

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061700

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 9 de junio de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 561/2011

SUMARIO:

IVMDH. Devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto tras la STJUE, de 27 de febrero de 2014, asunto n.º C-82/12 (NFJ053503), que declaró su disconformidad con el Derecho Comunitario. Las resoluciones administrativas –de la Oficina liquidadora y del TEAC- cuya conformidad a Derecho se dirime en este proceso contencioso-administrativo se limitaron, fundamentalmente, a rechazar la solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de IVMDH, por razón de la vigencia de la norma de Derecho interno que venía a regular dicho tributo. Ahora bien, la anulabilidad de tales resoluciones administrativas por su oposición al Derecho de la Unión Europea, no conduce, sin más, al reconocimiento de la situación jurídica propugnada en la demanda, es decir, a la devolución de los ingresos indebidos, porque aun siendo improcedentes las declaraciones-liquidaciones del IVMDH y la repercusión de las cuotas autoliquidadas a que se contrae el expediente, sucede que la realización del derecho a la devolución de los ingresos indebidos está sujeta a las normas que en el Derecho interno regulan dicha materia, en sus aspectos sustantivo y procedimental, aspectos que en vía administrativa no se contrastaron, en su totalidad, conforme al procedimiento establecido, al centrarse la cuestión en la discordancia de la Ley del impuesto con la Directiva 92/12/CEE (Régimen general, tenencia, circulación y control productos objeto de II.EE.). Pero una vez superada esa cuestión mediante la aplicación de la sentencia dictada con carácter prejudicial, es preciso, a juicio de esta Sala, completar el procedimiento administrativo incoado, para determinar la concurrencia de los requisitos constitutivos del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, tanto los subjetivos -persona o entidad con derecho a la devolución-, como los objetivos -contenido del derecho a la devolución- y de carácter formal o procedimental -requisitos formales inherentes al solicitante y a la solicitud; especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas; trámite de audiencia del presentador de la autoliquidación, en su caso, etc.-, establecidos en el Derecho interno, determinación que el órgano de gestión omitió por la razón expuesta, lo que conduce a la retroacción o reposición del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones y de reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos al momento anterior a que se dictase la resolución recaída en el mismo, a fin de que el órgano de gestión competente realice los trámites que correspondan, en función de la condición que ostente quien hubiera instado la rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos -el sujeto pasivo o presentador de la autoliquidación, la persona o entidad que hubiera soportado la repercusión-, para comprobar los requisitos del derecho a la devolución, dictándose nueva resolución por la que, en función del resultado de la tramitación del procedimiento, se reconozca, en su caso, el derecho a la devolución de ingresos indebidos a favor de quien ostente el derecho a obtener la devolución, con los intereses de demora devengados. En definitiva, lo que procede es la devolución del expediente de gestión a la Oficina Gestora de Impuestos Especiales competente, para que complete el mismo con arreglo al procedimiento legalmente establecido, incorporando los datos y elementos de prueba que permitan establecer, en rigor, la concurrencia de los requisitos legales del derecho a la devolución de ingresos indebidos, y resolviendo el expediente según el resultado de los trámites que se desarrollen. [Vid., STS, de 27 de enero de 2016, recurso nº 3735/2014 (NFJ061699) que resuelve el recurso interpuesto contra esta sentencia y, en el mismo sentido, SSAN, de 14 de mayo de 2014, recursos n.º 80/2011 (NFJ054290) y 58/2011 (NFJ055309)].

PRECEPTOS:

Directiva 92/12/CEE del Consejo (Régimen general, tenencia, circulación y control productos objeto de II.EE.), arts. 3.2.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 32, 120.3, 221.4 y 239.3.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.2.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 14 y ss.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 126 a 129.

Ley 24/2001 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), art. 9.

PONENTE:

Don José Luis López-Muñiz Goñi.

Magistrados:

Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO
Don BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT
Don ERNESTO MANGAS GONZALEZ
Don JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO
Don JOSE LUIS LOPEZ-MUÑIZ GOÑI

SENTENCIA

Madrid, a nueve de junio de dos mil catorce.

