

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

Referencia: NFJ072685

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de febrero de 2019

Vocalía 8.<sup>a</sup>

R.G. 2226/2016

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Devoluciones. Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. De ingresos indebidos. Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.** De la documentación obrante en el expediente, se observa como elemento fáctico incontestable, que existe un período de más de cuatro años de inactividad por parte tanto de la Administración como de la interesada respecto a la solicitud presentada. No obstante lo anterior, el Tribunal Regional yerra a la hora de considerar que dicha inactividad por ambas partes perjudique al obligado tributario en sus legítimos derechos, y ello conforme a la máxima *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, que preceptúa que no se puede invocar el dolo propio para obtener una ventaja, en este caso por la Administración, y que constituye criterio del Tribunal Central. La inactividad administrativa, durante el procedimiento iniciado mediante la solicitud de fecha 14 de julio de 2009, por un tiempo superior a cualquiera de los plazos de prescripción, no puede conllevar la prescripción del derecho ejercido por la interesada, por lo que se estima la alegación en este sentido, debiéndose entrar a conocer del fondo del asunto. Sin perjuicio de lo anterior, se confirma el criterio administrativo en el sentido de que, a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, el día 14 de julio de 2009, se había producido la prescripción del derecho a solicitar la devolución de las cuotas correspondientes al primer trimestre de 2005, por lo que la presente únicamente se referirá a aquellas correspondientes a los períodos siguientes. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67 y 68.

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

RD 1065/2007 (RGAT), art. 129.

Ley 21/2001 (Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), art. 46.

Directiva 92/12/CEE del Consejo (Régimen general, tenencia, circulación y control productos objeto de II.EE.), art. 3.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 26 de junio de 2015, recaída en su expediente nº 08/14397/2013, sobre devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, y cuantía 842.328,36 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Consta en todo lo actuado que la entidad reclamante solicitó, en fecha 14 de julio de 2009, ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Barcelona, la devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, cuya repercusión había soportado de la entidad **Z, S.A.**, correspondiente a los ejercicios 2005 a 2009.

## Segundo.

En fecha 8 de octubre de 2013, la interesada presenta escrito ante el órgano anterior en el que se expone lo siguiente:

"Que en fecha 14 de octubre de 2009, esta parte presentó escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos, instada junto a la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en adelante IVMDH), correspondiente a los ejercicios 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009 presentadas por la sociedad Z, S.L., (...), por un importe total de 842.328,36 euros.

Que hasta la fecha esta parte no ha recibido notificación de ningún tipo de esa administración al respecto de dicha solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Y en su virtud, SOLICITA:

Que habiendo por presentado este escrito, tenga por instada la continuación del procedimiento y, en sus méritos y tras los trámites oportunos, dicte resolución por la que se reconozca el derecho de esta parte a la devolución de ingresos indebidos solicitados".

## Tercero.

En fecha 23 de octubre de 2013, la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Barcelona de la AEAT notifica resolución desestimatoria de la solicitud, en la cual se declaraban prescritas las cuotas correspondientes al primer trimestre del 2005, y no prescritos los siguientes, y se acordaba lo siguiente:

"A. En cuanto a los periodos no prescritos:

Siendo competencia de este órgano el conocimiento y resolución de la presente solicitud de rectificación de autoliquidación así como de la solicitud de reconocimiento de devolución de ingresos indebidos soportados como consecuencia de ésta se procede a DESESTIMAR ambas solicitudes por los motivos expuestos, en base a que en esa fecha, el IVMDH se encontraba vigente y era de aplicación plena en el Ordenamiento Jurídico Español por lo tanto no concurre ninguno de los supuestos de hecho que determinan ni el perjuicio de sus intereses por la autoliquidación impugnada ni la existencia de un ingreso indebido.

Asimismo y en virtud de las potestades de comprobación que la Ley General Tributaria y el RGAT atribuyen a este órgano para comprobar todas las cuestiones derivadas de su solicitud, hayan sido o no planteadas, se comunica que a la vista de la improcedencia de la rectificación de la autoliquidación impugnada no ha lugar a derecho alguno a devolución de ingresos indebidos derivado de la repercusión de las cuotas del citado impuesto.

B. En cuanto a los periodos prescritos:

Siendo competencia de este órgano el conocimiento y resolución de la presente solicitud de devolución de ingresos indebidos ACUERDO, declarar la PRESCRIPCIÓN del derecho a obtener la devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, correspondiente al PRIMER TRIMESTRE DEL EJERCICIO 2005".

