

Tribunal Superior de Justicia**TSJ de Extremadura, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)****Sentencia num. 222/2015 de 17 marzo**

TRIBUTOS-DEVOLUCION DE INGRESOS INDEBIDOS: Supuestos de procedencia: ingresos indebidos por cuotas tributarias de repercusión obligatoria: Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: requisitos: condición de legal de obligado a soportar la repercusión: incumplimiento, al no ser el consumidor final de los hidrocarburos: devolución improcedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 440/2014

Ponente: Illma. Sra. Elena Méndez Canseco

T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

CACERES

SENTENCIA: 00222/2015

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

SENTENCIA Nº 222

PRESIDENTE

DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS

MAGISTRADOS

DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO

DON MERCENARIO VILLALBA LAVA

DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU

DON CASIANO ROJAS POZO

DON JOSE MARÍA SEGURA GRAU/

En Cáceres a diecisiete de Marzo de dos mil quince.-

Visto el recurso contencioso administrativo nº 440 de 2014, promovido por el Procurador Sr. Leal López, en nombre y representación de ESTACION DE SERVICIO BLANCA ROMERO, S.A., siendo demandada LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representado por el Sr. Abogado del Estado, recurso que versa sobre: Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, de 30.5.2014, dictada en reclamación 10/00043/2014, sobre impuesto de venta minoristas de determinados hidrocarburos.

C U A N T I A: 212.572,02 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la parte actora se presentó escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.-

SEGUNDO: 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, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso, con imposición de costas a la demandada ; dado traslado de la demanda a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.-

TERCERO: No habiéndose solicitado por las partes el recibimiento del pleito a prueba, y no considerándolo necesario la Sala, se señaló seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó a efecto en el fijado.-

CUARTO: En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales;

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado **DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO.-**

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

: La parte actora formula recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura, que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales, Agencia Estatal de Administración Tributaria, desestimatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos de las cuotas del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos . La Agencia Tributaria no admite la legitimación de la empresa demandante al no tener la condición de sujeto pasivo ni de obligado a soportar la repercusión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. La parte actora interesa la declaración de nulidad de la Resolución del TEAR de Extremadura. La Administración General del Estado solicita la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO

: La parte demandante en el otrosí digo de su demanda solicita la extensión de efectos de las sentencias de esta Sala de Justicia de fechas 24-6-2014 y 3-7-2014 , dictadas en los recursos contencioso-administrativos números 878/2012 y 544/2012 , respectivamente. Esta petición de la parte recurrente no puede ser atendida.

En primer lugar, estamos dentro de un procedimiento ordinario que la parte actora interpone contra la Resolución del TEAR de Extremadura. Fue la parte demandante la que interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAR de Extremadura, de modo que el presente juicio contencioso-administrativo ha sido tramitado por las normas del procedimiento ordinario y no por las normas del incidente de extensión de efectos de sentencia regulado en el artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

En segundo lugar, se pierde la finalidad del incidente de extensión de efectos de sentencia que es evitar la reiteración de procesos con un mismo objeto cuando la parte actora agota la vía económico-administrativa e interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAR de Extremadura, sin perjuicio, claro está, de resolver un supuesto de hecho con base en los mismos fundamentos que otro anterior cuando estemos ante supuestos idénticos.

Por último, las sentencias de 24-6-2014 y 3-7-2014, recursos contencioso-administrativos números 878/2012 y 544/2012, respectivamente, no resuelven la misma cuestión que la ahora planteada. En las sentencias citadas, esta Sala de Justicia apreciaba que la normativa estatal era contraria a la normativa europea. En las sentencias, se declaraba que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se había pronunciado en relación con la decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante Auto de 29 de noviembre de 2011, que tiene por objeto la interpretación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE (LCEur 1992, 789) del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de fecha 27-2-2014 fallaba que "El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente". En aplicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, esta Sala revocaba la actuación administrativa impugnada y ordenaba a la Administración que continuara al procedimiento de devolución de ingresos indebidos y resolviera con base en la primacía de la norma comunitaria, pero en modo alguno se analizaban en las sentencias cuestiones de legitimación o de fondo sobre el derecho a la obtención de la devolución de ingresos indebidos. Lo único resuelto en las sentencias citadas por la parte recurrente es que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos era contrario a la normativa europea, decisión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la Agencia Tributaria no podía desconocer, estando obligada a aplicar la interpretación que el Tribunal europeo había efectuado, por lo que ordenábamos a la Administración que continuara el procedimiento, precisamente, para comprobar el cumplimiento de todos los requisitos legales y reglamentarios aplicables a la devolución solicitada. En el presente supuesto, estamos en una posición más adelantada y distinta a la fundamentación de las sentencias mencionadas por la parte recurrente. La Administración Tributaria no niega la primacía del Derecho Comunitario y la aplicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pero rechaza que la parte actora tenga derecho a la devolución del tributo al no ser sujeto pasivo ni obligado a soportar la repercusión del tributo.

