

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 13 de febrero de 2018, rec. 284/2017

Ponente: D. Jesús Cudero Blas

Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Devolución de ingresos indebidos. Enriquecimiento injusto.

En el supuesto de que el sujeto pasivo "repercutidor" de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó, el Tribunal deniega tal devolución. En este caso, nuestro ordenamiento jurídico solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión. Criterio interpretativo fijado por el TS al estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado y desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Estación de Servicio Ajarte, S.A.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación:

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, impugnada en casación por el abogado del Estado, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso recordar que la mencionada sentencia reconoce, en contra del criterio de la Administración, el derecho del sujeto pasivo de un tributo nacional contrario al Derecho de la Unión Europea (el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) a obtener la devolución de las cuotas que ingresó en el Tesoro Público y que satisfizo -a través del sistema de la repercusión- un consumidor final del hidrocarburo que no interesó la devolución de aquellas sumas.

[...]

Como indicamos en los antecedentes de hecho, la demandante en la instancia es titular de un establecimiento (una estación de servicio) que realiza la venta minorista del producto destinado al consumo directo de los adquirentes y que, durante los ejercicios 2011 y 2012, repercutió sobre tales adquirentes las cuotas del impuesto, ingresándolas en el Tesoro Público como acreditan los modelos de autoliquidación 569 presentados oportunamente.

Ante la ilegalidad declarada de dicho impuesto -por contrario al Derecho de la Unión Europea- solicitó de la Administración competente la devolución de las cuotas que ingresó, haciendo constar en la correspondiente petición que del importe ingresado (indebidamente) en el Tesoro Público habría de descontarse lo ya devuelto a los consumidores finales, devolución previa que, según advierte la interesada, "es muy fácilmente comprobable para la Administración" y de imposible prueba para la demandante.

[...]

TERCERO. La devolución de ingresos indebidos en los casos en que la normativa del impuesto (indirecto) impone al sujeto pasivo la repercusión.

[...]

Varias razones impiden acoger la tesis propuesta en la demanda y asumida por la sentencia recurrida:

1. No es cierto, como parece sostenerse, que el reconocimiento del repercutido como único sujeto que puede solicitar y obtener la devolución deje completamente vacío de contenido el precepto recogido en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 : el sujeto pasivo repercutidor podrá, incluso después de trasladar el gravamen al consumidor, pedir la devolución en diversos supuestos, como en el caso en que lo ingresado en el Tesoro Público exceda de la cuota repercutida o en el supuesto en que el repercutido no le haya abonado la cuota correspondiente al tributo al dejar de pagarle el servicio.
2. En dos sentencias de esta misma Sala y Sección (de 23 de junio y 25 de septiembre de 2014, recursos de casación, respectivamente, núms. 2283/2012 y 3394/2013 , relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido pero analizando la dinámica de repercusión de dicho tributo, similar a la del que ahora nos ocupa) hemos dado carta de naturaleza a la tesis sostenida por el abogado del Estado al afirmar que en el tantas veces citado artículo 14 se hace referencia, como personas o entidades que tienen derecho a obtener la devolución, a los que hayan soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, siendo así que en el apartado 4 del precepto se dispone que " cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión ", expresión de la que solo cabe deducir, según aquellas sentencias, " que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, es decir, se devuelve a quien pagó, con independencia de quién solicitó la declaración de procedencia de la devolución de ingresos indebidos, que pudo ser el repercutido o quien repercute".
3. En otras tres sentencias de fecha 17 de octubre de 2016 (recursos de casación núms. 3984/2015, 3989/2015 y 3983/2015, relativos específicamente al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) hemos señalado, con abundante cita de pronunciamientos anteriores, que la recta interpretación del artículo 14 del Reglamento de Revisión es la que propugna que "la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión".
4. La interpretación que propugnamos no se opone a lo dispuesto en los artículos 19, 32, 35, 36 y 221 de la Ley General Tributaria , citados por el representante procesal del demandante en la instancia: por más que el "gasolinero-vendedor" (por utilizar la gráfica expresión de la parte recurrida) sea el obligado principal, el que realiza el hecho imponible y el único que efectúa el pago del tributo a la Hacienda Pública y, como tal, sea reconocido en aquellos preceptos como posible titular del derecho a la devolución, no podemos olvidar que tal derecho se reconoce a los "obligados tributarios" y lo son también - ex artículo 35.2.g) de aquella Ley- "los obligados a soportar la repercusión "que son los únicos que -a tenor de la tesis expuesta- tienen efectivamente el derecho a obtener la devolución en supuestos como el que ahora nos ocupa pues ellos -y solo ellos- son los que han soportado efectivamente la carga fiscal derivada del tributo.

QUINTO.- Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión:

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

«Si el sujeto pasivo "repercutidor" de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó».

La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, 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. - Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

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.

[...]