

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

Referencia: NFJ072627

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**

Sentencia 1219/2018, de 28 de noviembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 786/2015

**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.* La demandante está facultada para solicitar la devolución al haber soportado la repercusión del impuesto. La Abogacía del Estado sostiene que en la documentación administrativa no figura la repercusión expresa del Impuesto. Así, apunta que en la operativa del Impuesto que nos ocupa debe distinguirse entre el sujeto pasivo del impuesto (los propietarios de los hidrocarburos en el momento de realizarse las operaciones que constituyen el hecho imponible), y los consumidores finales, quienes, en última instancia, soportan el impuesto. La demandante señala que se dedica a la gestión y eliminación de residuos no peligrosos en una instalación y para llevar a cabo su actividad cuenta con numerosos vehículos y maquinaria que emplean hidrocarburos para su funcionamiento. Así las cosas, la demandante ha adquirido los combustibles necesarios como consumidor final y no como sujeto revendedor y estos extremos quedan acreditados documentalmente.

**PRECEPTOS:**

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

Constitución Española, art. 134.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 32.

**PONENTE:***Don Javier Latorre Beltrán.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO (Sección tercera)

PROCEDIMIENTO ORDINARIO 786/2015

Il'tmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrados:

D<sup>a</sup>. BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

D. ANTONIO LÓPEZ TOMÁS

D. JAVIER LATORRE BELTRÁN.

**SENTENCIA**

En VALENCIA a 28 de noviembre de 2018

VISTO por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres. Don LUIS MANGLANO SADA, Presidente, D<sup>a</sup>. BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ, D. ANTONIO LÓPEZ TOMÁS, y D. JAVIER LATORRE BELTRÁN, Magistrados, el recurso contencioso-administrativo con el número 786/2015, en el que han sido partes, como recurrente, UTE DOS AGUAS, representada por el Procurador M<sup>a</sup> CONSUELO GOMIS SEGARRA, y defendida por el Letrado D. MIGUEL GUILLEM VILELLA, y como demandada el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL de la Comunidad Valenciana, representado y defendido por el ABOGADO DEL ESTADO. Ha sido ponente el Magistrado D. JAVIER LATORRE BELTRÁN.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites establecidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que verifica en escrito mediante el que queda ejercitada su pretensión, interesando que se dicte sentencia que deje sin efecto la resolución recurrida así como los actos de los que trae causa.

#### Segundo.

La representación procesal del TEAR, en su escrito de contestación, solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

La cuantía del recurso quedó fijada en 30.073,94 euros.

#### Tercero.

El proceso no se recibió a prueba y los autos quedaron pendientes para votación y fallo.

#### Cuarto.

Se señaló para votación y fallo el día 20 de noviembre de 2018.

#### Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero. Objeto del recurso y pretensiones de las partes.

Es objeto de recurso a desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa 46/00431/2015, promovida en relación con una solicitud de devolución de ingresos indebidos por las liquidaciones del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, relativa a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, por importe de 30.073,94 euros.

Con fecha 17 de abril de 2014, el demandante presentó solicitud de devolución de ingresos indebidos relativos al IVMDH, correspondiente a los períodos de liquidación de 2010, 2011 y 2012. Frente a la desestimación presunta de dicha solicitud presentó reclamación económico-administrativa que también fue desestimada presuntamente.

La mercantil recurrente pretende que se deje sin efecto la resolución que recurre y el acto de que trae causa, con todas las consecuencias inherentes a dicho pronunciamiento.

Por su parte, la Administración interesa que se desestime el recurso por considerar que la resolución que se recurre se ajusta a derecho.

