

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080583

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de diciembre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 713/2018

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Titulares del derecho a la devolución. *Legitimación para solicitar el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos a favor de terceros.* Señala a tal efecto el reclamante que ostenta un interés legítimo para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en la medida en que la devolución a su proveedor del impuesto que indebidamente le fue repercutido le permitiría recuperar en la vía civil el sobreprecio que soportó con ocasión de la compra del producto gravado por el impuesto ilegal. Frente a esta postura, la Oficina Gestora de Impuestos Especiales considera que la normativa aplicable solamente legitima para instar el procedimiento de devolución a quienes tengan la condición de sujetos pasivos del Impuesto y a quienes hayan soportado la repercusión jurídica de las cuotas impositivas. Pues bien, solamente estarán legitimados para el inicio de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos mediante rectificación de autoliquidaciones el sujeto pasivo del impuesto o quien soportó la repercusión legal del impuesto, no contemplando la posibilidad de que un tercero, ajeno a dicha relación jurídica, pueda iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

Hay que tener en cuenta que el Impuesto sobre Hidrocarburos se configura como un tributo de carácter monofásico en el que los sujetos pasivos del impuesto están obligados a repercutir la carga tributaria a los adquirentes de los productos que deberán soportarla sin posibilidad de repercutirla jurídicamente a los posteriores adquirentes de los productos gravados -como si ocurre en los tributos plurifásicos-.

La circunstancia de que se produzca posteriormente y vía precio una «repercusión económica» sobre los ulteriores adquirentes de los productos gravados por el impuesto especial no puede servir de base para impugnar los actos de repercusión jurídica que tienen lugar entre dos sujetos vinculados por una relación jurídico-tributaria -la que impone la repercusión legal- que en nada incluye al posterior adquirente de los productos.

La traslación económica, vía precio, de los impuestos soportados por un empresario o profesional a quien posteriormente adquiere dichos productos forma parte del normal funcionamiento de las relaciones empresariales entre quienes operan en el circuito económico, por lo que no puede aceptarse que esa hipotética traslación pueda servir de base para la impugnación en el ámbito tributario de las autoliquidaciones presentadas por un tercero ajeno a dicha relación empresarial.

Es de señalar que en las operaciones de repercusión jurídica se dan dos relaciones jurídico-tributarias. La primera que vincula al sujeto pasivo del impuesto con la Administración tributaria -dado que es este sujeto el que debe realizar el ingreso de las cuotas en el Tesoro- y una segunda que vincula al sujeto pasivo con el obligado a soportar la repercusión.

Dichas relaciones jurídicas son independientes pero complementarias entre sí por lo que la propia normativa tributaria permite, como ya se ha indicado anteriormente, a los obligados a soportar la repercusión del impuesto impugnar las autoliquidaciones de quienes llevaron a cabo dicha repercusión. Y esto es así porque en la medida en que se considere que dicha repercusión fue «indebida» quienes la soportaron tienen derecho a ser resarcidos de la carga económica que no debieron sufrir. No hay que olvidar que, aunque el sujeto pasivo es quien realiza el ingreso en el Tesoro, el impuesto es satisfecho por quien soporta la citada repercusión.

Consecuencia de lo anterior es que en el caso que nos ocupa no pueda reconocerse a la interesada legitimación para impugnar las autoliquidaciones presentadas por un tercero con quien no le vincula relación jurídico-tributaria alguna. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 50.ter.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 221.

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

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

Ley 29/1998 (LJCA), art. 19.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 4.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución dictada por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de ...de la Delegación de ...de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en fecha 6 de noviembre de 2017 por la que se inadmite la solicitud de devolución de ingresos indebidos, mediante la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por terceros, en relación al tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013 a 2016, por importe de 1.998.913,11 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 09/02/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 13/11/2017 contra la resolución citada en el encabezamiento.

Segundo.

Consta en todo lo actuado que la entidad reclamante solicitó en fecha 27 de octubre de 2017 la rectificación de autoliquidaciones de terceros y la devolución de las cuotas soportadas en relación con el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos durante los ejercicios 2013 a 2016.

