

**Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 8ª, Resolución
de 23 Jul. 2018, Rec. 467/2015**

Nº de Recurso: 467/2015

Referencia 96678/2018

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS. Reclamación de devolución de ingresos indebidos. Devolución de los tributos indebidamente repercutidos. Requisitos. La repercusión debe haberse efectuado mediante factura o documento sustitutivo, las cuotas indebidamente repercutidas deben haber sido ingresadas y no devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero y, por último, el obligado tributario que soportó la repercusión, no debe tener derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso, la entidad reclamante, emisora de tarjetas que actúa como intermediario, no es consumidora final de dichos productos, por lo que no soportó la carga del impuesto y, no puede tener derecho a su devolución. Criterio reiterado.

El TEAC desestima recursos de alzada relativos a los acuerdos dictados por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT por los que se desestimaron solicitudes de devolución del Impuesto sobre Ventas minoristas de determinados hidrocarburos, confirmando los actos administrativos impugnados.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en los recursos de alzada que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuestas por X, S.A. (NIF ...) y, en su nombre y representación, Dª. Ix... (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra las siguientes resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de fecha 28 de octubre de 2014, que resuelven las reclamaciones económico-administrativas nº 28/23247/2013, 28/19015/2013, 28/19010/2013, 28/19034/2013, 28/19019/2013, 28/23106/2013, 28/19032/2013, 28/19035/2013 y 28/19033/2013, interpuestas frente a los acuerdos dictados por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), por los que se desestiman sus solicitudes de devolución del Impuesto sobre Ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Consta en todo lo actuado que la entidad reclamante presentó ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT las siguientes solicitudes de devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), que había soportado por repercusión, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones:

- Solicitud RGE/ ... /2013, periodo 2T/2004 al 4T/2012 y cuantía 1.500.797,49 euros.
- Solicitud RGE/ ... /2013, periodo 1T/2009 al 4T/2012 y cuantía 653.262,08 euros.
- Solicitud RGE/ ... /2013, periodo 1T/2009 al 4T/2012 y cuantía 264.771,86 euros.
- Solicitud RGE/ ... /2013, periodo 1T/2009 al 4T/2011 y cuantía 309.156,99 euros.
- Solicitud RGE/ ... /2013, periodo 1T/2009 al 4T/2012 y cuantía 327.330,57 euros.
- Solicitud RGE/ ... /2013, periodo 2T/2005 al 4T/2012 y cuantía 540.023,31 euros.
- Solicitud RGE/ ... /2013, periodo 1T/2005 al 4T/2012 y cuantía 393.505,87 euros.
- Solicitud RGE/ ... /2013, periodo 4T/2009 al 4T/2011 y cuantía 230.029,06 euros.
- Solicitud RGE/ ... /2013, periodo 1T/2008 al 4T/2012 y cuantía 211.591,83 euros.

En los periodos solicitados, la entidad X no actuó como sujeto pasivo del IVMDH, no habiendo presentado autoliquidaciones por IVMDH (modelo 569), y no habiendo sido titular de ningún Código de Identificación Minorista (CIM), código identificativo de las actividades y los establecimientos donde se realizaban las actividades gravadas. Ha de atribuirse esta condición de sujeto pasivo del IVMDH, para los suministros aquí considerados, a la entidad ZC... (NIF ...), así como a otras entidades referidas en sus solicitudes, quienes repercutieron el citado impuesto a la entidad reclamante. Asimismo, en cada escrito de solicitud la reclamante relaciona los clientes a los que X había suministrado los productos objeto del impuesto durante los periodos considerados, repercutiéndoles así vía precio el coste del referido impuesto.

La entidad fundamentó dicha solicitud de devolución en la consideración de que el referido impuesto, creado por Ley 24/2001, de 27 de diciembre (Referencia 1785/2001), de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, contraviene la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (Referencia 3047/1992), relativa al régimen general de circulación y control de los productos objeto de impuestos especiales, como ha señalado la Comisión Europea en dictamen motivado de 6 de mayo de 2008 en el marco del expediente 2002/2315, dictado al amparo de lo

dispuesto en el artículo 226 del Tratado de la Comunidad Europea firmado en Roma el 25 de marzo de 1957, en el que se estima que el impuesto español incumple las disposiciones del citado tratado.