Visto el presente recurso contencioso-administrativo, nº 561/2011, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por el Procurador de los Tribunales don Victorio Venturini Medina, en nombre y representación de la entidad mercantil HOLLICIM HORMIGONES S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 11 de octubre de 2011 (R.G. 2559/11) desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 25 de febrero de 2011 dictada en la reclamación nº 18/2381/2010, formulada contra Acuerdo de la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE de la Delegación de Granada de la Agencia Tributaria de 7 de julio de 2010, por la que se deniega la solicitud de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, e importe de 184.866,53 euros; y contra la resolución del TEAC de fecha 19 de julio de 2011, R.G. 2106/11, por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Granada de fecha 30 de diciembre de 2010 dictada en el expediente 18/2302/10 sobre rectificación de liquidaciones y devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del IVMDH por importe de 392.325,88 €; 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 JOSE LUIS LOPEZ-MUÑIZ GOÑI.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La parte actora formula el presente recurso en impugnación de los actos antes indicados 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 se dicte sentencia por la que:

*Acuerde la anulación de las resoluciones impugnadas de fechas 19 de julio y 11 de octubre de 2011 recaídas en RG 2106/2011 y RG 2559/2011, respectivamente, interpuestas contra la resolución del TEAR de Andalucía Sala de Granada recaídas en sus expedientes nº 18/2302/2010 y 18/2381/2010; interpuestas contra resoluciones de la Dependencia Provincial de Aduanas e I.I.E.E de la delegación de Granada números de expediente 18200-2010-000562; 18200-2010-000563; 18200/2010/000564; 18200-2010- 002784; 18200/2010-002785 y 18200-2010-002786, por las que se desestimaban las solicitudes de devolución de ingresos indebidos presentada en relación con el Impuesto sobre la Venta Minoristas de Determinados Hidrocarburos períodos 2006 a 2008 e importe de 392.325,88 € y 239.8412,84 € respectivamente, en total 632.168,72 €.

* Estime la solicitud de devolución de ingresos indebidos de fechas 19 y 20 de abril de 2010 de las cuotas soportadas en calidad de repercutido, por importe total de 632.168,72 €, más los intereses de demora correspondientes como consecuencia de haber soportado cuotas del IVMDH repercutidas por parte de los proveedores.

* Por otrosí, solicitaba se plantease cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre la conformidad del artículo 9 de la Ley 24/2001 en relación con el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE

Segundo.

A continuación se dio traslado a la Abogacía del Estado para la contestación a la demanda, lo que realizó mediante escrito, en el cual expuso los hechos y sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando que se dicte sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo.

Tercero.

Se recibió el recurso a prueba y se practicaron aquellos medios de prueba que fueron propuestos por las partes y admitidos por la Sección con el resultado que obra en autos, mediante auto de 19 de febrero de 2013 se procedió a la fijación de la cuantía del proceso en 632.168,72 Euros.

Se evacuó por las partes el trámite de conclusiones,

Se acordó oír a las partes sobre la procedencia de suspender el curso del proceso hasta la resolución de la cuestión prejudicial planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la cuestión litigiosa controvertida en este proceso; dictándose auto de 9 de julio de 2013 , acordando la suspensión del curso del proceso hasta la resolución de la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña mediante auto de 29 de noviembre de 2011 [Sala de lo Cont. Admvo., Sección Primera, Rec. 1392/2010] ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [Asunto C-82/12].

Cuarto.

Una vez resuelta la cuestión prejudicial por sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [Sala Tercera] de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12], se acordó oír a las partes por el plazo común de cinco días exclusivamente a los efectos de la citada sentencia en relación con el objeto de este recurso, y señalando para votación y fallo el día 5 de junio de 2014, en el que tuvo lugar la deliberación, votación y fallo del presente recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Sobre un tema idéntico se ha dictado ya sentencia por esta Sección en el recurso número 110/2011, en fecha 12 de mayo de 2014 , siendo ponente el señor Mangas, y que se seguirá en lo necesario en estas sentencias.

Es objeto de impugnación la Resolución adoptada con fecha de 5 de julio de 2011 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por la que se decide lo siguiente: (en el presente las resoluciones del TEAC de fechas 11/10/2011 y de 19/7/2011)

« EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA , como resolución del recurso de alzada promovido por la, contra la resolución de fecha, del TEAR de Andalucía recaída en expediente nº....., sobre de devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, ACUERDA:

Desestimar el presente recurso en la medida en que la solicitud del reclamante se refiera al impuesto autoliquidado ante la AEAT, debiendo la oficina gestora remitir, en su caso, una copia de la solicitud a las Haciendas Forales en las que se hubiera autoliquidado el impuesto repercutido a la entidad reclamante, en los términos expuestos.»

