

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 ayudante doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad 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 importante 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 gran 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 y delimitación del estudio. 2 El impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos, características básicas. 3 El procedimiento de devolución de ingresos indebidos. 4 La posición de la jurisprudencia respecto a las solicitudes de devolución de ingresos indebidos relativos al IVMDH. 4.1 Argumentos contra la devolución de ingresos indebidos a las empresas gasolineras. 4.2 Argumentos a favor de la devolución de ingresos indebidos a las empresas gasolineras. 5 Propuesta de solución para el conflicto conforme al derecho de la UE. 6 Conclusiones. 7 Bibliografía.

1 INTRODUCCIÓN Y DELIMITACIÓN DEL ESTUDIO

El artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social creó el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, con efectos desde el día 1 de enero de 2002. Dicho impuesto 13 años después fue declarado contrario al ordenamiento de la UE por la archiconocida Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12 (Transportes Jordi Besora, S.L., contra la Generalitat de Catalunya).

Las críticas que apuntaban desde su nacimiento a su incompatibilidad con el derecho de la UE y la más que previsible condena del TJUE invitaron desde muy pronto a que numerosos sujetos iniciaran procedimientos para solicitar la devolución de ingresos indebidos por el pago de este impuesto. Tras un tortuoso camino ante el rechazo inicial por parte de la Administración, aunque reforzados con la publicación de la sentencia del TJUE, muchos de los procedimientos han acabado en sede judicial y nuestra jurisprudencia comienza a delimitar con mayor precisión cuáles son las condiciones y los sujetos que pueden acceder a dicha devolución.

En este trabajo no vamos a volver sobre la numerosa y acertada doctrina que ya en etapas iniciales apuntó a la incompatibilidad de este tributo con 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, al carecer este de una finalidad específica, al no tener por objeto garantizar la protección de la salud y del medioambiente, argumento empleado posteriormente por el Tribunal de Luxemburgo. Tampoco realizaremos un repaso de todos y cada uno de los aspectos de la sentencia, pues sobre ella ya han corrido ríos de tinta. No obstante, sí mencionaremos algunos aspectos concretos que pueden tener especial vinculación con nuestro objeto de estudio: la devolución de ingresos indebidos a que tienen derecho, potencialmente, los sujetos que durante años soportaron el pago de este tributo.

Todo ello bajo la premisa de que pueden existir otros instrumentos para resarcir el daño por la aplicación indebida del tributo durante años, como la acción de responsabilidad patrimonial por responsabilidad del Estado legislador con unos plazos no sujetos a la prescripción de cuatro años de los créditos frente a la Hacienda Pública¹, una vía que la propia Agencia Tributaria omite cuando únicamente da publicidad a la rectificación de autoliquidaciones como instrumento para la devolución².

Como hemos apuntado, un gran número de procedimientos de devolución ha acabado judicializándose ante la negativa de la Administración tributaria a hacerlos efectivos, mientras que otros han llegado a buen puerto para los contribuyentes. Para entender este diferente resultado, debemos atender a una característica esencial del impuesto: es objeto de repercusión por parte de los sujetos pasivos (empresas gasolineras generalmente) a los consumidores finales. Conforme a esta estructura, la Administración ha admitido las devoluciones a favor de consumidores finales (transportistas principalmente) que han acreditado mediante factura haber soportado la repercusión del impuesto, aunque exigiendo que el IVMDH estuviera desglosado, desglose que no siempre se producía³. En cambio, la Administración deniega de forma sistemática las solicitudes de devolución realizadas por los propios sujetos pasivos al entender que no han soportado el tributo en la práctica y, por tanto, no han realizado un ingreso indebido.