En consecuencia, considera que tiene derecho a la devolución por ingresos indebidos a su favor, de conformidad con los procedimientos establecidos en los artículos 120.3 (Referencia 1914/2003) y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003) (en adelante, Ley General Tributaria) y 129 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio (Referencia 9196/2007), por el que se aprueba el 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, así como por los artículos 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Referencia 843/2005), por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003) en materia de revisión en vía administrativa.

SEGUNDO.- El Jefe de la Dependencia Regional Adjunto de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dictó los acuerdos desestimatorios de los procedimientos de solicitud de devolución de ingresos indebidos referidos en el antecedente previo, sosteniendo que **X** carece de legitimación para obtener la referida devolución, en los siguientes términos:

"SEGUNDO: IMPROCEDENCIA DE ENTRAR A CONOCER DE LA SOLICITUD: *De acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 120.3 y 221.4 de la LGT y 129.2 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio (Referencia 9196/2007), por el que se aprueba el 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 (RGAT) y el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Referencia 843/2005), por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de LGT en materia de Revisión en Vía Administrativa (Reglamento de Revisión), la legitimación para solicitar la rectificación de autoliquidaciones de tributos para los que exista la obligación legal de repercusión corresponde al sujeto pasivo que presentó la autoliquidación, así como al sujeto que soportó la repercusión; Por lo que respecta a la devolución de ingresos indebidos que pudiera resultar de tal autoliquidación son igualmente los citados sujetos los legitimados para solicitarla, si bien, la devolución sólo podrá hacerse al sujeto que soportó la repercusión.*

De acuerdo con lo anterior y, una vez examinada su solicitud, se pone de manifiesto que la entidad solicitante no es "consumidor directo" de los productos objeto del Impuesto, por lo que no puede considerársele comprador en una "venta minorista" en los términos del Artículo 9.CUATRO de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (Referencia 1785/2001), de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

En este sentido se comunica que en el momento en que la solicitante afirma haber soportado el impuesto, no se había producido aún el hecho imponible del impuesto por no haberse producido todavía una "venta minorista" en los citados términos. Tampoco figura, el solicitante, en el Censo de Minoristas ni es el declarante de las autoliquidaciones que, con su solicitud, se pretende impugnar por lo que no puede considerarse tampoco, que haya sido el sujeto pasivo del Impuesto.

Por otro lado, según el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores que obra en poder de la AEAT, la actividad del solicitante en los periodos objeto de la solicitud fue Comercio al por menor de carburantes y combustibles; En este sentido y, de acuerdo con lo anterior, procedería considerar que la venta minorista es la que realiza el solicitante y no la venta (u operación previa) en la que él figura como adquirente y que es en la que afirman haber soportado la repercusión del impuesto.

Por este motivo no puede reconocérsele legitimación para instar esta rectificación ni como sujeto pasivo ni como entidad que ha soportado legalmente la repercusión.

TERCERO:ACUERDO: De conformidad con lo anterior **se acuerda no reconocer legitimidad a la entidad solicitante para pedir la rectificación de autoliquidaciones del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos como entidad que soporta la repercusión del citado impuesto. (...)**

TERCERO.- Disconforme la entidad interesada con los acuerdos referidos, interpuso las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Madrid, que fueron registradas con nº 28/23247/2013, 28/19015/2013, 28/19010/2013, 28/19034/2013, 28/19019/2013, 28/23106/2013, 28/19032/2013, 28/19035/2013 y 28/19033/2013. En sus escritos de alegaciones la entidad reclamante defiende la legitimación activa de **X** para solicitar la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, por haber soportado en factura la repercusión del impuesto en las "ventas minoristas" efectuadas en diversas estaciones de servicio. Según se indica, la entidad emite unas tarjetas de servicios que permiten a su titular adquirir carburantes en estaciones de servicio, asumiendo **X** la figura de comisionista de compra en nombre propio y por cuenta ajena, siendo la destinataria de las facturas emitidas en las que se repercute el impuesto.

El TEAR de Madrid resolvió de forma desestimatoria las reclamaciones de referencia, con fecha 28 de octubre de 2014, disponiendo lo siguiente:

*"Se comprueba a la vista de los preceptos transcritos que el impuesto grava las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, tal y como éstas se definen en la Ley. En este sentido, como indica la Oficina Gestora, **X** no es el sujeto pasivo del impuesto en esta operación, ya que no es el propietario de los productos ni el titular del establecimiento de venta al público que los*

vende para el consumo directo; pero tampoco es el adquirente minorista obligado a soportar legalmente la repercusión del impuesto.

