

Roj: **STS 150/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:150**Id Cendoj: **28079130022016100023**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **27/01/2016**Nº de Recurso: **3735/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**Tipo de Resolución: **Sentencia**

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Enero de dos mil dieciséis.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 3735/2014, interpuesto por la mercantil HOLCIM (ESPAÑA), S.A., en su calidad de sucesora de la entidad Holcim Hormigones, S.A., la cual, a su vez, resultó beneficiaria de la escisión de Hormigones Materiales de Construcción, S.A.U. (antes Tarmac Iberia, S.A.), representada por el Procurador D. Victorio Venturini Medina, bajo la dirección letrada de D. Celso Cañizares Pacheco, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 9 de junio de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 561/2011, deducido frente a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de julio de 2011 y 11 de octubre de 2011, en materia de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos, en el **Impuesto sobre Venta Minoristas de Determinados Hidrocarburos**, ejercicios 2006 a 2008.

Ha comparecido y se ha opuesto al recurso de casación, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- La entidad Holcim Hormigones, S.A., con fecha 19 de abril de 2010, presentó escrito en el que solicitaba la devolución del **Impuesto Especial sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos** (en adelante, IVMDH), cuya repercusión había soportado, derivado de las autoliquidaciones presentadas por los suministradores de **hidrocarburos**, cuya rectificación también solicitaba, correspondiente a los ejercicios 2006 a 2008, por importe de 392.325,88 €.

La solicitud de rectificación y devolución se basaba en considerar que el referido **Impuesto**, creado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, contravenía la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de circulación y control de los productos objeto de **impuestos** especiales, como había señalado la Comisión Europea en su 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 estimaba que el IVMDH español, creado por la Ley 24/2001, antes referida, incumplía las disposiciones del citado Tratado. Igualmente, se alegaban las Sentencias del TJUE de 24 de febrero de 2000, 9 de marzo de 2000 y 10 de marzo de 2005, en las que se afirma que las disposiciones que creen **impuestos** indirectos que no sean **impuestos** especiales deben perseguir una finalidad específica, es decir, un objetivo distinto exclusivamente del presupuestario.

En consecuencia, consideraba que tenía derecho a la devolución por ingresos indebidos, de conformidad con los procedimientos establecidos en los artículos 120 y 121 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento General de



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 el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprobó el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

**SEGUNDO** .- Igualmente, la entidad Holcim Hormigones, S.A., con fecha 19 de abril de 2010, solicitó la rectificación de las liquidaciones del IVMDH, de los ejercicios 2006 a 2008, en esta ocasión por importe de 184.866,53 €, alegando igualmente que la Ley 24/2001 era contraria al Derecho de la Unión Europea.

**TERCERO** .- La Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE, de la Delegación de la AEAT en Granada, desestimó las solicitudes formuladas, con base en que:

-En la fecha de su formulación, el IVMDH estaba vigente y era de aplicación plena en el ordenamiento jurídico español, ya que los dictámenes de la Comisión Europea no son vinculantes para los Estados miembros.

-Además, en el caso específico de las facturas expedidas por SOLRED y CEPSA CARD, se negaba legitimación a la entidad para solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y subsiguiente devolución de ingresos indebidos, por no acreditarse la repercusión ya que no se había hecho constar la misma en las correspondientes aquellas ( artículo 14.2.c) del Reglamento de Revisión en la vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo) . Además, se añadía que "consultada la base de datos de la AEAT, la entidad SOLRED, S.A y CEPSA CARD, S.A. no constaba que fuera sujetos pasivos del IVMDH, no disponían de código de identificación de **minorista** (código CIM), ni que hubieran presentado autoliquidaciones por el IVMDH."

**CUARTO**.- Las resoluciones a que acaba de hacerse referencia fueron objeto de reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, y, tras su desestimación por resolución de 30 de diciembre de 2010 y 25 de febrero de 2011, respectivamente, se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que dictó igualmente dos resoluciones en las que se decidió:

1º.-En cuanto a la reclamación por importe de 392.325,88 €, la resolución del TEAC de 19 de julio de 2011 la desestimó, si bien que ordenando la remisión de una copia de la solicitud de devolución formulada por la recurrente a las Haciendas Forales en que se hubiere autoliquidado el **Impuesto**.

Conviene detenerse en el contenido de la resolución del TEAC para indicar:

-Que en primer lugar, en el Fundamento de Derecho Tercero se exponía que el IVMDH es un tributo cedido a las CC.AA, ya que según lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 21/2001, de diciembre, las mismas pueden hacerse cargo de su gestión por delegación del Estado.

Sin embargo, ninguna de las Comunidades de régimen común había llegado a asumir, de forma efectiva, la gestión del **Impuesto**. No ocurría lo mismo con los territorios forales, en los que la gestión del **Impuesto** se lleva a cabo por las respectivas Haciendas Forales y no por la AEAT ( artículo 34 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/02, de 23 de mayo y 36 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su redacción dada por Ley 25/2003, de 15 de julio).

Por ello, según la resolución a la que nos venimos refiriendo, en el caso de los Territorios Forales, la competencia material para resolver las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos, corresponde a la Administración Tributaria que lleva a cabo la gestión de las correspondientes autoliquidaciones, con independencia de que el procedimiento lo inicie el obligado que formuló la autoliquidación o el que soportó la repercusión del **Impuesto** ingresado con dicha autoliquidación.

Y teniendo en cuenta que en el expediente administrativo se explicitaba que la recurrente había adquirido los productos sometidos al **Impuesto**, cuya devolución se solicitaba, no solo en territorio común, sino también en territorio foral, la AEAT carecía de competencia para pronunciarse **sobre** la solicitud.

-En segundo lugar, respecto de la competencia y procedimiento para resolver solicitudes como la de devolución formulada y cuya resolución era objeto de reclamación, se indicaba:

"CUARTO.- Por lo que respecta al ámbito de competencia territorial de la AEAT hay que señalar que en los casos de solicitudes formuladas por los obligados tributarios que soportaron la repercusión del **impuesto**, el apartado 4 del artículo 129 del Reglamento General de las Actuaciones los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por RD 1065/07, de 27 de julio, establece una serie de especialidades procedimentales y de atribución de la competencia territorial, al disponer:



4. Cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas, se aplicará lo dispuesto en los artículos anteriores, con las siguientes especialidades:

a) La resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita.

En los **Impuestos** Especiales la resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del establecimiento del obligado tributario que efectuó la repercusión, excepto en el caso de centralización autorizada de los ingresos en que será competente el que, según la normativa de organización específica, corresponda al obligado tributario que efectuó la repercusión.

En aquellos casos en los que a la vista de la solicitud presentada y de la documentación que se deba acompañar para fundamentar la misma resulte acreditado que no concurren los requisitos para proceder a la rectificación de la autoliquidación, la resolución corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del obligado tributario que inició el procedimiento. En estos casos no será de aplicación lo previsto en el párrafo d) de este apartado.

b) La solicitud podrá hacerse desde que la actuación de retención, la detracción del ingreso a cuenta o la actuación de repercusión haya sido comunicada fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que éste ha tenido conocimiento de ello.

Cuando la solicitud de rectificación se presente antes de la finalización del plazo de declaración en que hubiera de presentarse la autoliquidación cuya rectificación se solicita, se considerará como período de interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo para resolver el procedimiento el tiempo transcurrido desde la fecha de presentación hasta la fecha de finalización de dicho plazo de declaración.

c) En la solicitud, además de las circunstancias previstas en el artículo 126.4 de este Reglamento, se harán constar el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del retenedor o persona o entidad que efectuó el ingreso a cuenta repercutido o del obligado tributario que efectuó la repercusión.