**Segundo.** *La cuestión controvertida ya ha sido resuelta por esta Sala.*

En la sentencia de esta Sala de 24 de abril de 2018 (sección 3ª, recurso 803/2014 ), se decía lo siguiente:

"Antes de nada, debe ponerse de relieve que las principales cuestiones suscitadas en esta litis ya han sido resueltas en multiplicidad de sentencias (que tienen su causa en la primigenia sentencia dictada en los autos del recurso nº 1694/2011) dictadas por esta misma Sala y Sección en asuntos que presentan plena identidad de razón con el que es objeto de esta litis.

Siendo ello así, elementales razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica determinan que otorguemos al presente supuesto la misma solución conferida a los de referencia, lo que conduce a la estimación del recurso en los términos que se explicitarán en el fallo de esta sentencia.

A lo anterior simplemente añadimos, en relación con la única cuestión planteada por la Abogacía del Estado distinta de las alegadas en tales anteriores asuntos (nos referimos ahora a la enunciada como segunda en el último párrafo del precedente fundamento jurídico), que la actora no es sujeto pasivo del impuesto, sino sujeto repercutido.

Así, en la referida sentencia nos pronunciamos en los siguientes términos:

" PRIMERO.-Objeto del proceso: (i) actos administrativos impugnados y (ii) pretensiones y motivos de las partes en relación a los mismos.

Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo frente a la resolución adoptada con fecha 28.4.2011 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de la reclamación en su día formulada por la hoy demandante contra la resolución de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valencia de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Valencia de la Agencia Tributaria por la que se deniega la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante, IVMDH) correspondientes a los períodos que van desde el tercer trimestre de 2005 hasta el segundo trimestre de 2009, con reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas e ingresadas y soportadas por la actora en la cifra total de 11.372 €; solicitud ésta que se fundamentó en la alegación de que Ley 24/2001 (reguladora del IVMDH) vulnera la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

En esencia, las razones de fondo empleadas por el TEARCV para desestimar la reclamación fueron las relativas a la plena vigencia en el ordenamiento jurídico español de la Ley 24/2001 y a la ausencia de efecto jurídico -en relación con la vigencia y eficacia tal Ley- del dictamen de la Comisión Europea 2002/2315, de 6 de mayo de 2008 (mediante el que se solicitó formalmente a España que ajustase su legislación nacional del IVMDH al Derecho comunitario, al considerar que no cumple plenamente los requisitos establecidos en el art. 3, apartado 2 de la Directiva 92/12/CEE ).

En la demanda presentada en esta sede jurisdiccional se mantiene la transgresión de la Directiva 92/12/CEE por parte de la Ley 24/2001, lo que trata de justificarse fundamentalmente en las alegaciones de primacía y eficacia directa del Derecho Comunitario, en el precitado dictamen de la Comisión Europea y en el hecho de que las propias autoridades españolas, ante dicho dictamen, han manifestado su intención de derogar el tributo de que se trata. En atención a ello, se solicita que, previa anulación de los actos impugnados (resolución del TEARCV y resolución de la oficina gestora de Impuestos Especiales), se reconozca el derecho a la devolución de las cuotas del IVMDH indebidamente repercutidas y soportadas por la actora en los períodos de referencia, ascendentes a la cantidad total de 11.372 €, con los intereses de demora devengados hasta la fecha en la que se acuerde la devolución.

La Abogacía del Estado se ha opuesto a la estimación del recurso con alegaciones tales como la falta de concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicabilidad directa de la Directiva 92/12/CEE, la vigencia de la Ley 24/2001 y la falta de evidencia de discrepancia entre la normativa española y la Directiva comunitaria.

## SEGUNDO.

La STJUE de 27.2.2014 (Transportes Jordi Besora, S.L., C-82/12 ): contenido y consecuencias.

Antes que nada, y como circunstancia determinante de la suerte de la principal de las cuestiones jurídicas suscitadas en esta litis (vulneración o no de la Directiva 92/12/CEE por parte de la Ley 24/2001), debemos referirnos a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 27.2.2014 (Transportes Jordi Besora, S.L., C-82/12 ), la que, resolviendo la cuestión prejudicial al efecto planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, declara lo que sigue:

" 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."