## Cuarto.

Frente al acuerdo anterior, el día 4 de noviembre de 2013 se presenta reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Al haberse detectado por parte del Tribunal Regional que habían transcurrido mas de 4 años durante la tramitación del procedimiento de la solicitud de devolución, sin constar alguna actuación interruptiva, teniendo en cuenta que la institución de la prescripción debe aplicarse de oficio según lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley General Tributaria y que era una cuestión nueva no planteada con anterioridad, el expediente fue puesto de manifiesto a la reclamante con el motivo expreso de que

alegase sobre la declaración de oficio de la prescripción de la solicitud de la devolución del IVMDH durante su tramitación en la Dependencia de Aduanas.

El Tribunal Regional resuelve en fecha 26 de junio de 2015 declarando, en principio, prescritas las solicitudes de devolución correspondientes a los ejercicios 2005 a 2009. Sin embargo, y en tanto dicha prescripción podría haber quedado interrumpida por una eventual solicitud de rectificación de las autoliquidación presentada por el mismo concepto y períodos, por parte del sujeto repercutidor (**Z, S.A.**), acuerda finalmente lo siguiente:

"En consecuencia, dado que en el presente caso, no obra en el expediente actuación alguna respecto a la fecha en que presentó la autoliquidación el sujeto que repercutió el impuesto a la reclamante ni la fecha en la que se efectuó el ingreso indebido ni si el mismo solicitó la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos y, en su caso, por qué periodos, en el caso de que se hubiere efectuado, este Tribunal considera que la declaración de prescripción se basaría en una presunción no acreditada, por lo que deben retrotraerse las actuaciones para que por parte de la Dependencia de Aduanas se compruebe si por parte del sujeto pasivo que efectuó la repercusión se realizó alguna actuación con efectos interruptivos de la prescripción y, en caso negativo, declare la prescripción del derecho a la rectificación y solicitud del derecho a la devolución solicitada o en caso contrario, al haberse interrumpido la prescripción, se proceda a la tramitación de la misma, teniendo en cuenta que el IVMDH es contrario a la Directiva 92/12 CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1991, según lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central nº 00/3953/2011, 00/05932/2012 y 00/2631/2013, de fecha 24 de abril de 2014, y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, 283/2014, de fecha 28 de marzo de 2014 (Rec. N° 1392/2010)".

#### **Quinto.**

En fecha 17 de diciembre de 2015, la entidad reclamante presenta recurso de alzada contra la citada resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando sintéticamente lo siguiente:

\* Improcedencia de la declaración de prescripción por parte del Tribunal Regional, por haberse interrumpido esta en tiempo y forma.

\* Improcedencia de la declaración de prescripción por suponer un incumplimiento del principio de prohibición de reformatio in peius.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

#### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

determinar si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 26 de junio de 2015, citada en el encabezamiento, se encuentra ajustada a Derecho.

#### **Tercero.**

La controversia, como se anticipó, gira en torno a la prescripción del derecho a solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos por los ejercicios 2005 a 2009. La primera alegación consiste en considerar como

interrumpida en tiempo y forma la misma, puesto que, según las afirmaciones de la reclamante, "(...) en fecha 14 de octubre de 2009 esta parte presentó un escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos que reiteraba la presentada en julio de 2009.

De este modo, atendiendo a que en fecha 8 de octubre de 2013 esta parte presentó nuevo escrito en que se manifestaba que no se había recibido respuesta (...) sin que hubiesen transcurrido cuatro años de inactividad desde la solicitud (...), dicho escrito claramente interrumpió el cómputo de la prescripción (...)." "

De la documentación obrante en el expediente, no se observa ningún escrito presentado por la interesada en fecha 14 de octubre de 2009, sino únicamente aquellos que se han relacionado en los antecedentes de hecho, siendo relevantes el escrito de solicitud de devolución de fecha 14 de julio de 2009 (**RGE/.../2009**), y, como primer documento posterior al mismo, la solicitud de información de fecha 8 de octubre de 2013 (**RGE/.../2013**). Por lo tanto, y como elemento fáctico incontestable, existe un período de más de cuatro años de inactividad por parte tanto de la Administración como de la reclamante respecto a la solicitud presentada.