La solicitud deberá acompañarse de los documentos justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados.

d) En la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o al obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que efectuó la repercusión, que deberán comparecer dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por períodos de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.

e) La liquidación provisional o la resolución denegatoria que ponga término al procedimiento se notificará a todos los obligados tributarios.

f) En el supuesto de que la resolución estimatoria fuera recurrida por el retenedor, por el obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que realizó la repercusión, aquélla no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza.

QUINTO.-Del artículo reproducido en el punto anterior se desprende que con carácter general la competencia territorial para resolver el procedimiento corresponde al órgano que ostente la competencia **sobre** el obligado tributario que efectuó la repercusión. Por tanto, en principio, el punto de conexión que determina la competencia para resolver el procedimiento viene **determinado** en función del obligado que efectuó la repercusión. Lo cual resulta lógico, pues este órgano es el que puede constatar que la repercusión se produjo y que las cuotas repercutidas y cuya devolución se solicita han sido autoliquidadas e ingresadas, asimismo dicho órgano es el que está en mejores condiciones de apreciar si ha podido o no prescribir el derecho a la devolución instada, en función de los plazos legales y reales de autoliquidación y de la concurrencia de circunstancias que hayan podido interrumpir el cómputo del plazo de prescripción.

No obstante lo anterior, como se señala en el tercer párrafo del apartado a) del mismo artículo, en aquellos casos en los que a la vista de la solicitud presentada y de la documentación que se deba acompañar para



fundamentar la misma resulte acreditado que no concurren los requisitos para proceder a la rectificación de la liquidación, la resolución corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del obligado tributario que inició el procedimiento.

SEXTO.- En el caso que nos ocupa la pretensión del reclamante no se funda en la existencia de posibles errores fácticos en la repercusión o en una incorrecta aplicación de la normativa del **impuesto**, supuesto en el que resultaría ineludible la actuación del órgano con competencia **sobre** el obligado que hubiera repercutido, autoliquidado o ingresado, sino que se funda única y exclusivamente en la supuesta vulneración por parte de la Ley reguladora del **Impuesto**, de la Directiva 92/12 CEE, de forma que partiendo de esa aducida vulneración del Derecho Comunitario, se pretende dejar de aplicar la vigente Ley española reguladora del **Impuesto**, por lo que la oficina gestora que ostenta la competencia territorial **sobre** el obligado que soportó la repercusión del **impuesto**, puede, **sobre** la base de la argumentación vertida en el acuerdo objeto de la presente reclamación, reconocer la improcedencia de la solicitud formulada, poniendo fin al procedimiento sin más trámites, por resultar innecesaria la intervención del órgano con competencia **sobre** el obligado que efectuó la repercusión, para llevar a cabo frente a este último las actuaciones previstas en la letra d) del transcrito artículo 129.4".

-Finalmente, y en tercer lugar, se indicaba que, aún cuando la Comisión Europea había solicitado a España, mediante el dictamen motivado 2002/2315, de 6 de mayo de 2008, que ajustara su legislación nacional del **Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos** al Derecho Comunitario, al no cumplir plenamente los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2 de la Directiva 92/12 CEE, se entendía que las recomendaciones y dictámenes no son vinculantes para los Estados miembros destinatarios de los mismos, siendo cierto que en el momento de dictarse la resolución se desconocía incluso si la Comisión Europea había presentado recurso ante el TJUE, tal como previene el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que se corresponde con el antiguo artículo 226 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

2º.- En cuanto a la reclamación por importe de 184.866,53 €, la resolución del TEAC de 11 de octubre de 2011 desestimó el recurso de alzada con base en idéntica argumentación que la recogida en los Fundamentos de la resolución de 19 de julio de 2011, antes transcritos, pero sin referencia alguna a la gestión del **Impuesto** por los Territorios Forales.

**QUINTO.-** La entidad Holcim Hormigones, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones del TEAC a que acaba de hacerse referencia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Séptima de dicho Organismo Jurisdiccional, lo tramitó con el número 561/2011.

En el escrito de demanda se ampliaba la solicitud de devolución a la cantidad de 632.168,72 €, a consecuencia de que respecto de la entidad SOLRED, S.A., si bien se había hecho constar inicialmente como repercutida la cantidad de 12.968,27 €, en el certificado expedido por dicha entidad figuraba la de 67.944,58 €.

En todo caso, debe indicarse que habiéndose suspendido las actuaciones a consecuencia del planteamiento de cuestión prejudicial por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ante el TJUE y resuelta la misma por Sentencia de 27 de febrero de 2014 (Asunto C-82/12), la Sala de instancia, por Providencia de 4 de abril de 2014, acordó oír a las partes por plazo común de cinco días, en relación exclusivamente a los efectos de la misma en relación con el objeto del recurso.

El Abogado del Estado presentó escrito en el que se alegaba:

1º.- Que los sujetos pasivos del **Impuesto** no pueden ser beneficiarios de las devoluciones que en su caso procedan.

2º.- Que no podían ser reclamadas las cantidades abonadas según la regulación aprobada por algunas Comunidades Autónomas, pues en otro caso existiría doble devolución.

3º.- Que si se acordase la devolución total de la cuota del IVMDH se produciría un incumplimiento del nivel mínimo de imposición de los **hidrocarburos** que impone el artículo 4.1 de la Directiva 2003/96.

Por ello, se solicitaba que al dictar sentencia se denegara la devolución de las cantidades solicitadas por la parte recurrente, y, subsidiariamente, se acordara la retroacción de actuaciones, para que el órgano administrativo competente pudiera determinar el importe exacto de la devolución y, de manera más subsidiaria a lo anterior, que se difiriera al trámite de ejecución de sentencia la determinación del mismo.

Por su parte, la representación procesal de Holcim Hormigones, S.A. presentó escrito insistiendo en sus alegaciones iniciales y sosteniendo la improcedencia de la retroacción de actuaciones, razón por la que solicitaba se dictara una sentencia íntegramente estimatoria.



Finalmente, la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia, de fecha 9 de junio de 2014, con la siguiente parte dispositiva:

"1. Estimamos, en parte, el recurso contencioso-administrativo nº 561/2011, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por el Procurador de los Tribunales don Victorio Venturini Medina, en nombre y representación de la entidad mercantil HOLCIM HORMIGONES S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 11 de octubre de 2011 (R.G. 2559/11) y contra la resolución del TEAC de fecha 19 de julio de 2011, (R.G. 2106/11), cuya resolución anulamos, al igual que aquellas de las que trae causa, con reposición del procedimiento administrativo al momento anterior a que se dictara Acuerdo de la Oficina Gestora de **Impuestos Especiales** de la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE de la Delegación Especial de Granada de la Agencia Tributaria de 7 de julio y 28 de junio de 2010, al objeto de que se complete el procedimiento administrativo y se dicte una nueva resolución **sobre** la solicitud de devolución de ingresos indebidos que dio lugar a la incoación de dicho procedimiento, conforme a lo expuesto en el precedente fundamento jurídico sexto.

2. Sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia."

**SEXTO.-** HOLCIM (ESPAÑA), S.A., representada por el Procurador de los Tribunales D. Victorio Venturini Medina, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina contra la sentencia dictada, según escrito presentado ante la Sala de instancia, en 29 de julio de 2014, en el que solicita su anulación, así como que se ordene a la Administración Tributaria la devolución de las cuotas repercutidas en relación con el IVMDH, por importe de 632.168,72 euros, más los intereses de demora desde la fecha del ingreso hasta la devolución efectiva de aquél, decretando, en consecuencia, la imposibilidad de reponer las actuaciones al momento anterior al que se dictaran los acuerdos de la Oficina Gestora de la Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE, de la Delegación de Granada de la AEAT, de fechas 28 de junio y 7 de julio de 2010.

**SEPTIMO.-** El Abogado del Estado se opuso al recurso interpuesto, por medio de escrito presentado en 9 de octubre de 2014, en el que solicita la declaración de su inadmisión o, subsidiariamente, su desestimación.