La mencionada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central se basa en los siguientes fundamentos jurídicos, en los que después de hacer referencia a la legitimación del obligado tributario que hubiese soportado la repercusión del tributo para pedir la rectificación de la correspondiente autoliquidación, así como a la competencia de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), tanto en su esfera material como territorial, para resolver este tipo de solicitudes de devolución de ingresos indebidos, se expone:

«En el caso que nos ocupa, la pretensión del reclamante no se funda en la existencia de posibles errores fácticos en la repercusión o en una incorrecta aplicación de la normativa del impuesto, supuesto en el que resultaría ineludible la actuación del órgano con competencia sobre el obligado que hubiera repercutido, autoliquidado e ingresado, sino que se funda única y exclusivamente en la supuesta vulneración por parte de la Ley reguladora del Impuesto, de la Directiva 92/12 CEE, de forma que partiendo de esa aducida vulneración del Derecho comunitario, se pretende dejar de aplicar la vigente Ley española reguladora del impuesto, por lo que la oficina gestora, que ostenta la competencia territorial sobre el obligado que soportó la repercusión del impuesto e inició el procedimiento, puede, sobre la base de la argumentación vertida en el acuerdo objeto de la presente reclamación, reconocer la improcedencia de la solicitud formulada poniendo fin al procedimiento sin más trámites, por resultar innecesaria la intervención del órgano con competencia sobre el obligado que efectuó la repercusión, para llevar a cabo frente a este último las actuaciones reglamentariamente previstas en la letra d) del transcrito artículo 129.4»

«Una vez realizadas las anteriores precisiones sobre competencia y procedimiento, hay que señalar, sobre la cuestión de fondo , acerca de la aplicabilidad del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados

Hidrocarburos (IVMDH) creado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que aunque la Comisión Europea ha solicitado formalmente a España, mediante dictamen motivado 2002/2315, de 6 de mayo de 2008, que ajuste su legislación nacional del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos al Derecho comunitario, al considerar que no cumple plenamente los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 CEE, conforme al art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea nº C115 de 09/05/08, que se corresponde con el antiguo art. 249 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea en su versión consolidada publicada en el Diario Oficial nº C321 E de 29 de diciembre de 2006), las recomendaciones y los dictámenes no son vinculantes para los Estados miembros destinatarios de los mismos y conforme al art. 258 del referido Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (que se corresponde en el antiguo art. 226 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea): "Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea", lo que determina que el dictamen de la Comisión no produce ningún efecto sobre la vigencia y eficacia de las normas dictadas por los Estados miembros, ni sobre los actos que se han producido en aplicación de las mismas. Ni siquiera consta a este Tribunal que a la fecha actual la Comisión Europea haya presentado recurso por este asunto ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Por tanto la plena vigencia en el ordenamiento jurídico español, en el momento presente, de la Ley 24/01 reguladora del IVMDH, comporta que deba rechazarse la pretensión de la parte reclamante »

Segundo.

Planteamiento del recurso contencioso-administrativo.

La cuestión litigiosa que plantea se refiere a si existe o no obligación de soportar la repercusión del IVMDH al entender que la norma que lo crea es contraria a la Directiva 92/12/CEE, como ya reconoció la Comisión Europea y la jurisprudencia del TJUE, por inexistencia de una finalidad específica en el IVMDH, y porque ha de respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del Impuesto.

Deberá plantearse cuestión prejudicial sobre la conformidad del artículo 9 de la Ley 24/2001 en relación con el artículo 3.2 de la Directiva 92/12 .

La Abogacía del Estado se opone al recurso contencioso-administrativo

Tercero.

Acerca de las alegaciones de la demanda relativas al Impuesto sobre la Venta de Determinados Hidrocarburos, desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12].

1. Se propugna en la demanda la «Nulidad de las normas que crearon el IVMDH por contradicción con la Directiva 92/12, hoy Directiva 108/08 CEE», y al mismo efecto se defiende la «Supremacía del Derecho Comunitario», así como la «Aplicación directa del Derecho Comunitario»

2. Sobre la divergencia entre la regulación del IVMDH y la Directiva 92/12/CEE se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12], dictada a consecuencia de la cuestión prejudicial planteada con arreglo al art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña [Sala de lo Cont. Admvo., Sección Primera, Rec. 1392/2010, Auto de 29 de noviembre de 2011], en la que tras las consideraciones realizadas «Sobre las cuestiones prejudiciales» y «Sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia», el Tribunal de Justicia [Sala Tercera], declara:

«En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara: El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, 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.»