TERCERO

: La Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, establece en el artículo 35.1 que "Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias". El siguiente inciso del mismo precepto contiene una lista de los obligados tributarios. En dicha enumeración, se encuentran, entre otros: -Los contribuyentes. -Los sustitutos del contribuyente. -Los obligados a soportar la repercusión. Los

contribuyentes y los sustitutos del contribuyente son los obligados tributarios que tienen la condición de sujetos pasivos. El artículo 36.1 dispone que "Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa". Por su parte, el artículo 32.1 de la Ley General Tributaria recoge que "La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el art. 221 de esta ley".

CUARTO

: El artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378), por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, dispone lo siguiente: "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... 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".

El inciso 2 del artículo 14 recoge que "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... 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".

En consecuencia, el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, establece la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos y el artículo 14.2 la legitimación para obtener la devolución de dichos ingresos. En ambos incisos del artículo, se exige que la persona que solicita la devolución de ingresos indebidos tenga la consideración de obligado tributario por haber efectuado el ingreso indebido (apartados a) o por ser la persona que ha soportado la repercusión (apartados c).

En aplicación de estos preceptos, en relación con la regulación legal del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, tendremos que comprobar si la parte actora reúne la condición de obligado tributario que ha realizado el ingreso al Tesoro Público o de obligado a soportar la repercusión.

QUINTO

: La Ley 24/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, crea en el *artículo 9 un nuevo Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*. De las disposiciones de esta norma, destacamos las siguientes:

Uno. Naturaleza.

1. El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es 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, con arreglo a las disposiciones de esta Ley.

Cuatro. Conceptos y definiciones.

A efectos del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos serán de aplicación los siguientes conceptos y definiciones:

1. "Ventas Minoristas": Se consideran ventas minoristas las siguientes operaciones:

a) Las ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo destinados al consumo directo de los adquirentes. 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.

2. "Establecimientos de venta al público al por menor".

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.

Cinco. Hecho imponible.

1. Están sujetas al impuesto las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo. También están sujetas las operaciones que impliquen el autoconsumo de los productos gravados por los sujetos pasivos del impuesto.

Siete. Sujetos pasivos.

Son sujetos pasivos los propietarios de los productos gravados que realicen respecto de los mismos las operaciones sujetas al impuesto. No obstante, en los supuestos previstos en la letra b) del apartado 1 del punto Cuatro anterior, serán sujetos pasivos del impuesto los titulares de los establecimientos de consumo propio.

Ocho. Devengo.

1. El impuesto se devenga en el momento de la puesta de los productos comprendidos en el ámbito objetivo a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo y siempre que el régimen suspensivo a que se refiere el apartado 20 del art. 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), de Impuestos Especiales, haya sido ultimado.

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.

Doce. Normas de gestión.

2. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan. El Ministro de Hacienda establecerá el procedimiento liquidatorio del impuesto, así como las normas de gestión precisas para el control del mismo.

SEXTO

: Llegados a este punto del debate, para tener derecho a solicitar y obtener la devolución de ingresos

indebidos -como hemos avanzado anteriormente-, la parte actora debe ostentar la condición de sujeto pasivo que ha realizado el ingreso a la Administración Tributaria o de obligado a soportar la repercusión, conforme a la regulación contenida en el ordenamiento jurídico-tributario.