**OCTAVO.-** Habiendo sido señalada para la deliberación, votación y fallo la audiencia del doce de enero de dos mil dieciséis, en dicha fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La sentencia impugnada da cuenta en los Antecedentes del planteamiento de la cuestión prejudicial por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y de la sentencia del TJUE (Sala Tercera), de 27 de febrero de 2014 (Asunto C-82/12), tras lo cual basa su fallo, en lo que interesa, en los siguientes Fundamentos Jurídicos:

"PRIMERO: (...)

Es objeto de impugnación la Resolución adoptada con fecha de 5 de julio de 2011 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por la que se decide lo siguiente: (en el presente las resoluciones del TEAC de fechas 11/10/2011 y de 19/7/2011).

«EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, como resolución del recurso de alzada promovido por la ....., contra la resolución de fecha ....., del TEAR de Andalucía recaída en expediente nº ....., **sobre** de devolución de ingresos indebidos de las cuotas soportadas por repercusión del **impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos**, ACUERDA: Desestimar el presente recurso en la medida en que la solicitud del reclamante se refiera al **impuesto** autoliquidado ante la AEAT, debiendo la oficina gestora remitir, en su caso, una copia de la solicitud a las Haciendas Forales en las que se hubiera autoliquidado el **impuesto** repercutido a la entidad reclamante, en los términos expuestos.»

La mencionada resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central se basa en los siguientes fundamentos jurídicos, en los que después de hacer referencia a la legitimación del obligado tributario que hubiese soportado la repercusión del tributo para pedir la rectificación de la correspondiente autoliquidación, así como a la competencia de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT), tanto en su esfera material como territorial, para resolver este tipo de solicitudes de devolución de ingresos indebidos, se expone:

«En el caso que nos ocupa, la pretensión del reclamante no se funda en la existencia de posibles errores fácticos en la repercusión o en una incorrecta aplicación de la normativa del **impuesto**, supuesto en el que resultaría ineludible la actuación del órgano con competencia **sobre** el obligado que hubiera repercutido, autoliquidado e

ingresado, sino que se funda única y exclusivamente en la supuesta vulneración por parte de la Ley reguladora del **Impuesto**, de la Directiva 92/12 CEE, de forma que partiendo de esa aducida vulneración del Derecho comunitario, se pretende dejar de aplicar la vigente Ley española reguladora del **impuesto**, por lo que la oficina gestora, que ostenta la competencia territorial **sobre** el obligado que soportó la repercusión del **impuesto** e inició el procedimiento, puede, **sobre** la base de la argumentación vertida en el acuerdo objeto de la presente reclamación, reconocer la improcedencia de la solicitud formulada poniendo fin al procedimiento sin más trámites, por resultar innecesaria la intervención del órgano con competencia **sobre** el obligado que efectuó la repercusión, para llevar a cabo frente a este último las actuaciones reglamentariamente previstas en la letra d) del transcrito artículo 129.4»

«Una vez realizadas las anteriores precisiones **sobre** competencia y procedimiento, hay que señalar, **sobre** la cuestión de fondo, acerca de la aplicabilidad del **Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos** (IVMDH) creado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que aunque la Comisión Europea ha solicitado formalmente a España, mediante dictamen motivado 2002/2315, de 6 de mayo de 2008, que ajuste su legislación nacional del **Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos** al Derecho comunitario, al considerar que no cumple plenamente los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 CEE, conforme al art. 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea n° C115 de 09/05/08, que se corresponde con el antiguo art. 249 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea en su versión consolidada publicada en el Diario Oficial n° C321 E de 29 de diciembre de 2006), las recomendaciones y los dictámenes no son vinculantes para los Estados miembros destinatarios de los mismos y conforme al art. 258 del referido Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (que se corresponde en el antiguo art. 226 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea): "Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo **determinado** por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea", lo que determina que el dictamen de la Comisión no produce ningún efecto **sobre** la vigencia y eficacia de las normas dictadas por los Estados miembros, ni **sobre** los actos que se han producido en aplicación de las mismas. Ni siquiera consta a este Tribunal que a la fecha actual la Comisión Europea haya presentado recurso por este asunto ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Por tanto la plena vigencia en el ordenamiento jurídico español, en el momento presente, de la Ley 24/01 reguladora del IVMDH, comporta que deba rechazarse la pretensión de la parte reclamante »

SEGUNDO : Planteamiento del recurso contencioso-administrativo.

La cuestión litigiosa que plantea se refiere a si existe o no obligación de soportar la repercusión del IVMDH al entender que la norma que lo crea es contraria a la Directiva 92/12/CEE, como ya reconoció la Comisión Europea y la jurisprudencia del TJUE, por inexistencia de una finalidad específica en el IVMDH, y porque ha de respetar las normas impositivas aplicables en relación con los **impuestos** especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del **Impuesto**.

Deberá plantearse cuestión prejudicial **sobre** la conformidad del artículo 9 de la Ley 24/2001 en relación con el artículo 3.2 de la Directiva 92/12 .

La Abogacía del Estado se opone al recurso contencioso-administrativo.

TERCERO : Acerca de las alegaciones de la demanda relativas al **Impuesto sobre la Venta de Determinados Hidrocarburos**, desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2.014 [Asunto C-82/12 ] .

1. Se propugna en la demanda la «Nulidad de las normas que crearon el IVMDH por contradicción con la Directiva 92/12, hoy Directiva 108/08 CEE», y al mismo efecto se defiende la «Supremacía del Derecho Comunitario», así como la «Aplicación directa del Derecho Comunitario»

2. **Sobre** la divergencia entre la regulación del IVMDH y la Directiva 92/12/CEE se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 27 de febrero de 2.014 [Asunto C-82/12 ], dictada a consecuencia de la cuestión prejudicial planteada con arreglo al art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña [Sala de lo Cont. Admvo., Sección Primera, Rec. 1392/2010, Auto de 29 de noviembre de 2011 ], en la que tras las consideraciones realizadas «**Sobre** las cuestiones prejudiciales» y «**Sobre** la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia», el Tribunal de Justicia [Sala Tercera], declara:

«En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara: El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y



controles de los productos objeto de **impuestos** especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un **impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos**, como el **Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos** controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal **impuesto** persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado **impuesto**, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.»

3. Con ello, la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido a poner de manifiesto la contradicción existente entre la normativa española y la comunitaria en la materia.. Pues la referida sentencia declara que la Directiva reseñada se opone a una norma como la que, en el Derecho interno, vino a regular el IVMDH, por no perseguir éste, una finalidad específica en el sentido previsto en la Directiva 92/12/CEE, cuyo artículo 3, apartado 2 , vino a establecer que los **hidrocarburos** pueden estar sujetos a **impuestos** indirectos distintos del **impuesto** especial establecido por dicha Directiva si, por una parte, esos **impuestos** indirectos persiguen una o varias finalidades específicas, y, por otra parte, si respetan las normas impositivas aplicables en relación con los **impuestos** especiales o con el **Impuesto sobre el Valor Añadido** para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del **impuesto**.

Dichos requisitos, que tienen por objeto evitar que los **impuestos** indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios [ Sentencias de 24 de febrero de 2000 , *Comisión/ Francia*, C-434/97, Rec. p. I-1129, apartado 26, y *EKW y Wein & Co .*, antes citada, apartado 46], tienen carácter cumulativo, como se desprende del propio tenor de dicha disposición. Por lo que la falta de uno de ellos, el de la finalidad específica del gravamen, llevó al Tribunal de Justicia a establecer la oposición del tributo a la Directiva europea, sin necesidad de entrar a analizar si concurre el segundo requisito, referido al respeto a las normas impositivas aplicables a los **Impuestos Especiales** o al **Impuesto sobre el Valor Añadido**.