Consideraba la entidad que estaba legitimada para solicitar la devolución de las cuotas soportadas por su proveedor al ser titular de un interés directo, personal y legítimo de acuerdo con lo dispuesto en los apartados a) y b) del artículo 19.1 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa y con lo señalado en el artículo 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En concreto, afirmaba que dicho interés legítimo derivaba de la circunstancia de que las cuotas soportadas indebidamente por los suministradores le habían sido trasladadas vía precio siendo la entidad reclamante la real y efectivamente perjudicada por la inclusión de un tributo nulo en el precio del carburante.

En resumen, la pretensión de la solicitante se basaba en considerar que estaba legitimada para impugnar las autoliquidaciones de terceros y que el tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos establecido en el artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, vigente desde el 1 de enero de 2013, resultaba contrario al ordenamiento jurídico comunitario por contravenir la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Tercero.

En fecha 20 de junio de 2017, la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de ... inadmitió la citada solicitud con base en los siguientes argumentos (el subrayado y la negrita son del original):

"(...) En el presente caso, el solicitante no tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto que hubiera realizado previamente el ingreso de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos por el que ahora se solicita la devolución.

En cuanto a su legitimación como persona o entidad que haya soportado la repercusión del impuesto, hay que tener en consideración las siguientes circunstancias:

El artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria 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."

Por su parte, el artículo 14.4 del citado Real decreto 520/2005 establece: "4. 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 la repercusión."

Esto es, la devolución de ingresos indebidos por impuestos repercutidos ha de realizarse a quien soportó efectivamente la repercusión.

De la documentación aportada junto con la solicitud se deduce que el solicitante no soportó la repercusión legal del Impuesto prevista en el artículo 14 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

En efecto las facturas aportadas no contienen repercusión jurídica y legal, expresa y formal del Impuesto sobre Hidrocarburos prevista en el artículo 14 de la Ley de Impuestos Especiales, en la medida en que los expedidores de tales facturas no tenían la condición de sujetos pasivos del impuesto obligados a efectuar la repercusión con ocasión de la salida del producto del depósito fiscal que determinó el devengo del impuesto.

(...)

A lo anterior se ha de añadir, que en la presente solicitud, el solicitante no ha identificado el sujeto pasivo que realizó la repercusión con ocasión del devengo e ingresó las cuotas tributarias correspondientes mediante la oportuna autoliquidación cuya rectificación llevaría en su caso a una eventual devolución de ingresos indebidos, por lo que la solicitud es incompleta y no reúne los requisitos necesarios para su tramitación.

En consecuencia, procede negar al solicitante la legitimación para solicitar y obtener la devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos objeto de la solicitud."

Cuarto.

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso en fecha 13 de noviembre de 2017, la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número 00/00713/2018.

Realizada la puesta de manifiesto del expediente formuló la interesada sus alegaciones señalando lo siguiente:

* La entidad goza de un indiscutible interés directo, personal y legítimo para promover la devolución de ingresos indebidos a favor de terceros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, así como en los apartados a) y b) del artículo 19 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

* La Administración puede identificar a los sujetos pasivos del impuesto requiriendo al efecto a los proveedores identificados en la solicitud presentada por la reclamante.

* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria procede, en el caso que nos ocupa, retrotraer las actuaciones a efectos de que la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de ... entre a resolver sobre el fondo de la cuestión planteada, reconociendo que el artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante Ley de Impuestos Especiales), vulnera lo dispuesto en el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución dictada por la de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de ... de la Delegación de ... de la AEAT, citada en el encabezamiento se encuentra ajustada a Derecho.

Tercero.

La primera cuestión que se ha de analizar es si la reclamante está legitimada para solicitar el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos a favor de terceros.

Señala a tal efecto que ostenta un interés legítimo para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en la medida en que la devolución a su proveedor del impuesto que indebidamente le fue repercutido le permitiría recuperar en la vía civil el sobreprecio que soportó con ocasión de la compra del producto gravado por el impuesto ilegal.

Frente a esta postura, la Oficina Gestora de Impuestos Especiales considera que la normativa aplicable solamente legitima para instar el procedimiento de devolución a quienes tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto y a quienes hayan soportado la repercusión jurídica de las cuotas impositivas.

