

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

Referencia: NFJ072768

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 490/2018, de 31 de octubre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 115/2018

**SUMARIO:**

**IVMDH. En general.** Devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto tras la declaración del TJUE sobre su disconformidad con el Derecho Comunitario. Ante la respuesta dada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 27 de febrero de 2014, asunto n.º C-82/12 (NFJ053503), debe anularse la Resolución del TEAR impugnada por no ser ajustada a Derecho y, consecuentemente, la resolución dictada por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales, que debe proceder a la rectificación de las autoliquidaciones presentadas en relación con el IVMDH, y el reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas y por él soportadas, con los intereses correspondientes. La misma cuestión que ahora se debate ha sido recientemente resuelta por el Tribunal Supremo, precisamente al resolver un recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra una de las sentencias de esta Sala [Vid., STSJ de Madrid de 29 de mayo de 2017, recurso n.º 120/2017 (NFJ072769)] que daba la razón a los recurrentes. En la STS de 17 de julio de 2018, recurso n.º 3960/2017 (NFJ072770) se estima el recurso interpuesto por el Abogado del Estado y se concluye que las estaciones de servicio como la aquí recurrente no pueden solicitar la devolución de ingresos indebidos por este impuesto al no ser ni sujeto pasivo del mismo ni consumidor final.

**PRECEPTOS:**

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

**PONENTE:***Don José María Segura Grau.*

Magistrados:

Don CARLOS DAMIAN VIEITES PEREZ  
Don LAURA TAMAMES PRIETO-CASTRO  
Don JOSE MARIA SEGURA GRAU**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2018/0006355

Procedimiento Ordinario 115/2018

Demandante: MAXIGEL, S.L.

PROCURADOR D./Dña. MARIA JOSE BUENO RAMIREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, integrada por los lltmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey ha dictado la siguiente:

SENTENCIA Nº 490/2018

PRESIDENTE: DON CARLOS VIEITES PÉREZ

MAGISTRADOS:

DOÑA LAURA TAMAMES PRIETO CASTRO

DON JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

En Madrid, a veintidós de octubre de dos mil dieciocho.

Visto por la Sala el Procedimiento Ordinario nº 115/2018, promovido ante este Tribunal a instancia de la Procuradora D.ª María José Bueno Ramírez, en nombre y representación de Maxigel, S.L., siendo parte demandada la Administración General del Estado; recurso que versa contra la resolución del TEAR de 19 de diciembre de 2017 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa 28/13438/2015 interpuesta contra la desestimación de la solicitud devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, ejercicios 2011 y 2012.

Siendo la cuantía del recurso 519.590,38 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Por la parte actora se presentó, con fecha 20 de marzo de 2018, escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, por escrito presentado el 11 de junio.

Aducía los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación y terminaba solicitando que se dictara sentencia por la que se estime el recurso y se reconozca su derecho a obtener la devolución del IVMDH indebidamente soportado e ingresado, junto con los intereses de demora devengados, con imposición de costas a la Administración demandada.

#### Segundo.

Dado traslado de la demanda a la parte demandada, la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado el 28 de junio, presentó contestación a la demanda, oponiéndose a la misma y solicitando que se dicte una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.

#### Tercero.

No habiéndose recibido el pleito a prueba, se pasó al de conclusiones, donde las partes evacuaron por su orden interesando cada una de ellas se dictara sentencia de conformidad a lo solicitado en el suplico de sus escritos de demanda y de contestación a la misma, señalándose seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso el día 17 de octubre de 2018, fecha en la que tiene lugar.

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución del TEAR de 19 de diciembre de 2017 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa 28/13438/2015 interpuesta contra la desestimación de la solicitud devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, ejercicios 2011 y 2012, por importe de 519.590,38 euros.

Señala el TEAR que i) conforme a la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/2012, el impuesto es contrario a la Directiva Comunitaria 92/12/CEE porque no cumple con el requisito de tener una finalidad específica en el sentido exigido por la Directiva, ii) que si bien ello determina que los ingresos obtenidos tengan la consideración de indebidos, deben cumplirse los requisitos previstos en el art. 14.2.c) del RD 520/2005, los cuales no constan en el expediente. Dice la resolución lo siguiente:

" Lo anteriormente expuesto no conduce, sin más, a la devolución de los ingresos indebidos solicitados... Aun siendo improcedentes las declaraciones liquidaciones del IVMDH, y la repercusión de las cuotas autoliquidadas, sucede que el derecho a la devolución de los ingresos indebidos está sujeta a las normas que en el Derecho interno regulan esta materia (básicamente, artículos 32 , 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003 , así como artículos 14 y siguientes del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , y artículos 126 a 129 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio )". Distingue entre el derecho a solicitar la devolución y el derecho a obtenerla, respecto de lo cual, y reproduciendo los fundamentos de la STS de 25 de septiembre de 2014, concluye que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es quien soportó la repercusión, con independencia de quién lo haya solicitado.