Así, al tratar «**Sobre las cuestiones prejudiciales**», el Tribunal de Justicia vino a poner de manifiesto que:

«34 (...) 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 . 35 Por consiguiente, cabe concluir, sin que sea necesario examinar si se cumple el segundo requisito enunciado en dicho artículo 3, apartado 2, relativo al respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los **impuestos** especiales o el IVA, que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un **impuesto**, como el IVMDH, pueda considerarse conforme a los requisitos de dicho artículo." 36 En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 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 IVMDH 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.»

4. Sentado, por tanto, que la normativa nacional en cuestión no cumple el primero de los requisitos exigidos por el art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE , esto es, que el IVMDH persiga una finalidad específica, el TJUE procedió a examinar, en segundo lugar, la posibilidad de limitar los efectos de la Sentencia dictada, en función de la eventual concurrencia de los criterios establecidos al efecto, llegando a la conclusión de que no procede limitar los efectos en el tiempo de la sentencia pronunciada.

Así, al tratar «**Sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia**», el Tribunal de Justicia vino a precisar.

«37 En sus observaciones escritas, la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español han solicitado al Tribunal de Justicia que limite los efectos en el tiempo de la presente sentencia en el supuesto de que declare que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se opone al establecimiento de un **impuesto** como el IVMDH controvertido en el litigio principal (...) 41 Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (...) 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. (...) 50 De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.»

CUARTO : Acerca de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014 [Asunto C-82/12] **sobre** el objeto del proceso y **sobre** las pretensiones formuladas en el mismo.

1. Una vez declarada con carácter prejudicial la oposición del art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, a un tributo como el establecido por la Ley 24/2001 [art. 9], es preciso delimitar los efectos de dicha declaración, en función del objeto del proceso y de las pretensiones deducidas en el mismo.

2. La sociedad demandante, con fecha 19 de abril de 2010 instó la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos que le repercutieron el IVMDH del período comprendido entre el año 2006 y el año 2008, (expedientes 18200- 2100-000562 ejercicio 2006, 18200-2010-000563 ejercicio 2007 y 18200-2010-000564 ejercicio 2008), así como la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas del citado **Impuesto** en dichos períodos de tiempo por un importe de 184.866,53 €, y otra petición por los mismos períodos e importe de 392.325,88 €, acreditando para ello el cumplimiento de la totalidad de los requisitos formales y procedimentales para que proceda instar y obtener la devolución de ingresos indebidamente efectuado y aportando para ello toda la documentación soporte necesaria. Dicha solicitud de rectificación surgió como consecuencia de considerar que el IVMDH es contrario a la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general tenencia, circulación y controles de los productos objeto de **impuestos** especiales así como la directiva 77/388/CEE.

3. 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, estuvo vigente hasta su derogación por la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, con efectos a partir del 1 de abril de 2010, y publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 14 de enero de 2009].

El IVMDH fue implantado por la Ley 24/2001 [ art. 9, posteriormente modificado por la Ley 53/2002 y por la Ley 62/2003], con efectos de 01 de enero de 2002, habiendo permanecido vigente hasta la derogación del mentado precepto legal por la Ley 2/2012, de 29 de junio. Declarada la constitucionalidad de cuyo precepto por sentencia 209/2012, del Tribunal Constitucional, de 14 de noviembre [recurso de inconstitucionalidad núm. 1848-2002], el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como queda dicho, ha venido posteriormente a declarar mediante sentencia de 27 de febrero de 2014 que la norma nacional que estableciera el IVMDH se opone al art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, al no perseguir una finalidad específica, en el sentido de dicha disposición del Derecho comunitario derivado.

La sentencia de 27 de febrero de 2014 se pronunció en el Asunto C-82/12, incoado en virtud de la cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en recurso jurisdiccional cuyo objeto litigioso se corresponde con el del presente recurso jurisdiccional, es decir, con la denegación de solicitud de ingresos indebidos en concepto de IVMDH.

4. Para determinar los efectos materiales de la sentencia dictada con carácter prejudicial por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con fecha de 27 de febrero de 2014, **sobre** el objeto del proceso sometido a la consideración de la Sala y **sobre** las pretensiones deducidas en el mismo, hay que partir del carácter vinculante de dicha sentencia, al tener autoridad de cosa interpretada. Pues como tiene dicho la doctrina jurisprudencial expresada por el Tribunal Supremo [Sala Tercera, Sección Sexta] en sentencia de 16 de diciembre de 2010 [Rec. Cont. Admvo. 438/2007]:

«Así las cosas, hemos de detenernos en el examen de la vinculación de esta sentencia del Tribunal de Justicia, dictada en respuesta a nuestro reenvío prejudicial, (...) pues, como es sabido no existe propiamente entre el Tribunal de Justicia y los tribunales nacionales una relación de subordinación institucional ni jerárquica sino de cooperación y colaboración. Al efecto conviene recordar que la Comunidad Europea, como comunidad de derecho que es, necesita que sus normas se apliquen de forma uniforme en todos los Estados miembros y es, precisamente, la cuestión prejudicial, y la sentencia que la responde, el instrumento procesal idóneo para conseguir una interpretación y una aplicación uniforme de las normas comunitarias por parte de los tribunales nacionales, a los que corresponde, como jueces comunitarios, la aplicación en los correspondientes procesos del ordenamiento jurídico comunitario, y esa interpretación y aplicación uniforme sólo podrá conseguirse proporcionando a las sentencias del Tribunal de Justicia el carácter de vinculantes pues de otro modo esa





finalidad esencial del mecanismo prejudicial quedaría frustrada. Abunda en los criterios anteriores evidentes razones de seguridad jurídica pues la aplicación dispar de una misma norma comunitaria en diferentes Estados miembros pondría en cuestión la propia construcción y funcionamiento de la Unión Europea. Este Tribunal, sensible a esa necesidad uniformadora, ha reconocido lo que denomina "autoridad de cosa interpretada" respecto de las Sentencias del TJCE, en paralelo con la autoridad de cosa juzgada que corresponde a todo pronunciamiento judicial ( STS, Sala Tercera, de 3 de diciembre de 1993, Rec. 152/1989 ), llegando incluso a afirmar que el principio de prevalencia o primacía del Derecho comunitario, continuamente afirmado por el TJCE y reconocido con claridad en nuestro ordenamiento ( art. 93 de la Constitución y jurisprudencia del Tribunal Supremo también reiterada), lo es también de la jurisprudencia comunitaria **sobre** la doctrina o jurisprudencia de los tribunales de los países miembros en la interpretación o aplicación de los preceptos o disposiciones del Derecho comunitario ( STS, Sala Cuarta, de 17 de diciembre de 1997 , Rec. Unificación de Doctrina 4130/1996 ) »

5. Al carácter vinculante de la referida sentencia del TJUE, hay que agregar que, como también ha puesto de manifiesto la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 3 de noviembre de 2011 [Rec. Casación 4098/2009] y 20 de junio de 2013 [Rec. Casación 5900/11], el ingreso realizado en aplicación de una norma que el TJUE declare que es contraria al Derecho Comunitario, ha de reputarse como indebido [ " El supuesto que ahora se nos plantea, el ingreso se produjo en aplicación de una norma que el TJUE ha estimado como contraria al Derecho comunitario, por lo que debe reputarse como indebido " ], afirmación que el Alto Tribunal apoya en las siguientes consideraciones, que aunque referidas a las consecuencias de la declaración, como contraria al Derecho Comunitario, por la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 , de una norma de Derecho interno en materia de IVA, son de aplicación, en lo esencial, al caso controvertido:

«En efecto, en primer lugar, en la Sentencia de 2 de abril de 2008 (recurso de casación número 5682/2002 ) se dijo: " Aun cuando la ley no contenga un concepto de "ingreso indebido", de la enumeración anterior puede deducirse que el mismo surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio "debido" se convierta posteriormente en improcedente." No existe en este caso una limitación del derecho a la deducción derivada del mecanismo de repercusión-deducción propio del IVA, sino reducción del importe del derecho a deducir y a devolver como consecuencia de la aplicación estricta de una norma nacional que luego fue declarada contraria al Derecho Comunitario por la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005 , teniendo efecto decisivo en este punto el carácter retroactivo que debe darse a la misma, pues como se dijo por la Dirección General de Tributos en la Resolución 2/2005, antes referida, " el mismo Tribunal de Justicia viene afirmando, en aplicación del «efecto directo» y «primacía» del Derecho comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado miembro tiene efectos «ex tunc». Además, el Tribunal de Justicia ha señalado que la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen incompatible y, por otra, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario ( sentencias de 22 de junio de 1989 (TJCE Fratelli Constanzo 103/88 Rec. p. 1839, apartado 33 y de 19 de enero de 1993 Comisión/Italia , C-101/91 , Rec. P-I-191, apartado 24 .. »

6. Y **sobre** el sometimiento de la devolución de los ingresos indebidos, por efecto de la sentencia dictada por el TJUE, al procedimiento establecido por el Derecho interno, cabe reseñar las consideraciones hechas en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo [Sección Sexta] de la Audiencia Nacional de 24 de febrero de 2005 [Rec. 60/2002 ] , conforme a la cual:

«...si bien no cabe duda **sobre** la procedencia de la reclamación en cuanto a que el principio de primacía obliga a la devolución de las cantidades pagadas como consecuencia de la aplicación de una ley tributaria que ha sido declarada por sentencia del TJCE contraria a la Sexta Directiva, pues los efectos de dichas sentencias son por su propia naturaleza retroactivos como ya se ha dicho en el FJ anterior, no los es menos que el procedimiento para obtener la reparación debe ser el que se determine en cada Estado sin que exista una solución homogénea pues dicho cauce debe ser compatible y respetuoso con la normativa interna de cada Estado. (...) A este respecto cabe decir que pueden ser varios las vías seguir en nuestro derecho para realizar el derecho de reparación derivado de la sentencia del TJCE,...»

QUINTO: Anulabilidad de las resoluciones administrativas impugnadas con reposición del procedimiento administrativo para completar el expediente.

1. Lo hasta aquí expuesto viene a privar de fundamento a las resoluciones de la Oficina Gestora de **Impuestos Especiales** y del TEAC, cuestionadas en este proceso contencioso-administrativo. Porque las mismas se limitan, fundamentalmente, a rechazar la solicitud de devolución de ingresos indebidos en concepto de IVDMH, por razón de la vigencia de la norma de Derecho interno que venía a regular dicho tributo [ " la plena vigencia en el ordenamiento jurídico español, en el momento presente, de la Ley 24/01 reguladora del IVMDH, comporta



que deba rechazarse la pretensión de la parte reclamante" ], siendo así que esa norma de Derecho interno se oponía a la Directiva europea en la materia, por así haberlo declarado con carácter prejudicial una sentencia del TJUE vinculante, y que dicha oposición comporta que los ingresos realizados en cumplimiento de la norma de Derecho interno hayan de reputarse indebidos.

2. Ahora bien, la anulabilidad de tales resoluciones administrativas por su oposición al Derecho de la Unión Europea, no conduce, sin más, al reconocimiento de la situación jurídica propugnada en la demanda [ arts. 31 y 71 de la Ley Jurisdiccional ], es decir, a la devolución de los ingresos indebidos, tal como dicha pretensión viene planteada en el proceso. Porque aun siendo improcedentes las declaraciones-liquidaciones del IVMDH, y la repercusión de las cuotas autoliquidadas, a que se contrae el expediente, sucede que la realización del derecho a la devolución de los ingresos indebidos está sujeta, como queda dicho, a las normas que en el Derecho interno regulan dicha materia, en sus aspectos sustantivo y procedimental, aspectos que en vía administrativa no se contrastaron, en su totalidad, conforme al procedimiento establecido, al centrarse la cuestión en la discordancia de la Ley del **impuesto** con la Directiva europea reseñada. Pero una vez superada esa cuestión mediante la aplicación de la sentencia dictada con carácter prejudicial, es preciso, a juicio de esta Sala, completar el procedimiento administrativo incoado, para determinar la concurrencia de los requisitos constitutivos del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, tanto los subjetivos [persona o entidad con derecho a la devolución], como los objetivos [contenido del derecho a la devolución] y de carácter formal o procedimental [requisitos formales inherentes al solicitante y a la solicitud; especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a cuotas soportadas; trámite de audiencia del presentador de la autoliquidación, en su caso, etc.], establecidos en el Derecho interno [ arts. 32 , 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre , en relación con los arts. 14 y siguientes del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , modificado por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, y con los arts. 126 a 129 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ]; determinación que el órgano de gestión omitió, por la razón expuesta. Lo que conduce a la retroacción o reposición del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones y de reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, al momento anterior a que se dictase la resolución recaída en el mismo, a fin de que el órgano de gestión competente realice los trámites que correspondan, en función de la condición que ostente quien hubiera instado la rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos [el sujeto pasivo o presentador de la autoliquidación, la persona o entidad que hubiera soportado la repercusión], para comprobar los requisitos del derecho a la devolución, dictándose nueva resolución por la que, en función del resultado de la tramitación del procedimiento, se reconozca, en su caso, el derecho a la devolución de ingresos indebidos a favor de quien, según las normas reseñadas, ostente el derecho a obtener la devolución, con los intereses de demora devengados. En definitiva, lo que procede es la devolución del expediente de gestión a la Oficina Gestora de **Impuestos** Especiales competente, para que complete el mismo con arreglo al procedimiento legalmente establecido, incorporando los datos y elementos de prueba que permitan establecer, en rigor, la concurrencia de los requisitos legales del derecho a la devolución de ingresos indebidos, y resolviendo el expediente según el resultado de los trámites que se desarrollen.

3. Por lo demás, la retroacción o reposición de actuaciones se corresponde con el marco normativo de aplicación, tal y como ha sido interpretado por la doctrina jurisprudencial recaída al respecto, recogida, entre otras, en sentencias de la Sala Tercera [Sección Segunda] de 25 de octubre de 2012 [recurso de casación núm. 2116/2009 ] y de 19 de noviembre de 2012 [recurso de casación en interés de la ley núm. 1215/2011], que aunque referidas a supuestos de anulación de liquidaciones tributarias, la doctrina que exponen es trasladable al caso enjuiciado.

3.1. Así, en la sentencia de 25 de octubre de 2012 , el Alto Tribunal, partiendo de la doctrina jurisprudencial **sobre** la potestad revisora de los Tribunales Económico-Administrativos y sus límites, y de lo establecido en el art. 239.3, segundo párrafo, de la Ley 58/2003 , así como en el art. 63.2 de la Ley 30/1992 , señala cuál es la finalidad de la retroacción ["...con la retroacción se permite a la Administración proseguir con sus actuaciones desde el momento en que se incurrió en el referido defecto con el fin de que la tramitación del procedimiento se ajuste a la establecida o de subsanar la indefensión padecida"], especificando los supuestos en que procede ["...la retroacción de actuaciones es únicamente procedente en los supuestos en que se produce una infracción procedimental, no en cambio cuando nos encontramos ante una infracción sustantiva..."]. Cita la sentencia de 26 de marzo de 2012 [Rec. Cas. 5827/2009 ] como expresión del criterio jurisprudencial y de su entronque en el Derecho positivo vigente ["...los Tribunales económico-administrativos pueden aprobar resoluciones que expulsen del mundo del Derecho el acto impugnado porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas (contenido de la decisión que se contempla hoy en los artículos 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003 y 66.4 del Reglamento que la desarrolla en materia de revisión)"].