3. Con ello, la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido a poner de manifiesto la contradicción existente entre la normativa española y la comunitaria en la materia.. Pues la referida sentencia declara que la Directiva reseñada se opone a una norma como la que, en el Derecho interno, vino a

regular el IVMDH, por no perseguir éste, una finalidad específica en el sentido previsto en la Directiva 92/12/CEE, cuyo artículo 3, apartado 2, vino a establecer que los hidrocarburos pueden estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial establecido por dicha Directiva si, por una parte, esos impuestos indirectos persiguen una o varias finalidades específicas, y, por otra parte, si respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el Impuesto sobre el Valor Añadido para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

Dichos requisitos, que tienen por objeto evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios [Sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/ Francia, C-434/97, Rec. p. I-1129, apartado 26, y EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 46], tienen carácter cumulativo, como se desprende del propio tenor de dicha disposición. Por lo que la falta de uno de ellos, el de la finalidad específica del gravamen, llevó al Tribunal de Justicia a establecer la oposición del tributo a la Directiva europea, sin necesidad de entrar a analizar si concurre el segundo requisito, referido al respeto a las normas impositivas aplicables a los Impuestos Especiales o al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, al tratar «Sobre las cuestiones prejudiciales», el Tribunal de Justicia vino a poner de manifiesto que:

«34 (...) no puede considerarse que un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal, del que se deduce de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que actualmente está integrado en el tipo del impuesto indirecto armonizado, persiga una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. 35 Por consiguiente, cabe concluir, sin que sea necesario examinar si se cumple el segundo requisito enunciado en dicho artículo 3, apartado 2, relativo al respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA, que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un impuesto, como el IVMDH, pueda considerarse conforme a los requisitos de dicho artículo.» 36 En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el IVMDH controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, 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.»

4. Sentado, por tanto, que la normativa nacional en cuestión no cumple el primero de los requisitos exigidos por el art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, esto es, que el IVMDH persiga una finalidad específica, el TJUE procedió a examinar, en segundo lugar, la posibilidad de limitar los efectos de la Sentencia dictada, en función de la eventual concurrencia de los criterios establecidos al efecto, llegando a la conclusión de que no procede limitar los efectos en el tiempo de la sentencia pronunciada.

Así, al tratar «Sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia», el Tribunal de Justicia vino a precisar.

«37 En sus observaciones escritas, la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español han solicitado al Tribunal de Justicia que limite los efectos en el tiempo de la presente sentencia en el supuesto de que declare que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se opone al establecimiento de un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal (...) 41 Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (...) 45 En estas circunstancias, no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un período de más de diez años. El hecho de que hubieran adquirido la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión no puede poner en tela de juicio esta afirmación. 46 En este marco, carece de pertinencia, contrariamente a lo que alegan la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, que la Comisión, al permitir a otro Estado miembro en 2004 autorizar a las autoridades regionales de dicho Estado a incrementar los impuestos indirectos sobre los hidrocarburos, hubiera aceptado una medida fiscal análoga a la que las autoridades españolas habían presentado a los servicios de la Comisión antes de adoptar el IVMDH. 47 Dado que no se cumple el primer requisito contemplado en el apartado 41 de la presente sentencia, no es necesario comprobar si concurre el segundo requisito mencionado en dicho apartado, relativo al riesgo de trastornos graves. (...) 50 De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.»

CUARTO.

Acerca de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12] sobre el objeto del proceso y sobre las pretensiones formuladas en el mismo.

1. Una vez declarada con carácter prejudicial la oposición del art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, a un tributo como el establecido por la Ley 24/2001 [art. 9], es preciso delimitar los efectos de dicha declaración, en función del objeto del proceso y de las pretensiones deducidas en el mismo.

2. La sociedad demandante, con fecha 19 de abril de 2010 instó la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos que le repercutieron el IVMDH del período comprendido entre el año 2006 y el año 2008, (expedientes 18200- 2100-000562 ejercicio 2006, 18200-2010-000563 ejercicio 2007 y 18200-2010-000564 ejercicio 2008), así como la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas del citado Impuesto en dichos períodos de tiempo por un importe de 184.866,53 €, y otra petición por los mismos períodos e importe de 392.325,88 €, acreditando para ello el cumplimiento de la totalidad de los requisitos formales y procedimentales para que proceda instar y obtener la devolución de ingresos indebidamente efectuado y aportando para ello toda la documentación soporte necesaria. Dicha solicitud de rectificación surgió como consecuencia de considerar que el IVMDH es contrario a la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales así como la directiva 77/388/CEE.