El demandante sostiene en su demanda lo siguiente:

1- Nulidad del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos conforme a la jurisprudencia del TJUE.

2- Legitimación de la entidad demandante como estación de servicio vendedora del combustible, en virtud del contrato celebrado con la suministradora del producto Repsol en régimen de comisión o de agencia. Por esta razón, el presente caso es distinto del resuelto en la STS de 13 de febrero de 2018, recurso 284/2017.

Por la Abogacía del Estado se interesa la desestimación del recurso, negando legitimación a la empresa demandante como estación de servicio que suministra el producto porque el derecho a obtener la devolución sólo corresponde al consumidor final, añadiendo que la devolución solicitada generaría un enriquecimiento injusto a favor del demandante por cuanto fueron unos terceros quienes finalmente soportaron el impuesto, pues el recurrente lo que hizo fue repercutir las cuotas en el consumidor final.

### Segundo.

En ocasiones anteriores esta Sala ha examinado supuestos similares al de autos, siendo ejemplo la sentencia de 29 de mayo de 2017, recurso 120/2017. Así, en esta sentencia los hechos de los que se partía, coincidentes a los que ahora se someten a examen, eran los siguientes:

- Gesdegas, S.L. es una empresa que ha suscrito con Repsol un contrato de comisión o agencia a cuyo tenor ésta suministra a la primera en régimen de exclusividad la totalidad de los carburantes y combustibles líquidos que se expendan en las estaciones de servicio comercializadas por Gesdegas, S.L.

- Repsol ha emitido facturas a Gesdegas por la venta de los carburantes y combustibles líquidos en las que incluye y cuantifica un concepto denominado "impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos", pagado por Gesdegas a Repsol.

- Según la sentencia del TSJ, Gesdegas actúa en el mercado y en relación con Repsol como empresario económico independiente y no como comisionista por cuenta de terceros, de manera que adquiere en nombre propio el producto gravado por el impuesto.

- Repsol habría ingresado en el Tesoro el IVMDH, repercutido a Gesdegas en los términos que constan en las facturas expedidas al efecto.

- En las diversas estaciones de servicio gestionadas por Gesdegas se vende el producto adquirido a Repsol a los consumidores finales de esos carburantes y combustibles líquidos.

Por tanto, y tal como el Tribunal Supremo resume, la cuestión es determinar " si Gesdegas había soportado o no el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, siendo así que la Administración negaba tal circunstancia (por entender que la relación del reclamante con los productos gravados no es la de consumidor final y que, por tanto, no había soportado ni jurídica, ni económicamente la carga del IVMDH), mientras que la demandante la afirmaba (pues se consideraba a sí misma consumidor final del impuesto al haberlo pagado a Repsol y no poder repercutirlo dado el carácter monofásico del mismo)".

En la sentencia del TSJ se da por probado que Gesdegas pagó el impuesto y, por tanto, tiene la condición de "obligado a soportarlo", lo que le legitima para interesar su devolución - dado el carácter ilegal del tributo- en los términos previstos en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005.

### Tercero.

La misma cuestión que ahora se debate ha sido recientemente resuelta por el Tribunal Supremo, precisamente al resolver un recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra una de las sentencias de esta Sala que daba la razón a los recurrentes.

En la STS de 17 de julio de 2018, recurso 3960/2017, se estima el recurso interpuesto por el Abogado del Estado y se concluye que las estaciones de servicio como la aquí recurrente no pueden solicitar la devolución de ingresos indebidos por este impuesto al no ser ni sujeto pasivo del mismo ni consumidor final.

Reproducimos a continuación la fundamentación jurídica de la sentencia, en la que se analizan todas las cuestiones que aquí se suscitan y que son directamente aplicables al caso, sirviendo ello como razonamientos para la desestimación del presente recurso.

" 1. El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos fue introducido en nuestro sistema tributario por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyo artículo 9 lo definió como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquéllos, gravando en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, y en el que, por lo que ahora interesa, la ley prevé que el sujeto pasivo (el propietario del producto gravado que realice las operaciones sujetas) "deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo, quedando éstos obligados a soportarlas".