La parte demandante no acredita que tuviera la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. La parte actora no es la declarante de las Autoliquidaciones del Impuesto, no aparece en el Censo de Minoristas como sujeto pasivo y no acredita que fuera ella la que hiciera los ingresos de las cuotas tributarias a favor de la Administración Tributaria. El sujeto pasivo del Impuesto fue la entidad "CEPSA" que se encuentra inscrita en el Censo de Minoristas. La parte actora no acredita que estuviera inscrita como sujeto pasivo en el registro previsto en la Orden HAC/1554/2002, de 17 de junio (RCL 2002, 1566 y 1817), por la que se aprueban las normas de gestión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, que establece la obligación de los sujetos pasivos de inscribirse en un registro territorial. Es por ello que al no haber hecho ingreso alguno en el Tesoro público no puede alegar que concurren los supuestos de los apartados 1.a) y 2.a) del artículo 14 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378), que se refieren en todo momento, en coincidencia con lo dispuesto en el artículo 32.1 LGT (RCL 2003, 2945), al obligado tributario que hace el ingreso indebido a favor del Tesoro Público.

SÉPTIMO

: La parte recurrente tampoco acredita que tuviera la condición de legal de obligado a soportar la repercusión al no ser el consumidor final de los hidrocarburos. La empresa demandante no es consumidor directo de los productos cuyo consumo está gravado en el Impuesto, por lo que no puede considerársele comprador en una venta minorista en los términos del artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680). De la fundamentación de la demanda se deduce que la parte actora no ha sido la consumidora final de los hidrocarburos vendidos en su estación de servicio sino que han sido sus clientes los que han consumido finalmente el producto y han soportado la repercusión de las cuotas pagadas por el sujeto pasivo -la empresa "CEPSA, SA"- a la Administración Tributaria. La parte actora no sufre perjuicio alguno pues las cantidades que haya abonado al sujeto pasivo -dentro de las condiciones pactadas entre dos sujetos privados- las ha obtenido posteriormente de los consumidores finales de los hidrocarburos, reintegrándose lo abonado a "CAMPSA, SA", pero sin que este reintegro la convierta en obligada a soportar la repercusión en los términos en que estaba regulado el Impuesto. A ello se suma que es posible que algunos de los consumidores que han soportado la repercusión hayan percibido las cuotas indebidamente repercutidas, no teniendo, por ello, la parte actora derecho a su devolución. Asimismo, el que algunos consumidores finales no reclamen el pago del tributo indebidamente repercutido no convierte a la sociedad actora en obligado a soportar la repercusión, no tiene esa condición en aplicación del artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, y tampoco puede alzarse en representante de los intereses de los consumidores finales. Por tanto, tampoco reúne la legitimación para solicitar y obtener la devolución prevista en los apartados 1.c) y 2.c) del artículo 14 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378).

OCTAVO

: La conclusión de todo ello es que la sociedad demandante no acredita su condición de sujeto pasivo que ha realizado el ingreso en la Administración Tributaria o de obligado a soportar la repercusión del tributo, por lo que al no ser ninguno de estos obligados tributarios no tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, sin que los elementos de la obligación tributaria puedan ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producen efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas (artículo

17 Ley General Tributaria). La parte actora celebró una serie de contratos con la empresa suministradora de los hidrocarburos , pero las relaciones jurídico-privadas entre las mismas no modifican los términos de la regulación tributaria contenida en el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3248 ; RCL 2002, 1348 y 1680), de modo que al no tener la condición legal de sujeto pasivo o de obligado a soportar la repercusión del tributo no puede interesar su devolución. Todo lo anterior conduce a la desestimación íntegra del presente recurso contencioso-administrativo.

NOVENO : En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, después de la reforma efectuada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre (RCL 2011, 1846), de medidas de agilización procesal, que entró en vigor el día 31-10-2011, procede imponer las costas procesales a la parte actora.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación, EN NOMBRE DE S.M. EL REY, por la potestad que nos confiere la CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Leal López, en nombre y representación de la entidad mercantil " Estación de Servicio Blanco Romero S.A.", contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 30 de mayo de 2014, dictada en la reclamación económico- administrativa número 10/00043/2014.

Condenamos a la parte actora al pago de las costas procesales causadas.

Contra la presente sentencia cabe recurso de casación que se preparará ante esta Sala en el plazo de diez días (artículos 86 y 89 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741)). De conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la (RCL 1985, 1578 y 2635) LOPJ , según la reforma efectuada por LO 1/2009, de 3 de noviembre (RCL 2009, 2089), si se interpone recurso de casación deberá consignarse el depósito de 50 euros. Si no se consigna dicho depósito el recurso no se admitirá a trámite. Asimismo, deberá justificarse el pago de la tasa prevista en la Ley 10/2012, de 20 de noviembre (RCL 2012, 1586), por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, 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, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.