

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066609

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO**

Sentencia 481/2016, de 8 de noviembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 102/2016

**SUMARIO:**

**IVMDH.** Devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto tras la declaración del TJUE sobre su disconformidad con el Derecho Comunitario. Legitimación para solicitar la devolución.

-El art. 14 RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa) regula un sistema completo, cerrado, de acciones/excepciones fundado en las relaciones «separables» entre repercutidor-repercutido-Administración tributaria, y dicho sistema no contempla el enriquecimiento del repercutidor como causa de oposición a su solicitud de devolución de ingresos indebidos, bien de forma absoluta o según los casos. Por el contrario, ese régimen normativo principia por el reconocimiento legal -art. 32.1 en relación al art. 19 Ley 58/2003 (LGT)- a los obligados al pago del tributo indebidamente ingresado y reconoce el derecho del repercutidor a solicitar y a obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, salvo que su ejercicio concurra con el derecho (preferente) del repercutido a obtener el mismo resultado.

-El régimen normativo «interno» que se acaba de aludir cumple las condiciones de equivalencia y efectividad requeridas por el Derecho de la Unión Europea y los parámetros establecidos por el TJUE sobre la configuración de la excepción de enriquecimiento injusto a la reclamación del repercutidor, dado que tal efecto no resarce completamente al vendedor de los perjuicios causados por la aplicación indebida del gravamen «al consumo», o lo que es lo mismo, la repercusión no preserva en esos casos la neutralidad del Impuesto; y además, las disposiciones legales y reglamentarias citadas dejan a salvo el derecho del repercutido para reclamar al repercutidor la devolución de las cuotas repercutidas, cuando la Administración tributaria hubiere devuelto esas cuotas al segundo, lo que no es más que una consecuencia de las «obligaciones entre particulares» derivadas de la aplicación de los tributos repercutibles -independientes de las acciones de repercutidor y/o repercutido contra la Hacienda Pública-.

-El repercutido no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, cuando esas cuotas hayan sido devueltas a quien las repercutió -art. 14.2.c).3.º RD 520/2005- lo cual implica el reconocimiento del derecho del repercutidor a solicitar y obtener para sí la devolución de aquellas cuotas, salvo en el caso que el mismo derecho sea ejercido por quien soportó la repercusión -art. 14.2.a) del mismo Reglamento-.

-El sujeto pasivo del IVMDH estaba obligado a presentar la declaración-liquidación y a efectuar, simultáneamente, el pago de las cuotas, de conformidad con la Orden HAC/1554/2002 de 17 de junio. Y nada más.

Sin embargo, el acuerdo recurrido impone al sujeto pasivo del IVMDH una carga u obligación *ad hoc*, esta es, la de acreditar la identidad de los sujetos que han soportado el Impuesto, transformando el derecho del repercutidor a pedir para sí mismo la devolución de las cuotas en un derecho de otro sujeto (el repercutido) al que el primero ni debe ni puede sustituir; y, así, «burla burlando» se pretende negar la devolución al sujeto acreedor conocido que ha ejercido ese derecho so pretexto del derecho, ya no preferente sino exclusivo, de sujetos no conocidos que no han solicitado la devolución mediante la presentación de la factura o documento equivalente, lo que no es de recibo.

**Costas.** Las costas no se impondrán a la demandada a pesar de su vencimiento, habida cuenta de la inseguridad -podría decirse «totum revolutum»- generada por los criterios aplicados post-sentencia STJUE, de 27 de febrero de 2014, asunto n.º C-82/12 (NFJ053503) por los órganos de la Administración tributaria, incluidos los de revisión.

[vid., ATS, de 28 de abril de 2017, recurso n.º 284/2017 (NFJ066608), que admite recurso de casación contra esta sentencia por concurrir interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia].

**PRECEPTOS:**

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 19 y 32.  
RD 1163/1990 (Devolución Ingresos Indevidos), art. 9.

