

A devolución de ingresos indebidos no IVRDH, unha batalla pendente

La devolución de ingresos indebidos en el IVMDH, una batalla pendiente

The return of undue income of the tax on retail sales of certain hydrocarbons, a pending battle



JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ

Profesor axudante doutor de Dereito Financeiro e Tributario
Universidade Pablo de Olavide
jmmarrod1@upo.es

Recibido: 10/12/2017 | 12/06/2018

Resumo: A incompatibilidade do IVRDH (imposto sobre vendas retalistas de determinados hidrocarburos) co dereito da UE declarada pola Sentenza do TXUE do 27 de febreiro de 2014 no asunto C-82/12 (Transportes Jordi Besora, S.L., contra a Generalitat de Catalunya) impúxolle ao Reino de España a obriga de devolver os ingresos indebidos durante a súa vixencia.

Malia as importantes limitacións temporais a esta, un gran número de contribuíntes instou (mesmo antes da sentenza) a dita devolución. Neste traballo imos examinar de forma crítica os argumentos a favor e en contra de que os suxeitos pasivos do tributo, principalmente empresas gasolineras, poidan obter a dita devolución.

En espera da resolución da causa polo TS, o interese da cuestión é máximo se atendemos ao volume de recursos en xogo.

Palabras clave: Imposto sobre vendas retalistas de determinados hidrocarburos, devolución de ingresos indebidos, enriquecemento inxusto, suxeito pasivo, obriga de repercutir.

Resumen: La incompatibilidad del IVMDH (impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos) con el derecho de la UE declarada por la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 en el asunto C-82/12 (Transportes Jordi Besora, S.L., contra la Generalitat de Catalunya) ha impuesto al Reino de España la obligación de devolver los ingresos indebidos durante su vigencia.

A pesar de las importantes limitaciones temporales a esta, un importante número de contribuyentes instó (incluso antes de la sentencia) dicha devolución. En este trabajo vamos a examinar de forma crítica los argumentos a favor y en contra de que los sujetos pasivos del tributo, principalmente empresas gasolineras, puedan obtener dicha devolución.

En espera de la resolución de la causa por el TS, el interés de la cuestión es máximo si atendemos al volumen de recursos en juego.

Palabras clave: Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos, devolución de ingresos indebidos, enriquecimiento injusto, sujeto pasivo, obligación de repercutir.

Abstract: The incompatibility of the IVMDH (tax on retail sales of certain hydrocarbons) with EU law after the judgment of the European Court of Justice of 27 February 2014 in the case C-82/12 (Transportes Jordi Besora, S.L., against Catalan Government) imposed the obligation to the Kingdom of Spain to return the undue income for its application for years. Despite the important temporary limitations a huge number of contributors asked (even before the judgement) for this return.

In this paper, we will examine the arguments for and against the refund of the tax to the taxable persons, mainly gas stations business. Pending the resolution of the issue by the Spanish Supreme Court. Considering the amount of tax resources in stake the interest of the question is maximum.

Key words: Tax on retail sales of certain hydrocarbons, return of undue income, unjust enrichment, taxable person, legal obligation to pass.

Sumario: 1 Introducción e delimitación do estudo. 2 O imposto sobre vendas retalistas de determinados hidrocarburos, características básicas. 3 O procedemento de devolución de ingresos indebidos. 4 A posición da xurisprudencia respecto ás solicitudes de devolución de ingresos indebidos relativos ao IVRDH. 4.1 Argumentos contra a devolución de ingresos indebidos ás empresas gasoleiras. 4.2 Argumentos a favor da devolución de ingresos indebidos ás empresas gasoleiras. 5 Proposta de solución para o conflito conforme o dereito da UE. 6 Conclusións. 7 Bibliografía.

1 INTRODUCCIÓN E DELIMITACIÓN DO ESTUDO

O artigo 9 da Lei 24/2001, do 27 de decembro, de medidas fiscais, administrativas e da orde social creou o imposto sobre as vendas retalistas de determinados hidrocarburos, con efectos desde o día 1 de xaneiro de 2002. O dito imposto 13 anos despois foi declarado contrario ao ordenamento da UE pola arquiñocida Sentenza do Tribunal de Xustiza da Unión Europea (en diante TXUE) do 27 de febreiro de 2014, asunto C-82/12 (Transportes Jordi Besora, S.L., contra a Generalitat de Catalunya).

As críticas que apuntaban desde o seu nacemento á súa incompatibilidade co dereito da UE e a máis que previsible condena do TXUE invitaron desde moi pronto a que numerosos suxeitos iniciasen procedementos para solicitar a devolución de ingresos indebidos polo pagamento deste imposto. Tras un tortuoso camiño ante o rexeitamento inicial por parte da Administración, aínda que reforzados coa publicación da sentenza do TXUE, moitos dos procedementos remataron en sede xudicial e a nosa xurisprudencia comeza a delimitar con maior precisión cales son as condicións e os suxeitos que poden acceder a esa devolución.

