

**DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ076938

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 29 de noviembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 332/2018

**SUMARIO:**

**IVMDH. En general.** *Devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto tras la declaración del TJUE sobre su disconformidad con el Derecho Comunitario. Ejecución.* La sociedad cooperativa madrileña del servicio de autotaxi, recurrente ha soportado la repercusión jurídica del impuesto por lo que es el repercutido el que tiene derecho a la devolución entiende que el debate jurídico está definitivamente cerrado por el Tribunal Supremo [Vid., STS, de 13 de febrero de 2018, recurso n.º 284/2017 (NFJ069387)], en el sentido de que sólo están legitimados para obtener la devolución de este impuesto nulo «los que han soportado la carga del gravamen contrario al Derecho de la Unión Europea», o lo que es lo mismo, también en palabras literales del Tribunal Supremo, «la persona o entidad que soportó la repercusión, es decir, se devuelve a quien pagó», y éste es el caso de la recurrente. En el caso que nos ocupa, todas las cantidades tributarias repercutidas e ingresadas, deben devolverse al haber quedado sin cobertura legal el IVMDH, impuesto, que se ha repercutido al consumidor final, que no lo es, en este caso al menos, el vendedor minorista, por tanto, si las cantidades indebidamente ingresadas se le entregasen a él se produciría un enriquecimiento injusto del que sería el beneficiario. La parte recurrente ha acreditado que la facturas que obran en el expediente administrativo están emitidas contra la cooperativa ahora recurrente y aparece en ellas detallado el Impuesto que ahora es objeto de reclamación como parte de los importes abonados al suministrador que resultó ser Repsol YPF. El certificado del auditor, también acompañado al escrito de demanda, es claro en cuando afirma de modo contundente que en todas las facturas de compra de combustible a Repsol, único proveedor de la cooperativa, ésta ha soportado el pago del IVMDH como mayor coste de compra y soportando el pago del tributo, y que en las facturas de venta a los cooperativistas no hay referencia alguna a repercusión del tributo a éstos y que no aparecía más que la base imponible y el IVA y que de esa manera se registraban en la contabilidad las facturas de venta de combustible; y ello referido a los ejercicios objeto de controversia. En el mismo sentido se pronuncias aquellos taxistas que remitieron las cartas que se acompañaron (a modo de ejemplo y sin que fueran todas las posibles) al escrito de demanda. A todo ello debe añadirse el Informe pericial aportado por la parte recurrente. La cooperativa recurrente ha seguido los mismos criterios de facturación y de registro contable en todos los ejercicios analizados que son de 2006 a 2011. Las facturas de compra siempre han desglosado el IVMDH por parte de la suministradora Repsol. La recurrente nunca ha contabilizado el impuesto como tal sino como mayor coste de compra y ha soportado el pago de dicho impuesto. En ninguna factura de venta se ha desglosado otro concepto diferente de la base imponible más el IVA y, por lo tanto, nunca ha aparecido el concepto de IVMDH. Por tanto, en factura no se aprecia ni se registra que se haya repercutido impuesto alguno más que el IVA. Por lo tanto, debemos concluir que resulta que se ha acreditado suficientemente que la recurrente es la que ha soportado el impuesto y no ha realizado ninguna repercusión posterior por lo que no procede sino la íntegra estimación de la demanda. No procede efectuar consideración alguna sobre el importe cuya devolución se solicita y ello pues la Administración demandada no ha efectuado oposición alguna por este concepto.

**PRECEPTOS:**

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 32, 220 y 221.

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

RD 520/2005 (RGRVA), art. 14.

Código Civil, art. 7.

Constitución Española, art. 24.

**PONENTE:**

*Don José Guerrero Zaplana.*

Magistrados:

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA  
Don JUAN CARLOS FERNANDEZ DE AGUIRRE FERNANDEZ  
Doña BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT  
Don LUIS HELMUTH MOYA MEYER

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000332 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00321/2018

Demandante: SOCIEDAD COOPERATIVA MADRILEÑA DEL SERVICIO DE AUTOTAXI

Procurador: D<sup>a</sup>. M<sup>a</sup>. LOURDES FERNÁNDEZ-LUNA TAMAYO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT  
D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA  
D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

Madrid, a veintinueve de noviembre de dos mil diecinueve.