La operativa seguida por X, consistente en actuar como comisionista en nombre propio y por cuenta ajena, según manifiesta, situándose en la operación de venta minorista como un eslabón intermedio entre el sujeto pasivo del impuesto y el consumidor directo de los productos, no puede suponer una alteración de los elementos de la obligación tributaria. Así lo determina el artículo 17.4 de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003), al señalar que: "Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

En consecuencia, aun cuando X esté en posesión de facturas de compra de los productos objeto del impuesto, en las que conste la repercusión del IVMDH, hemos de concluir que no está legitimado para instar la rectificación de autoliquidación, puesto que no es ni el sujeto pasivo ni el obligado a soportar legalmente la repercusión."

CUARTO.- Frente a las resoluciones del TEAR de Madrid referidas en el antecedente anterior, la reclamante interpuso, con fecha 9 y 10 de diciembre de 2014, los presentes recursos de alzada, que fueron registrados con R.G. 467/2015, 468/2015, 472/2015, 474/2015, 475/2015, 476/2015, 477/2015, 478/2015 y 701/2015.

En los escritos de interposición de los presentes recursos de alzada la entidad reclamante alega que se encuentra legitimada para solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos, pues está legalmente obligada a soportar la repercusión del impuesto. Cita al respecto la resolución del TEAC del recurso de alzada con R.G. 5746/2011, la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2014 y el acuerdo de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT de 21 de noviembre de 2011, señalando que la resolución impugnada ha vulnerado la doctrina de los actos propios. Asimismo, alega que el IVMDH es un tributo improcedente que vulnera la normativa comunitaria, tal como ha confirmado la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12 (Referencia 7772/2014). Concluye la entidad, por tanto, que resulta procedente la devolución del IVMDH solicitada.

QUINTO.- Mediante escrito, de fecha 22 de septiembre de 2017, de la Abogada del Estado-Secretaria de este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003), procedió a la acumulación de los expedientes referenciados: R.G. 467/2015, 468/2015, 472/2015, 474/2015, 475/2015, 476/2015, 477/2015, 478/2015 y 701/2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer los recursos de alzada que se examinan, que han sido interpuestos en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003), y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Referencia 843/2005), por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 (Referencia 1914/2003), en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea es determinar si las resoluciones del TEAR de Madrid, citadas en el encabezamiento, se encuentran ajustadas a Derecho.

TERCERO.- La entidad reclamante alega en los presentes recursos de alzada que el IVMDH es un tributo improcedente que vulnera la normativa comunitaria, tal como ha confirmado la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12 (Referencia 7772/2014), Transportes Jordi Besora. En efecto, la referida sentencia ha considerado que el citado Impuesto vulnera la normativa comunitaria puesto que no tiene como finalidad específica, en el sentido de la Directiva 92/12 (Referencia 3047/1992), la protección de la salud pública o del medio ambiente.

Señala, así, la citada sentencia:

"El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (Referencia 3047/1992), 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".

Efectivamente, la sentencia analiza si el establecimiento del IVMDH tiene una finalidad específica de protección de la salud pública o del medio ambiente. El artículo 3.2 de la Directiva 91/12/CE permite crear impuestos diferentes a los armonizados por la propia Directiva siempre que persigan una o varias finalidades específicas y, por otra parte, respeten las normas impositivas aplicables a

los Impuestos Especiales o al Impuesto sobre el Valor Añadido. Estos requisitos son cumulativos, por lo que la sentencia entra a analizar el primero de ellos, esto es, la finalidad específica.

Establece la sentencia analizada en relación con la finalidad del impuesto lo siguiente:

"27. A este respecto, procede observar, en primer lugar, que, ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un impuesto como el IVMDH tenga finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (Referencia 3047/1992), para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición (véase, en este sentido, la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 33).

28. Por otro lado, como indicó en esencia el Abogado General en los puntos 26 y 27 de sus conclusiones, la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto como el IVMDH a la financiación por parte de autoridades regionales, como las Comunidades Autónomas, de competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medioambiente podría constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (Referencia 3047/1992) (véase, en este sentido, la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, apartado 35).