Neste traballo non imos volver sobre a numerosa e acertada doutrina que xa en etapas iniciais apuntou á incompatibilidade deste tributo coa Directiva 92/12/CEE do Consello, do 25 de febreiro de 1992, relativa ao réxime xeral, tenza, circulación e controis dos produtos obxecto de impostos especiais, ao carecer este dunha finalidade específica, ao non ter por obxecto garantir a protección da saúde e do medio ambiente, argumento empregado posteriormente polo Tribunal de Luxemburgo. Tampouco realizaremos un repaso de todos e cada un dos aspectos da sentenza, pois sobre ela xa correron ríos de tinta. Non obstante, si mencionaremos algúns aspectos concretos que poden ter especial vinculación co noso obxecto de estudo: a devolución de ingresos indebidos a que teñen dereito, potencialmente, os suxeitos que durante anos soportaron o pagamento deste tributo.

Todo iso baixo a premisa de que poden existir outros instrumentos para resarcir o dano pola aplicación indebida do tributo durante anos, como a acción de responsabilidade patrimonial por responsabilidade do Estado lexislador cuns prazos non suxeitos á prescrición de catro anos dos créditos fronte á Facenda Pública¹, unha vía que a propia Axencia Tributaria omite cando unicamente lle dá publicidade á rectificación de autoliquidacións como instrumento para a devolución².

Como apuntamos, un gran número de procedementos de devolución acabou xudicializándose ante a negativa da Administración tributaria a facelos efectivos, mentres que outros chegaron a bo porto para os contribuíntes. Para entender este diferente resultado, debemos atender a unha característica esencial do imposto: é obxecto de repercusión por parte dos suxeitos pasivos (empresas gasoleiras xeralmente) aos consumidores finais. Conforme esta estrutura, a Administración admitiu as devolucións a favor de consumidores finais (transportistas principalmente) que acreditaron mediante factura ter soportado a repercusión do imposto, aínda que exixindo que o IVRDH estivese desagregado, algo que non sempre se producía³. En cambio, a Administración denega de forma sistemática as solicitudes de devolución realizadas polos propios suxeitos pasivos ao entender que non soportaron o tributo na práctica e, polo tanto, non realizaron un ingreso indebido.

Evidentemente, as empresas que viron rexeitadas as súas solicitudes para recibir a devolución de ingresos indebidos recorreron aos tribunais, que ata agora non resolveron a cuestión de forma pacífica. Mentres que a Audiencia Nacional avalou a posición da Administración, algún tribunal superior de xustiza recoñeceu o dereito á devolución para os suxeitos pasivos. Á vista destas discrepancias, o propio Tribunal Supremo admitiu a trámite (ATS 5071/2017 do 24 de maio de 2017) un recurso de casación interposto pola Deputación Foral de Biscaia contra un auto do TSX do País Vasco en que se lle recoñece a unha empresa gasoleira o dereito á devolución dos ingresos indebidos polo IVRDH.

O obxectivo deste traballo é, polo tanto, examinar as particularidades que presenta a devolución de ingresos indebidos pola incompatibilidade do IVRDH co dereito da UE e valorar a cambiante posición da xurisprudencia ao respecto, especialmente respecto á devolución solicitada polos suxeitos pasivos do imposto. Antes de abordar con detalle o conflito, exporemos brevemente algunhas cuestións significativas acerca do propio imposto e do procedemento de devolución de ingresos indebidos, instrumento baixo exame.

2 O IMPOSTO SOBRE VENDAS RETALLISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS, CARACTERÍSTICAS BÁSICAS

Lonxe de entrar en detalles respecto aos motivos que determinaban a súa incompatibilidade coa citada Directiva 92/12/CEE do Consello relativa aos impostos especiais, neste punto imos examinar a mecánica do imposto e as súas posibles implicacións coa problemática sobre a aplicación do procedemento de devolución de ingresos indebidos.

O seu réxime xurídico atopábase incluído no artigo 9 da Lei 24/2001, estando o imposto vixente ata o 1 de xaneiro de 2013, cando foi inserido no propio imposto especial sobre hidrocarburos mediante a creación dun tipo impositivo autonómico nel (artigo 50 ter da Lei 38/1992, do 28 de decembro, de impostos especiais). Os efectos da sentenza Jordi Besora do TXUE, que activa os mecanismos de devolución, teñen polo tanto como punto final o 31 de decembro de 2012. Tendo ademais presentes os prazos de prescrición, agás nos procedementos de devolución que xa estivesen en marcha con anterioridade á sentenza, a posibilidade de devolución limitouse aos exercicios de 2010 a 2012.