VISTO por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo núm. 332/2018, promovido por la Procuradora de los Tribunales Dña. LOURDES FERNANDEZ-LUNA TAMAYO, en nombre y en representación de la SOCIEDAD COOPERATIVA MADRILEÑA DEL SERVICIO DE AUTOTAXI, contra la resolución del TEAC de fecha 21 de marzo de 2018, mediante la cual se desestima el incidente de ejecución interpuesto por la parte actora contra el acuerdo dictado

por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), en fecha 21 de septiembre de 2016, relativo a la ejecución de la resolución, de 3 de febrero de 2016, del Tribunal económico-administrativo Central, relativa a la reclamación económico administrativa con número R.G. 629/2012.

Ha sido parte en autos la Administración demandada representada por el Abogado del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizase la demanda en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que entendió oportunos solicitó a la Sala que dicte sentencia por la que:

- 1) Anulando la resolución del TEAC objeto de este recurso, de 21 de marzo de 2018 y
- 2) reconociendo el derecho de mi representada, " SOCIEDAD COOPERATIVA MADRILEÑA DEL SERVICIO DE AUTOTAXI" (SCAT) a la devolución de las cantidades que le han sido repercutidas indebidamente por el concepto de IVMDH desde el segundo trimestre del ejercicio 2006 hasta el primer trimestre del ejercicio 2010, ambos incluidos, por un importe total de 1.547.107,26 € (un millón quinientos cuarenta y siete mil ciento siete euros con veintiséis céntimos).

Y todo ello con expresa imposición de costas a la administración demandada.

#### Segundo.

El Abogado del Estado contesta a la demanda mediante escrito en el que suplica se dicte sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto.

#### Tercero.

No habiéndose solicitado trámite de vista, y tras el trámite de conclusiones, se declararon concluidas las presentes actuaciones y quedaron pendientes para votación y fallo.

#### Cuarto.

Para votación y fallo del presente proceso se señaló el día 26 de Noviembre de 2019, designándose ponente al Ilmo. Sr. Magistrado D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución del TEAC de fecha 21 de marzo de 2018, mediante la cual se desestima el incidente de ejecución interpuesto por la parte actora contra el acuerdo dictado por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), en fecha 21 de septiembre de 2016, relativo a la ejecución de la resolución, de 3 de febrero de 2016, del Tribunal económico-administrativo Central, relativa a la reclamación económico administrativa con número R.G. 629/2012.

#### Segundo.

Son hechos relevantes los siguientes:

- La ahora recurrente solicitó mediante escrito de fecha 19 de Julio de 2010 la devolución del IVMDH a través del procedimiento de rectificación de declaraciones y ello en atención a que el impuesto contravenía la Directiva 92/12/CEE.

- La Oficina gestora rechazó dicha solicitud de devolución.

- Se interpuso reclamación económica Administrativa que se tramitó ante el TEAC con RG 692/12 en la que se dictó resolución de 3 de Febrero de 2016 que estimaba parcialmente la reclamación y entendía que procedía devolver el expediente a la Oficina Gestora con el fin de que esta determinase si se cumplían los requisitos anteriores y ordene la devolución a quien soportó el impuesto y, en caso contrario, lo deniegue.

- La Oficina Gestora mediante escrito de 29 de Abril de 2016 requirió a SOCIEDAD COOPERATIVA MADRILEÑA DEL SERVICIO DE AUTOTAXI la relación de personas adquirentes de los productos gravados por el IVMDH y ello para identificar a los consumidores finales y poder cuantificar las cuotas del impuesto.

- Tras la tramitación del oportuno procedimiento administrativo, mediante Acuerdo de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT de fecha 21 de Septiembre de 2016 en el que establecía quien debía ser considerado beneficiario de la devolución y se entendía que correspondía a los socios cooperativistas debiendo cuantificar la cantidad que cada uno hubiera soportado.

- Frente a dicha resolución se interpuso reclamación económica administrativa y la resolución que desestima dicha reclamación es la resolución objeto del presente recurso contencioso administrativo.