Evidentemente, las empresas que han visto rechazadas sus solicitudes para recibir la devolución de ingresos indebidos han recurrido a los tribunales, que hasta ahora no han resuelto la cuestión de forma pacífica. Mientras que la Audiencia Nacional ha respaldado la posición de la Administración, algún tribunal superior de justicia ha reconocido el derecho a la devolución para los sujetos pasivos. A la vista de estas discrepancias, el propio Tribunal Supremo ha admitido a trámite (ATS 5071/2017 de 24 de mayo de 2017) un recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya contra un auto del TSJ del País Vasco en el que se reconoce a una empresa gasolinera el derecho a la devolución de los ingresos indebidos por el IVMDH.

El objetivo de este trabajo es, por tanto, examinar las particularidades que presenta la devolución de ingresos indebidos por la incompatibilidad del IVMDH con el derecho de la UE y valorar la cambiante posición de la jurisprudencia al respecto, especialmente respecto a la devolución solicitada por los sujetos pasivos del impuesto. Antes de abordar con detalle el conflicto, expondremos brevemente algunas cuestiones significativas en torno al propio impuesto y al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, instrumento bajo examen.

2 EL IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS, CARACTERÍSTICAS BÁSICAS

Lejos de entrar en detalles respecto a los motivos que determinaban su incompatibilidad con la citada Directiva 92/12/CEE del Consejo relativa a los impuestos especiales, en este punto vamos a examinar la mecánica del impuesto y sus posibles implicaciones con la problemática en torno a la aplicación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Su régimen jurídico se encontraba incluido en el artículo 9 de la Ley 24/2001, estando el impuesto vigente hasta el 1 de enero de 2013, cuando fue inserto en el propio impuesto especial sobre hidrocarburos mediante la creación de un tipo impositivo autonómico en él (artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales). Los efectos de la sentencia Jordi Besora del TJUE, que activa los mecanismos de devolución, tienen por tanto como punto final el 31 de diciembre de 2012. Teniendo además presentes los plazos de prescripción, salvo en los procedimientos de devolución que ya estuvieran en marcha con anterioridad a la sentencia, la posibilidad de devolución se limitó a los ejercicios de 2010 a 2012.

El IVMDH se estructuró como un impuesto indirecto que gravaba en fase única la venta minorista (al consumidor final) en establecimientos de venta al público al por menor de un elenco de hidrocarburos. El elemento más relevante de su mecánica es que, al contrario que el IVA, era un impuesto monofásico, que sólo se repercutía con la ocasión de su entrega al consumidor final

y cuya autoliquidación se realizaba trimestralmente, ingresando los importes recaudados sin que existiera ningún concepto deducible.

El impuesto configuró como sujeto pasivo a “los propietarios de los productos gravados” (salvo en el caso de consumo propio), hecho que tiene una gran relevancia en función del régimen de funcionamiento de las gasolineras⁴, ya que algunas de ellas no reciben la propiedad de los productos para posteriormente venderlos a consumidores finales, sino que actúan mediante diferentes fórmulas como la agencia, vendiendo el producto por cuenta y en nombre de la empresa distribuidora y obteniendo una comisión. En cambio, en otras fórmulas en que la empresa gasolinera asume el riesgo de las operaciones (bien como operador independiente, bien mediante reventa en firme de los productos) sí que recibe la propiedad de los hidrocarburos.

En el primer supuesto el único sujeto pasivo del IVMDH sería la distribuidora como propietaria del producto. La gasolinera que suministra el carburante sería un mero intermediario comisionista. En las otras situaciones las gasolineras actúan como dueñas del carburante y, por tanto, serán las que realicen el hecho imponible del impuesto. El acto de transmisión de la propiedad por parte de la distribuidora a la gasolinera no suponía la realización del hecho imponible del IVMDH y, en consecuencia, no conllevaba la repercusión porque no se producía una entrega al consumidor final (venta minorista), sino con la finalidad de su reventa.

