorio que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA ]. Se hace así necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca definitivamente la cuestión.

### **TERCERO**

.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar, en interpretación del artículo 14 RVA, si el sujeto pasivo "repercutidor" de un impuesto, como el IVMDH, 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, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó.

### **CUARTO**

.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

### **QUINTO**

.- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA ( RCL 1998, 1741 ) , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

**LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/284/2017, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 8 de noviembre anterior por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso 102/2016 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar, en interpretación del artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria ( RCL 2003, 2945 ) en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo ( RCL 2005, 1069 y 1378) (BOE de 27 de mayo):

Si el sujeto pasivo "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, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó.

3º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

4º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

5º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Manuel Vicente Garzon Herrero Segundo Menendez Perez Octavio Juan Herrero Pina Eduardo Calvo Rojas Joaquin Huelin Martinez de Velasco Diego Cordoba Castroverde Jose Juan Suay Rincon