29. *No obstante, tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (Referencia 3047/1992), lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 3, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta.*

30. *En cambio, para considerar que persigue una finalidad específica, en el sentido de esta disposición, es preciso que un impuesto como el IVMDH tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente. Tal sería el caso, en particular, como señaló esencialmente el Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión.*

31. Sin embargo, en el litigio principal es pacífico que las Comunidades Autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de impuestos.

32. Además, se desprende de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que la norma nacional controvertida no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH. Pues bien, a falta de tal afectación predeterminada, no puede considerarse que un impuesto como el IVMDH, como puso de manifiesto en esencia el Abogado General en los puntos 25 y 26 de sus conclusiones, tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medioambiente, y, por tanto, que persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (Referencia 3047/1992), a menos que dicho impuesto esté concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente.

33. Sin embargo, no se deduce de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que éste sea el caso en el litigio principal, y, a mayor abundamiento, no se ha sostenido en modo alguno en las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia que éstas sean las características del IVMDH.

34. De ello se desprende que no puede considerarse que un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal, del que se deduce de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que actualmente está integrado en el tipo del impuesto indirecto armonizado, persiga una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (Referencia 3047/1992)."

Por tanto, dado que a juicio del TJUE no se cumple el primero de los requisitos, ya no se entra a valorar la concurrencia del segundo, declarando que el Impuesto sobre Ventas minoristas de Determinados Hidrocarburos es contrario a la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (Referencia 3047/1992), posición que asume este Tribunal Económico-Administrativo Central.

La segunda cuestión que resuelve el TJUE en su sentencia se refiere a la posibilidad de limitar los efectos de la misma. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal en esta materia, la limitación de efectos de las sentencias se aplica por razones de seguridad jurídica con carácter excepcional, siempre que concurren dos requisitos esenciales: la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves.

El TJUE considera que el requisito de la buena fe no concurre, pues ya existe una primera sentencia, de 9 de marzo de 2000, que se pronunciaba sobre un impuesto de aspectos análogos al IVMDH. Considera igualmente que la Comisión nunca ha indicado que el IVMDH fuera conforme a la Directiva, sino todo lo contrario, y que, además, la propia Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España en 2003, esto es, al año siguiente de la entrada en vigor del IVMDH. Dispone el TJUE:

"43. Por lo que respecta al primer criterio, relativo a la buena fe, debe señalarse, en el caso de autos, que, además de que en la sentencia EKW y Wein & Co., antes citada, dictada en el año 2000, el Tribunal de Justicia ya se pronunció sobre un impuesto con aspectos análogos a los del IVMDH en relación con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (Referencia 3047/1992), no se desprende en modo alguno de los elementos aportados por la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, contrariamente a lo que alegan, que la Comisión hubiera indicado en algún momento a estas autoridades que el IVMDH fuera conforme a dicha disposición.

44. Sobre este particular, es preciso observar que el dictamen presentado por los servicios de la Comisión que esgrimen la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español concluyó claramente que la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contraria al Derecho de la Unión. En particular, dichos servicios subrayaron que tal impuesto sólo podría considerarse conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 (Referencia 3047/1992) si existiera un vínculo congruente entre el importe de dicho impuesto y los problemas sanitarios o de protección del medioambiente que tuviera por objeto remediar y estuviera sujeto a la condición de que no fuese exigible en el momento de despacho a consumo de los hidrocarburos. Además, debe observarse que, ya en 2003, a saber, el año siguiente a la entrada en vigor del IVMDH, la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, en relación con dicho impuesto.

45. En estas circunstancias, no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un período de más de diez años. El hecho de que hubieran adquirido la convicción de que dicho impuesto era conforme con el Derecho de la Unión no puede poner en tela de juicio esta afirmación.

46. En este marco, carece de pertinencia, contrariamente a lo que alegan la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, que la Comisión, al permitir a otro Estado miembro en 2004 autorizar a las autoridades regionales de dicho Estado a incrementar los impuestos indirectos sobre los hidrocarburos, hubiera aceptado una medida fiscal análoga a la que las autoridades españolas habían presentado a los servicios de la Comisión antes de adoptar el IVMDH.

47. Dado que no se cumple el primer requisito contemplado en el apartado 41 de la presente sentencia, no es necesario comprobar si concurre el segundo requisito mencionado en dicho apartado, relativo al riesgo de trastornos graves.

48. No obstante, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia (sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 52; de 15 de marzo de 2005, Bidar, C-209/03, Rec. p. I-2119, apartado 68; Kalinchev, antes citada, apartado 52, y Santander Asset Management SGIIIC y otros, antes citada, apartado 62).

49. Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229, apartado 48).

50. De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia."

En consecuencia, conforme a lo expuesto, la sentencia no limita en el tiempo sus efectos, por lo que habrá que determinar si procede la devolución solicitada.

CUARTO.- Por tanto, de acuerdo con lo expuesto, la cuestión controvertida en los presentes recursos de alzada no es la procedencia de la devolución del IVMDH, que resulta indiscutible conforme a la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12 (Referencia 7772/2014), Transportes Jordi Besora, sino quién debe ser el beneficiario efectivo de aquélla: **X** o cada uno de sus clientes a los que se suministraron los productos objeto del impuesto.

Conforme al artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria (Referencia 1914/2003) en materia de revisión en vía administrativa, aprobado mediante Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (Referencia 843/2005), tendrá derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados 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, 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.

Por tanto, *resulta claro que, en el caso de tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el IVMDH, tienen derecho a obtener la devolución la persona o entidad que haya soportado la repercusión*. De conformidad con el precepto anterior *procederá la devolución de los tributos indebidamente repercutidos a quien haya soportado tal repercusión cuando se cumplan los requisitos anteriores, esto es, que la repercusión se haya efectuado a través de factura o documento sustitutivo, que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas y no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero y que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas*.

En el presente supuesto, conforme consta en los respectivos expedientes, la entidad reclamante, **X**, 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 ZC..., S.A., así como a otras entidades explotadoras de estaciones de servicio, citadas por la reclamante en sus reclamaciones. Tratándose de un impuesto monofásico o de tracto único, la repercusión jurídica del impuesto se efectuó entre Z y las citadas entidades, como sujetos pasivos, y la entidad X.

No obstante, la particularidad de este supuesto se presenta por el hecho de que la referida entidad X, ahora reclamante, es, en efecto, un intermediario entre el sujeto pasivo, Z, y los clientes de X a los que se suministraron los productos objeto del impuesto. X es una entidad emisora de tarjetas que permiten a su titular adquirir carburantes en estaciones de servicio, actuando la entidad X como comisionista de compra en nombre propio y por cuenta ajena, en virtud de los contratos celebrados con cada uno de sus clientes. Son, por tanto, dichos clientes quienes, como adquirentes y consumidores finales de los productos gravados, soportaron finalmente la carga económica del impuesto.

Por tanto, como acertadamente indican las resoluciones impugnadas, son estos clientes, como consumidores finales, 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 (Referencia 1814/2018), que al respecto establece (el subrayado es de este Tribunal):

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

(...)

El primero de ellos es que nos hallamos -en el presente proceso- ante un procedimiento de devolución de ingresos indebidos en el que resulta incontrovertido que el efectuado por el sujeto pasivo (la estación de servicio) en el Tesoro Público era, claramente, "indebido" en cuanto respondía a un tributo nulo por contrario al Derecho de la Unión Europea.

Ocorre, sin embargo, y ese es el segundo aspecto que debe destacarse, que ese tributo ilegal era un impuesto indirecto que recaía directamente sobre el consumidor y que gravaba en una única fase las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, siendo así que el sujeto pasivo (por lo que hace al caso, el vendedor del producto al consumidor final) tenía la obligación de ingresar en el Tesoro la cuota que había repercutido sobre el consumidor final que era, en puridad, el que soportaba la carga correspondiente.

Resulta obligado distinguir en estos casos, a nuestro juicio, entre los obligados al pago que soportan la carga tributaria derivada del hecho imponible y aquellos otros que no se encuentran en tal situación, por liberarse por vía de la repercusión. Y resulta forzoso concluir que, en el caso, el que soporta en su patrimonio el tributo (ilegal) es el consumidor, repercutido por un sujeto pasivo que se ha visto liberado -por esa repercusión- de la carga fiscal.

Dicho de otro modo, no ha habido impacto alguno del gravamen fiscal en el patrimonio del repercutidor pues, en realidad, éste no ha sido más que una correa de transmisión entre quien efectivamente pagó/soportó el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y la Hacienda Pública que, formalmente, tenía entonces derecho a la exacción de aquel tributo.

Si ello es así, debemos anticipar que no entendemos que el sujeto pasivo (repercutidor) tenga derecho a obtener la devolución de las cuotas del impuesto ilegal que ingresó. Y ello por una razón esencial: porque no ha soportado la carga tributaria correspondiente, ni se ha visto afectado su patrimonio como consecuencia del gravamen que ingresó.