Una vez determinado quién es el sujeto pasivo, no debemos olvidar que, conforme al artículo 9. Once de la Ley 24/2001, tenían la obligación de “repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo, quedando estos obligados a soportarlas, excepto en los casos en que el sujeto pasivo sea el consumidor final de aquellos”. Queda claro, por tanto, que sólo existen dos opciones: que el sujeto pasivo actúe como consumidor final (autoconsumo) y por tanto soporte la repercusión o que existan otros adquirentes que soporten dicha repercusión.

En este sentido, conviene recordar el carácter monofásico del IVMDH en contraposición al IVA, en el que existen tantos devengos como transmisiones se producen, con el derecho a deducir las cuotas soportadas. En el IVMDH existe un único devengo en el que sólo se produce una repercusión en fase minorista “en el momento de la puesta de los productos comprendidos en el ámbito objetivo a disposición de los adquirentes” (artículo 9. Ocho).

En virtud de todo ello, parece evidente, a primera vista, que las empresas gasolineras no soportaban en ningún momento la repercusión del impuesto salvo en los casos en que realicen autoconsumos. En caso de actuar como comisionistas, no son propietarias del combustible y, por tanto, no son siquiera sujetos pasivos del impuesto. Si actúan por cuenta propia, en cambio, sí reciben la propiedad del combustible pero en su adquisición no soportan el impuesto al no realizarse su hecho imponible (la venta minorista de los hidrocarburos entendida como la entrega a un consumidor final).

3 EL PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

La devolución de ingresos indebidos está recogida en el artículo 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (en adelante, LGT), en el seno de la sección dedicada a los “deberes y obligaciones de la Administración tributaria”, como una obligación de la Administración para que devuelva a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros los ingresos que indebidamente hubieran realizado estos con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones.

El desarrollo del procedimiento para hacer efectivo este derecho se traslada al artículo 221, en sede del capítulo dedicado a los “procedimientos especiales de revisión”. Dentro de los cuatro supuestos en que la normativa contempla la devolución de ingresos indebidos, el caso que nos ocupa (ingreso indebido por incompatibilidad del tributo declarada por el TJUE) se encuadraría en la letra b) “Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación”. Para ello será necesario que el sujeto, tal como señala el propio apartado 4 del artículo 221, proceda a “instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120” de la propia LGT.

Diferente es el caso de otros tributos en los que la liquidación es realizada por la Administración y esta ha devenido firme; en este supuesto, cabría instar la revocación prevista en el artículo 219 LGT siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. El problema en este caso es que en el procedimiento extraordinario de revocación no se reconoce derecho alguno al obligado tributario, pues la revocación es una potestad discrecional de la Administración, no siendo susceptible de recurso el acto denegatorio, expreso o tácito, de apertura del procedimiento de revocación⁵.

El desarrollo reglamentario de la devolución de ingresos indebidos se recoge en el Reglamento de revisión de los tributos, Real decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (arts. 14 a 20), siendo el Reglamento general de aplicación de los tributos, Real decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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 (arts. 131 y 132), el que contempla las previsiones generales respecto a la ejecución de las devoluciones tributarias.

En la cuestión que nos ocupa, tiene especial relevancia el artículo 14 del Reglamento de revisión, por cuanto diferencia entre legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución. En el apartado 14.1 se especifica que pueden instar la solicitud de devolución tanto el obligado tributario (sujeto pasivo, en este caso la empresa gasolinera cuando realice la venta minorista del carburante siempre que sea propietaria de este) como la persona o entidad que haya soportado la repercusión en tributos en que exista dicha obligación de repercutir. Es importante destacar que en ningún momento se establecen exclusiones, por lo que tanto unos como otros podrán iniciar el procedimiento. De hecho, resulta lógico que la intervención del sujeto pasivo se produzca por voluntad propia o por petición de sus clientes consumidores finales. El cauce establecido es el de la rectificación de las autoliquidaciones del Modelo 569 presentadas por el sujeto pasivo.