No obstante lo anterior, el Tribunal Regional yerra a la hora de considerar que dicha inactividad por ambas partes perjudique al obligado tributario en sus legítimos derechos, y ello conforme a la máxima *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, que preceptúa que no se puede invocar el dolo propio para obtener una ventaja, en este caso por la Administración, y que constituye criterio de este Tribunal, expuesto en su reciente resolución de 4 de diciembre de 2018 (R.G.: 05611/2018), haciendo suyo la doctrina del Tribunal Constitucional (Sala Primera), en su Sentencia de 15 diciembre de 2003 (recurso de Amparo núm. 3715/2000):

"(...) que la Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos, pues este deber entronca con la cláusula del Estado de Derecho (art. 1.1 CE), así como con los valores que proclaman los arts. 24.1, 103.1 y 106.1 CE (por todas, SSTC 6/1986, de 21 de enero, F. 3; 204/1987, de 21 de diciembre, F. 4; 180/1991, de 23 de septiembre, F. 1; 86/1998, de 21 de abril, FF. 5 y 6; 71/2001, de 26 de marzo, F. 4; y 188/2003, de 27 de octubre, F.6).

Por este motivo, hemos dicho también que el silencio administrativo de carácter negativo se configura como «una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración», de manera que, en estos casos, no puede calificarse de razonable aquella interpretación de los preceptos legales «que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver» [SSTC 6/1986, de 21 de enero, FJ 3 c); 204/1987, de 21 de diciembre, FJ 4; 180/1991, de 23 de septiembre, FJ 1; 294/1994, de 7 de noviembre, FJ 4; 3/2001, de 15 de enero, FJ 7; y 179/2003, de 13 de octubre, FJ 4].

Así, con base en la anterior doctrina hemos concluido en la reciente STC 188/2003, anteriormente citada, que «[s]i el silencio negativo es una institución creada para evitar los efectos paralizantes de la inactividad administrativa, es evidente que ante una resolución presunta de esta naturaleza el ciudadano no puede estar obligado a recurrir, siempre y en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento con el acto presunto, exigiéndole un deber de diligencia que no le es exigido a la Administración. Deducir de ese comportamiento pasivo ¿que no olvidemos, viene derivado de la propia actitud de la Administración¿ un consentimiento con el contenido de un acto administrativo que fue impugnado en tiempo y forma, supone una interpretación absolutamente irrazonable desde el punto de vista del derecho de acceso a la jurisdicción, como contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el art. 24.1 CE, pues no debemos descuidar que la Ley no obliga al ciudadano a recurrir un acto presunto y sí a la Administración a resolver, de forma expresa, el recurso presentado» (FJ 6)".

Con base en dicho criterio, recoge este Tribunal en la citada resolución lo siguiente:

"La Audiencia Nacional se ha referido en alguna ocasión a la prescripción del derecho del obligado tributario a la devolución. En efecto, este Tribunal Central en resolución de 13-05-2014 R.G. 2241/12 y acumulados sobre devolución de Tasas por Prestación de servicios y realización de actividades por la Administración General del Estado en materia de medicamentos, entendía que había prescrito el derecho del obligado a la devolución por haber transcurrido más de cuatro años desde la solicitud hasta que la Agencia del Medicamento resolvió. Sin embargo, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 7ª, de la Audiencia Nacional de 22-06-2015 (recurso 343/2014) entiende que la controversia entre la prescripción del derecho y el deber administrativo de resolver el proceso, ha de decantarse a favor de este segundo y expresa lo siguiente:

<<El contribuyente que ha presentado una solicitud de devolución de ingresos indebidos no puede hacer más que esperar a la resolución por parte de la Administración o a que sea requerido para aportar información adicional que pudiera faltar para la resolución. No cabe esperar que el contribuyente se encargue de impulsar el proceso, recordando a la Administración que resuelva su petición.

Se han vulnerado en el caso aquí enjuiciado en el que el interesado se ve privado de resolución expresa durante largo tiempo para obtenerla una vez que ya no se puede discutir el fondo de su pretensión (la devolución de las tasas ingresadas en exceso) al haber sido desestimada con causa en la prescripción que alega la Administración. (...)