En definitiva, según la sentencia anotada, a través de la retroacción de actuaciones, "se trata de subsanar defectos o vicios formales (...) O, a lo sumo, para integrar los expedientes (...) cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no se cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los datos de hecho indispensables para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no". Pues "si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa, no cabe retrotraer para que la Administración rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión", "... la función propia de la retroacción de las actuaciones es la de depurar el procedimiento de sus vicios invalidantes o integrar sus omisiones mediante la práctica de las diligencias o actuaciones omitidas".

3.2. Y en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 [recurso de casación en interés de la ley núm. 1215/2011], la Sala Tercera del Tribunal Supremo vino a hacer las siguientes consideraciones [fundamento jurídico cuarto]:

*«...ahora se cuestiona la facultad de la Administración Tributaria de reiterar actos de naturaleza tributaria tras haber sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, no obstante haberse limitado el tribunal a anular la liquidación tributaria. Según la posición mayoritaria de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Valencia la posibilidad de que la Administración Tributaria subsane un acto administrativo que adolezca de un defecto formal sólo está prevista en vía administrativa, pero fenecería desde el momento en que una sentencia judicial lo anula, por vicios de forma, puesto que no está contemplada en la normativa que regula la jurisdicción contencioso administrativa, salvo que la retroacción de las actuaciones haya sido expresamente solicitada por el recurrente en la demanda a fin de obtener el restablecimiento de su derecho de defensa (...) Pues bien, con independencia de que se conciba el recurso contencioso administrativo como un proceso al acto, o se parta de la naturaleza del mismo como un proceso entre partes, hay que reconocer que la solución tiene que venir dada, a falta de una expresa regulación en la ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y sin necesidad de acudir a la normativa constitucional, ante la existencia de varios derechos en conflicto, a lo que se establezca en la normativa administrativa general o en la estrictamente tributaria, sin que ello suponga infringir los efectos materiales de la cosa juzgada, ya que la nueva actuación administrativa no trata de reproducir el acto inicial anulado, sino de ajustarse a la Ley, ni los preceptos que regulan la ejecución de las resoluciones de los Tribunales, artículos 103 y siguientes, porque basta dejar sin efecto la liquidación anulada con todas sus consecuencias (devolución de lo indebidamente ingresado con sus intereses legales, reconocimiento del derecho a recibir los costes de las garantías aportadas si se acordó la suspensión o anulación incluso de la vía de apremio), para que la sentencia se considere ejecutada. En definitiva, al no impedir la Ley de la Jurisdicción la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso, debe estarse a la regulación establecida en la ley 30/1992 y en la Ley General Tributaria, normativa que permite la reiteración de los actos anulados, tanto en el caso de vicios de forma o de procedimiento, como en el de infracción sustantiva o error iuris »*

En base a lo cual, el Alto Tribunal vino a fijar como doctrina legal que:

*«La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia »*

**SEGUNDO** .- La representación procesal de HOLCIM HORMIGONES, S.A. aporta para contraste las sentencias siguientes:

- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, dictada el recurso contencioso-administrativo 15455/2012 .
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 3 de junio de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo 1960/2011 .
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León, de 18 de julio de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo 525/2011 .
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 2 de junio de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo 1694/2011 .

Tras sostener la existencia de identidad de hechos y fundamentos de derecho entre la sentencia impugnada y las anteriormente indicadas, se alega que éstas resuelven de forma diametralmente opuesta a aquella, "descartando la retroacción de actuaciones como solución de la litis y, por el contrario, ordenando la devolución



directa de las cantidades indebidamente ingresadas como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sin necesidad de comprobación administrativa adicional".

Se insiste en la imposibilidad de retrotraer el procedimiento en cuanto toda la documentación probatoria de la concurrencia de los requisitos necesarios para acordar la devolución constaba en el expediente administrativo desde que se plantearon las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos, no siendo aplicable la doctrina del Tribunal Supremo expuesta en el Fundamento de Derecho Quinto, in fine, de la sentencia impugnada, pues aquí no nos encontramos ante una liquidación tributaria.

Se aduce también por la recurrente que la retroacción de actuaciones no fue planteada en tiempo y forma por el Abogado del Estado, esto es, ni en el escrito de demanda ni en el de conclusiones.

**TERCERO** .- El Abogado del Estado solicita la declaración de inadmisión del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto "por no concurrir el requisito de estar ante pronunciamientos distintos" y subsidiariamente, su desestimación, **sobre** la base de la argumentación de la sentencia justificativa de la retroacción de actuaciones que declara.

Alega igualmente que, al darle traslado de la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 , presentó escrito en 23 de abril siguiente, en el que resumidamente se oponía:

-Los sujetos pasivos no pueden ser beneficiarios de las devoluciones que, en su caso, se acuerden.

-La posible existencia de riesgo de duplicidad en las devoluciones de un mismo pago tributario, sea por concurrencia del sujeto pasivo con el repercutido en las devoluciones, o porque alguna Comunidad Autónoma ya haya devuelto su cuota en el ejercicio 2012.

-La exigencia de una correcta acreditación de las cantidades reclamadas con la consiguiente necesidad de analizar si la parte actora ha justificado adecuadamente haber soportado la repercusión.

-La obligación de cumplir con el nivel mínimo de imposición en los **hidrocarburos** -tramo estatal IVDMH- que impone la Directiva 2003/96.

Se insiste en el riesgo de dobles devoluciones, "máxime cuando ya hubo devolución por determinadas Comunidades Autónomas de algunas de las cantidades abonadas. Algunas Comunidades Autónomas (Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Comunidad Foral de Navarra, Comunidad Valenciana, Extremadura, Illes Balears y Región de Murcia) regularon la devolución del importe correspondiente al tramo autonómico aplicable al gasóleo profesional en el ejercicio 2012", añadiendo que estas cantidades no pueden ser reclamadas por los consumidores afectados, ya que en caso de ser abonadas existiría una doble devolución."

Finalmente, se insiste en que la petición de retroacción de actuaciones la llevó a cabo cuando se le dio traslado de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2004 , añadiendo que "el contenido del fallo **sobre** retroacción de actuaciones, después de haber estimado en parte el recurso jurisdiccional y anular las resoluciones impugnadas, entra dentro del contenido y extensión de las sentencias estimatorias ( artículo 71.1. de la L.J.C.A .), por lo que no hay obstáculo legal para admitir la legalidad de ese apartado del fallo".

**CUARTO**.- Antes de ofrecer argumentación que sirva de soporte al fallo que hemos de dictar y puesto que esta Sala y Sección ha de pronunciarse por primera vez en relación con la problemática planteada por el IVMDH, conviene hacer una referencia, siquiera sea breve a sus principales características.

El IVMDH fue creado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas, configurándose como un tributo de naturaleza indirecta que recaía **sobre** el consumo de **determinados hidrocarburos**, "gravando en fase única las **ventas minoristas** de los productos comprendidos en su ámbito objetivo" ( artículo 9.Uno.1 de la Ley 24/2001 ).

Por tanto, el IVMDH solamente se devengaba con ocasión de la **venta** de los productos en régimen **minorista**.

Eran sujetos pasivos quienes fueran propietarios del producto en el momento de su **venta minorista**, considerándose como tal la que tuviese lugar en establecimientos que contasen con instalaciones fijas para la **venta** al público y en los establecimientos desde los que se efectuasen suministros de los productos comprendidos en el ámbito objetivo a consumidores finales que dispusieran de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos. Sin embargo, también se gravaban las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de los productos citados cuando se destinasen directamente al consumo del importador o del adquirente en un establecimiento de consumo propio.

Los sujetos pasivos deberían repercutir el importe de las cuotas devengadas **sobre** los adquirentes de los de productos comprendidos en el ámbito objetivo, quedando éstos obligados a soportarlas, excepto en los casos en que el sujeto pasivo fuera el consumidor final de aquellos.