En cambio, en relación con los sujetos con derecho a obtener la devolución del ingreso indebido, el 14.2 a) excluye expresamente la legitimidad del sujeto pasivo para recibir la devolución en el caso de que la carga de este haya sido repercutida, entrando como único legitimado el sujeto que soportara dicha carga. La batería de requisitos enumerados a continuación para que estos últimos puedan acceder a ella constituye un instrumento para minimizar las devoluciones efectivas a dichos consumidores finales, principalmente porque la mayoría de ellos no dispondrán de factura (el requisito más importante), pero no deja de ser un desarrollo de los escuetos preceptos de la LGT. Además del gran número de consumidores finales sin derecho a devolución por no disponer de la documentación necesaria, debemos recordar que diversas comunidades autónomas (Balears, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura, Murcia, Navarra y Valencia) aprobaron desde el año 2010 la devolución del tipo autonómico del IVMDH mediante el gasóleo profesional, hecho que impide solicitar de nuevo la devolución sobre dichos importes⁶.

A la vista de todo ello podemos concluir que, en el IVMDH, al igual que sucede en el IVA, se produce la disociación, fruto de la repercusión de la carga tributaria, entre el sujeto obligado al ingreso y la persona o entidad obligado a soportarla⁷, un hecho que incide, como hemos visto, en la legitimación para obtener la devolución de ingresos indebidos.

A continuación, pasamos a valorar el contenido concreto del conflicto bajo examen: la denegación de la devolución de ingresos indebidos a sujetos pasivos del tributo que han repercutido a terceros la carga de este. Para ello emplearemos como punto de partida la línea jurisprudencial de la Audiencia Nacional al respecto y, a partir de ahí, examinaremos los puntos más controvertidos de la cuestión.

4 LA POSICIÓN DE LA JURISPRUDENCIA RESPECTO A LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS RELATIVOS AL IVMDH

La Audiencia Nacional ha mantenido una línea jurisprudencial muy firme en los últimos tres años en relación con el conflicto entre las empresas gasolineras sobre la legitimación o no de estas últimas, como sujetos que presentan las autoliquidaciones, a solicitar y recibir la devolución del IVMDH con motivo de su anulación por su incompatibilidad con el derecho de la UE. En múltiples sentencias (entre ellas SSAN 3154/2015, de 23 de septiembre; 3884/2015, de 10 de noviembre; 285/2016, de 8 de febrero, o la más reciente 3908/2017, de 2 de octubre) la AN ha rechazado los recursos de que ha conocido contra resoluciones del TEAC que denegaban dicha devolución, al considerar (compartiendo la doctrina del TEAC) que no se daban los requisitos para que las empresas gasolineras, como sujetos pasivos, fueran beneficiarias de esta.

4.1 Argumentos contra la devolución de ingresos indebidos a las empresas gasolineras

El primer argumento que la AN emplea para rechazar el derecho a obtener la devolución está estrechamente relacionado con la distinción, indicada anteriormente, entre el derecho a solicitar la devolución y el derecho a obtenerla. En el caso de impuestos como el IVMDH, la carga final del tributo recae, vía repercusión, en el consumidor final; esta mecánica es relevante a la hora de determinar los sujetos legitimados para solicitar y recibir la devolución. Respecto a la solicitud de devolución de ingresos indebidos recogida en el artículo 221 LGT y desarrollada en el artículo 14 del Reglamento de revisión (RD 520/2005), se distingue, como advertimos, entre los legitimados para instar el procedimiento de devolución (artículo 14.1) y sus beneficiarios (artículo 14.2).

No existen dudas respecto a la legitimidad de las empresas gasolineras, como sujeto pasivo del tributo obligado a repercutir, a instar la solicitud de devolución de ingresos (como sujetos pasivos). De hecho, en varias sentencias anteriores (empezando por la SAN 2303/2014, de 16 de mayo) la AN ordenó de forma continuada que la Administración entrara a valorar el fondo de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos que instaban las empresas gasolineras, retrotrayendo las actuaciones. Todo porque hasta la publicación de la sentencia del TJUE la Administración las venía rechazando de plano (con razón) por entender que a la fecha de solicitud (2010 a 2012) el IVMDH era aún plenamente de aplicación.