**PONENTE:**

*Don Juan Alberto Fernández Fernández.*

Magistrados:

Don JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ  
Don LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA  
Don MARGARITA DIAZ PEREZ

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NÚMERO 102/2016

DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 481/2016

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D<sup>a</sup>. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a ocho de noviembre de dos mil dieciséis.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 102/2016 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: ACUERDO DE 2-12-2015 DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS -T.E.A.R. DEL PAÍS VASCO- DESESTIMATORIO DE LA RECLAMACIÓN N° 48-254/2015 PROMOVIDA CONTRA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEVIDOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS INGRESADO POR LA RECLAMANTE EN SU CONDICIÓN DE SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO DURANTE LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS COMPRENDIDOS ENTRE EL PRIMER TRIMESTRE DE 2011 Y EL CUARTO TRIMESTRE DE 2012. ¡.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE: ESTACIÓN DE SERVICIO AJARTE, S.A., representada por la procuradora D<sup>a</sup>. MARÍA DOLORES OLABARRÍA CUENCA y dirigida por el letrado D. ERNESTO MARAVER SÁNCHEZ.

- DEMANDADA: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO-MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, representada y dirigida por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

El día 16-2-2016 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D<sup>a</sup>. MARÍA DOLORES OLABARRÍA CUENCA, actuando en nombre y representación de la ESTACIÓN DE SERVICIO AJARTE, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo de 2-12-2015 del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco que desestimó la reclamación número 48-254/2015 interpuesta en nombre de Estación de Servicio Ajarte, S.A. contra el Acuerdo de 15- 9-2015 de la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del País Vasco que desestimó la solicitud que había presentado la reclamante el 27-4-2015 para la devolución de ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos del período 2001-2012; quedando registrado dicho recurso con el número 102/2016.

#### **Segundo.**

En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se estimen íntegramente sus pretensiones.

#### **Tercero.**

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime en su totalidad la demanda formulada de adverso.

#### **Cuarto.**

Por Decreto de 17-6-2016 se fijó como cuantía del presente recurso la de 1.312.775 €.

#### **Quinto.**

Por resolución de fecha 28-10-2016 se señaló el pasado día 3-11-2016 para la votación y fallo del presente recurso.

#### **Sexto.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco de 2-12- 2015 que desestimó la reclamación nº 48-254/2015 interpuesta en nombre de Estación de Servicio Ajarte S.A. contra el Acuerdo de 15-9-2015 de la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del País Vasco que desestimó la solicitud que había presentado la reclamante el 27-4-2015 para la devolución de

ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos del periodo 2001-2012.

La Oficina Gestora consideró que la documentación adjunta a la solicitud de devolución de ingresos indebidos a la que nos acabamos de referir, consistente en las copias del modelo de autoliquidación 569 no era suficiente para la tramitación de aquella y por esa razón y con el objeto de proceder a la devolución de las cuotas repercutidas por la solicitante en concepto de IVMDH a quien soportó esa repercusión requirió a la primera con fecha 9-6-2015 para que aportase: "1.- Relación de personas o entidades (NIF y razón social) adquirentes de los productos gravados con el Impuesto (IVMDH) por período de liquidación del IVMDH y por cada Comunidad Autónoma donde se hubiera presentado autoliquidación en cada período de liquidación con indicación de la cuota de IVMDH repercutida a cada uno de ellos ¿¿".

El Acuerdo recurrido del TEAR del País Vasco consideró que la documentación requerida al recurrente, y de cuya aportación no hay constancia en el expediente, era necesaria para acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 14 del RD 520/2005, que en interpretación de dicho acuerdo no faculta al repercutidor a recuperar para sí las cuotas repercutidas y soportadas por otro sujeto, so pena de enriquecimiento injusto.