O IVRDH estruturouse como un imposto indirecto que gravaba en fase única a venda retalista (ao consumidor final) en establecementos de venda ao público polo miúdo dun elenco de hidrocarburos. O elemento máis relevante da súa mecánica é que, ao contrario que o IVE, era un imposto monofásico, que só se repercutía con ocasión da súa entrega ao consumidor final e

cuxa autoliquidación se realizaba trimestralmente, ingresando os importes recadados sen que existise ningún concepto deducible.

O imposto configurou como suxeito pasivo “os propietarios dos produtos gravados” (salvo no caso de consumo propio), feito que ten unha gran relevancia en función do réxime de funcionamento das gasoleneiras⁴, xa que algunhas delas non reciben a propiedade dos produtos para posteriormente vendelos a consumidores finais, senón que actúan mediante diferentes fórmulas como a axencia, vendendo o produto por conta e en nome da empresa distribuidora e obtendo unha comisión. En cambio, noutras fórmulas en que a empresa gasoleneira asume o risco das operacións (ben como operador independente, ben mediante revenda en firme dos produtos) si que recibe a propiedade dos hidrocarburos.

No primeiro suposto o único suxeito pasivo do IVRDH sería a distribuidora como propietaria do produto. A gasoleneira que subministra o carburante sería un mero intermediario comisionista. Nas outras situacións as gasoleneiras actúan como donas do carburante e, polo tanto, serán as que realicen o feito impositivo do imposto. O acto de transmisión da propiedade por parte da distribuidora á gasoleneira non supuña a realización do feito impositivo do IVRDH e, en consecuencia, non levaba consigo a repercusión porque non se producía unha entrega ao consumidor final (venta retalista), senón coa finalidade da súa revenda.

Unha vez determinado quen é o suxeito pasivo, non debemos esquecer que, de conformidade co artigo 9. Once da Lei 24/2001, tiñan a obriga de “repercutir o importe das cotas devindicadas sobre os adquirentes dos produtos comprendidos no ámbito obxectivo, quedando estes obrigados a soportalas, agás nos casos en que o suxeito pasivo sexa o consumidor final daqueles”. Queda claro, polo tanto, que só existen dúas opcións: que o suxeito pasivo actúe como consumidor final (autoconsumo) e polo tanto soporte a repercusión ou que existan outros adquirentes que soporten a dita repercusión.

Neste sentido, convén lembrar o carácter monofásico do IVRDH en contraposición ao IVE, no cal existen tantas devindicacións como transmisións se producen, co dereito a deducir as cotas soportadas. No IVRDH existe unha única devindicación na que só se produce unha repercusión en fase retalista “no momento da posta dos produtos comprendidos no ámbito obxectivo á disposición dos adquirentes” (artigo 9. Oito).

En virtude de todo iso, parece evidente, a primeira vista, que as empresas gasoleneiras non soportaban en ningún momento a repercusión do imposto agás nos casos en que realicen autoconsumos. En caso de actuaren como comisionistas, non son propietarias do combustible e, polo tanto, non son sequera suxeitos pasivos do imposto. Se actúan por conta propia, en cambio, si reciben a propiedade do combustible pero na súa adquisición non soportan o imposto ao non se realizar o seu feito impositivo (a venda retalista dos hidrocarburos entendida como a entrega a un consumidor final).

3 O PROCEDIMENTO DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

A devolución de ingresos indebidos está recollida no artigo 32 da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria (en diante, LXT), no seo da sección dedicada aos “deberes e obrigas da Administración tributaria”, como unha obriga da Administración para que lles devolva aos obrigados tributarios, aos suxeitos infractores ou aos sucesores duns e outros os ingresos que indebidamente tivesen realizado estes con ocasión do cumprimento das súas obrigas tributarias ou do pagamento de sancións.

O desenvolvemento do procedemento para facer efectivo este dereito trasládase ao artigo 221, en sede do capítulo dedicado aos “procedementos especiais de revisión”. Dentro dos catro supostos en que a normativa considera a devolución de ingresos indebidos, o caso que nos ocupa (ingreso indebido por incompatibilidade do tributo declarada polo TXUE) encadraríase na letra b) “Cando a cantidade pagada fose superior ao importe a ingresar resultante dun acto administrativo ou dunha autoliquidación”. Para iso será necesario que o suxeito, tal como sinala o propio apartado 4 do artigo 221, proceda a “instar a rectificación da autoliquidación de acordo co disposto no apartado 3 do artigo 120” da propia LXT.

Diferente é o caso doutros tributos en que a liquidación é realizada pola Administración e esta deveu firme; neste suposto, cabería instar a revogación prevista no artigo 219 LXT sempre que non transcorrese o prazo de prescrición. O problema neste caso é que no procedemento extraordinario de revogación non se lle recoñece dereito ningún ao obrigado tributario, pois a revogación é unha potestade discrecional da Administración, non sendo susceptible de recurso o acto denegatorio, expreso ou tácito, de apertura do procedemento de revogación⁵.