Como se ha hecho constar en los antecedentes de hecho, la reclamante considera que el tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, regulado en el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales es contrario al ordenamiento jurídico comunitario por contravenir la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Con base en lo anterior insta la rectificación de diversas autoliquidaciones del Impuesto sobre Hidrocarburos presentadas por quien efectuó la repercusión del impuesto, solicitando que se proceda a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a quien soportó la repercusión jurídica del impuesto, todo ello de acuerdo con lo previsto en los artículos 120.3 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante Ley General Tributaria), en los artículos 14 y siguientes del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo (en adelante Reglamento de Revisión en vía administrativa), y en el artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante Reglamento de Aplicación de los Tributos).

Ampara su legitimación en lo dispuesto en los apartados a) y b) del artículo 19.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el artículo 4.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que regulan los conceptos de legitimado e interesado respectivamente.

Señala al respecto el artículo 19.1 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, lo siguiente:

"1. Están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo:

- a) Las personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo.
- b) Las corporaciones, asociaciones, sindicatos y grupos y entidades a que se refiere el artículo 18 que resulten afectados o estén legalmente habilitados para la defensa de los derechos e intereses legítimos colectivos".

Por su parte, el artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, establece lo siguiente:

"1. Se consideran interesados en el procedimiento administrativo:

- a) Quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.
- b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.
- c) Aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva.

2. Las asociaciones y organizaciones representativas de intereses económicos y sociales serán titulares de intereses legítimos colectivos en los términos que la Ley reconozca.

3. Cuando la condición de interesado derivase de alguna relación jurídica transmisible, el derecho-habiente sucederá en tal condición cualquiera que sea el estado del procedimiento."

Al procedimiento de devolución de ingresos indebidos se refiere el artículo 221.4 de la Ley General Tributaria, señalando lo siguiente:

"Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley."

Al procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas se refiere el artículo 129 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, señalando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía

administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza.

(...)

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."

Señala en cuanto a la legitimación el artículo 14 del Reglamento de revisión en vía administrativa, 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.

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

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Cuando el ingreso a cuenta declarado indebido no hubiese sido repercutido, las personas o entidades indicadas en el párrafo a). No procederá restitución alguna cuando el importe del ingreso a cuenta hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar el perceptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido.

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 cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

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

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, 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.

4. 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.

5. Cuando el derecho a la devolución corresponda a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los legitimados para solicitar la devolución y sus beneficiarios y la cuantía que a cada uno corresponda."

Como se observa de la lectura de los preceptos reproducidos anteriormente, solamente estarán legitimados para el inicio de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos mediante rectificación de autoliquidaciones el sujeto pasivo del impuesto o quien soportó la repercusión legal del impuesto, no contemplando la posibilidad de que un tercero, ajeno a dicha relación jurídica, pueda iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

Hay que tener en cuenta que el Impuesto sobre Hidrocarburos se configura como un tributo de carácter monofásico en el que los sujetos pasivos del impuesto están obligados a repercutir la carga tributaria a los adquirentes de los productos que deberán soportarla sin posibilidad de repercutirla jurídicamente a los posteriores adquirentes de los productos gravados (como si ocurre en los tributos plurifásicos).

La circunstancia de que se produzca posteriormente y vía precio una "repercusión económica" sobre los ulteriores adquirentes de los productos gravados por el impuesto especial no puede servir de base para impugnar los actos de repercusión jurídica que tienen lugar entre dos sujetos vinculados por una relación jurídico-tributaria (la que impone la repercusión legal) que en nada incluye al posterior adquirente de los productos.

La traslación económica, vía precio, de los impuestos soportados por un empresario o profesional a quien posteriormente adquiere dichos productos forma parte del normal funcionamiento de las relaciones empresariales entre quienes operan en el circuito económico, por lo que no puede aceptarse que esa hipotética traslación pueda servir de base para la impugnación en el ámbito tributario de las autoliquidaciones presentadas por un tercero ajeno a dicha relación empresarial.