3. La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, estuvo vigente hasta su derogación por la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, con efectos a partir del 1 de abril de 2010, y publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 14 de enero de 2009].

El IVMDH fue implantado por la Ley 24/2001 [art. 9, posteriormente modificado por la Ley 53/2002 y por la Ley 62/2003], con efectos de 01 de enero de 2002, habiendo permanecido vigente hasta la derogación del mentado precepto legal por la Ley 2/2012, de 29 de junio. Declarada la constitucionalidad de cuyo precepto por sentencia 209/2012, del Tribunal Constitucional, de 14 de noviembre [recurso de inconstitucionalidad núm. 1848-2002], el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como queda dicho, ha venido posteriormente a declarar mediante sentencia de 27 de febrero de 2014 que la norma nacional que estableciera el IVMDH se opone al art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, al no perseguir una finalidad específica, en el sentido de dicha disposición del Derecho comunitario derivado.

La sentencia de 27 de febrero de 2014 se pronunció en el Asunto C-82/12, incoado en virtud de la cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en recurso jurisdiccional cuyo objeto litigioso se corresponde con el del presente recurso jurisdiccional, es decir, con la denegación de solicitud de ingresos indebidos en concepto de IVMDH.

4. Para determinar los efectos materiales de la sentencia dictada con carácter prejudicial por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con fecha de 27 de febrero de 2014, sobre el objeto del proceso sometido a la consideración de la Sala y sobre las pretensiones deducidas en el mismo, hay que partir del carácter vinculante de dicha sentencia, al tener autoridad de cosa interpretada. Pues como tiene dicho la doctrina jurisprudencial expresada por el Tribunal Supremo [Sala Tercera, Sección Sexta] en sentencia de 16 de diciembre de 2010 [Rec. Cont. Admvo. 438/2007]:

«Así las cosas, hemos de detenernos en el examen de la vinculación de esta sentencia del Tribunal de Justicia, dictada en respuesta a nuestro reenvío prejudicial, (...) pues, como es sabido no existe propiamente entre el Tribunal de Justicia y los tribunales nacionales una relación de subordinación institucional ni jerárquica sino de cooperación y colaboración. Al efecto conviene recordar que la Comunidad Europea, como comunidad de derecho que es, necesita que sus normas se apliquen de forma uniforme en todos los Estados miembros y es, precisamente, la cuestión prejudicial, y la sentencia que la responde, el instrumento procesal idóneo para conseguir una interpretación y una aplicación uniforme de las normas comunitarias por parte de los tribunales nacionales, a los que corresponde, como jueces comunitarios, la aplicación en los correspondientes procesos del ordenamiento jurídico comunitario, y esa interpretación y aplicación uniforme sólo podrá conseguirse proporcionando a las sentencias del Tribunal de Justicia el carácter de vinculantes pues de otro modo esa finalidad esencial del mecanismo prejudicial quedaría frustrada. Abunda en los criterios anteriores evidentes razones de seguridad jurídica pues la aplicación dispar de una misma norma comunitaria en diferentes Estados miembros pondría en cuestión la propia construcción y funcionamiento de la Unión Europea. Este Tribunal, sensible a esa necesidad uniformadora, ha reconocido lo que denomina " autoridad de cosa interpretada " respecto de las Sentencias del TJCE, en paralelo con la autoridad de cosa juzgada que corresponde a todo pronunciamiento judicial (STS, Sala Tercera, de 3 de diciembre de 1993, Rec. 152/1989), llegando incluso a afirmar que el principio de prevalencia o primacía del Derecho comunitario, continuamente afirmado por el TJCE y reconocido con claridad en nuestro ordenamiento (art. 93 de la Constitución y jurisprudencia del Tribunal Supremo también reiterada), lo es también de la jurisprudencia comunitaria sobre la doctrina o jurisprudencia de los tribunales de los países miembros en la interpretación o aplicación de los preceptos o disposiciones del Derecho comunitario (STS, Sala Cuarta, de 17 de diciembre de 1997, Rec. Unificación de Doctrina 4130/1996) »

5. Al carácter vinculante de la referida sentencia del TJUE, hay que agregar que, como también ha puesto de manifiesto la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 3 de noviembre de 2011 [Rec. Casación