### Segundo.

La Resolución de la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco, confirmada por el Acuerdo recurrido del TEAR de ese territorio convirtió la solicitud de devolución "para sí" presentada por el repercutidor (la recurrente) del IVMDH en una solicitud de devolución para otros, estos son, los sujetos que han soportado las cuotas repercutidas en aquel concepto, pero no para comprobar si esos terceros habían obtenido la devolución de las cuotas repercutidas, a cuyos efectos sería suficiente con introducir el NIF y CIM de la solicitante de la devolución en el sistema informático de la AEAT sino porque las resoluciones recurridas en este procedimiento entienden que si bien el sujeto pasivo está legitimado para solicitar la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, el derecho a obtener esa devolución corresponde exclusivamente a los consumidores finales que soportaron el Impuesto mediante las correspondientes facturas, aunque el régimen de gestión del IVMDH consiente la venta de los productos gravados sin expedición de factura.

Pero no menos absurdo que reconocer el derecho del repercutidor a solicitar la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas y no, en cambio, a obtener su devolución es convertir el primero de esos derechos en un derecho ejercible "en interés o para beneficio de otro sujeto", porque además de que tal instrumentalización de la solicitud del repercutidor contraviene manifiestamente los términos del artículo 14-1 del RD 520/2005 que reconoce el derecho del repercutidor en cuanto tal y no en nombre del repercutido o como sustituto de este a solicitar la devolución del ingreso indebido, no se compadece con el régimen de devolución previsto por el artículo 32-1 de la LGT y desarrollado por el apartado 2 del mismo precepto reglamentario; queremos decir con sus términos, recto sentido, lógica y finalidad.

### Tercero.

La recurrente sostiene su legitimación para obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas del IVMDH durante los años 2011 y 2012, en defecto de reclamación de los consumidores finales o de devolución a estos de las cuotas repercutidas, en el artículo 32-1 de la LGT de 2003 ("La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias ¿") y en la interpretación, acomodada a ese precepto legal, del artículo 32-1 a) y c) del Reglamento de revisión en materia económico-administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, y conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de 20-7-2012 (Recurso de casación para unificación de doctrina 138/2009) que en aplicación del artículo 9 del R.D 1163/1990 con redacción sustancialmente coincidente con la del artículo 32-1 de la vigente LGT consideró que "¿. en los supuestos de repercusión obligatoria de cuotas la devolución puede ser solicitada por quien repercutió, que está, por lo tanto, legitimado para instar dicha devolución, esto es, el abono de lo excesivamente ingresado, se realizará a quien repercutió, que habrá de resarcir a quien soportó la repercusión de la cuota".

Asimismo, y respecto a la denegación de la devolución solicitada por el repercutido en razón a su enriquecimiento injusto el recurso se funda en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y en la

interpretación que de esa doctrina ha hecho el Tribunal Supremo en la reciente sentencia de 18-2-2016 (Recurso de casación 194/2015), concretamente en las consideraciones siguientes:

"¿.. Ahora bien, el Tribunal de Justicia ha precisado que, incluso en el supuesto de que se demuestre que el tributo recaudado indebidamente ha sido repercutido sobre terceros la devolución del mismo al agente económico no implica necesariamente un enriquecimiento sin causa de este último ya que el hecho de incluir dicho tributo en los precios que practica (léase aplica) puede ocasionarle un perjuicio relacionado con la disminución del volumen de sus ventas .."

"¿. El TJUE, en definitiva, excluye que el juez nacional en aplicación del derecho interno pueda oponerse a la devolución de un tributo ilícito por un motivo que no sea la repercusión del mismo. La repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye, y no en todo caso, la única excepción al derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión .."

Además, la recurrente alega la inaplicación al caso de la excepción de enriquecimiento injusto, según la doctrina legal civilista sobre esa institución, porque la invocación de aquella corresponde al empobrecido y no puede prosperar si hay un precepto legal que excluye su aplicación.

#### Cuarto.

La oposición de la Administración demandada al recurso contencioso, en congruencia con los fundamentos del Acuerdo recurrido del TEAR del País Vasco se sustenta en la falta de legitimación del sujeto pasivo del IVMDH para obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, ya que dicho sujeto no actúa más que como un intermediario entre quien soporta el Impuesto y la Administración tributaria, de suerte que el titular del derecho de crédito nacido del ingreso indebido no es quien ha ingresado las cuotas sino quien ha soportado la repercusión; y esa interpretación que la demandada ampara en el artículo 14 2 c) del RD 520/2005 (y en sentencias de la Audiencia Nacional) impide, según esa parte, el enriquecimiento injusto del solicitante de la devolución (el repercutidor) que según la doctrina del TJUE puede oponerse a la reclamación de ese sujeto.