En espera de resolver la cuestión prejudicial ante el TJUE, se suspendieron la resolución de los restantes recursos por dichas devoluciones y, una vez publicada la sentencia, la AN obligó a la Administración en una serie de sentencias a examinar el fondo de dichas solicitudes de devolución. En el fondo no hacía otra cosa que reconocer la legitimidad de las empresas gasolineras

para solicitar la devolución. Incluso en ocasiones, ya publicada la sentencia, fue el propio TEAC el que ordenó retrotraer actuaciones para que se examinara la procedencia o no de la devolución de ingresos indebidos a las empresas gasolineras.

De esta retroacción las empresas gasolineras parecieron extraer que se les reconocía el derecho a obtener la devolución del IVMDH. Nada más lejos de la realidad. La AN ha dispuesto en su jurisprudencia posterior, de forma continua, que no están legitimadas para recibir la devolución. Aunque el artículo 14.2 parece incluirlos (como los obligados tributarios que han realizado el ingreso indebido), recoge a continuación dos excepciones, entre las que se encuentra el supuesto del IVMDH: tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. En este caso, el legitimado para recibir la devolución del ingreso indebido será la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

Realizando un paralelismo con la otra excepción del artículo 14.2, la referida a las personas o entidades que hayan soportado una retención o ingreso a cuenta que trae causa de un ingreso indebido, la Audiencia recuerda que en el artículo 14.4 se determina que, independientemente de quien insta la solicitud de ingresos indebidos (el obligado tributario que retuvo o repercutió el ingreso a cuenta o el que la soportó), “la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión”.

La segunda línea argumental de la sentencia parte de una interpretación si cabe más teleológica del propio procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Su objetivo no debe ser otro que el de rectificar la situación del sujeto que ha soportado una carga superior a la debida. No entra dentro de la lógica del procedimiento que las cantidades se devuelvan a un sujeto que no ha soportado la repercusión, aunque sea el sujeto pasivo obligado a repercutir. De otro modo, las empresas gasolineras se beneficiarían de un posible enriquecimiento injusto o sin causa.

El hecho de que las cantidades recaudadas por el IVMDH sean declaradas indebidas no cambia las reglas de legitimación: tendrá derecho a la devolución de ingresos indebidos en impuestos cuya carga se repercute únicamente el obligado que soporta la repercusión. Tampoco cambia las reglas de legitimación el hecho de que la mayoría de los sujetos que soportaron el ingreso indebido no puedan recibir la devolución al no cumplir con los requisitos del artículo 14 del reglamento (principalmente la repercusión mediante factura).

4.2 Argumentos a favor de la devolución de ingresos indebidos a las empresas gasolineras

Corresponde advertir, antes de exponer los principales argumentos de los recurrentes (empresas gasolineras a las que se ha negado el derecho a la devolución de ingresos indebidos en el IVMDH), que, si bien la AN ha rechazado de plano sus pretensiones, varios TSJ en cambio han dado la razón a los recurrentes en situaciones similares. Sirvan como botón de muestra la STSJ de Madrid 9186/2017, de 12 de julio; STSJ de Murcia 2663/2016, de 15 de diciembre; o la STSJ del País Vasco 3741/2016, de 8 de noviembre.

El primer elemento de desazón para las empresas gasolineras fue comprobar que la retroacción de actuaciones que la AN venía ordenando para analizar la procedencia o no de los requisitos para obtener la devolución no se materializaba en un posterior reconocimiento de este derecho. Basándose en este supuesto cambio de criterio (que jamás existió, pues realmente nunca se reconoció el derecho a obtener la devolución), alguna parte actora alegaba que se había generado una expectativa de legitimación y una vulneración del principio de tutela judicial efectiva, produciéndose una dejación de funciones de los tribunales en beneficio de la Administración.