El **Impuesto** constaba de un tipo de gravamen estatal (común en todo el ámbito territorial de aplicación del **impuesto**) y de un tipo de gravamen autonómico facultativo.

El producto total del **Impuesto** se cedía a las Comunidades Autónomas en función de la ubicación de los establecimientos de **venta** al público al por menor, o del importador o adquirente intracomunitario que los destinara directamente al consumo.

En todo caso, el IVMDH fue derogado por la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 2012, integrándose en el **Impuesto sobre Hidrocarburos**.

Con posterioridad, la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 declaró que la normativa española **sobre** el IVMDH era contraria al Derecho Comunitario ( artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE ), pues permitiéndose solo el gravamen de productos ya sometidos a imposición por los **impuestos** armonizados (como es el caso de los **hidrocarburos**), siempre que los nuevos **impuestos** persigan una finalidad específica, no concurría esta circunstancia en el IVMDH, ya que el importe de la recaudación del mismo no se destinaba a reducir costes sociales y ambientales ligados al consumo de **hidrocarburos**, sino a la financiación de los gastos sanitarios en general.

**QUINTO.-** Expuesto lo anterior, debemos comenzar señalando una vez más que el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV ( arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

Se trata con ello de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas. No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir.

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 15 de diciembre de 2014 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1812/2014 ), recordando una vez más lo que se manifestara ya la de 20 de abril de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4/2002), "la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse **sobre** la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad **sobre** la base de la doctrina sentada en las mismas **sobre** supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta. Debe, pues, apreciarse una incompatibilidad lógica entre ambos pronunciamientos, sin margen alguno de interpretación de normas diversas, de aplicación de las mismas **sobre** supuestos de hecho distintos o de diferente valoración de las pruebas que permita, independientemente del acierto de uno u otro pronunciamiento, justificar a priori la divergencia en la solución adoptada.



**SEXTO** .- Pues bien, en el presente caso, no concurre la precisa falta de identidad fáctica entre la sentencia impugnada y las de contraste que permita apreciar la existencia de contradicción.

En efecto, la sentencia impugnada, tras constatar que la del TJUE de 27 de febrero de 2014 , declaró la incompatibilidad de la regulación normativa del IVMDH con el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992 , ello no podía conducir a la estimación del recurso contencioso-administrativo, pues era precisa la acreditación de todos los requisitos, subjetivos, objetivos y procedimentales, que, conforme a Derecho interno, permitieran acceder a la devolución solicitada, razón por la cual declara la retroacción de actuaciones con arreglo a la fundamentación expuesta con anterioridad.

En cambio, las sentencias aportadas para contraste reconocen directamente el derecho a la devolución de las cantidades reclamadas **sobre** la base de argumentaciones distintas.

Así, existen sentencias que entienden que la Administración debió resolver completamente la cuestión de la devolución y no limitarse a indicar que la Ley 24/2001 no era contraria al Derecho Comunitario .En esta línea se pronuncia la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Galicia en el recurso contencioso-administrativo 15455/2012 , que a la vista de la alegación de procedencia de retrotraer las actuaciones o de deferir la determinación de lo indebidamente ingresado al trámite de ejecución de sentencia, afirma:

"Ante la oficina gestora se presentó una reclamación con un soporte documental y jurídico, no siendo responsabilidad del solicitante que la Administración opte simplemente por discutir la aplicación de la norma, dejando para otro momento -ya en el debate jurisdiccional- su criterio **sobre** el soporte documental en que se asienta, incluso aportando informes que ponen en cuestión su validez en cuanto solamente se acreditaría el pago mediante instrumento de crédito, sin poner de manifiesto ni la repercusión ni la inexistencia de reclamación previa por parte del sujeto pasivo.

A criterio de esta Sala, y con el máximo respeto para posturas discrepantes, aceptar la tesis de la Administración conduce a la paradoja de que el demandante, una vez resuelto el recurso por sentencia, se encuentra en peor situación que antes del inicio del proceso, al verse abocado ahora, tras su reclamación ante la oficina gestora, ante el TEAR y ante la Sala, intermediando una cuestión prejudicial ante el TJUE, a justificar aquello que en ningún momento ha sido puesto en cuestión por la Administración y que, como tal, tampoco habría de justificar en el proceso."

Otro grupo de sentencias consideran por el contrario que las alegaciones del Abogado del Estado contenidas en el escrito presentado tras el trámite de audiencia concedido una vez que se dictó la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 , resultaban extemporáneas, y así la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 3 de junio de 2014 (recurso 1960/2011 ) declara:

"lo primero que hemos de señalar respecto de tales alegaciones es su carácter extemporáneo, en el sentido de que las mismas no han sido articuladas ni en el momento ni por el cauce procesal hábil al efecto. En este sentido, recordamos que, conforme a lo prescrito en el apartado 1 del art. 33 de la LJCA , los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo hemos de juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición; lo que, puesto en relación con lo dispuesto en el apartado 1 del art. 56 del mismo cuerpo legal , determina que no sólo las pretensiones, sino también todos los motivos que fundamenten el recurso y la oposición, deben deducirse - respectivamente- en los escritos de demanda y en los de contestación a la misma; siendo que, en el caso que nos ocupa, las alegaciones y pretensiones ahora esgrimidas por la Abogacía del Estado no fueron hechas valer en su escrito de contestación, en el que -se insiste- debieron haberse formulado todos los motivos de oposición que se tuvieren frente a las pretensiones y motivos del recurso (plasmados éstos en el escrito de demanda), ello bien fuera de manera conjunta, alternativa o subsidiaria. Y, no solo eso, sino que el apartado 1 del art. 65 LJCA proscribire -de manera terminante- que en el acto de la vista o en el escrito de conclusiones puedan plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación (obsérvese que ello sería aquí de más clara aplicación, habida cuenta que el trámite en el que se ha presentado el escrito de la Abogacía del Estado que ahora tratamos es posterior al trámite de conclusiones)."

Igualmente, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia de 2 de junio de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo 1694/2011 insiste en la necesidad de que las alegaciones a la pretensión formulada se contengan en el escrito de contestación a la misma.

Entre las sentencias del primer grupo se encuentra la dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 18 de julio de 2014, (recurso contencioso-administrativo



525/2011), que afirma conocer el criterio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, proclive a declarar en este caso la retroacción de actuaciones y hace frente al mismo.

En efecto, en la referida sentencia se argumenta:

"a) En nuestra Sentencia de 6 de junio de 2014, recurso 745/2011 , ya dijimos lo siguiente: "Tal planteamiento no es procesalmente correcto. En ningún momento anterior a ese escrito de alegaciones la Administración suscitó ninguna de dichas cuestiones pese a los términos en que venía planteado el litigio por la actora en cuanto a la contradicción de la normativa nacional española con la europea. Ello impide ahora suscitarlo por ser extemporáneo. La ordenación del proceso, con su reglas de preclusión - artículos 136 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y 128.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa - impiden hacer en ese momento esos planteamientos cuando, indudablemente, cabía plantearse la posibilidad de hacerlo y era relativamente posible plantearse que el TJUE fallase como lo hizo, dados los requerimientos previos. Si entonces la Administración tributaria no suscitó dichas cuestiones, no puede válidamente hacerlo ahora, pues debe recordarse que el artículo 65.1 de nuestra Ley Procesal Especial recuerda que en el acto de la vista o en el escrito de conclusiones no pueden plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación y si ello es predicable de las conclusiones, mucho más debe serlo de un acto posterior que, si bien no expresamente previsto, la Sala abrió por aplicación del derecho de defensa de las partes y que debe entenderse referido a alegaciones **sobre** la propia naturaleza y efectos de la STJUE **sobre** el litigio tal como estaba, pero que no puede servir para plantear excepciones y objeciones que, pudiendo haberlo sido, no se plantearon con anterioridad, cuando era el momento procesal hábil para hacer, como pueden las relativas a la legitimidad para pedir la devolución o la cuantía de la misma; aspectos que nunca fueron puestos en duda como concurrentes en la demanda, al aceptarse, tácitamente, como acertadas sus alegaciones; por otra parte, existen aspectos posteriores a la incoación del proceso y como tales ajenos al propio debate procesal, según la doctrina de la perpetuatio de los artículos 410 y concordantes de la Ley de Enjuiciamiento Civil , que no pueden ser tampoco objeto de tratamiento en este proceso. Ello no es ajustado a derecho y debe conducir, como lo hace, a su no aceptación en este momento procesal ".