4098/2009] y 20 de junio de 2013 [Rec. Casación 5900/11], el ingreso realizado en aplicación de una norma que el TJUE declare que es contraria al Derecho Comunitario, ha de reputarse como indebido [" El supuesto que ahora se nos plantea, el ingreso se produjo en aplicación de una norma que el TJUE ha estimado como contraria al Derecho comunitario, por lo que debe reputarse como indebido"], afirmación que el Alto Tribunal apoya en las siguientes consideraciones, que aunque referidas a las consecuencias de la declaración, como contraria al Derecho Comunitario, por la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 , de una norma de Derecho interno en materia de IVA, son de aplicación, en lo esencial, al caso controvertido:

«En efecto, en primer lugar, en la Sentencia de 2 de abril de 2008 (recurso de casación número 5682/2002) se dijo: " Aun cuando la ley no contenga un concepto de " ingreso indebido ", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente." No existe en este caso una limitación del derecho a la deducción derivada del mecanismo de repercusión-deducción propio del IVA, sino reducción del importe del derecho a deducir y a devolver como consecuencia de la aplicación estricta de una norma nacional que luego fue declarada contraria al Derecho Comunitario por la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 , teniendo efecto decisivo en este punto el carácter retroactivo que debe darse a la misma, pues como se dijo por la Dirección General de Tributos en la Resolución 2/2005, antes referida, " el mismo Tribunal de Justicia viene afirmando, en aplicación del « efecto directo » y « primacía » del Derecho comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado miembro tiene efectos «ex tunc ». Además, el Tribunal de Justicia ha señalado que la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen incompatible y, por otra, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario (sentencias de 22 de junio de 1989 (TJCE Fratelli Constanzo 103/88 Rec. p. 1839, apartado 33 y de 19 de enero de 1993 Comisión/Italia , C-101/91 , Rec. P-I-191, apartado 24 .. »

6. Y sobre el sometimiento de la devolución de los ingresos indebidos, por efecto de la sentencia dictada por el TJUE, al procedimiento establecido por el Derecho interno, cabe reseñar las consideraciones hechas en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo [Sección Sexta] de la Audiencia Nacional de 24 de febrero de 2005 [Rec. 60/2002] , conforme a la cual:

«...si bien no cabe duda sobre la procedencia de la reclamación en cuanto a que el principio de primacía obliga a la devolución de las cantidades pagadas como consecuencia de la aplicación de una ley tributaria que ha sido declarada por sentencia del TJCE contraria a la Sexta Directiva, pues los efectos de dichas sentencias son por su propia naturaleza retroactivos como ya se ha dicho en el FJ anterior, no los es menos que el procedimiento para obtener la reparación debe ser el que se determine en cada Estado sin que exista una solución homogénea pues dicho cauce debe ser compatible y respetuoso con la normativa interna de cada Estado. (...) A este respecto cabe decir que pueden ser varios las vías seguir en nuestro derecho para realizar el derecho de reparación derivado de la sentencia del TJCE,...»

QUINTO: Anulabilidad de las resoluciones administrativas impugnadas con reposición del procedimiento administrativo para completar el expediente.

1. Lo hasta aquí expuesto viene a privar de fundamento a las resoluciones de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales y del TEAC, cuestionadas en este proceso contencioso-administrativo. Porque las mismas se limitan, fundamentalmente, a rechazar la solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de IVDMH, por razón de la vigencia de la norma de Derecho interno que venía a regular dicho tributo [" la plena vigencia en el ordenamiento jurídico español, en el momento presente, de la Ley 24/01 reguladora del IVMDH, comporta que deba rechazarse la pretensión de la parte reclamante"], siendo así que esa norma de Derecho interno se oponía a la Directiva europea en la materia, por así haberlo declarado con carácter prejudicial una sentencia del TJUE vinculante, y que dicha oposición comporta que los ingresos realizados en cumplimiento de la norma de Derecho interno hayan de reputarse indebidos.