### **Tercero:**

Por parte del Sr. Abogado del Estado, se opone a la estimación de la demanda sobre la base del siguiente razonamiento:

Como bien señala el TEAC conforme consta en el expediente, la entidad reclamante, la SOCIEDAD COOPERATIVA MADRILEÑA DEL SERVICIO DE AUTOTAXI, en los periodos para los que solicita la devolución del IVMDH, no actuó como sujeto pasivo del IVMDH, debiendo atribuirse dicha condición a la sociedad REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A., emisora de las facturas aportadas por la reclamante en su solicitud. Tratándose de un impuesto monofásico o de tracto único, la repercusión jurídica del impuesto se efectuó entre REPSOL, como sujeto pasivo, y la sociedad cooperativa.

No obstante, la particularidad de este supuesto se presenta por el hecho de que la referida entidad ahora reclamante es, en efecto, un intermediario entre el sujeto pasivo, REPSOL, y los cooperativistas, que son los que finalmente soportaron la carga económica del impuesto como adquirentes y consumidores finales de los productos gravados. Por tanto, como acertadamente indica el acuerdo impugnado, son dichos cooperativistas quienes tienen derecho a la devolución del IVMDH solicitada por la reclamante, conforme al referido artículo 14.2.c) del Reglamento general de revisión en vía administrativa.

Este es el criterio que sostiene, asimismo, la reciente sentencia de la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Supremo, de 13 de febrero de 2018, recurso 284/2017.

Entiende el Abogado del Estado que el criterio de dicha sentencia es aplicable al caso presente puesto que en aquella sentencia se deniega la devolución del IVMDH a una gasolinera que, siendo sujeto pasivo del impuesto, lo había repercutido a los consumidores finales de los productos gravados. La similitud con el supuesto que es objeto del presente recurso es que tanto la gasolinera como la cooperativa repercuten íntegramente el impuesto sobre quienes adquieren los productos gravados por aquél. En el presente supuesto, la entidad reclamante es una cooperativa que adquirió los productos gravados por el IVMDH para vendérselos a sus cooperativistas, actuando como un mero intermediario en lo que a los productos y al impuesto que los acompaña se refiere, por lo que en ningún caso se trata del consumidor final de dichos productos ni ha soportado la carga del impuesto, no pudiendo, por tanto, reconocérsele el derecho a la obtención de su devolución.

### **Cuarto.**

Por parte de la recurrente, las razones de su pretensión radican en entender que la SCAT ha soportado la repercusión jurídica del impuesto por lo que es el repercutido el que tiene derecho a la devolución entiendo que el debate jurídico está definitivamente cerrado por el Tribunal Supremo, en el sentido de que sólo están legitimados

para obtener la devolución de este impuesto nulo "los que han soportado la carga del gravamen contrario al Derecho de la Unión Europea", o lo que es lo mismo, también en palabras literales del Tribunal Supremo, "la persona o entidad que soportó la repercusión, es decir, se devuelve a quien pagó", y éste es el caso de la recurrente.

La parte recurrente aporta un certificado del auditor de la SCAT, acreditativo de que, en todas las facturas de compra de combustible a Repsol, único proveedor de la Cooperativa, ésta ha soportado el pago del IVMDH, y que en las facturas de venta a los cooperativistas no hay referencia alguna a repercusión del tributo a éstos.

Igualmente, aporta diversas cartas de los Cooperativistas en la que afirman:

A) Que desde que pertenecen a la Cooperativa, ésta nunca les ha repercutido dicho impuesto.

B) Que, en consecuencia, los socios cooperativistas, no sufragaban el citado impuesto al adquirir combustible en la Cooperativa, obteniendo así un beneficio cooperativo en el precio del carburante.

C) Que fue la Cooperativa, y no sus socios integrantes, la que soportó el pago del tributo sin repercutirlo posteriormente al socio cooperativista.

D) Que, en mayo del año 2010, el Presidente les informo sobre la reclamación económico administrativa que SCAT se disponía a interponer en beneficio de todos los socios. Y que en este sentido ningún cooperativista ha emprendido individualmente reclamaciones económicas por este concepto, toda vez que ha sido la entidad Cooperativa- y no el socio-quien soporto y sufragó este tributo.

E) Finalmente ratifican que debe ser la Cooperativa la que debe percibir la devolución de las cantidades satisfechas por el IVMDH, lo cual repercutirá en beneficio de todos los socios.

Entiende que la devolución no sólo es debida a la Cooperativa porque es la que ha soportado jurídica y económicamente la carga fiscal indebida, sino que además tal devolución redundará en un beneficio indudable del enorme colectivo de cooperativistas (recordemos son 12.537).