Al margen del recurso a este argumento forzado, fruto de las fallidas expectativas, una primera línea argumental de los recurrentes ante los tribunales ha sido aducir un incumplimiento de la sentencia del TJUE, al permitir al Estado incumplidor apropiarse de miles de millones en recaudación improcedente mediante los obstáculos a la devolución a particulares (al exigir factura) y el rechazo a la legitimidad a los sujetos pasivos.

Uno de los puntos más importantes, sobre los que algunos TSJ han sustentado el reconocimiento del derecho a la devolución, es la mecánica del propio procedimiento de devolución. Conforme a la literalidad del artículo 14 del Reglamento de revisión, la empresa gasolinera actuaría como una suerte de intermediario en la devolución del impuesto de otro sujeto (el repercutido), negándosele el propio derecho a la devolución bajo el pretexto de que este es un derecho exclusivo del sujeto que ha soportado la repercusión. De hecho, la práctica administrativa ante la solicitud de devolución de las empresas gasolineras era solicitarles la documentación en que se acreditaran los sujetos, consumidores finales, que habían soportado la repercusión a efectos de proceder a devolver a aquellos las cantidades indebidamente soportadas.

A la vista de la imposibilidad de recibir la devolución por parte de la mayoría de los sujetos repercutidos (particulares) por no cumplir con los requisitos del artículo 14.2 del reglamento (necesidad de factura con IVMDH desglosado), podemos plantearnos si se reactiva el derecho del sujeto pasivo a recibir dicha devolución. Al respecto, el TSJ del País Vasco (STSJ 3741/2016, de 8 de noviembre) plantea que no estamos ante un derecho exclusivo del repercutido, sino simplemente de un derecho preferente respecto al del sujeto pasivo obligado a repercutir, que tendría también derecho a obtener dicha devolución.

De forma especialmente crítica entiende el TSJ del País Vasco en esta sentencia que resulta “absurdo (...) reconocer el derecho del repercutidor a solicitar la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas y no, en cambio, a obtener su devolución”. Admitiendo las alegaciones del recurrente, considera que, en defecto de reclamación de los consumidores finales o de devolución a estos de las cuotas repercutidas, el abono de lo excesivamente ingresado se debe realizar a quien repercutió, que habrá de resarcir a quien soportó la repercusión de la cuota.

De otro modo, entiende el TSJ, no se hubiera incluido en el propio artículo 14.2 c) 3.º como causa de exclusión del derecho del repercutido a obtener la devolución el hecho de que las cuotas indebidamente repercutidas, y cuya devolución se solicita, hubieran sido ya devueltas por la Administración tributaria a quienes se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero. Además, la solicitud de devolución del repercutidor no excluye que el repercutido pueda solicitar con preferencia la devolución a la Administración o ejerza la acción de reembolso contra este.

Otro de los aspectos en que inciden los sujetos pasivos del IVMDH que solicitan la devolución es que no existiría una situación de enriquecimiento injusto si el vendedor minorista recibiese la devolución de cantidades ingresadas que no soportó, tal como sostiene en cambio la AN. Analizando de nuevo la STSJ del País Vasco 3741/2016, encontramos tres argumentos que descartarían la existencia del enriquecimiento injusto. En primer lugar, el tribunal considera que el sujeto pasivo vendedor sufre una serie de perjuicios por la aplicación del gravamen indebido, como la disminución de las ventas (por el incremento del precio final), que no encuentran resarcimiento. Igualmente, se ampara en que la posibilidad de excluir de la devolución al sujeto pasivo que ha repercutido la carga tributaria, como excepción, debe ser aplicada restrictivamente. Por último, también entiende que el hecho de que el repercutido tenga abierta la posibilidad de reclamar al sujeto pasivo el importe de la devolución excluye la existencia de tal enriquecimiento.