Es de señalar que en las operaciones de repercusión jurídica se dan dos relaciones jurídico tributarias. La primera que vincula al sujeto pasivo del impuesto con la Administración Tributaria (dado que es este sujeto el que debe realizar el ingreso de las cuotas en el Tesoro) y una segunda que vincula al sujeto pasivo con el obligado a soportar la repercusión.

Dichas relaciones jurídicas son independientes pero complementarias entre sí por lo que la propia normativa tributaria permite, como ya se ha indicado anteriormente, a los obligados a soportar la repercusión del impuesto impugnar las autoliquidaciones de quienes llevaron a cabo dicha repercusión.

Y esto es así porque en la medida en que se considere que dicha repercusión fue "indebida" quienes la soportaron tienen derecho a ser resarcidos de la carga económica que no debieron sufrir. No hay que olvidar que aunque el sujeto pasivo es quien realiza el ingreso en el Tesoro, el impuesto es satisfecho por quien soporta la citada repercusión.

Consecuencia de lo anterior es que en el caso que nos ocupa no pueda reconocerse a la interesada legitimación para impugnar las autoliquidaciones presentadas por un tercero con quien no le vincula relación jurídico-tributaria alguna.

Además, debe tenerse en cuenta que, en los supuestos en los que la reclamante actuase como intermediaria, sus clientes podrían considerarse igualmente interesados por haber sufrido la repercusión del impuesto vía precio, pues, al no tener en este caso la reclamante el carácter de consumidor final, estaría igualmente obligada, según su criterio, a devolver la parte del impuesto que ella incorporase al precio de venta.

A mayor abundamiento, y sin perjuicio de la falta de legitimación para instar la solicitud, como señaló la Administración en el acuerdo impugnado, se debe añadir, que la solicitante no ha identificado al sujeto pasivo que realizó la repercusión con ocasión del devengo e ingresó las cuotas tributarias correspondientes mediante la oportuna autoliquidación ni ha identificado suficientemente la autoliquidación cuya rectificación llevaría en su caso a una eventual devolución de ingresos indebidos, por lo que la solicitud es incompleta y no reúne los requisitos necesarios para su tramitación.

Dicha falta de legitimación no puede ampararse, por otra parte, en lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo o en las letras a) y b) del artículo 19.1 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, puesto que no existe laguna alguna que completar en el ámbito tributario, que como se ha visto anteriormente, regula minuciosamente el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y quienes resultan legitimados para el inicio del mismo.

Se ha de recordar en este sentido la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su Disposición Adicional Primera, titulada, "Especialidades por razón de la materia", establece lo siguiente:

"1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa."

Asimismo, se ha de resaltar que la legitimación basada en el interés legítimo que contemplan los artículos invocados por la reclamante no es de aplicación automática y requerirá la acreditación por parte de quien lo invoca que de prosperar el procedimiento cuyo inicio interesa obtendría una posición de ventaja o de utilidad jurídica.

En el caso que nos ocupa no se ha producido pronunciamiento judicial alguno que declare que el tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos sea contrario a la normativa comunitaria por lo que no puede considerarse que exista un interés real que pudiera materializarse en un provecho automático para la reclamante. Si el interesado considera que se ha visto perjudicado de algún modo por la traslación económica del impuesto, deberá intentar hacer efectiva su pretensión a través de la vía civil, puesto que la vía tributaria como se ha señalado no le otorga legitimación para ello.

Es relevante a estos efectos lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia *Danfoss y Sauer-Danfoss*, de 20 de octubre de 2011, asunto C-94/10, en la que analiza la adecuación al Derecho de la Unión de una decisión por la que un Estado miembro deniega la desestima la reclamación de indemnización presentada por una empresa a la que se repercutió un impuesto especial contrario a una directiva.

Señala la citada sentencia lo siguiente:

"19. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, si un Estado miembro puede desestimar una solicitud de devolución presentada por un operador económico al que se repercutió el importe del tributo indebido, por no ser éste el sujeto pasivo de dicho impuesto y, por tanto, por no haber satisfecho el pago de su importe a las autoridades tributarias.