2. La ley determinaba con precisión cuáles eran las operaciones sujetas, concretamente: a) Las ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo destinados al consumo directo de los adquirentes - precisando que, en todo caso, se consideran "ventas minoristas" las efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor a que se refiere la letra a) del apartado 2 siguiente, con independencia del destino que den los adquirentes a los productos adquiridos-; b) Las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de los productos comprendidos en el ámbito objetivo cuando se destinen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio.

3. Nos decía también ese artículo 9 de la ley qué se entiende por "establecimientos de venta al público al por menor", concretamente: a) Los establecimientos que cuenten con instalaciones fijas para la venta al público para consumo directo de los productos comprendidos en el ámbito objetivo y que, en su caso, están debidamente autorizadas conforme a la normativa vigente en materia de distribución de productos petrolíferos; b) Los establecimientos desde los que se efectúen suministros de los productos comprendidos en el ámbito objetivo a consumidores finales que disponen de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos.

4. Y en cuanto al "lugar de realización de ventas minoristas" afirmaba que: las ventas minoristas se considerarán efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor, excepto en los supuestos

previstos en la letra b) del apartado 1, en los que dichas ventas se considerarán efectuadas en el establecimiento de consumo.

#### Cuarto.

Las ventas efectuadas por REPSOL a GESDEGAS de carburantes y combustibles líquidos no estaban sujetas al impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, sin que esta última haya acreditado que no cobró el tributo al vender el combustible en sus estaciones de servicio.

1. No es necesario efectuar especiales esfuerzos interpretativos para colegir que las operaciones en virtud de las cuales REPSOL vendía a GESDEGAS determinados hidrocarburos no eran operaciones sujetas al impuesto por la razón esencial de que no fueron ventas minoristas, ni se efectuaron en establecimiento apto a los efectos de la ley ni, en fin, se realizaron a un comprador que pueda reputarse "consumidor final" y, por tanto, obligado según la ley a soportar la carga del impuesto.

2. La propia GESDEGAS parece ser consciente de esta circunstancia cuando afirma en su escrito de demanda que tiene derecho a la devolución por estar en posesión de la factura y que este documento acredita de manera suficiente e incontrovertida la repercusión, y cuando señala que ello es así con total independencia de la actividad que realiza con su proveedor pues, según dice expresamente, "podrá o no ajustarse dicha operativa al mandato de la ley".

3. Resulta especialmente relevante tener en cuenta, además, otro dato esencial: sea cual sea la condición de GESDEGAS en sus relaciones con su proveedor de productos (empresario independiente o mero comisionista o intermediario) lo cierto es que GESDEGAS comercializa el producto adquirido a REPSOL en sus estaciones de servicio, y en éstas la ley obligaba a repercutir el impuesto al consumidor final, esto es, al adquirente minorista de los mismos en aquellos establecimientos.

Dice la parte recurrida que pagó a REPSOL el IVMDH (como acreditan las facturas) y que no lo repercutió después porque el impuesto grava las operaciones en fase única. Tal afirmación, sin embargo, no solo está exenta de prueba, sino que tropieza con la propia dinámica del tributo que, insistimos, exige su pago al consumidor final que adquiere el combustible en la estación de servicio. ¿Con aquella alegación está afirmando la recurrida que en sus gasolineras descontaba el impuesto cuando cobraba el producto? De ser así, debería haberse probado cumplidamente tal circunstancia, respecto de la que no puede afirmarse que concurra una especial dificultad probatoria, pues bastaría con aportar facturas o -incluso- tickets expedidos en esos establecimientos que corroboraran aquel descuento.

4. Además de esas dos razones (inexistencia de sujeción de las operaciones al impuesto y necesario cobro del mismo en los establecimientos gestionados por la interesada), existe una tercera que hace que difícilmente pueda aceptarse que GESDEGAS sea quien soportó la carga fiscal correspondiente: REPSOL ha certificado -a través de los correspondientes documentos incorporados a los autos- que en el período concernido "no ha emitido ninguna factura a esa mercantil (GESDEGAS) relacionada con el suministro de productos petrolíferos y, por tanto, con repercusión del IVMDH" y ha señalado asimismo que "debido a la condición de comisionista de GESDEGAS, las facturas emitidas a los clientes de la estación de servicio durante el citado período fueron emitidas por REPSOL con repercusión en ellas del IVMDH".

#### Quinto.

Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.