Y aunque resulta muy interesante la discusión dogmática sobre si, a tenor del artículo 14 de continua cita, cabría distinguir entre un derecho a solicitar y un derecho a obtener (la devolución, en ambos casos), entendemos que tal polémica prescinde de la verdadera naturaleza y significación de la solicitud que se ejercitó ante la Administración: una entidad que ingresó un tributo ilegal en el Tesoro Público sin que tal ingreso supusiera merma alguna en su patrimonio (porque lo repercutió a un tercero, consumidor final) interesa que le devuelvan una suma (coincidente con aquel ingreso) que, en realidad, nunca pagó (porque quien lo hizo fue un tercero que no ha podido o no ha querido solicitar la devolución).

(...)

CUARTO. Sobre el enriquecimiento injusto.

Presupuesto lo anterior, es obvio que los razonamientos expuestos coinciden con la tesis que sostiene el abogado del Estado pues, como se sigue de la doctrina jurisprudencial ya mencionada y que ahora reiteramos, el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, no el repercutidor que, insistimos, se ha liberado de la carga tributaria derivada del hecho imponible al trasladarla al consumidor final merced a la repercusión.

Si ello es así, resulta innecesario abordar la incidencia en el supuesto analizado de la doctrina del enriquecimiento injusto, pues la misma solo entraría en juego en el caso de que entendiéramos que el sujeto pasivo-repercutidor tiene derecho a solicitar y obtener la devolución cuando, como en el presente caso, no lo ha interesado el repercutido. Y, obviamente, resulta improcedente plantear

ante el TJUE la cuestión prejudicial mencionada por la parte recurrida si, como se ha dicho, el supuesto enriquecimiento sin causa ha carecido por completo de relevancia en la decisión que hemos adoptado.

En cualquier caso, y como en el debate se ha suscitado la aplicación al supuesto de hecho de tal principio, resulta forzoso realizar algunas precisiones, necesarias, además, porque en el recurso de casación del abogado del Estado se alude al enriquecimiento sin causa, porque también se hace referencia al mismo en algunas de nuestras sentencias anteriormente citadas y porque la resolución de la Sala de Bilbao aquí recurrida-en contra de lo afirmado por el TEAR- rechaza que el reconocimiento del derecho a la devolución enriquezca injustamente a la estación de servicio solicitante.

La primera precisión es que la circunstancia de que la Administración haya recaudado un impuesto ilegal y no lo devuelva -por imposibilidad legal o material- no incide en absoluto en la posición jurídica del sujeto pasivorepercutidor, ni hace nacer en éste un derecho a la devolución que, como se ha visto, no ostenta. Resulta obligado insistir en que el único perjudicado por la implantación y recaudación del tributo ilegal, el único que ha soportado en su patrimonio la carga fiscal derivada de la exigencia del gravamen es el consumidor-repercutido, que es quien ha pagado la cuota correspondiente.

Parece evidente -y ello no merece mayor razonamiento- que la Administración no se enriquece injustamente "menos" o en una inferior proporción por el hecho de que devuelva lo ingresado a un contribuyente, sujeto pasivo-repercutidor, que no puede ejercitar al respecto derecho alguno al no haber soportado en su patrimonio la carga tributaria correspondiente.

En segundo lugar, tampoco altera la naturaleza de las cosas el hecho de que, al permitirse la devolución al sujeto pasivo-repercutidor, la Hacienda Pública obtendrá el beneficio derivado de la exigencia del impuesto directo correspondiente por la renta obtenida en esa devolución.

Aunque en el acto de la vista afirmó el letrado de la parte recurrida que no pretendía con tal afirmación justificar su pretensión en una suerte de distribución "a pachas" o "a medias" entre la Administración y el contribuyente del gravamen ilegal, lo cierto es que nada añade tal argumentación a lo ya razonado: la única forma de enervar el enriquecimiento indebido de la Administración es reparar al empobrecido como consecuencia de la exacción del tributo ilegal, cualidad ésta que solo ostenta el consumidor final.

Por último, la supuesta condición de perjudicada de la estación de servicio por el impacto del tributo ilegal en la cuota de mercado o en su cuenta de resultados no es más que un argumento ex

abundancia de la sentencia recurrida que no constituye su ratio decidendi, como la parte recurrida reconoce.