En definitiva, las sociedades tenían la opción de considerar desestimadas las solicitudes de devolución - interponiendo en su caso los recursos correspondientes- o esperar a la resolución expresa que resolviera el fondo de sus pretensiones, por la que optaron. Sin embargo, lejos de obtener una respuesta razonada y razonable sobre las devoluciones, la Administración las desestimó por considerar que había prescrito el derecho al haber transcurrido el período de prescripción causada por la inactividad de las sociedades que, según aquélla, no realizaron actuaciones susceptibles de interrumpir la prescripción.

Por lo demás, y como ya quedó señalado, no hubo inactividad en los expedientes tramitados, ni correspondía a las sociedades impulsar el procedimiento sino a la propia Administración, cuyo deber era instruir los expedientes hasta la resolución final que entrase a valorar el fondo de las pretensiones, sin que sea una posibilidad desestimarlas por transcurso del período de prescripción en su único provecho.>>"

Posteriormente, recoge también lo dispuesto en su resolución de 6 de noviembre de 2018 (R.G.: 04933/2018), referida a recurso extraordinario de revisión al informe del órgano de la AEAT que había dictado el acto impugnado, que señalaba que se había producido la prescripción porque había tardado más de cuatro años en remitir dicho recurso a este Tribunal Central, y rechazaba que se produjera la prescripción en contra del obligado tributario (el subrayado es nuestro):

"Sin embargo, no tiene sentido que la propia Administración tributaria pueda alegar y beneficiarse de su propio incumplimiento, conforme al principio jurídico "nemo auditur propriam turpitudinem allegans" (nadie escuche a quien alega su propia torpeza), (...).

Por ello debe rechazarse la conclusión sobre la prescripción del informe de la AEAT, no sólo porque dadas las especiales características del recurso extraordinario de revisión resulta discutible que interpuesto dicho recurso la paralización en vía económico-administrativa durante más de cuatro años suponga la prescripción del derecho cuyo plazo se interrumpió con la presentación del recurso, sino porque en el caso concreto la AEAT no puede alegar que existe una prescripción que, en definitiva, se basa en su incumplimiento (...)"

Por tanto, y aplicando dicha doctrina al supuesto presente, la inactividad administrativa, durante el procedimiento iniciado mediante la solicitud de fecha 14 de julio de 2009, por un tiempo superior a cualquiera de los plazos de prescripción, no puede conllevar la prescripción del derecho ejercido por la recurrente, por lo que se estima la alegación en este sentido, debiéndose entrar a conocer del fondo del asunto.

Sin perjuicio de lo anterior, se ha de confirmar el criterio administrativo en el sentido de que, a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, el día 14 de julio de 2009, se había producido la prescripción del derecho a solicitar la devolución de las cuotas correspondientes al primer trimestre de 2005, por lo que la presente únicamente se referirá a aquellas correspondientes a los períodos siguientes.

#### Cuarto.

En el caso objeto del presente recurso, la recurrente es el obligado tributario que procedió a soportar, a su juicio indebidamente, la repercusión del IVMDH. El artículo 14 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que desarrolla el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) establece los legitimados para instar el procedimiento de devolución y los beneficiarios de dicho derecho. Así, el apartado 1 del citado precepto establece lo siguiente:

"1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:



a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión".

Por tanto, en el presente caso, donde se trata de un impuesto repercutido monofásicamente, estarán legitimados para solicitar la devolución los sujetos pasivos, es decir, quienes repercutieron el tributo, así como quienes lo soportaron. Estos últimos podrán solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado tal ingreso, según determina el apartado 3 del artículo 14 del Real Decreto 520/2005, según el cual "el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido".

No obstante, hay que tener en cuenta que la devolución de las cuotas repercutidas se realizará, cuando proceda, directamente a quienes hubieran soportado indebidamente la repercusión, incluso aunque el procedimiento hubiera sido iniciado por los sujetos pasivos, pues el apartado 4 del precepto anterior dispone que "Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión".

#### **Quinto.**

La primera cuestión que hay que analizar es la competencia de los órganos de la AEAT, tanto en su esfera material como territorial, para resolver este tipo de solicitudes.

Por lo que respecta a la competencia material, hay de tener en cuenta que el IVMDH conforme a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas y que según el artículo 46 de dicha Ley, las Comunidades Autónomas pueden hacerse cargo de la gestión del mismo por delegación del Estado. Sin embargo, ninguna Comunidad de las denominadas de "régimen común" ha llegado a asumir de forma efectiva la gestión del impuesto, por lo que la misma se lleva a cabo por los órganos de la AEAT. No obstante, no sucede lo mismo con los denominados "territorios forales" (Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra) en los que la gestión del impuesto corresponde a las propias Haciendas Forales y no a la AEAT, conforme resulta de los artículos 34 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y artículo 36 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio, de forma que en esos territorios, el impuesto se autoliquidada e ingresa directamente en las Haciendas Forales.