#### Quinto.

El recurso contencioso-administrativo debe ser estimado en congruencia con sus propios fundamentos, legales y doctrinales, acordes a los de sentencias anteriores de esta Sala como la que transcribiremos más adelante y que, además, de lo anticipado en el fundamento segundo resumimos en los siguientes puntos:

1.- El artículo 14 del Real Decreto 520/2005 regula un sistema completo, cerrado, de acciones/excepciones fundado en las relaciones "separables" entre repercutidor / repercutido / Administración tributaria, y dicho sistema no contempla el enriquecimiento del repercutidor como causa de oposición a su solicitud de devolución de ingresos indebidos, bien de forma absoluta o según los casos; por el contrario, el régimen normativo a que nos referimos que principia por el reconocimiento legal ( artículo 32-1 en relación al artículo 19 de la LGT ) a los obligados al pago del tributo, indebidamente ingresado reconoce el derecho del repercutidor a solicitar y a obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, salvo que su ejercicio concurra con el derecho (preferente) del repercutido a obtener el mismo resultado.

2.- El régimen normativo "interno" que se acaba de aludir cumple las condiciones de equivalencia y efectividad requeridas por el Derecho de la Unión Europea y los parámetros establecidos por el TJUE sobre la configuración de la excepción de enriquecimiento injusto a la reclamación del repercutidor, dado que tal efecto no resarce completamente al vendedor de los perjuicios causados por la aplicación indebida del gravamen "al consumo", o lo que es lo mismo, la repercusión no preserva en esos casos la neutralidad del Impuesto; y además, las disposiciones legales y reglamentarias citadas dejan a salvo el derecho del repercutido para reclamar al repercutidor la devolución de las cuotas repercutidas, cuando la Administración tributaria hubiere devuelto esas cuotas al segundo; lo que no es más que una consecuencia de las "obligaciones entre particulares" derivadas de la aplicación de los tributos repercutibles ; independientes de las acciones de repercutidor y/o repercutido contra la Hacienda Pública.

3.- El repercutido no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, cuando esas cuotas hayan sido devueltas a quien las repercutió ( artículo 14-2 c/ 3º del RD 520/2005 ) lo cual implica el

reconocimiento del derecho del repercutidor a solicitar y obtener para sí la devolución de aquellas cuotas, salvo en el caso que el mismo derecho sea ejercido por quien soportó la repercusión (artículo 14-2 a del mismo Reglamento).

4.- El sujeto pasivo del IVMDH estaba obligado a presentar la declaración-liquidación y a efectuar, simultáneamente, el pago de las cuotas, de conformidad con la Orden de Hacienda 1554/2002 de 17 de junio. Y nada más.

Sin embargo, el Acuerdo recurrido impone al sujeto pasivo del IVMDH una carga u obligación ad hoc, esta es, la de acreditar la identidad de los sujetos que han soportado el Impuesto, transformando el derecho del repercutidor a pedir para sí mismo la devolución de las cuotas en un derecho de otro sujeto (el repercutido) al que el primero ni debe ni puede sustituir; y, así, "burla burlando" se pretende negar la devolución al sujeto acreedor conocido que ha ejercido ese derecho so pretexto del derecho, ya no preferente sino exclusivo, de sujetos no conocidos que no han solicitado la devolución mediante la presentación de la factura o documento equivalente.

#### Sexto.

Reproducimos los fundamentos 2º, 3º y 4º de la sentencia dictada con fecha 25 de octubre de 2016 en el Recurso 650/2015:

"SEGUNDO.- El derecho del sujeto pasivo del IVMDH a solicitar y a obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas e ingresadas en dicho concepto, una vez que la sentencia de 27-2-2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que declaró la disconformidad de la Ley 24/2001 que había creado dicho tributo con el Derecho de la Unión Europea, ha sido reconocido por esta Sala en pronunciamientos anteriores que desestimaron la oposición de la Administración a dicha pretensión del sujeto-repercutidor, fundada en los mismos motivos que en este procedimiento.