20. Con el fin de responder a esta cuestión, procede recordar de antemano que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (véanse las sentencias de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio*, 199/82, Rec. p. 3595, apartado 12; de 28 de enero de 2010, *Direct Parcel Distribution Belgium*, C-264/08, Rec. p. I731, apartado 45, y de 6 de septiembre de 2011, *Lady & Kid y otros*, C-398/09, Rec. p. I0000, apartado 17).

21. Sin embargo, como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, la restitución de un tributo recaudado indebidamente sólo podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo en el comprador (véase, en este sentido, la sentencia *Lady & Kid y otros*, antes citada, apartados 18 y 20).

22. En efecto, en tales circunstancias no es el sujeto pasivo quien ha soportado el tributo recaudado indebidamente, sino el comprador al que fue repercutido. Por lo tanto, devolver al sujeto pasivo el importe del tributo que ya ha percibido del comprador equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediaran las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para el comprador (sentencias de 14 de enero de 1997, *Comateb y otros*, C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I165, apartado 22, y *Lady & Kid y otros*, antes citada, apartado 19).

23. Resulta así que el derecho a devolución de cantidades pagadas indebidamente tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la haya soportado efectivamente.

24. A este respecto, procede señalar que, según jurisprudencia reiterada, a falta de normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad (véanse las sentencias de 6 octubre de 2005, *MyTravel*, C-291/03, Rec. p. I8477, apartado 17, y de 15 marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Rec. p. I2425, apartado 37).

25. A este respecto, habida cuenta de la finalidad del derecho a devolución de cantidades pagadas indebidamente, indicado en el apartado 23 de la presente sentencia, el respeto del principio de efectividad exige que las condiciones de ejercicio de la acción de devolución de lo indebido sean fijadas por los Estados miembros en virtud del principio de autonomía procesal, de manera que pueda neutralizarse la carga económica del tributo indebido.

26. En este sentido, ya se ha declarado que si, con arreglo al Derecho interno, el comprador final puede obtener del sujeto pasivo la devolución del importe del tributo que se le ha repercutido, dicho sujeto pasivo a su vez debe tener la posibilidad de obtener de las autoridades nacionales la devolución del mismo (véase la sentencia *Comateb y otros*, antes citada, apartado 24). Igualmente, un sistema jurídico nacional que permite que el prestador de un servicio que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias pueda solicitar su devolución y que el destinatario del servicio pueda ejercitar contra este último una acción civil de devolución de lo indebido respeta el

principio de efectividad, dado que permite que dicho destinatario del servicio que ha soportado la carga económica que supone el impuesto facturado por error obtenga la devolución de las cantidades pagadas indebidamente (véase la sentencia Reemtsma Cigarettenfabriken, antes citada, apartado 39).

27. De ello se deduce que un Estado miembro puede, en principio, denegar la solicitud de devolución de un tributo indebido formulada por el comprador final al que se le haya repercutido, debido a que no es dicho comprador quien lo ha abonado a las autoridades tributarias, siempre que éste, que es quien soporta en definitiva la carga económica, pueda, con arreglo al Derecho interno, ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo.

28. Sin embargo, si la devolución por el sujeto pasivo resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia de éste, el principio de efectividad exige que el comprador pueda dirigir su solicitud de devolución directamente contra las autoridades tributarias y que, a estos efectos, el Estado miembro establezca los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias (véase la sentencia Reemtsma Cigarettenfabriken, antes citada, apartado 41).

29. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que un Estado miembro puede desestimar una solicitud de devolución de un tributo indebido presentada por el comprador al que se le ha repercutido, debido a que no es dicho comprador quien lo ha abonado a las autoridades tributarias, siempre que éste pueda, con arreglo al Derecho interno, ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo y que la devolución por este último del tributo indebido no sea imposible en la práctica o excesivamente difícil."

Sostiene el TJUE que corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse las solicitudes de devolución que deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, sosteniendo además que se podrá denegar la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a quienes efectivamente hayan sufrido la repercusión siempre que sea posible a estos últimos hacer efectivo su derecho en la vía civil.