O desenvolvemento regulamentario da devolución de ingresos indebidos recóllese no Regulamento de revisión dos tributos, Real decreto 520/2005, do 13 de maio, polo que se aproba o Regulamento xeral de desenvolvemento da Lei 58/2003, do 17 de decembro, xeral tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (arts. 14 a 20), sendo o Regulamento xeral de aplicación dos tributos, Real decreto 1065/2007, do 27 de xullo, polo que se aproba o Regulamento xeral das actuacións e os procedementos de xestión e inspección tributaria e de desenvolvemento das normas comúns dos procedementos de aplicación dos tributos (arts. 131 e 132), o que contempla as previsións xerais respecto á execución das devolucións tributarias.

Na cuestión que nos ocupa, ten especial relevancia o artigo 14 do Regulamento de revisión, xa que diferencia entre lexitimados para instar o procedemento de devolución e beneficiarios do dereito á devolución. No apartado 14.1 especificase que poden instar a solicitude de devolución tanto o obrigado tributario (suxeito pasivo, neste caso a empresa gasoleira cando realice a venda retalista do carburante sempre que sexa propietaria deste) como a persoa ou entidade que soportase a repercusión en tributos en que exista a dita obriga de repercutir. É importante destacar que en ningún momento se establecen exclusións, polo que tanto uns como outros poderán iniciar o procedemento. De feito, resulta lóxico que a intervención do suxeito pasivo se produza por vontade propia ou por petición dos seus clientes consumidores finais. A canle establecida é a da rectificación das autoliquidacións do Modelo 569 presentadas polo suxeito pasivo.

En cambio, en relación cos suxeitos con dereito a obter a devolución do ingreso indebido, o 14.2 a) exclúe expresamente a lexitimidade do suxeito pasivo para recibir a devolución no caso de que a carga deste fose repercutida, entrando como único lexitimado o suxeito que soportase a dita carga. A batería de requisitos enumerados a continuación para que estes últimos poidan acceder a ela constitúe un instrumento para minimizar as devolucións efectivas aos ditos consumidores finais, principalmente porque a maioría deles non disporán de factura (o requisito máis importante), pero non deixa de ser un desenvolvemento dos concisos preceptos da LXT. Ademais do gran número de consumidores finais sen dereito a devolución por non dispoñer da documentación necesaria, debemos recordar que diversas comunidades autónomas (Balears, Cantabria, Castela-A Mancha, Castela e León, Extremadura, Murcia, Navarra e Valencia) aprobaron desde o ano 2010 a devolución do tipo autonómico do IVRDH mediante o gasóleo profesional, feito que impide solicitar de novo a devolución sobre os ditos importes⁶.

Á vista de todo iso, podemos concluír que, no IVRDH, igual que sucede no IVE, se produce a disociación, froito da repercusión da carga tributaria, entre o suxeito obrigado ao ingreso e a persoa ou entidade obrigada a soportala⁷, un feito que incide, como vimos, na lexitimación para obter a devolución de ingresos indebidos.

A continuación, pasamos a valorar o contido concreto do conflito baixo exame: a denegación da devolución de ingresos indebidos a suxeitos pasivos do tributo que repercutiron a terceiros a súa carga. Para iso empregaremos como punto de partida a liña xurisprudencial da Audiencia Nacional ao respecto e, a partir de aí, examinaremos os puntos máis controvertidos da cuestión.

4 A POSICIÓN DA XURISPRUDENCIA RESPECTO ÁS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS RELATIVOS AO IVRDH

A Audiencia Nacional mantivo unha liña xurisprudencial moi firme nos últimos tres anos en relación co conflito entre as empresas gasoleiras sobre a lexitimación ou non destas últimas, como suxeitos que presentan as autoliquidacións, a solicitar e recibir a devolución do IVRDH con motivo da súa anulación pola súa incompatibilidade co dereito da UE. En múltiples sentenzas (entre elas SSAN 3154/2015, do 23 de setembro; 3884/2015, do 10 de novembro; 285/2016, do 8 de febreiro, ou a máis recente 3908/2017, do 2 de outubro) a AN rexeitou os recursos de que coñeceu contra resolucións do TEAC que denegaban a dita devolución, ao considerar (compartindo a doutrina do TEAC) que non se daban os requisitos para que as empresas gasoleiras, como suxeitos pasivos, fosen beneficiarias desta.

4.1 Argumentos contra a devolución de ingresos indebidos ás empresas gasoleiras

O primeiro argumento que a AN emprega para rexeitar o dereito a obter a devolución está estreitamente relacionado coa distinción, indicada anteriormente, entre o dereito a solicitar a devolución e o dereito a obtela. No caso de impostos como o IVRDH, a carga final do tributo recae, vía repercusión, no consumidor final; esta mecánica é relevante á hora de determinar os suxeitos lexitimados para solicitar e recibir a devolución. Respecto á solicitude de devolución de ingresos indebidos recollida no artigo 221 LXT e desenvolvida no artigo 14 do Regulamento de revisión (RD 520/2005), distínguese, como advertimos, entre os lexitimados para instar o procedemento de devolución (artigo 14.1) e os seus beneficiarios (artigo 14.2).