En consecuencia, la competencia material para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos efectuadas a través de las mismas corresponderá a la Administración que sea competente para la gestión de las correspondientes autoliquidaciones, con independencia de que el procedimiento lo inicie el propio obligado que formuló la autoliquidación o el obligado tributario que soportó la repercusión del impuesto ingresado con dicha autoliquidación.

#### **Sexto.**

En relación con el ámbito de competencia territorial de la AEAT hay que señalar que en los casos de solicitudes formuladas por los obligados tributarios que soportaron la repercusión del impuesto, el apartado 4 del artículo 129 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria,

aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT), establece una serie de especialidades procedimentales y de atribución de la competencia territorial al disponer:

"4. Cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas, se aplicará lo dispuesto en los artículos anteriores, con las siguientes especialidades:

a) La resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita.

En los Impuestos Especiales la resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del establecimiento del obligado tributario que efectuó la repercusión, excepto en el caso de centralización autorizada de los ingresos en que será competente el que, según la normativa de organización específica, corresponda al obligado tributario que efectuó la repercusión.

En aquellos casos en los que a la vista de la solicitud presentada y de la documentación que se deba acompañar para fundamentar la misma resulte acreditado que no concurren los requisitos para proceder a la rectificación de la autoliquidación, la resolución corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del obligado tributario que inició el procedimiento. En estos casos no será de aplicación lo previsto en el párrafo d) de este apartado.

b) La solicitud podrá hacerse desde que la actuación de retención, la detracción del ingreso a cuenta o la actuación de repercusión haya sido comunicada fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que este ha tenido conocimiento de ello.

Cuando la solicitud de rectificación se presente antes de la finalización del plazo de declaración en que hubiera de presentarse la autoliquidación cuya rectificación se solicita, se considerará como periodo de interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo para resolver el procedimiento el tiempo transcurrido desde la fecha de presentación hasta la fecha de finalización de dicho plazo de declaración.

c) En la solicitud, además de las circunstancias previstas en el artículo 126.4 de este reglamento, se harán constar el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del retenedor o persona o entidad que efectuó el ingreso a cuenta repercutido o del obligado tributario que efectuó la repercusión.

La solicitud deberá acompañarse de los documentos justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados.

d) En la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o al obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que efectuó la repercusión, que deberán comparecer dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por periodos de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.

e) La liquidación provisional o la resolución denegatoria que ponga término al procedimiento se notificará a todos los obligados tributarios.

f) En el supuesto de que la resolución estimatoria fuera recurrida por el retenedor, por el obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que realizó la repercusión, aquella no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza".

Del artículo reproducido se desprende que, con carácter general, la competencia territorial para resolver el procedimiento corresponde al órgano que ostente la competencia sobre el obligado tributario que efectuó la repercusión, pues este órgano es el que puede constatar que la repercusión se produjo y que las cuotas repercutidas y cuya devolución se solicita han sido autoliquidadas e ingresadas y, asimismo, está en mejores condiciones de apreciar si ha podido o no prescribir el derecho a la devolución instada, en función de los plazos legales y reales de autoliquidación y de la concurrencia de circunstancias que hayan podido interrumpir el cómputo del plazo de prescripción.

No obstante lo anterior, como se señala en el tercer párrafo del apartado a) del mismo artículo, en aquellos casos en los que a la vista de la solicitud presentada y de la documentación que se deba acompañar para fundamentar la misma resulte acreditado que no concurren los requisitos para proceder a la rectificación de la autoliquidación, la resolución corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del obligado tributario que inició el procedimiento.

#### **Séptimo.**

En el presente caso, la pretensión de la entidad reclamante se funda en la vulneración por parte de la Ley reguladora del IVMDH de la Directiva 92/12/CE.

Respecto de esta cuestión, el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central venía siendo aunque la Comisión Europea había solicitado formalmente a España, mediante dictamen motivado 2002/2315, de 6 de mayo de 2008, que ajustase su legislación nacional del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos al Derecho comunitario, al considerar que no cumplía plenamente los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 CEE, conforme al artículo 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 artículo 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 eran vinculantes para los Estados miembros destinatarios de los mismos.