5 PROPUESTA DE SOLUCIÓN PARA EL CONFLICTO CONFORME AL DERECHO DE LA UE

A la vista de las grandes disparidades entre las posiciones de los diferentes tribunales, el TS ha admitido a trámite (ATS 5071/2017, de 24 de mayo de 2017) un recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Vizcaya contra un auto del TSJ del País Vasco por el que se extienden a favor de una empresa gasolinera los efectos de una sentencia que condena a la Diputación Foral a la devolución de los ingresos indebidos por el IVMDH. El interés casacional es evidente ante la diferente interpretación que del artículo 14.2 del Reglamento de revisión realizan algunos TSJ y la AN. Ante el interés de la cuestión, vamos a examinar de forma crítica los argumentos de ambas partes teniendo también presente la propia jurisprudencia del TJUE en relación con la devolución de ingresos indebidos.

El primer aspecto que queremos destacar es el difícil encaje del artículo 14 del Reglamento de revisión para un tributo monofásico como el IVMDH, ya que algunos de sus preceptos (los que hacen referencia a la obligación de repercutir) parecen estar pensados principalmente para impuestos plurifásicos como el IVA, en el que son varios los sujetos que pueden estar implicados en una misma cadena en la que exista un ingreso indebido que, por la mecánica del impuesto, se repercutan y soporten entre ellos. En múltiples casos el sujeto que soporta la repercusión será a su vez un empresario o profesional que tendrá el derecho a deducir el importe soportado y en su caso la documentación necesaria para hacer valer por sí mismo su derecho a la devolución.

En cambio, en un impuesto monofásico como el IVMDH el artículo 14 pierde parte de su sentido, pues en ningún caso el sujeto tendrá derecho a la deducción de la cuota soportada (como sucede en el IVA) y en pocas ocasiones el sujeto tendrá la factura necesaria para instar la devolución. No cabe extraer conclusiones de partes de dicho artículo pensadas para impuestos plurifásicos para sortear la clara exclusión contenida en el artículo 14.2 a): los obligados tributarios no tendrán derecho a obtener la devolución si concurren con sujetos que han soportado la repercusión. El motivo por el que debe mantenerse la operatividad de esta exclusión en el IVMDH es, a nuestro modo de ver, claro: en caso contrario se produciría un enriquecimiento injusto del sujeto pasivo que no ha soportado el tributo y obtiene en cambio su devolución.

Para entender la situación, debemos retrotraernos a la obligación que impone el propio derecho de la Unión a obtener la devolución de los tributos recaudados por un Estado miembro infringiendo el ordenamiento comunitario, como sucedió con el IVMDH. El objetivo de esta devolución no es otro que “remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la haya soportado efectivamente” (STJUE de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10I-9963, apartado 23).

La restitución de dichos importes tiene en cambio una importante excepción: podrá denegarse si produce un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo. Este se producirá si queda demostrado que el sujeto pasivo repercutió efectivamente su carga sobre otros sujetos (STJUE de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros, C-398/09, apartado 18).

El TJUE sostiene que debe ser el juez nacional, a la luz del análisis económico de la situación y de las pruebas, el que valore si la devolución solicitada neutraliza efectivamente la carga económica del tributo indebido o, en cambio, genera un enriquecimiento sin causa al sujeto pasivo (STJUE de 2 de octubre de 2003, Weber’s Wine World y otros, C-147/01, apartados 96 y 100).

El único control que desarrollará el TJUE, a la vista del principio de autonomía institucional y procedimental que reconoce a los Estados miembros, es el del cumplimiento de los principios de

equivalencia (la aplicación del ordenamiento comunitario no puede ser sometida a condiciones o requisitos más gravosos que la del ordenamiento interno en supuestos análogos, STJUE de 26 de enero de 2010, *Transportes Urbanos*, C-118/08) y efectividad (la vía procesal nacional debe ser apropiada al fin perseguido por la norma comunitaria y no impedir su eficacia, STJUE de 14 de diciembre de 1995, *Peterbroeck*, C-312/93).