Non existen dúbidas respecto á lexitimidade das empresas gasoleiras, como suxeito pasivo do tributo obrigado a repercutir, a instar a solicitude de devolución de ingresos (como suxeitos pasivos). De feito, en varias sentenzas anteriores (empezando pola SAN 2303/2014, do 16 de maio) a AN ordenou de forma continuada que a Administración entrase a valorar o fondo das solicitudes de devolución de ingresos indebidos que instaban as empresas gasoleiras, retrotraendo as actuacións. Todo porque ata a publicación da sentenza do TXUE a Administración as viña rexeitando de plano (con razón) por entender que na data de solicitude (2010 a 2012) o IVRDH era aínda plenamente de aplicación.

En espera de resolver a cuestión prexudicial ante o TXUE, suspendéronse a resolución dos restantes recursos polas ditas devolucións e, unha vez publicada a sentenza, a AN obrigou a Administración nunha serie de sentenzas a examinar o fondo desas solicitudes de devolución. No fondo non facía outra cousa que recoñecer a lexitimidade das empresas gasoleiras para solicitar a devolución. Mesmo en ocasións, xa publicada a sentenza, foi o propio TEAC o que

ordenou retrotraer actuacións para que se examinase a procedencia ou non da devolución de ingresos indebidos ás empresas gasoleiras.

Destá retroacción as empresas gasoleiras pareceron extraer que se lles recoñecía o dereito a obter a devolución do IVRDH. Nada máis lonxe da realidade. A AN dispuxo na súa xurisprudencia posterior, de forma continua, que non están lexitimadas para recibir a devolución. Aínda que o artigo 14.2 parece incluílos (como os obrigados tributarios que realizaron o ingreso indebido), recolle a continuación dúas excepcións, entre as que se atopa o suposto do IVRDH: tributos que deban ser legalmente repercutidos a outras persoas ou entidades. Neste caso, o lexitimado para recibir a devolución do ingreso indebido será a persoa ou entidade que soportase a repercusión.

Realizando un paralelismo coa outra excepción do artigo 14.2, a referida ás persoas ou entidades que soportasen unha retención ou ingreso á conta que trae causa dun ingreso indebido, a Audiencia recorda que no artigo 14.4 se determina que, independentemente de quen insta a solicitude de ingresos indebidos (o obrigado tributario que retivo ou repercutiu o ingreso á conta ou o que a soportou), “a devolución realizarase directamente á persoa ou entidade que soportase indebidamente a retención ou repercusión”.

A segunda liña argumental da sentenza parte dunha interpretación se cabe máis teleolóxica do propio procedemento de devolución de ingresos indebidos. O seu obxectivo non debe ser outro que o de rectificar a situación do suxeito que soportou unha carga superior á debida. Non entra dentro da lóxica do procedemento que as cantidades se lle devolvan a un suxeito que non soportou a repercusión, aínda que sexa o suxeito pasivo obrigado a repercutir. Doutro xeito, as empresas gasoleiras beneficiaríanse dun posible enriquecemento inxusto ou sen causa.

O feito de que as cantidades recadadas polo IVRDH sexan declaradas indebidas non cambia as regras de lexitimación: terá dereito á devolución de ingresos indebidos en impostos cuxa carga se lle repercute unicamente o obrigado que soporta a repercusión. Tampouco cambia as regras de lexitimación o feito de que a maioría dos suxeitos que soportaron o ingreso indebido non poidan recibir a devolución ao non cumpriren cos requisitos do artigo 14 do regulamento (principalmente a repercusión mediante factura).

4.2 Argumentos a favor da devolución de ingresos indebidos ás empresas gasoleiras

Corresponde advertir, antes de expor os principais argumentos dos recorrentes (empresas gasoleiras ás que se lles negou o dereito á devolución de ingresos indebidos no IVRDH), que, aínda que a AN rexeitou de plano as súas pretensións, varios TSX en cambio deron a razón aos recorrentes en situacións similares. Sirvan como botón de mostra a STSX de Madrid 9186/2017, do 12 de xullo; STSX de Murcia 2663/2016, do 15 de decembro; ou a STSX do País Vasco 3741/2016, do 8 de novembro.

O primeiro elemento de preocupación para as empresas gasoleiras foi comprobar que a retroacción de actuacións que a AN viña ordenando para analizar a procedencia ou non dos requisitos para obter a devolución non se materializaba nun posterior recoñecemento deste dereito. Baseándose neste suposto cambio de criterio (que xamais existiu, pois realmente nunca se recoñeceu o dereito a obter a devolución), algunha parte actora alegaba que se xerara unha expectativa de lexitimación e unha vulneración do principio de tutela xudicial efectiva, producíndose un deixamento de funcións dos tribunais en beneficio da Administración.