Sin embargo, este criterio ha de ser modificado como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora, en donde se concluye que "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".

Efectivamente, la sentencia analiza si el establecimiento del IVMDH tiene una finalidad específica de protección de la salud pública o del medio ambiente. El artículo 3.2 de la Directiva 91/12/CE permite crear impuestos diferentes a los armonizados por la propia Directiva siempre que persigan una o varias finalidades específicas y, por otra parte, respeten las normas impositivas aplicables a los Impuestos Especiales o al Impuesto sobre el Valor Añadido. Estos requisitos son cumulativos, por lo que la sentencia entra a analizar el primero de ellos, esto es, la finalidad específica.

Establece la sentencia lo siguiente:

"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".

Por tanto, dado que a juicio del TJUE no se cumple el primero de los requisitos, ya no se entra a valorar la concurrencia del segundo, declarando que el Impuesto sobre Ventas minoristas de Determinados Hidrocarburos es contrario a la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, posición que asume este Tribunal Económico-Administrativo Central.

#### **Octavo.**

La segunda cuestión que resuelve el TJUE en su sentencia se refiere a la posibilidad de limitar los efectos de la misma. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal en esta materia, la limitación de efectos de las sentencias se aplica por razones de seguridad jurídica con carácter excepcional, siempre que concurren dos requisitos esenciales: la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves.

El TJUE considera que el requisito de la buena fe no concurre, pues ya existe una primera sentencia, de 9 de marzo de 2000, que se pronunciaba sobre un impuesto de aspectos análogos al IVMDH. Considera igualmente que la Comisión nunca ha indicado que el IVMDH fuera conforme a la Directiva, sino todo lo contrario, y que, además, la propia Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España en 2003, esto es, al año siguiente de la entrada en vigor del IVMDH. Dispone el TJUE:

"43 Por lo que respecta al primer criterio, relativo a la buena fe, debe señalarse, en el caso de autos, que, además de que en la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, dictada en el año 2000, el Tribunal de Justicia ya se pronunció sobre un impuesto con aspectos análogos a los del IVMDH en relación con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, no se desprende en modo alguno de los elementos aportados por la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, contrariamente a lo que alegan, que la Comisión hubiera indicado en algún momento a estas autoridades que el IVMDH fuera conforme a dicha disposición.

44 Sobre este particular, es preciso observar que el dictamen presentado por los servicios de la Comisión que esgrimen la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español concluyó claramente que la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contraria al Derecho de la Unión. En particular, dichos servicios subrayaron que tal impuesto sólo podría considerarse conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 si existiera un vínculo congruente entre el importe de dicho impuesto y los problemas sanitarios o de protección del medioambiente que tuviera por objeto remediar y estuviera sujeto a la condición de que no fuese exigible en el momento de despacho a consumo de los hidrocarburos. Además, debe observarse que, ya en 2003, a saber, el año siguiente a la entrada en vigor del IVMDH, la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, en relación con dicho impuesto.

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.

48 No obstante, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia (sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 52; de 15 de marzo de 2005, Bidar, C-209/03, Rec. p. I-2119, apartado 68; Kalinchev, antes citada, apartado 52, y Santander Asset Management SGIC y otros, antes citada, apartado 62).

49 Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229, apartado 48).

50 De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia".

En consecuencia, dado que la sentencia no limita en el tiempo sus efectos, habrá que determinar si procede la devolución solicitada.

El artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa establece lo siguiente:

"2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

(...)

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. 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.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible".

De conformidad con el precepto anterior procederá la devolución de los tributos indebidamente repercutidos a quien haya soportado tal repercusión cuando se cumplan los requisitos anteriores, esto es, que la repercusión se haya efectuado a través de factura o documento sustitutivo, que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas y no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero y que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

El cumplimiento de los requisitos anteriores es una información que no consta en el expediente, por lo que este Tribunal Económico-Administrativo Central no se encuentra en condiciones de saber si efectivamente procede o no la devolución solicitada, pues desconoce si concurren los requisitos que abren paso a la misma. En estas circunstancias procede devolver el expediente a la oficina gestora con el fin de que ésta determine si se cumplen los requisitos anteriores y, de ser así, ordene la devolución solicitada a quien soportó el impuesto; mientras que, en caso contrario, la deniegue.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.