Tal conclusión aparece sustentada en los argumentos que se contienen en los apartados 20 a 36 de la sentencia de referencia, los que son del siguiente tenor:

" 20 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si 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.

21 A este respecto, cabe recordar que, según el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, los hidrocarburos podrán 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, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto (véase la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 30).

22 Estos dos 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.

23 En relación con el primer requisito, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (véanse las sentencias Comisión/Francia, antes citada, apartado 19; EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 31, y de 10 de marzo de 2005, Hermann, C 491/03 , Rec. p. I 2025, apartado 16).

24 En el caso de autos, consta que los ingresos del IVMDH han sido afectados a las Comunidades Autónomas para que éstas financien el ejercicio de algunas de sus competencias. Como se desprende de los autos en poder del Tribunal de Justicia, el tipo de gravamen de dicho impuesto es el resultado de la suma del tipo de gravamen fijado a escala estatal y del tipo de gravamen fijado por la Comunidad Autónoma de que se trate.

25 Sobre este particular, es necesario recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 33).

26 La Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, apoyados por los Gobiernos griego y francés, sostienen sin embargo que los ingresos del IVMDH no se atribuyen a las Comunidades Autónomas de manera genérica para cumplir el objetivo meramente presupuestario de reforzar su capacidad financiera, sino para atender los gastos que generan las competencias transferidas en materia de sanidad y de medioambiente. Afirman que, en efecto, en virtud del artículo 9, apartado 1, punto 3, de la Ley 24/2001, los rendimientos de dicho impuesto que resulten de la suma del tipo de gravamen estatal y del tipo de gravamen establecido por la Comunidad Autónoma

de que se trata deben afectarse obligatoriamente a atender los gastos sanitarios, mientras que los rendimientos resultantes del último tipo de gravamen pueden afectarse, en su caso, a atender gastos en materia de medioambiente. Aseveran que, a diferencia del impuesto indirecto, que tiene por objeto específico recaudar ingresos de carácter meramente presupuestario, el IVMDH contribuye por su concepción e incidencia a la finalidad específica de reducir los costos sociales provocados por el consumo de hidrocarburos.

27 A este respecto, procede observar, en primer lugar, que, ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto como el IVMDH tenga finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición (véase, en este sentido, la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 33).

28 Por otro lado, como indicó en esencia el Abogado General en los puntos 26 y 27 de sus conclusiones, la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto como el IVMDH a la financiación por parte de autoridades regionales, como las Comunidades Autónomas, de competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medioambiente podría constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (véase, en este sentido, la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 35).

29 No obstante, tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 3, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta.

30 En cambio, para considerar que persigue una finalidad específica, en el sentido de esta disposición, es preciso que un impuesto como el IVMDH tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente. Tal sería el caso, en particular, como señaló esencialmente el Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión.

31 Sin embargo, en el litigio principal es pacífico que las Comunidades Autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de impuestos.

32 Además, se desprende de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que la norma nacional controvertida no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH. Pues bien, a falta de tal afectación predeterminada, no puede considerarse que un impuesto como el IVMDH, como puso de manifiesto en esencia el Abogado General en los puntos 25 y 26 de sus conclusiones, tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medioambiente, y, por tanto, que persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, a menos que dicho impuesto esté concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente.

33 Sin embargo, no se deduce de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que éste sea el caso en el litigio principal, y, a mayor abundamiento, no se ha sostenido en modo alguno en las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia que éstas sean las características del IVMDH.