En el presente caso, además, la oposición de la demandada a la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas y repercutidas, solicitada por el repercutidor, no es que se sustente en el preferente derecho del repercutido a obtener tal devolución, sino en que, de conformidad con el artículo 14-2 a ) y c) del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo , el derecho a obtener la devolución corresponde a "la persona o entidad que haya soportado la repercusión" y no a quien haya ingresado el tributo.

En ese caso, y atendidos los propios fundamentos del acuerdo recurrido del TEAR del País Vasco la reclamación de la recurrente debió ser totalmente desestimada, porque esa parte no solicitó para un tercero -el repercutido- la devolución de las cuotas ingresadas sino para sí, sin perjuicio de los derechos de aquel y de su ejercicio en el ámbito contractual o tributario; y así de la retroacción de actuaciones para completar el expediente no podrá derivarse ningún resultado favorable para el reclamante; si acaso, para otros sujetos.

El acuerdo recurrido en este procedimiento dice: "¿¿ en el caso analizado la reclamante, sujeto pasivo del Impuesto, ha actuado como un mero intermediario entre el que paga o soporta el impuesto y la Administración tributaria, por lo que su pretensión de recuperar para si lo que indebidamente pagó el consumidor final que soporta el impuesto constituye un enriquecimiento injusto o sin causa, posibilidad desterrada rotundamente".

Sin compartir ese juicio en su doble vertiente (sujeto pasivo intermediario; y resarcimiento de los efectos del ingreso indebido mediante su repercusión al consumidor final) es de todo punto inadmisibles que se tenga al repercutidor, solicitante de la devolución del tributo, como intermediario entre el repercutido y la Administración tributaria, sino como sustituto del primero, al punto de aprovechar el expediente de devolución instado por el sujeto pasivo para acreditar, en su caso, el derecho del segundo (el repercutido) a la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas, no obstante la inactividad de ese sujeto; y no mediante el requerimiento de la factura o documento equivalente al repercutido (inactivo) sino al repercutidor accionante "pro domo sua".

Con tal "modus operandi" bien puede ocurrir que no se acredite la identidad del repercutido, ya no digamos los requisitos establecidos por el artículo 14-2 c) del RD 520/2005 y que, por lo tanto, las cuotas indebidamente ingresadas no sean devueltas ni al uno ni al otro, haciendo ociosa la solicitud del sujeto pasivo, y no menos ociosa la retroacción de actuaciones acordada por el órgano de revisión; además de absurda, en cualquier caso, la estimación parcial de la reclamación presentada por el repercutido.

Por el contrario, la solicitud del repercutidor deja salvo el derecho del repercutido a solicitar a la Administración tributaria la devolución del impuesto soportado y obtener esa devolución con preferencia respecto al repercutidor o al ejercicio de la acción de reembolso frente a este.

### Tercero.

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 de declaración de nulidad de la norma que creó el Impuesto ingresado y repercutido.

Además, según la doctrina del TJUE citada por las partes ("¿. como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, la restitución de un tributo recaudado indebidamente solo podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin justa causa del sujeto pasivo, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo en el comprador") y la interpretación que de la misma ha hecho el Tribunal Supremo en la sentencia de 18-2-2016 (Rec. 194/2015 ) invocada por la recurrente ("¿. El TJUE, en definitiva, excluye que el juez nacional, en aplicación del derecho interno, pueda oponerse a la devolución de un tributo ilícito por un motivo que no sea la repercusión del mismo. La repercusión directa del tributo indebido sobre el comprador constituye, y no en todo caso, la única excepción al derecho a la devolución de los tributos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión") la tal excepción, que según la misma sentencia del TS debe ser interpretada restrictivamente, no puede oponerse a la acción del repercutidor cuando el traslado del tributo ilícito al consumidor no comporta el resarcimiento (in integrum) del daño causado al sujeto pasivo por la violación del principio de neutralidad; no en vano, la sentencia de 14-1-1997 del TJCE (caso Comateb) también citada por la recurrente había dicho que "aun en el supuesto en que se demuestre que el tributo ha sido repercutido total o parcialmente sobre el comprador, la devolución al operador del importe así repercutido no implica necesariamente el enriquecimiento sin causa de este último".