Á marxe do recurso a este argumento forzado, froito das falidas expectativas, unha primeira liña argumental dos recorrentes ante os tribunais foi aducir un incumprimento da sentenza do

TXUE, ao permitirlle ao Estado incumplidor apropiarse de miles de millóns en recadación improcedente mediante os obstáculos á devolución a particulares (ao exixir factura) e o rexeitamento á lexitimidade aos suxeitos pasivos.

Un dos puntos máis importantes, sobre os que algúns TSX sustentaron o recoñecemento do dereito á devolución, é a mecánica do propio procedemento de devolución. Conforme a literalidade do artigo 14 do Regulamento de revisión, a empresa gasoleira actuaría como unha sorte de intermediario na devolución do imposto doutro suxeito (o repercutido), negándoselle o propio dereito á devolución baixo o pretexto de que este é un dereito exclusivo do suxeito que soportou a repercusión. De feito, a práctica administrativa ante a solicitude de devolución das empresas gasoleiras era solicitarlles a documentación en que se acreditasen os suxeitos, consumidores finais, que soportaran a repercusión para os efectos de proceder a devolverlles a aqueles as cantidades indebidamente soportadas.

Á vista da imposibilidade de recibir a devolución por parte da maioría dos suxeitos repercutidos (particulares) por non cumpriren cos requisitos do artigo 14.2 do regulamento (necesidade de factura con IVRDH desagregado), podemos preguntarnos se se reactiva o dereito do suxeito pasivo a recibir a dita devolución. Ao respecto, o TSX do País Vasco (STSX 3741/2016, do 8 de novembro) expón que non estamos ante un dereito exclusivo do repercutido, senón simplemente dun dereito preferente respecto ao do suxeito pasivo obrigado a repercutir, que tería tamén dereito a obter a dita devolución.

De forma especialmente crítica entende o TSX do País Vasco nesta sentenza que resulta “absurdo (...) recoñecer o dereito do repercutidor a solicitar a devolución das cotas indebidamente repercutidas e non, en cambio, a obter a súa devolución”. Admitindo as alegacións do recorrente, considera que, en defecto de reclamación dos consumidores finais ou de devolución a estes das cotas repercutidas, o aboamento do excesivamente ingresado se debe realizar a quen repercutiu, que deberá resarcir a quen soportou a repercusión da cota.

Doutro xeito, entende o TSX, non se tería incluído no propio artigo 14.2 c) 3.º como causa de exclusión do dereito do repercutido a obter a devolución o feito de que as cotas indebidamente repercutidas, e cuxa devolución se solicita, tivesen sido xa devoltas pola Administración tributaria a quen se lle repercutiron, a quen as repercutiu ou a un terceiro. Ademais, a solicitude de devolución do repercutidor non exclúe que o repercutido poida solicitar con preferencia a devolución á Administración ou exerza a acción de reembolso contra este.

Outro dos aspectos en que inciden os suxeitos pasivos do IVRDH que solicitan a devolución é que non existiría unha situación de enriquecemento inxusto se o vendedor retalista recibise a devolución de cantidades ingresadas que non soportou, tal como sostén en cambio a AN. Analizando de novo a STSX do País Vasco 3741/2016, atopamos tres argumentos que descartarían a existencia do enriquecemento inxusto. En primeiro lugar, o tribunal considera que o suxeito pasivo vendedor sofre unha serie de prexuízos pola aplicación do gravame indebido, como a diminución das vendas (polo incremento do prezo final), que non atopan resarcimento. Igualmente, ampárase en que a posibilidade de excluír da devolución o suxeito pasivo que repercutiu a carga tributaria, como excepción, debe ser aplicada restritivamente. Por último, tamén entende que o feito de que o repercutido teña aberta a posibilidade de reclamarlle ao suxeito pasivo o importe da devolución exclúe a existencia de tal enriquecemento.

5 PROPOSTA DE SOLUCIÓN PARA O CONFLITO CONFORME O DE-REITO DA UE

Á vista das grandes disparidades entre as posicións dos diferentes tribunais, o TS admitiu a trámite (ATS 5071/2017, do 24 de maio de 2017) un recurso de casación interposto pola Deputación Foral de Biscaia contra un auto do TSX do País Vasco polo que se estenden a favor dunha empresa gasoleira os efectos dunha sentenza que condena a Deputación Foral á devolución dos ingresos indebidos polo IVRDH. O interese casacional é evidente ante a diferente interpretación que do artigo 14.2 do Regulamento de revisión realizan algúns TSX e a AN. Ante o interese da cuestión, imos examinar de forma crítica os argumentos de ambas as dúas partes tendo tamén presente a propia xurisprudencia do TXUE en relación coa devolución de ingresos indebidos.