34 De ello se desprende que 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."

Pues bien, partiendo de la declaración contenida en la STJUE de 27.2.2014 (vulneración de la Directiva 92/12/CEE por parte de la Ley 24/2001), y habida cuenta del carácter vinculante de la jurisprudencia del TJUE para los Estados miembros, la primacía del Derecho de la Unión Europea (extremos éstos que, por conocidos, no requieren de mayor justificación argumentativa, sin perjuicio de citar -por su afinidad con nuestro supuesto- la STS de 16.12.2010 -) y la aplicabilidad directa de la Directiva de que se trata (dado que le expuesto en la STJUE de 27.2.2014 se traduce, por la vía del denominado "acto aclarado", en que hayan de entenderse colmados los requisitos necesarios para tal aplicabilidad directa -acto claro y mandato incondicional-), la consecuencia no puede ser otra que la devolución de los ingresos indebidamente efectuados al amparo de la norma nacional que contraviene la Directiva comunitaria de referencia, ello con base en la doctrina del enriquecimiento sin causa y como corolario reparador de tal vulneración; conclusión ésta que, por lo demás, ha sido sancionada por el propio TJUE (pudiendo citarse, a título de ejemplo, la STJUE de 6.9.2011, dictada en el asunto C-398/09 , Lady & Kid A/S y otros, la que viene referida a "las cantidades indebidamente pagadas por un sujeto pasivo en concepto de un tributo recaudado en un Estado miembro contraviniendo el Derecho de la Unión que hayan sido repercutidas directamente sobre el comprador" -como acontece en el caso de que aquí tratamos-) y refrendada por nuestro Tribunal Supremo (véase, por todas y como una de las más recientes, la STS 20.6.2013 , en la que se afirma que los ingresos tributarios que tienen su causa en aplicación de una norma declarada contraria al Derecho Comunitario por parte del TJUE deben reputarse como ingresos indebidos).

### TERCERO.

El escrito de la Abogacía del Estado presentado el 14.4.2014: contenido y consideraciones previas.

Sentado lo anterior, habremos de referirnos ahora a las alegaciones que se contienen en el escrito presentado por la Abogacía del Estado con fecha 14.4.2014.

En dicho escrito lo que se postula es que, no obstante los términos de la sentencia del TJUE, ello no puede dar lugar a una estimación automática, ni total, de las pretensiones de la parte recurrente, sino que se debería ordenar "la retroacción del expediente administrativo para que el órgano administrativo competente pueda determinar el importe exacto de la cuantía que debe alcanzar, en su caso, la devolución".

Dicha pretensión se intenta respaldar con tres tipos de alegaciones (se numeran cuatro, pero -en realidad- las dos primeras puede reconducirse a una sola), a saber: (i) que existe riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario, dado que tanto los sujetos pasivos como los sujetos repercutidos están legitimados para solicitar la devolución de ingresos indebidos, (ii) que, antes de reconocerse el derecho a la devolución y -en su caso- la concreta cuantía del mismo, debe analizarse si los reclamantes han justificado adecuadamente el pago o haber soportado la repercusión de las cantidades que reclaman, mediante la comprobación de la realidad o la corrección de los documentos aportados y (iii) que no debe procederse a la devolución en su totalidad de las cantidades abonadas por el IVMDH, sino únicamente la parte del gravamen que exceda de los tipos mínimos de imposición de los hidrocarburos que se contemplan en la Directiva 2003/96/CE.

Pues bien, lo primero que hemos de señalar respecto de tales alegaciones es su carácter extemporáneo, en el sentido de que las mismas no han sido articuladas ni en el momento ni por el cauce procesal hábil al efecto. En este sentido, recordamos que, conforme a lo prescrito en el apartado 1 del art. 33 de la LJCA , los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo hemos de juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición; lo que, puesto en relación con lo dispuesto en el apartado 1 del art. 56 del mismo cuerpo legal , determina que no sólo las pretensiones, sino también todos los motivos que fundamenten el recurso y la oposición, deben deducirse -respectivamente- en los