1. Hemos afirmado en anteriores pronunciamientos (que arrancan de la sentencia de 13 de febrero de 2018, casación núm. 284/2017 ) que resulta obligado distinguir en el impuesto que nos ocupa entre los obligados al pago que soportan la carga tributaria derivada del hecho imponible y aquellos otros que no se encuentran en tal situación, por liberarse por vía de la repercusión. Y hemos dicho también que resulta forzoso concluir que el que soporta en su patrimonio el tributo (ilegal) es el consumidor, repercutido por un sujeto pasivo que se ha visto liberado -por esa repercusión- de la carga fiscal.

Por eso consideramos que el sujeto pasivo (repercutidor) no tiene derecho a la devolución del impuesto al no haber soportado la carga tributaria correspondiente, ni verse afectado su patrimonio como consecuencia del gravamen que ingresó.



2. En el caso ahora analizado hay varias razones que impiden acoger el criterio sostenido en la sentencia recurrida:

a) Las operaciones constatadas en las facturas en las que aparece (y se paga por GESDEGAS) un concepto denominado IVMDH no estaban sujetas al tributo por no tratarse de ventas minoristas realizadas en establecimiento legalmente apto a consumidores finales de los productos gravados.

b) Se considere a GEDESGAS "empresario autónomo" o "comisionista o intermediario", es lo cierto que en las estaciones de servicio que gestiona se vendía el producto sujeto al IVMDH incluyendo su importe necesariamente en el precio, pues así lo exigía la legislación vigente, sin que GESDEGAS haya probado en absoluto que no se produjera esa exigencia al consumidor final.

c) No puede afirmarse entonces que GESDEGAS haya soportado la carga tributaria derivada del impuesto ilegal, sin que el hecho de que existan aquellas facturas y consten los ingresos realizados por REPSOL en el Tesoro Público permitan dar por acreditada aquella circunstancia, esencial para entender procedente una devolución amparada en el carácter ilegal del tributo exigido.

3. Lo anterior no obsta -y resulta forzoso ponerlo ahora de manifiesto- para que GESDEGAS pueda obtener la reparación de aquello que indebidamente pagó a REPSOL (por abonarle un concepto que no procedía dada la naturaleza de las operaciones correspondientes) y que no ha podido recuperar.

Podrá hacerlo, en su caso, bien exigiéndoselo al propio REPSOL a tenor de sus relaciones de carácter privado, bien dirigiéndose a la Hacienda Pública (si es que se acredita que se ingresó lo previamente cobrado a GEDESGAS y que no se procedió a trasladar esas mismas sumas a los consumidores finales), pero, en este segundo caso, no porque el pago traiga causa de hallarnos ante un tributo declarado contrario al Derecho de la Unión Europea -que es la causa que se alega en el presente proceso para pedir la devolución-, sino porque se abonó un impuesto improcedente relacionado con una operación no sujeta, que se ingresó y que hubo de soportar en su patrimonio GESDEGAS, sin posibilidad alguna de recuperación fuera de tal cauce, extremo este último, insistimos, que habrá de justificarse cumplidamente.

4. Resulta forzoso, por tanto, resolver el litigio conforme a lo hasta ahora razonado y declarar que eran ajustadas a Derecho las decisiones administrativas recurridas en la instancia por las que se denegó a GESDEGAS, S.L. la solicitud de devolución de las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos durante los períodos impositivos comprendidos entre el primer trimestre de 2010 y el segundo trimestre de 2011".

#### Cuarto.

No obstante la desestimación del recurso, la existencia de pronunciamientos anteriores de esta Sala en sentido favorable al recurrente, así como la resolución definitiva de la controversia por el Tribunal Supremo de en fecha reciente, determinan que la Sala no imponga las costas del recurso a ninguna de las partes por presentar el caso dudas de hecho o de derecho, haciendo uso de la facultad recogida en el art. 139.1 de la LJCA

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

#### FALLO

DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora D.<sup>a</sup> María José Bueno Ramírez, en nombre y representación de Maxigel, S.L., contra la resolución del TEAR de 19 de diciembre de 2017 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa 28/13438/2015 interpuesta contra la desestimación de la solicitud devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, ejercicios 2011 y 2012 y, en consecuencia, CONFIRMAMOS la resolución recurrida en su integridad.

Sin imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez alcanzada la firmeza de la misma, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, conforme previene la Ley y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

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

D. CARLOS VIEITES PÉREZ Dña. LAURA TAMAMES PRIETO CASTRO

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

**PUBLICACIÓN.** Dada, leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado que la dictó, celebrando audiencia pública en el lugar y día de su fecha. Doy fe.

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.