O primeiro aspecto que queremos destacar é o difícil encaixe do artigo 14 do Regulamento de revisión para un tributo monofásico como o IVRDH, xa que algúns dos seus preceptos (os que fan referencia á obriga de repercutir) parecen estar pensados principalmente para impostos plurifásicos como o IVE, no cal son varios os suxeitos que poden estar implicados nunha mesma cadea en que exista un ingreso indebido que, pola mecánica do imposto, se repercutan e soporten entre eles. En múltiples casos o suxeito que soporta a repercusión será á súa vez un empresario ou profesional que terá o dereito a deducir o importe soportado e, se é o caso, a documentación necesaria para facer valer por si mesmo o seu dereito á devolución.

En cambio, nun imposto monofásico como o IVRDH, o artigo 14 perde parte do seu sentido, pois en ningún caso o suxeito terá dereito á dedución da cota soportada (como sucede no IVE) e en poucas ocasións o suxeito terá a factura necesaria para instar a devolución. Non cabe extraer conclusións de partes do dito artigo pensadas para impostos plurifásicos para sortear a clara exclusión contida no artigo 14.2 a): os obrigados tributarios non terán dereito a obter a devolución se concorren con suxeitos que soportaron a repercusión. O motivo polo que debe manterse a operatividade desta exclusión no IVRDH é, ao noso modo de ver, claro: no caso contrario produciríase un enriquecemento inxusto do suxeito pasivo que non soportou o tributo e obtén en cambio a súa devolución.

Para entender a situación, debemos retrotraernos á obriga que impón o propio dereito da Unión a obter a devolución dos tributos recadados por un Estado membro infrinxindo o ordenamento comunitario, como sucedeu co IVRDH. O obxectivo desta devolución non é outro que “remediar as consecuencias da incompatibilidade do tributo co dereito da Unión, neutralizando a carga económica que este tributo impuxo indebidamente ao operador económico que, en definitiva, a soportase efectivamente” (STXUE do 20 de outubro de 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10 I-9963, apartado 23).

A restitución dos ditos importes ten en cambio unha importante excepción: poderá denegarse se produce un enriquecemento sen causa do suxeito pasivo. Este producirase se queda demostrado que o suxeito pasivo repercutiu efectivamente a súa carga sobre outros suxeitos (STXUE do 6 de setembro de 2011, Lady & Kid e outros, C-398/09, apartado 18).

O TXUE sostén que debe ser o xuíz nacional, á luz da análise económica da situación e das probas, o que valore se a devolución solicitada neutraliza efectivamente a carga económica do tributo indebido ou, en cambio, xera un enriquecemento sen causa ao suxeito pasivo (STXUE do 2 de outubro de 2003, Weber’s Wine World e outros, C-147/01, apartados 96 e 100).

O único control que desenvolverá o TXUE, á vista do principio de autonomía institucional e procedemental que lles recoñece aos Estados membros, é o do cumprimento dos principios de

equivalencia (a aplicación do ordenamento comunitario non pode ser sometida a condicións ou requisitos máis gravosos que a do ordenamento interno en supostos análogos, STXUE do 26 de xaneiro de 2010, *Transportes Urbanos*, C-118/08) e efectividade (a vía procesual nacional debe ser apropiada ao fin perseguido pola norma comunitaria e non impedir a súa eficacia, STXUE do 14 de decembro de 1995, *Peterbroeck*, C-312/93).

En conclusión, o TXUE, na súa habitual práctica de remitir á autonomía procesual dos Estados, admite que estes poidan articular un procedemento que excepcionalmente denegue a devolución por un ingreso indebido froito da incompatibilidade dun tributo co dereito da Unión se a dita devolución non corrixe as consecuencias negativas de quen soportou o tributo ilegal.

O feito de que o Estado fose condenado á devolución dos ingresos indebidamente exixidos pola aplicación do tributo non significa que se deba realizar a dita devolución a calquera que o solicite, senón aos que de xeito efectivo soportaron esa repercusión. Deste xeito, dáse cumprimento ao principio de efectividade, sen que existan maiores cargas para os suxeitos que instan a devolución por ser un suposto vinculado ao incumprimento do dereito da UE.

Desde o noso punto de vista, a existencia dun enriquecemento inxusto é evidente se un suxeito que non soportou un tributo obtén a súa devolución. O feito de que pola dita denegación non se devolva a totalidade do importe indebidamente cobrado polo tributo incompatible co dereito da Unión non é escusa para alterar as regras lóxicas nin xustificar o dito enriquecemento sen causa. Ademais, no caso do IVRDH en concreto, as consecuencias negativas para os vendedores derivadas da súa aplicación foron mínimas. Teñamos presente que estamos ante un produto (o combustible) que non ten produtos substitutivos, a súa demanda é profundamente inelástica e o importe do tributo non supuña un cambio que alterase as decisións dos consumidores. De feito, o consumo de combustible en España durante os primeiros anos de aplicación do IVRDH incrementouse e só se viu reducido coa chegada da dura crise económica (Fonte: CORES, Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos).