escritos de demanda y en los de contestación a la misma; siendo que, en el caso que nos ocupa, las alegaciones y pretensiones ahora esgrimidas por la Abogacía del Estado no fueron hechas valer en su escrito de contestación, en el que -se insiste- debieron haberse formulado todos los motivos de oposición que se tuvieran frente a las pretensiones y motivos del recurso (plasmados éstos en el escrito de demanda), ello bien fuera de manera conjunta, alternativa o subsidiaria. Y, no solo eso, sino que el apartado 1 del art. 65 LJCAproscribe -de manera terminante- que en el acto de la vista o en el escrito de conclusiones puedan plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación (obsérvese que ello sería aquí de más clara aplicación, habida cuenta que el trámite en el que se ha presentado el escrito de la Abogacía del Estado que ahora tratamos es posterior al trámite de conclusiones).

Lo anteriormente razonado sería causa suficiente para no entrar en la consideración de las alegaciones de la Abogacía del Estado, no obstante lo cual podemos apuntar -a mayor abundamiento- razones que conducirían -en cualquier caso- al rechazo de la pretensión de la Abogacía del Estado y de todos los motivos en que la misma se ampara.

En efecto, con independencia ya de la dificultad jurídico-procesal que representaría un pronunciamiento jurisdiccional de retroacción de actuaciones (en la medida en que tal retroacción no forma parte de la pretensión actora y dado lo taxativo de los pronunciamientos que, exart. 68 LJCA, debe contener el fallo de la sentencia), lo cierto es que concurren razones adicionales para rechazar todos los motivos en los que viene soportada la solicitud de retroacción de actuaciones, lo que pasamos a explicar en los siguientes fundamentos de derecho.

#### CUARTO.

El "riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario".

Así, y comenzando con el primero de los mismos, de las propias alegaciones de la Abogacía del Estado se infiere la inexistencia de riesgo de dobles devoluciones.

Y es que en el mismo escrito presentado por la Abogacía del Estado con fecha 14.4.2004 se reconoce (punto "2.-" de la alegación primera) que, si bien los sujetos pasivos del impuesto ostenta legitimación para solicitar la devolución de los ingresos indebidos, en ningún caso pueden ser los beneficiarios de la devolución, pues ésta cualidad únicamente corresponde al consumidor final -el sujeto repercutido-; esto es, aún en la hipótesis de una solicitud de devolución por parte del sujeto pasivo (que es el que, previa la repercusión del impuesto al consumidor final, ingresó -mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación- el importe del impuesto), la devolución del mismo se efectuaría directamente al sujeto repercutido, nunca al sujeto pasivo.

Esto no sólo se afirma, sin ambages, en el escrito de la Abogacía del Estado, sino que así consta -en los mismos términos- en la página "web" de la Agencia Tributaria.

Por tanto, si nunca se va a producir el abono de la devolución al sujeto pasivo, resulta que el único riesgo de doble pago sería siempre en relación con el sujeto repercutido. Y si lo que sucede es que -por algún tipo de razón que no se explicita- se hubiera realizado el abono al sujeto repercutido, ningún problema existiría, toda vez que, acordada la devolución en la sentencia, lo que habría sucedido es que tal pronunciamiento ya habría quedado cumplido (ya estaría abonado el importe reconocido en sentencia), con lo que -lógicamente- nunca habría de procederse a efectuar un nuevo pago -doble abono- al sujeto repercutido.

#### QUINTO.

La prueba de las cantidades reclamadas.

Igual suerte desestimatoria proyectamos ya sobre la segunda de las alegaciones que se enuncian en el escrito de la Abogacía del Estado.

Contemplamos aquí -con cierta perplejidad- que, en lo que parece una desconsideración de lo que constituye uno de los objetos del proceso judicial (la valoración de la prueba), se viene a pretender una traslación del mismo a la vía y a los órganos administrativos.

Nos parece fuera de toda duda que, iniciado un proceso judicial, la valoración de la prueba, así como la respuesta a las pretensiones de las partes, es algo que corresponde a la jurisdicción, no algo que haya que remitir a la valoración de la Administración.