En conclusión, el TJUE, en su habitual práctica de remitir a la autonomía procesal de los Estados, admite que estos puedan articular un procedimiento que excepcionalmente deniegue la devolución por un ingreso indebido fruto de la incompatibilidad de un tributo con el derecho de la Unión si dicha devolución no corrige las consecuencias negativas de quien ha soportado el tributo ilegal.

El hecho de que el Estado haya sido condenado a la devolución de los ingresos indebidamente exigidos por la aplicación del tributo no significa que se deba realizar dicha devolución a cualquiera que lo solicite, sino a quienes de manera efectiva han soportado dicha repercusión. De este modo, se da cumplimiento al principio de efectividad, sin que existan mayores cargas para los sujetos que instan la devolución por ser un supuesto vinculado al incumplimiento del derecho de la UE.

Desde nuestro punto de vista, la existencia de un enriquecimiento injusto es evidente si un sujeto que no ha soportado un tributo obtiene su devolución. El hecho de que por dicha denegación no se devuelva la totalidad del importe indebidamente cobrado por el tributo incompatible con el derecho de la Unión no es excusa para alterar las reglas lógicas ni justificar dicho enriquecimiento sin causa. Además, en el caso del IVMDH en concreto, las consecuencias negativas para los vendedores derivadas de su aplicación fueron mínimas. Tengamos presente que estamos ante un producto (el combustible) que no tiene productos sustitutivos, su demanda es profundamente inelástica y el importe del tributo no suponía un cambio que alterara las decisiones de los consumidores. De hecho, el consumo de combustible en España durante los primeros años de aplicación del IVMDH se incrementó y sólo se vio reducido con la llegada de la dura crisis económica (Fuente: CORES, Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos).

6 CONCLUSIONES

La polémica en torno a la incompatibilidad del IVMDH con el derecho de la UE tuvo su punto de inflexión con la publicación de la rotunda Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014. Antes de la sentencia, la Administración, amparándose en el ordenamiento entonces vigente, rechazaba todas las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, sin entrar a valorar la legitimidad de los solicitantes. Tras la publicación de la sentencia, la AN obligó a retrotraer actuaciones en múltiples procedimientos para valorar la procedencia o no de dichas devoluciones, pero se mantuvo tajante cuando hubo de rechazar las provenientes de los sujetos pasivos del tributo, las empresas gasolineras.

El principal argumento de la AN, respaldado por algunos TSJ, es la literalidad del artículo 14 del Reglamento de revisión y la posible existencia de un enriquecimiento injusto si el sujeto pasivo que ha repercutido la carga tributaria recibe dicha devolución. Por contra, otros TSJ han reconocido el derecho a percibir la devolución por parte de los sujetos pasivos entendiendo que el artículo 14 del Reglamento de revisión articula un sistema de devolución alternativa a favor de estos si el sujeto repercutido no la solicita.

Examinando los diferentes argumentos de una y otra parte, hemos de decantarnos por el plasmado por la AN en su reciente jurisprudencia, refrendada en varios TSJ. Tanto desde un punto de vista normativo (el sistema articulado por el Reglamento de revisión) como teleológico (la finalidad del propio procedimiento de devolución de ingresos indebidos) supondría un enriquecimiento injusto que un sujeto que no ha soportado un tributo reciba su devolución. Tal como sostenemos, esta sería además la solución más acorde con la interpretación que realiza el TJUE de la devolución de los ingresos indebidamente exigidos por la aplicación de un tributo declarado incompatible con el derecho de la UE.

En espera de la posición que fije el TS, al margen de los argumentos estrictamente jurídicos, el importante volumen de recursos en juego si se reconociera el derecho de los sujetos pasivos a percibir la devolución del IVMDH nos hace vaticinar una posición favorable a los planteamientos de la AN aquí respaldados.

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., y 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 Al respecto, nos remitimos 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.