2. Ahora bien, la anulabilidad de tales resoluciones administrativas por su oposición al Derecho de la Unión Europea, no conduce, sin más, al reconocimiento de la situación jurídica propugnada en la demanda [arts. 31 y 71 de la Ley Jurisdiccional], es decir, a la devolución de los ingresos indebidos, tal como dicha pretensión viene planteada en el proceso. Porque aun siendo improcedentes las declaraciones-liquidaciones del IVMDH, y la repercusión de las cuotas autoliquidadas, a que se contrae el expediente, sucede que la realización del derecho a la devolución de los ingresos indebidos está sujeta, como queda dicho, a las normas que en el Derecho interno regulan dicha materia, en sus aspectos sustantivo y procedimental, aspectos que en vía administrativa no se contrastaron, en su totalidad, conforme al procedimiento establecido , al centrarse la cuestión en la discordancia de la Ley del impuesto con la Directiva europea reseñada. Pero una vez superada esa cuestión mediante la aplicación de la sentencia dictada con carácter prejudicial, es preciso, a juicio de esta Sala, completar el procedimiento administrativo incoado, para determinar la concurrencia de los requisitos constitutivos del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, tanto los subjetivos [persona o entidad con derecho a la devolución],

como los objetivos [contenido del derecho a la devolución] y de carácter formal o procedimental [requisitos formales inherentes al solicitante y a la solicitud; especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas; trámite de audiencia del presentador de la autoliquidación, en su caso, etc.], establecidos en el Derecho interno [arts. 32 , 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre , en relación con los arts. 14 y siguientes del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , modificado por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, y con los arts. 126 a 129 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio]; determinación que el órgano de gestión omitió, por la razón expuesta. Lo que conduce a la retroacción o reposición del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones y de reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, al momento anterior a que se dictase la resolución recaída en el mismo, a fin de que el órgano de gestión competente realice los trámites que correspondan, en función de la condición que ostente quien hubiera instado la rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos [el sujeto pasivo o presentador de la autoliquidación, la persona o entidad que hubiera soportado la repercusión], para comprobar los requisitos del derecho a la devolución , dictándose nueva resolución por la que, en función del resultado de la tramitación del procedimiento, se reconozca, en su caso, el derecho a la devolución de ingresos indebidos a favor de quien, según las normas reseñadas, ostente el derecho a obtener la devolución, con los intereses de demora devengados. En definitiva, lo que procede es la devolución del expediente de gestión a la Oficina Gestora de Impuestos Especiales competente, para que complete el mismo con arreglo al procedimiento legalmente establecido, incorporando los datos y elementos de prueba que permitan establecer, en rigor, la concurrencia de los requisitos legales del derecho a la devolución de ingresos indebidos, y resolviendo el expediente según el resultado de los trámites que se desarrollen.

3. Por lo demás, la retroacción o reposición de actuaciones se corresponde con el marco normativo de aplicación, tal y como ha sido interpretado por la doctrina jurisprudencial recaída al respecto, recogida, entre otras, en sentencias de la Sala Tercera [Sección Segunda] de 25 de octubre de 2012 [recurso de casación núm. 2116/2009] y de 19 de noviembre de 2012 [recurso de casación en interés de la ley núm. 1215/2011], que aunque referidas a supuestos de anulación de liquidaciones tributarias, la doctrina que exponen es trasladable al caso enjuiciado.

3.1. Así, en la sentencia de 25 de octubre de 2012 , el Alto Tribunal, partiendo de la doctrina jurisprudencial sobre la potestad revisora de los Tribunales Económico-Administrativos y sus límites, y de lo establecido en el art. 239.3, segundo párrafo, de la Ley 58/2003 , así como en el art. 63.2 de la Ley 30/1992 , señala cuál es la finalidad de la retroacción ["...con la retroacción se permite a la Administración proseguir con sus actuaciones desde el momento en que se incurrió en el referido defecto con el fin de que la tramitación del procedimiento se ajuste a la establecida o de subsanar la indefensión padecida"], especificando los supuestos en que procede ["...la retroacción de actuaciones es únicamente procedente en los supuestos en que se produce una infracción procedimental , no en cambio cuando nos encontramos ante una infracción sustantiva..."]. Cita la sentencia de 26 de marzo de 2012 [Rec. Cas. 5827/2009] como expresión del criterio jurisprudencial y de su entronque en el Derecho positivo vigente ["...los Tribunales económico-administrativos pueden aprobar resoluciones que expulsan del mundo del Derecho el acto impugnado porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas (contenido de la decisión que se contempla hoy en los artículos 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003 y 66.4 del Reglamento que la desarrolla en materia de revisión)"].

En definitiva, según la sentencia anotada, a través de la retroacción de actuaciones, "se trata de subsanar defectos o vicios formales (...) O, a lo sumo, para integrar los expedientes (...) cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no" . Pues "si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión", "... la función propia de la retroacción de las actuaciones es la de depurar el procedimiento de sus vicios invalidantes o integrar sus omisiones mediante la práctica de las diligencias o actuaciones omitidas".