Dicho en otras palabras, la dilucidación o determinación de si los hechos alegados como fundamento de las pretensiones de la demanda están o no acreditados es algo que constituye materia propia del proceso judicial

y que debe ser decidido (previa la correspondiente valoración judicial de la prueba y atendiendo a las demás normas imbricadas en esta materia) en la sentencia (que es la que constituye la culminación de la fase declarativa del proceso judicial); en definitiva, la valoración de la prueba y consecuentes determinaciones al respecto es algo propio -e irrenunciable- de la función jurisdiccional, debiendo implementarse en el proceso judicial, y no fuera del mismo.

En esta línea, seguimos señalando que cualquier tipo de objeción que la Administración demandada pudiera tener en relación con la acreditación de los hechos que se alegan en la demanda (en este caso, haber abonado o soportado la repercusión del impuesto en el importe de que se trate), debe ser hecho valer en la contestación a la demanda, al efecto de que, una vez centrados los términos de la eventual discrepancia al respecto, el órgano jurisdiccional resuelva (con el material probatorio obrante en los autos y en aplicación de las normas legales reguladoras de la materia) sobre la acreditación o no -total o parcial- del hecho o hechos en discordia.

Y es que no resulta de recibo haber guardado silencio en la contestación a la demanda sobre este extremo (eventual falta de acreditación del impuesto en el importe señalado por el recurrente) para, una vez superada la fase expositiva del proceso, intentar reabrir la cuestión; mucho menos, pretender que tal cuestión sea solventada mediante una retroacción del procedimiento administrativo. Si no se consideraban acreditados los pagos que se afirman en la demanda, y respecto de los que se aportaron las correspondientes facturas, lo que debió haberse hecho es introducir tal cuestión en el escrito de contestación y concretar en qué y por qué no se consideraban probados los pagos afirmados por la parte actora y que se apoyaban en la documentación acompañada. En otro caso, no solo es que este órgano judicial puede hacer uso de lo previsto en el apartado 2 del art. 405 LEC (de supletoria aplicación en esta jurisdicción), sino que -como se explicó más arriba- podría directamente no entrar en la cuestión al no haberse articulado motivo de oposición alguno al respecto en el escrito de contestación.

Por tanto, si no se ha cuestionado en la demanda el hecho de haberse soportado por la parte demandante los pagos del impuesto que se alegan (mucho menos se ha formulado una oposición o impugnación concreta de los mismos), no cabe otra solución que la de tenerlos por ciertos.

A lo anterior añadimos que ni siquiera podría este órgano jurisdiccional proceder al examen de los documentos aportados por la actora en justificación de los importes que la misma alega como soportados, ya que, contrariando el principio de aportación completa del expediente, nos encontramos en el mismo con un documento -denominado "declaración"- suscrito por la Gestora de Impuestos Especiales en el que textualmente se dice lo que sigue:

" Siguiendo el criterio general de agilizar los trámites en la medida de lo posible y siempre dentro de las posibilidades establecidas en la normativa aplicable, consideramos, al amparo de lo previsto en el apartado 4 del art. 55 del Reglamento de Revisión , no remitir las facturas aportadas por el interesado, ya que éstas no se han tenido en cuenta para la resolución de la solicitud debido a que ésta carece, a priori, de fundamento legal, pues la norma en que se basan para solicitar la devolución, el Dictamen de la Comisión, carece de fuerza vinculante en España".

SEXTO.

El nivel mínimo de imposición de la Directiva 2003/96/CE.

Finalmente, tampoco puede ser acogida la tercera de las alegaciones del escrito de la Abogacía del Estado.