Antes bien, no se trata en este procedimiento de una acción de responsabilidad del Estado miembro-legislador por vulneración del Derecho de la Unión Europea, sino de una acción de devolución de ingresos que deben reputarse indebidos, consecuencia de la declaración de nulidad de la norma de creación del tributo por vulneración de aquel Derecho, amparada por la normativa interna que lejos de prever la repercusión del tributo como obstáculo a la devolución solicitada por el repercutidor reconoce ese derecho, y contempla su efectividad como causa que obsta al derecho, en otro caso, del repercutido a obtener de forma preferente la devolución del mismo concepto.

### Cuarto.

Reproducimos a continuación los fundamentos 4º y 5º de la sentencia dictada el 4-5-2016 en el Recurso 136/2015, y fundada en interpretación de la normativa foral de Bizkaia de aplicación, mutatis mutandi, al caso, esto es, por virtud de los preceptos correlativos de la LGT de 2003 ( artículos 32 , 221 y concordantes); RD 520/2005 ( art. 14-2 y concordantes) y RD1065/2007 (art. 129):

"CUARTO.- Ningún sentido tendría el reconocimiento- indiscutido- del sujeto pasivo-repercutidor a solicitar la rectificación de las correspondientes autoliquidaciones ( artículo 229-4 de la N.F. 2/2005 y 88 del Decreto Foral 112/2009 de 21 de julio que aprobó el Reglamento de Gestión de los Tributos) o la devolución de las cuotas "indebidamente" repercutidas (artículo 32 de la N.F. 2/2005 y concordantes de esa Norma y del Decreto Foral 228/2005 de 27 de diciembre sobre revisión en vía administrativa) si ese sujeto no tuviere derecho a obtener también la devolución de las cuotas "indebidamente" repercutidas. Y tal es así que, de conformidad con ese régimen normativo (ídem, el artículo 14 del Real Decreto 550/2005 ) el sujeto que ha soportado la devolución no tendrá derecho a la devolución solicitada si antes las cuotas repercutidas han sido devueltas al repercutidor. A la inversa, el repercutidor no tendrá derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas si dicha devolución también ha sido solicitada por el repercutido.

Por lo tanto, no es que el repercutidor, en lo que hace al caso la recurrente, no tenga derecho a obtener la devolución de las cuotas del IVMDH indebidamente repercutidas a los consumidores finales de esos productos sino que ese derecho no es absoluto, sino que en concurrencia con la solicitud de devolución del repercutido, la norma otorga preferencia al segundo.

Antes bien, ni el acuerdo recurrido ni el que el mismo TEAF ha dictado para rectificar el error o confusión de la cualidad del reclamante (repercutidor y no repercutido) han negado la legitimación de la recurrente para obtener la devolución solicitada, acreditados los requisitos legales establecidos a esos efectos. Por el contrario, la misma sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28-3-2014, incorporada al fundamento 5º del Acuerdo recurrido, y también invocada por la recurrente, reconoce expresamente, como no puede ser menos, el derecho del repercutidor a obtener la devolución del mencionado tributo a no ser que el importe de las cuotas hubiese sido devuelto a quien soportó esa carga.

En otro supuesto, y a salvo las acciones de quien ha soportado las cuotas, a resultas de la aplicación del Impuesto, contra el repercutidor y contra la Administración tributaria si se hubiera producido su ingreso, o civiles, en otro caso, contra la "gasolinera", se llegaría a situaciones tan absurdas como la consolidación del ingreso "indebido" por falta de acción del consumidor final. Como si la repercusión "indebida" de un tributo no tuviera efectos sobre la cuota de mercado del sujeto pasivo-repercutidor y su cuenta de resultados.