6 CONCLUSIÓNS

A polémica acerca da incompatibilidade do IVRDH co dereito da UE tivo o seu punto de inflexión coa publicación da rotunda Sentenza do TXUE do 27 de febreiro de 2014. Antes da sentenza, a Administración, amparándose no ordenamento daquela vixente, rexeitaba todas as solicitudes de devolución de ingresos indebidos, sen entrar a valorar a lexitimidade dos solicitantes. Tras a publicación da sentenza, a AN obrigou a retrotraer actuacións en múltiples procedementos para valorar a procedencia ou non das ditas devolucions, pero mantívose tallante cando tivo que rexeitar as provenientes dos suxeitos pasivos do tributo, as empresas gasoleiras.

O principal argumento da AN, avalado por algúns TSX, é a literalidade do artigo 14 do Regulamento de revisión e a posible existencia dun enriquecemento inxusto se o suxeito pasivo que repercutiu a carga tributaria recibe a dita devolución. Pola contra, outros TSX recoñeceron o dereito a percibir a devolución por parte dos suxeitos pasivos entendendo que o artigo 14 do Regulamento de revisión articula un sistema de devolución alternativa a favor destes se o suxeito repercutido non a solicita.

Examinando os diferentes argumentos dunha e outra parte, debemos decantarnos polo plasmado pola AN na súa recente xurisprudencia, referendada en varios TSX. Tanto desde un punto de vista normativo (o sistema articulado polo Regulamento de revisión) como teleolóxico (a finalidade do propio procedemento de devolución de ingresos indebidos) suporía un

enriquecemento inxusto que un suxeito que non soportou un tributo reciba a súa devolución. Tal como sostemos, esta sería ademais a solución máis acorde coa interpretación que realiza o TXUE da devolución dos ingresos indebidamente exixidos pola aplicación dun tributo declarado incompatible co dereito da UE.

En espera da posición que fixe o TS, á marxe dos argumentos estritamente xurídicos, o importante volume de recursos en xogo se se recoñecese o dereito dos suxeitos pasivos a percibir a devolución do IVRDH fainos vaticinar unha posición favorable ás propostas da AN aquí avaladas.

7 BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Rodríguez, A. 2014. «Declaración del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos contrario al derecho comunitario y procedimientos para obtener su devolución: (Sentencia de 27 de febrero de 2014, sala tercera TJUE, asunto C-82/12)», *Cuaderno electrónico de estudios jurídicos*, 2: 39-50.
- Burlada Echeveste, I.M., e Burlada Echeveste, J.L. 2013. «El procedimiento de devolución de ingresos indebidos», *Quincena fiscal*, 12.
- Cámara Barroso, M.C. 2014. «Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico “céntimo sanitario” español», *Quincena fiscal*, 21: 69-88.
- Calvo Vérguez, J. 2010. «El procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos», *Revista jurídica de la Región de Murcia*, 43: 57-82.
- Cienfuegos Mateos, M. 2015. «Las dificultades para la recuperación de lo indebido en el contencioso sobre el céntimo sanitario en España», *Revista catalana de dret públic*, 50: 89-120.
- Eseverri Martínez, E. 2017. *La devolución de ingresos indebidos*. Madrid: Tirant lo Blanch.
- García Novoa, C. 2014. «La devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos», *Quincena Fiscal*, 14: 101-129.
- Ibáñez García, I. 2014. «Vías dispuestas en nuestro ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las sentencias del TJUE en materia tributaria (A propósito de la recuperación del “céntimo sanitario”)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, 379: 5-58.
- Litago Lledó, R. 2014. «Las vías de resarcimiento para erradicar los efectos derivados de la improcedencia del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos por su incompatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, 19: 111-149.
- Rey Villanueva, A. 2017. «Responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el IVMDH: ¿cabe exigir responsabilidad al legislador foral?», *Nueva Fiscalidad*, 4: 217-225.
- Sánchez Gallardo, F.J. 2014. «La devolución de ingresos indebidos en el IVA, algunos comentarios y consideraciones críticas», *Actum Fiscal*, 91.

NOTAS

- 1 Ao respecto, remitímonos a Rey Villanueva, 2017.
- 2 Ibáñez García, 2014: 25.
- 3 Álvarez Rodríguez, 2014: 46.
- 4 García Novoa, 2014.
- 5 Eseverri Martínez, 2017: 200.
- 6 Cienfuegos Mateos, 2015: 104.
- 7 Sánchez Gallardo, 2014.