Así, además de lo que razonamos en el fundamento jurídico tercero, y ya con independencia de otro tipo de consideraciones, lo cierto es que resulta difícilmente asumible la pretensión de mantenimiento de la vigencia o eficacia, aunque sólo sea en parte, de un impuesto que ha sido declarado contrario al Derecho de la Unión Europea. Queremos con ello decir que, aunque no vamos aquí a entrar en el escenario que plantea la Abogacía del Estado, lo que sí consideramos es que el alegado objetivo de la Directiva 2003/96/CE no puede obtenerse mediante el mantenimiento -siquiera parcial- de un impuesto que el propio TJUE ha declarado contrario -en su conjunto o totalidad- al Derecho de la Unión Europea y que, por tanto, debe reputarse nulo de pleno derecho.

A lo anterior sólo añadimos que la aceptación de tal solicitud de la Abogacía del Estado supondría -por ende- desconocer el carácter vinculante de la STJUE de 27.2.2014, máxime teniendo en cuenta que tal sentencia



no atendió la expresa y específica alegación que, a este concreto efecto, adujo el Reino de España en el apartado 79 de sus alegaciones escritas presentadas ante el TJUE.

#### SÉPTIMO.

Intereses y costas.

Las cantidades reclamadas en este proceso (por un importe total de 11.372 €) que- conforme a todo lo hasta aquí expuesto- hemos de acoger devengarán, habida cuenta de su carácter de ingresos indebidos y de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del apartado 2 del art. 32 LGT 3/03, el interés de demora regulado en el art. 26 del mismo cuerpo legal desde la fecha en que se hubieren realizado los ingresos hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.(...)"".

#### Tercero.

La demandante está facultada para solicitar la devolución al haber soportado la repercusión del impuesto.

La demanda presentada en esta sede jurisdiccional aparece fundamentada en dos motivos. El primero en el que se alega que Ley 24/2001 (reguladora del IVMDH) vulnera la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, ello por inexistencia de finalidad específica distinta de la puramente presupuestaria, por existencia de distintos tipos autonómicos en contravención al Derecho Comunitario y porque la normativa del IVMDH no respeta los principios reguladores de los impuestos especiales ni del IVA a nivel comunitario. En el segundo motivo se esgrime la vulneración del principio de reserva de ley del art. 134.7 de la Constitución Española .

La Abogacía del Estado sostiene que en la documentación administrativa no figura la repercusión expresa del Impuesto. Así, apunta que en la operativa del Impuesto que nos ocupa debe distinguirse entre el sujeto pasivo del impuesto (los propietarios de los hidrocarburos en el momento de realizarse las operaciones que constituyen el hecho imponible), y los consumidores finales, quienes, en última instancia, soportan el impuesto. De acuerdo con el artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005 , considera que la recurrente no ha soportado la repercusión del impuesto, lo que supone que no tenga derecho a obtener la devolución de ingreso indebido.

La demandante señala que se dedica a la gestión y eliminación de residuos no peligrosos en la denominada "Instalación 2", en el término municipal de Dos Aguas, en Valencia, y para llevar a cabo su actividad cuenta con numerosos vehículos y maquinaria que emplean hidrocarburos para su funcionamiento. Así las cosas, la demandante ha adquirido los combustibles necesarios como consumidor final y no como sujeto revendedor. Estos extremos quedan acreditados documentalmente.

Por lo expuesto, el recurso debe ser estimado, dejando sin efecto la resolución recurrida y los actos de los que trae causa.

#### Cuarto. Costas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA , se imponen las costas a la Administración, sin que su importe pueda exceder de 1.500 euros en la parte correspondiente al Letrado, y 338,34 € en la parte referida al Procurador.

Vistos los preceptos citados y demás normas de general aplicación,

### FALLAMOS

**1.- ESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de UTE DOS AGUAS contra la resolución del TEAR recurrida, que se considera no conforme a derecho, así como el acto del que trae causa dicha resolución.

**2.- CONDENAMOS** en costas a la Administración.

**RÉGIMEN DE RECURSOS:** Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al Centro de su procedencia.

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

**PUBLICACION:** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el día de hoy por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma, 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.