En cualquier caso, ninguna prueba se ha realizado a instancias del demandante que constate la existencia de un impacto real y efectivo en el patrimonio del sujeto pasivo con ocasión del ingreso en el Tesoro Público del impuesto ilegal -sea por la vía de la disminución de sus beneficios o por otras circunstancias-, impacto que, acaso, podría servir para fundamentar una acción de una naturaleza distinta de la que ahora nos ocupa en la que, insistimos, solo tiene derecho a la devolución quien ha soportado la carga del gravamen contrario al Derecho de la Unión Europea.

(...)

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 (Referencia 843/2005) 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."

La referida sentencia del Tribunal Supremo deniega, por tanto, 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 de los presentes recursos de alzada es que tanto la gasolinera como X repercuten íntegramente el impuesto sobre quienes adquieren los productos gravados por aquél. En el presente supuesto, la entidad reclamante es una entidad emisora de tarjetas que actuó como intermediario, por lo que en ningún caso se trata del consumidor final de dichos productos, por lo que no soportó la carga del impuesto y, por tanto, no puede tener derecho a su devolución.

Este criterio ya ha sido mantenido por este TEAC en su resolución de 21 de marzo de 2018.

En consecuencia, este Tribunal entiende que las resoluciones impugnadas son conformes a Derecho por cuanto no niegan la devolución del IVDMH, que no resulta ser una cuestión controvertida, sino que puntualizan a quién corresponde su obtención, no pudiendo ser beneficiaria la entidad reclamante, X, sino cada uno de los clientes de esta entidad como adquirentes de los productos gravados en quienes recae la carga económica del impuesto. Las propias resoluciones impugnadas disponen que: *"Se comprueba a la vista de los preceptos transcritos que el impuesto grava las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, tal y como éstas se definen en la Ley. En este sentido, como indica la Oficina Gestora, X no es el sujeto pasivo del impuesto en esta operación, ya que no es el propietario de los productos ni el titular del establecimiento de venta al público que los vende para el consumo directo; pero tampoco es el adquirente minorista obligado a soportar legalmente la repercusión del impuesto."*

La operativa seguida por X, consistente en actuar como comisionista en nombre propio y por cuenta ajena, según manifiesta, situándose en la operación de venta minorista como un eslabón intermedio entre el sujeto pasivo del impuesto y el consumidor directo de los productos, no puede suponer una alteración de los elementos de la obligación tributaria. (...)

En consecuencia, aun cuando X esté en posesión de facturas de compra de los productos objeto del impuesto, en las que conste la repercusión del IVMDH, hemos de concluir que no está legitimado para instar la rectificación de autoliquidación, puesto que no es ni el sujeto pasivo ni el obligado a soportar legalmente la repercusión."

QUINTO.- Por último, la entidad cita la resolución del TEAC del recurso de alzada con R.G. 5746/2011, la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de junio de 2014 y el acuerdo de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT de 21 de noviembre de 2011, señalando que las resoluciones impugnadas han vulnerado la doctrina de los actos propios.

En relación con la doctrina de los actos propios se debe señalar que el caso expuesto no constituye violación de la doctrina de los actos propios, puesto que no existe "acto propio" alguno, y ello de acuerdo con la delimitación que de los mismos ha realizado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias y autos. Concretamente en el auto de 4 de diciembre de 1998, que indica: *"para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero"*. También el Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente (sentencia de 27 de marzo de 2007, entre otras) que los actos propios,

para vincular a su autor, han de ser inequívocos y definitivos, en el sentido de crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica, de manera que causen o produzcan estado.

En el presente caso, las resoluciones impugnadas no vulneran la doctrina de los actos propios de la Administración Tributaria conforme a la doctrina del Tribunal Supremo existente al respecto expuesta anteriormente, puesto que no existe "acto propio" alguno. Así, para que la doctrina de los actos propios de la Administración tenga aplicación es necesario fundamentalmente que un primer órgano de la Administración haya dictado un primer acto declarativo de derechos y luego que en el segundo revoque la decisión tomada en el primero, no siendo esta la situación que se produce en este caso, en que las resoluciones del TEAR de Madrid impugnadas no están revocando ningún otro acto. En consecuencia, no cabe apreciar esta alegación de la reclamante.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en los presentes recursos de alzada,

ACUERDA

DESESTIMARLOS, confirmando los actos administrativos impugnados.