Insiste la demanda en que es la Cooperativa la que ha soportado la repercusión jurídica y la carga económica del impuesto y que no se lo ha repercutido económicamente a sus socios, por lo cual es evidente que éstos no tienen factura ni documento alguno que pueda acreditar la cantidad que les ha repercutido la Cooperativa... ¡¡Sencillamente porque la Cooperativa no les ha repercutido cantidad alguna, sino que ha sido ella la que ha soportado la repercusión!!

Entiende que ha sido debidamente probado en esta demanda, al igual que lo fue en vía administrativa y económica administrativa que la Cooperativa no ha repercutido cantidad alguna.

Es importante señalar que en el escrito de conclusiones, la parte recurrente hace referencia a que conoce expresamente la sentencia del Tribunal Supremo dictada en el recurso 284/2017 (en el que participó la misma representación procesal) pero insiste en que el supuesto no es el mismo que el del caso que ahora nos ocupa: en tal caso la gasolinera era el sujeto pasivo-repercutidor del impuesto, y en el caso que aquí nos ocupa estamos exactamente en el supuesto contrario, pues como expresamente advierte la resolución del TEAC impugnada aquí el sujeto pasivo repercutidor es REPSOL (Fundamento de Derecho Tercero, segundo párrafo de la página 16, reproducido al final de la conclusión primera de este mismo escrito) mientras que la devolución no se pide por el sujeto pasivo repercutidor, sino por el repercutido que soportó efectivamente el tributo, por repercusión que le hizo el sujeto pasivo, que ha sido acreditada desde el primer momento con las casi 1000 facturas aportadas, y cuya realidad jurídica ha sido reconocida por la propia resolución impugnada, por lo que insistimos que la negativa a la devolución es absolutamente incomprensible.

#### Quinto.

Esta Sala se ha pronunciado sobre cuestiones idénticas a la presente en multitud de sentencias (como las correspondientes a los recursos 974/16 ó 137/17) que se han pronunciado en sentido contrario a lo pretendido por la parte recurrente:

Las normas se interpretarán según el sentido de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas, artículo 3.1 del Código Civil, al que se remite el artículo 12.1 de la Ley 58/2003.

El IVMDH, se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos, gravando en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo ( artículo 9.uno.1 de la Ley 24/2001 ).

En el artículo 9.once de la Ley 24/2001 , que crea el Impuesto que nos ocupa, se establece:

*Once. Repercusión del impuesto.*

1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo, quedando éstos obligados a soportarlas, excepto en los casos en que el sujeto pasivo sea el consumidor final de aquellos.

2. Cuando, con arreglo a la normativa vigente, la operación gravada deba documentarse en factura o documento equivalente, la repercusión de las cuotas devengadas se efectuará en dicho documento separadamente del resto de conceptos comprendidos en la misma. No obstante, a solicitud de las personas o sectores afectados, la Administración tributaria podrá autorizar que la obligación de repercutir se cumplimente mediante la inclusión en el documento de la expresión "Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos incluido en el precio al tipo de...".

SEPTIMO: Establecido que se trata de un impuesto, cuyo importe se repercute al consumidor final, por mandato legal, se puede ya realizar una interpretación sistemática de los artículos 32 , 35 , 36 , 221 de la Ley 58/2003 , 14 y concordantes del R.D. 520/2005 y 129 del R.D. 1065/2007 , para determinar quién o quienes están legitimados para solicitar la devolución de ingresos indebidos por este concepto.

Se adelanta como conclusión, para que facilite la comprensión de la línea argumental siguiente, que cuando se trata de la petición de devolución de ingresos indebidos de cantidades repercutidas, solamente está legitimada para pedir su devolución y obtenerla, los sujetos que hayan sufrido la repercusión, en tanto que aquellos que hayan hecho los ingresos de dichas cantidades repercutidas, podrá solicitar la devolución pero no estarán legitimados para obtener dicha devolución, en base a los argumentos siguientes:

1. El artículo 221 párrafo octavo de la Ley 58/2003 , establece que reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que le será de aplicación o dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley .

La Exposición de Motivos del R.D. 520/2005, al referirse al Título II que recoge los procedimientos especiales de revisión, se refiere de forma específica al procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución en los supuestos del apartado 1 del artículo 221 de la Ley 58/2003 , y el artículo 14, de aquel R.D., desarrolla reglamentariamente el procedimiento a seguir, y fija los legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución, con lo cual, establece de antemano la existencia de dos tipos de legitimados: para instar el procedimiento de devolución y para beneficiarse del derecho a la devolución.