3.2. Y en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 [recurso de casación en interés de la ley núm. 1215/2011], la Sala Tercera del Tribunal Supremo vino a hacer las siguientes consideraciones [fundamento jurídico cuarto]:

«...ahora se cuestiona la facultad de la Administración Tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación , no obstante haberse limitado el tribunal a anular la liquidación tributaria. Según la posición mayoritaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia la posibilidad de que la Administración Tributaria subsane un acto administrativo que adolezca de un defecto formal sólo está prevista en vía administrativa, pero fenecería desde el momento en que una sentencia judicial lo anula, por vicios de forma,

puesto que no está contemplada en la normativa que regula la jurisdicción contencioso administrativa, salvo que la retroacción de las actuaciones haya sido expresamente solicitada por el recurrente en la demanda a fin de obtener el restablecimiento de su derecho de defensa (...) Pues bien, con independencia de que se conciba el recurso contencioso administrativo como un proceso al acto, o se parta de la naturaleza del mismo como un proceso entre partes, hay que reconocer que la solución tiene que venir dada, a falta de una expresa regulación en la ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional, ante la existencia de varios derechos en conflicto, a lo que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa juzgada, ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley, ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales, artículos 103 y siguientes, porque basta dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costes de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada. En definitiva, al no impedir la Ley de la Jurisdicción la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debe estarse a la regulación establecida en la ley 30/1992 y en la Ley General Tributaria, normativa que permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o error iuris »

En base a lo cual, el Alto Tribunal vino a fijar como doctrina legal que:

«La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia »

SEXTO: Resolución del recurso jurisdiccional. Costas procesales. Medios de impugnación de la sentencia.

1. Lo expuesto conduce a la estimación parcial del recurso jurisdiccional, a la anulación de las resoluciones administrativas a que el mismo se contrae, por contrarias a Derecho, y a la retroacción del procedimiento administrativo al momento anterior a que se dictara la resolución originariamente impugnada, al objeto de que se complete la tramitación del procedimiento legalmente establecido y se dicte una nueva resolución sobre la devolución de ingresos indebidos, cuya solicitud dio lugar a la incoación de dicho procedimiento, conforme a lo expuesto en el precedente fundamento jurídico sexto.

2. Sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia, en aplicación del art. 139.1, redacción anterior a la introducida por la Ley 37/2011, al no existir mérito legal para ello.

3. La sentencia que ahora se pronuncia no es susceptible de recurso de casación. Pues según se desprende del expediente administrativo, la solicitud de devolución de ingresos indebidos cuya desestimación en vía administrativa se impugnó después en este recurso jurisdiccional, tenía por objeto la reclamación del importe agregado de diversas autoliquidaciones tributarias [Modelo 569], ninguna de las cuales excede de la cantidad de 600.000 Euros [art. 86.2 b), en relación con el 41.3, de la Ley Jurisdiccional, modificada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre]. Por lo que en aplicación del criterio sentado por el Tribunal Supremo [Sala Tercera, Sección Primera] en auto de 16 de febrero de 2006, [Rec. Casación 5402/2004], la sentencia que ahora se pronuncia no es susceptible de recurso ordinario de casación, dado que para el acceso al mismo no hay que estar a la cuantía resultante de agregar el importe de las distintas liquidaciones, sino a la cuantía de cada una de las autoliquidaciones, aisladamente consideradas.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

1. Estimamos, en parte, el recurso contencioso-administrativo nº 561/2011, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional por el Procurador de los Tribunales don Victorio Venturini Medina, en nombre y representación de la entidad mercantil HOLLICIM HORMIGONES S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 11 de octubre de 2011 (R.G. 2559/11) y contra la resolución del TEAC de fecha 19 de julio de 2011, (R.G. 2106/11), cuya resolución anulamos, al igual que aquellas de las que trae causa, con reposición del procedimiento administrativo al momento anterior a que se dictara Acuerdo de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE de la Delegación Especial de Granada de la Agencia Tributaria de 7 de julio y 28 de junio de 2010, al objeto de que se complete el procedimiento administrativo y se dicte una nueva resolución sobre la solicitud de devolución de

ingresos indebidos que dio lugar a la incoación de dicho procedimiento, conforme a lo expuesto en el precedente fundamento jurídico sexto.

2. Sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia.

3. Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación de que contra la misma no cabe la interposición de recurso ordinario alguno [art. 86.2 b) de la Ley Jurisdiccional , modificado por la Ley 37/2011].

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.