Lo señalado en esta sentencia viene a reafirmar la posición de este Tribunal recogida en su resolución RG.: 00/005783/2017 de 15 de diciembre de 2019, en cuanto a negar la legitimación de la reclamante para impugnar las autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos del impuesto, dado que aquella ni ha realizado el ingreso de las cuotas en el Tesoro ni ha sufrido la repercusión legal de las cuotas del impuesto.

En este mismo sentido se ha manifestado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en su reciente sentencia de 10 de noviembre de 2020, dictada en el recurso 1430/2018, en la que en relación con la legitimación para instar la devolución del tramo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, por quienes han soportado la repercusión económica del impuesto, señala lo siguiente:

"(...) el escrito de demanda, en su pretensión de que se reconozca producido un ingreso indebido y la necesidad de su devolución, intenta homologar la traslación jurídica de la cuota tributaria en que se traduce el recargo autonómico autorizado por el art. 50. Ter de la Ley de los Impuestos Especiales que en ella queda recogido como "repercusión" en el art. 14, con lo que desde una perspectiva no jurídica y sí económica se conoce como la "traslación económica" de una cuota tributaria, fenómeno que en el ámbito empresarial se produce cuando, sin establecerlo así disposición legal alguna, el operador económico traslada al consumidor, vía precios, el coste de los tributos que él ha tenido el deber de soportar sin posibilidad de repercutirlos sobre terceros.

Pudiendo estar de acuerdo con la actora en que el Impuesto sobre Hidrocarburos, pese a configurar su hecho imponible atendiendo a la fabricación de esos productos, realmente, es un tributo que incide en el consumo de los mismos, desde el punto de vista legal y debido a su carácter monofásico, lo cierto es que su devengo se produce cuando el producto fabricado sale de fábrica o del depósito fiscal con destino a consumo, produciéndose entonces el nacimiento de la obligación de tributar a cargo del contribuyente quien, no obstante, merced al derecho que la ley le reconoce de repercutir la cuota tributaria sobre un tercero en única fase de comercialización del producto, traslada a éste el monto del Impuesto.

Por lo tanto, cuando el producto fabricado sale de fábrica o del depósito fiscal para su consumo, el sujeto pasivo a título de contribuyente con derecho a repercutir el tributo es el fabricante o depositario autorizado, y si comercializa el producto gravado a través de intermediarios, a ellos repercutirá el tributo, de modo que cuando éstos lo venden, a su vez, a consumidores finales, ni estos vendedores-intermediarios tienen la condición de sujetos pasivos del Impuesto, ni los consumidores finales quedan sujetos legalmente a la repercusión del tributo con independencia de que su importe quede incluido en el precio de venta del producto. El único sujeto pasivo contribuyente con derecho a repercusión del Impuesto sobre Hidrocarburos (también de sus recargos legales) es el fabricante o depositario autorizado del producto. Y por lo tanto, ni el intermediario que adquiere el producto, ni sus consumidores finales tienen la condición legal de sujetos repercutidos por el Impuesto, de donde la imposibilidad de que puedan ser considerados como sujetos legitimados, ni para solicitar, ni tampoco para obtener, la devolución del Impuesto y sus recargos legales en los términos que recoge el art. 14 del Real Decreto 520/2005, de revisión de actos, porque tal condición solamente recae sobre quien legalmente ha tenido que soportar el tributo, esto es, el sujeto legalmente repercutido, que en el caso que enjuiciamos no concurre en la persona de la demandante que

solo es un sujeto incidido económicamente por la carga tributaria, pero no reconocido en ley como sujeto obligado por el deber de soportar la repercusión tributaria.

(...)

La mercantil demandante no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, tampoco es obligada a soportar su repercusión legal, y para el caso de que se haya visto perjudicada por la traslación económica de su cuota, dispone del ejercicio de una acción civil para la defensa de su interés, debiéndose confirmar en sus términos la resolución del TEARA recurrida."

En definitiva, en el caso que nos ocupa procede desestimar las pretensiones de la interesada, confirmando el acuerdo impugnado por el que se inadmite la solicitud de devolución de ingresos indebidos por carecer la reclamante de legitimación para iniciar el procedimiento tributario establecido al efecto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.