En su número 1, determina primero que personas tienen derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, solo solicitar la devolución, y en este apartado incluye a los obligados tributarios, (1.a), y además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a) la persona o entidad que haya soportado ... el ingreso repercutido, cuando lo han sido indebidamente, (1.b))

De forma específica, reconoce este mismo derecho de petición de devolución cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales existe 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, (1.c))

Esta última legitimación, está en consonancia con lo previsto en el artículo 129 del R.D. 1065/2007 , cuando en su apartado 1º reconoce legitimación para solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada cuando hubiere dado lugar a un ingreso indebido de la cuota repercutida, remitiéndose a lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003 , y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

La misma legitimación se reconoce en su apartado 2º y de forma más específica en su apartado 4º.

2. En el artículo 14.2 del R.D. 520/2005 , se establece quien tiene derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos.

En su letra a), establece una primera exclusión: tendrán derecho a obtener la devolución los obligados tributarios ... que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, que se están refiriendo, b) a la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a

cuenta, y 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, (supuesto que nos ocupa).

Se observa, por tanto, que el legislador considera legitimado para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, solamente este procedimiento, el artículo 14.1:

- Los obligados tributarios.
- La persona o entidad que haya soportado el ingreso repercutido.
- Se hace una referencia especial cuando se trate de ingresos indebidos en relación con tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de aquellos, los que hayan sufrido la repercusión.

En el artículo 14.2 se establece quien tiene derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos, y establece una regla general, los obligados tributarios que hubieran realizado el ingreso indebido, pero en el mismo párrafo y sin solución de continuidad, establece una excepción, no tendrá este derecho, en los casos en que concurran alguna de las personas recogidas en los apartados a) y c) de este apartado 2º.

Y precisamente, en el apartado c) atribuye este derecho exclusivamente a la persona o entidad que haya soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos, debiendo concurrir los demás requisitos exigidos a continuación.

Esta exclusividad de legitimación para tener el derecho a exigir la devolución, que a su vez tiene también el derecho a pedir la rectificación de la autoliquidación (art. 14.2.c).3 y 129), y el derecho a solicitar la devolución, como ya se ha dicho, se reconoce al obligado tributario que está obligado por Ley a soportar la repercusión del tributo ingresado, y cuyo ingreso ha sido declarado ilegal.

3. Ello implica, que no tiene derecho a pedir la devolución del ingreso indebido, quien efectuó el ingreso del tributo repercutido.

Se llega a esta conclusión, no solamente por lo dicho, sino, además, porque el número 4º del artículo 14.2.c) del R.D. 520/2005, establece que cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor, 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.

Es decir, que cuando pide la devolución el que ha hecho el ingreso del tributo repercutido, la devolución debe hacerse directamente, sin intermediarios, a quien se repercutió aquel. Y lo expuesto no contradice a la Sentencia de 27.1.2016 que cita la actora.

OCTAVO: Quedan por resolver dos cuestiones planteadas por la parte actora:

La referencia que hace el artículo 32.1 a los obligados tributarios, como sujetos a los que devolverá la Administración tributaria los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público o con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias conforme establece el artículo 221.

Debe tenerse en cuenta, que el término obligado tributario, es un término muy amplio, cuyo contenido se establece en el artículo 35 en su enumeración que comprende 14 supuestos, y entre ellos se encuentran los contribuyentes, (a), los obligados a repercutir (f) y los obligados a soportar la repercusión (g).

Es la norma reglamentaria, a la que se remite de forma específica el artículo 221 de la Ley 58/2003, que se desarrolla por el R.D. 520/2005, la que fija el procedimiento, y acota cuál de los obligados tributarios está legitimado para el ejercicio de cada uno de los derechos.

Es precisamente la norma reglamentaria, la que debe reglar y desarrollar el casuismo de cada procedimiento.

No existe contradicción con lo dispuesto en el artículo 36 que define quien es el sujeto pasivo, y que en el caso que nos ocupa es el obligado tributario que debe cumplir con la obligación tributaria principal, que en este caso será la de cobrar los Impuestos especiales que gravan el producto, el impuesto particular que nos ocupa, y cumplir con el resto de las obligaciones formales inherentes al mismo.