#### Quinto.

El Tribunal Económico-Administrativo y no con carácter general el órgano jurisdiccional a no ser que confundamos esta instancia (de jurisdicción plena; proceso de "pretensiones" entre partes y no de simple revisión administrativa ad intra) con la administrativa de alzada, puede acordar la retroacción de las actuaciones practicadas por el órgano de gestión, o inspección, "cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal" ( artículo 239-3 de la LGT ; concordante de la N.F 2/2005 de Bizkaia)

Ha de tratarse, pues, de un defecto en la tramitación del procedimiento de devolución en que hubiese incurrido la Administración tributaria y que hubiere perjudicado la defensa del interesado en ese procedimiento. No es evidentemente el caso. Peor aún: el supuesto defecto no puede ser esgrimido en perjuicio de la reclamación del interesado, y menos en esta instancia jurisdiccional sin restringir su derecho a la tutela judicial.

La Hacienda Foral no discutió en el procedimiento de gestión la legitimación de la recurrente para solicitar y obtener la devolución de las cuotas "repercutidas" en concepto del IVMDH por las operaciones realizadas en Bizkaia en los períodos a que se contrae la reclamación, y la acreditación de su repercusión e ingreso mediante las autoliquidaciones de ese tributo.

Además, "en los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación" ( artículo 88-2, párrafo 4º del Decreto Foral 112/2009 citado más arriba).

La misma disposición debe aplicarse al supuesto en que el solicitante de la devolución sea el repercutidor.

En cualquier caso, no puede aceptarse la oposición a la pretensión de la recurrente so pretexto de la no acreditación de los requisitos a que el acuerdo recurrido supedita -supuesta la condición de repercutido del reclamante- el derecho a la devolución de las cuotas "indebidamente" ingresadas, y menos cuando la propia demandada reconoce "in fine" en el escrito de conclusiones que la recurrente ha repercutido e ingresado el IVMDH durante 2011 y 2012 en la Hacienda Foral; y respecto a las cuotas correspondientes al primer trimestre de 2013 en el mismo escrito también se reconoce su ingreso en el modelo 569, amén de haber sido soportadas por el propio sujeto pasivo, ya que correspondían a la regulación de las existencias de la estación de servicios."

#### Séptimo.

Las costas no se impondrán a la demandada a pesar de su vencimiento, habida cuenta de la inseguridad (podría decirse "totum revolutum") generada por los criterios aplicados post-sentencia de 27-2-2014 del TJUE, por los órganos de la Administración tributaria, incluidos los de revisión, no sin fundamento en sentencias de otros Tribunales, como la de la Audiencia Nacional reseñada en el acuerdo recurrido ( artículo 139-1 y 3 de la LJCA en relación al artículo 394-1 de la LEC).

## FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo presentado por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. MARÍA DOLORES OLABARRÍA CUENCA, en nombre y representación de la ESTACIÓN DE SERVICIO AJARTE, S.A., contra el Acuerdo de 2-12-2015 del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco que desestimó la reclamación número 48-254/2015 interpuesta en nombre de Estación de Servicio Ajarte, S.A. contra el Acuerdo de 15-9-2015 de la Dependencia Regional Adjunta de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del País Vasco que desestimó la solicitud que había presentado la reclamante el 27-4-2015 para la devolución de ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos del período 2001-2012, debemos anular y anulamos los actos recurridos y condenamos a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a pagar a la recurrente la suma de 1.312,75 euros que corresponde a las cuotas indebidamente ingresadas por la recurrente en concepto de IVMDH de los ejercicios 2011 y 2012, más los intereses legales de demora devengados desde la fecha de ingreso de cada autoliquidación y los que se devenguen hasta la fecha de notificación de esta sentencia; sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89.1 LJCA ), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con nº 4697 0000 93 0102 16, un depósito de 50 euros , debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15ª LOPJ ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Il<sup>mo</sup>. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 8 de noviembre de 2016.

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.