NOVENO: Por otro lado, el art.14.2.c no ha ido más allá del mandato recibido por la Ley. Pero no es así. Como queda dicho, la Ley 58/2003, fija los derechos que tienen los obligados tributarios, determina a quienes considera tales, y la norma reglamentaria no priva a los obligados tributarios de ningún derecho reconocido por la

Ley 58/2003, pues el artículo 32, no habla del contribuyente cuando reconoce el derecho a que la Administración Tributaria devuelva los ingresos que indebidamente se hubieran realizado, si no de obligado tributario.

Pero además realizando una interpretación finalista, la obligación de rectificar, atender a la petición de devolución y devolver el importe de tributos indebidamente ingresados, responde a una razón, evitar el enriquecimiento injusto o sin causa.

En el caso que nos ocupa, todas las cantidades tributarias repercutidas e ingresadas, deben devolverse al haber quedado sin cobertura legal el Impuesto sobre ventas minoristas sobre determinados hidrocarburos, impuesto, que se ha repercutido al consumidor final, que no lo es, en este caso al menos, el vendedor minorista, por tanto, si las cantidades indebidamente ingresadas se le entregasen a él se produciría un enriquecimiento injusto del que sería el beneficiario.

En el caso que nos ocupa, se han declarado como indebidos las cantidades recaudadas e ingresadas, pero esta declaración, sin más, no conlleva la devolución de dichas cantidades a quien lo solicite, sino a quien esté legitimado para recibirlas, que como ha quedado dicho, es el obligado tributario que sufre la repercusión del impuesto. Por consiguiente, no ha habido incongruencia omisiva alguna en la resolución impugnada, ciñéndose a resolver la pretensión ejercitada por la actora. Por otro lado, respecto del motivo basado en la preclusión del derecho a formular nuevas alegaciones y sobre la retroacción de actuaciones han de ser rechazadas, por no corresponder su aplicación y alcance al presente recurso contencioso-administrativo.

En suma, la actora pretende asumir, con manifiesto abuso de derecho ( art.7.2 del CC ), la representación de todos los consumidores finales a los que ha repercutido el impuesto para asumir el cobro del ingreso indebido, cuando la misma no ha sido expresamente conferida. Pero es que hay que añadir, frente a las innecesarias expresiones de la recurrente en la demanda (folios 7 y 9), que el Tribunal Supremo ha reconocido lo que expresó esta Sala, entre otras, en el auto de fecha 11 de octubre de 2.016, recurso 3994/2015, siguiendo la doctrina de las sentencias de fecha 18 de febrero de 2.016, recurso 194/2015, la cual recuerda la doctrina del TJUE que recordaremos a la actora:

" En el mismo sentido ya la STJUE Weber's Wine World y otros, de 2 de octubre de 2003, declara que un Estado miembro sólo puede oponerse a devolver el impuesto recaudado indebidamente desde la perspectiva del Derecho comunitario cuando las autoridades nacionales hayan demostrado que el tributo ha sido soportado en su totalidad por una persona distinta del sujeto pasivo y que su devolución a éste le produciría un enriquecimiento sin causa ....

A la vista de lo expuesto, y conforme con lo que expresa la Abogacía del Estado, no puede decirse que haya habido vulneración del principio de respeto a los actos propios de la Administración demandada, ni lesión del art. 24.1 de la C.E. ."

Como se puede advertir, las cuestiones suscitadas por el recurrente, esta sección ya las ha tratado de manera reiterada y el criterio es ampliamente conocido por quien recurre, por lo que se desestima el recurso contencioso administrativo y por aplicación del art. 139 LJCA se imponen las costas a la parte actora.

El Tribunal Supremo en la sentencia citada por el Abogado del Estado en su contestación, dictada en el recurso de casación 284/2017, mantiene el mismo criterio cuando afirma en relación a una sentencia que había estimado una reclamación formulada por una estación de servicio que había solicitado de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco la devolución de las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos durante los períodos impositivos comprendidos entre el primer trimestre de 2011 y el cuarto trimestre de 2012.

"La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 autoriza al sujeto pasivo-repercutidor a solicitar y obtener la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ingresadas en el Tesoro Público y que habían sido trasladadas al consumidor final mediante la repercusión.

Y si ello es así, resulta forzoso resolver el litigio conforme a la doctrina expuesta y declarar que son ajustadas a Derecho las decisiones administrativas recurridas en la instancia (de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco y del TEAR que la

confirma) por las que se denegó a ESTACIÓN DE SERVICIOS AJARTE, S.A. 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 2011 y el cuarto trimestre de 2012".

Y ello después de haber afirmado contundentemente que "pues nuestro ordenamiento jurídico (constituido por los preceptos más arriba citados de la Ley General Tributaria y por el artículo 14 del Real Decreto 520/2005) solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión".

#### **Sexto.**

En el caso presente, sin embargo, resulta que el supuesto factico es diferente de aquellos resueltos con las sentencias a las que nos acabamos de referir por lo que la solución que debe ofrecerse también debe ser diferente.

La parte recurrente ha acreditado que la facturas que obran en el expediente administrativo están emitidas contra la Cooperativa ahora recurrente y aparece en ellas detallado el Impuesto que ahora es objeto de reclamación como parte de los importes abonados al suministrador que resultó ser Repsol YPF.

El certificado del auditor, también acompañado al escrito de demanda, es claro en cuando afirma de modo contundente que en todas las facturas de compra de combustible a Repsol, único proveedor de la Cooperativa, ésta ha soportado el pago del IVMDH como mayor coste de compra y soportando el pago del tributo, y que en las facturas de venta a los cooperativistas no hay referencia alguna a repercusión del tributo a éstos y que no aparecía más que la base imponible y el IVA y que de esa manera se registraban en la contabilidad las facturas de venta de combustible; y ello referido a los ejercicios objeto de controversia.

En el mismo sentido se pronuncias aquellos taxistas que remitieron las cartas que se acompañaron (a modo de ejemplo y sin que fueran todas las posibles) al escrito de demanda.

A todo ello debe añadirse el Informe pericial aportado por la parte recurrente como documento numero 4 de la demanda también es conforme en obtener la misma conclusión:

- La ahora recurrente ha seguido los mismos criterios de facturación y de registro contable en todos los ejercicios analizados que son de 2006 a 2011.

- Las facturas de compra siempre han desglosado el IVMDH por parte de la suministradora REPSOL.

- La recurrente nunca ha contabilizado el impuesto como tal sino como mayor coste de compra y ha soportado el pago de dicho impuesto.

- En ninguna factura de venta se ha desglosado otro concepto diferente de la base imponible más el IVA y, por lo tanto, nunca ha aparecido el concepto de IVMDH. Por tanto, en factura no se aprecia ni se registra que se haya repercutido impuesto alguno más que el IVA.

Por lo tanto, debemos concluir que en el caso presente, a diferencia de otros supuestos de los que ha conocido esta Sala y Sección, resulta que se ha acreditado suficientemente que la recurrente es la que ha soportado el impuesto y no ha realizado ninguna repercusión posterior por lo que no procede sino la integra estimación de la demanda al haberse acreditado que se cumplen los requisitos que establecía la resolución del TEAC con RG 692/12 a la que se ha hecho referencia en el apartado factico de esta sentencia.

No procede efectuar consideración alguna sobre el importe cuya devolución se solicita y ello pues la Administración demandada no ha efectuado oposición alguna por este concepto.

#### **Séptimo.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, las costas procesales de esta instancia habrán de ser satisfechas por la Administración demandada.

## FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales LOURDES FERNANDEZ-LUNA TAMAYO, en nombre y en representación de SOCIEDAD COOPERATIVA MADRILEÑA DEL SERVICIO DE AUTOTAXI contra la resolución del TEAC de fecha 21 de marzo de 2018, mediante la cual se desestima el incidente de ejecución interpuesto por la parte actora contra el acuerdo dictado por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), en fecha 21 de septiembre de 2016, relativo a la ejecución de la resolución, de 3 de febrero de 2016, del Tribunal económico-administrativo Central, relativa a la reclamación económico administrativa con número R.G. 629/2012, debemos, anular la resolución recurrida por ser contraria a derecho, reconociendo a la recurrente el derecho a obtener la devolución de las cantidades que se le han repercutido indebidamente en concepto de IVMDH desde el segundo trimestre de 2006 al primer trimestre de 2010 por importe de 1.547.107,26 euros.

Con expresa imposición de costas a la Administración demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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

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.