b) En el mismo sentido nuestra Sentencia de 20 de junio de 2014, recurso 1460/2010, en la que recordábamos que desde siempre ha sido doctrina invariable del Tribunal Supremo la interdicción de plantear cuestiones o pretensiones nuevas por las partes en sus escritos de conclusiones, con cita, entre otras, de la STS -Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª-, de 22 de septiembre de 2000, Rec. núm. 137/1998 , que recuerda que "debe comenzarse diciendo que el trámite procesal para oponer inadmisibilidades es el de contestación a la demanda y no el de conclusiones, ya que respecto de este último el artículo 70.1 de la Ley de la Jurisdicción -en su redacción anterior a la vigente Ley 29/1998 , al efecto aplicable- dispone que en el acto de la vista o en los escritos de conclusiones no podrán plantearse cuestiones no suscitadas en los escritos de demanda y de contestación, y si bien la alegación de una causa de inadmisibilidad es un motivo de oposición a la demanda, también es una cuestión no planteada en su momento procesal, y además, se ha hecho en el momento en el que concluida la fase de alegaciones, el recurrente quedaría indefenso frente a tal cuestión ( Sentencia de 17 de octubre de 1994 ) ", y añadíamos " No puede admitirse que, en un trámite de alegaciones **sobre** la aplicación de una sentencia que resuelve una cuestión prejudicial material que da respuesta a las mismas cuestiones que la parte actora planteaba ante esta Sala, se introduzcan nuevas pretensiones o motivos de sustento de las mismas. Y ello con independencia de que en **determinados** supuestos coincidan con parte de lo ya deducido en contestación a la demanda. De producirse esta coincidencia, lo procedente es resolver **sobre** la base de lo contestado y no **sobre** la base de lo planteado, a mayores con ocasión de un pretendido hecho nuevo, que no es tal ..."

Más adelante continuamos diciendo que "... el punto de partida ha de ser recordar que en trámite de alegaciones posteriores a la conclusión del procedimiento no cabe la introducción de pretensiones nuevas. Ocurre -también se dijo-, que la defensa de la Administración del Estado planteó en contestación a la demandada tanto la falta concreta de acreditación de las cantidades reclamadas o su liquidación efectiva, y la prescripción de parte de la deuda reclamada en atención a la fecha de la presentación de su solicitud, por lo que ha de decidirse si procede o no la estimación de tal pretensión en sus justos términos o, si por el contrario, tan sólo ha de declararse la condena a reconstruir el procedimiento de devolución.

En esta tesitura, la Sala entiende procedente el reconocimiento pleno del derecho de la actora a ver devueltas las cantidades reclamadas -salvo lo atinente a la prescripción, como se verá-. Se alcanza esta decisión **sobre** la base de las siguientes consideraciones:

a.- La principal, que es la posición servicial que tiene toda Administración pública y la tributaria también ( art. 103 CE y 3.2 de la Ley 30/1992 , de 26.11, quien frente a una solicitud ciudadana ha de dar cumplida, cabal y completa respuesta. Lo que no es compatible con tal principio es una actuación intencionadamente renuente a



resolver lo que se le plantea, y que esa renuencia sea luego utilizada en contra del propio administrado para no acceder plenamente a lo injustamente denegado. Así, en el presente caso, la actora presentó una solicitud de devolución de ingresos indebidos, adjuntando la documentación que estimó procedente, incluyendo facturas y relaciones de pago de gasóleo con tarjetas, solicitud que fue desestimada simplemente negando la mayor; esto la pugna de la Ley 24/2001, de 27.12 de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social que creó el **Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos** con la Directiva 92/12/CEE. Y seguidamente, esa denegación fue asumida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, sin mayores indicaciones y prácticamente también por la defensa del Estado en este procedimiento. Sin embargo, es evidente que la AEAT debió comprobar en primer lugar la concurrencia de los requisitos formales para tramitar esa solicitud de devolución de ingresos indebidos ( arts. 32 , 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre , en relación con los arts. 14 y siguientes del Reglamento aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , modificado por Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre , y con los arts. 126 a 129 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ), por ejemplo nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los interesados, documentos justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados... etc. Y sólo después de verificar tales extremos, penetrar en el fondo del asunto. No lo hizo, acudiendo a la solución denegatoria que le era más cómoda; esto es, negar la procedencia sin mayores precisiones, luego deberá asumir las consecuencias de esa opción desestimatoria. Por ello no es factible ahora, so pena de ir contra sus propios actos, plantear la imposibilidad de que los sujetos pasivos sean beneficiarios de estas devoluciones. Esa imposibilidad, esa falta de legitimación debió declararla entonces.

Si se permite reabrir en toda su extensión el procedimiento de devolución, la Administración podrá, de nuevo, analizar sólo la concurrencia de un **determinado** requisito para, en otra ulterior reconstrucción, que sería la tercera, acuñar otro motivo, y así sucesivamente.

La postura de la AEAT es ciertamente temeraria pues tal juicio de ilegalidad venía ya sugerido por el dictamen 2002/2315 de la Comisión Europea, y si bien se trata de un posicionamiento no vinculante, lo que la demandada no podía desconocer es la significada solvencia doctrinal de tales pronunciamientos, los cuales, además, son seguidos casi en su totalidad y sin excepciones por el TJCE.

b.- No se considera de aplicación la STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 19-11-2012, rec. 1215/20119 , pues la doctrina legal en ella establecida ("La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevinida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia") no es de aplicación al presente supuesto pues: 1º) no se trata de una liquidación tributaria posteriormente anulada sino de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones y posterior solicitud de devolución de ingresos indebidos, con todo lo que ello supone -es ya un procedimiento de revisión- (la primera acontece de oficio, la segunda a instancia de parte, son pues esencialmente supuestos distintos); y 2º) a efectos meramente dialécticos, de ser de aplicación tal doctrina a los procedimientos de devolución de ingresos indebidos, precisamente, la infracción detectada fue de naturaleza esencialmente material, por lo que no cabe retroacción alguna".

Como hemos visto, pues, no compartimos la doctrina de las Salas que optan por la retroacción de actuaciones o por el diferimiento del examen de tales cuestiones a la fase de ejecución de sentencia. A este respecto podríamos efectuar las siguientes consideraciones:

a) Salvo alguna sentencia aislada en la que parecen equipararse, de un lado, los términos cuestión con pretensión y, de otro, los apartados 1 y 2 del artículo 65 LJCA (por todas, STS de 21 de noviembre de 2011, recurso 1662/2010 , con cita de la STS de 14 julio 2010 , (recurso 3924/2006 ), la doctrina mayoritaria del Tribunal Supremo es la que considera que el escrito de conclusiones tiene como finalidad ofrecer a las partes la posibilidad de hacer una crítica de la prueba practicada, y en relación a ésta concretar las alegaciones formuladas en sus escritos de demanda y contestación y combatir las formuladas por las demás partes, no siendo, en cambio, momento hábil para formular nuevas pretensiones, motivos de impugnación o cuestiones, no incurriendo la sentencia en incongruencia si no se pronuncia **sobre** tales cuestiones o motivos planteados en el escrito de conclusiones, incluso aunque se trate de motivos de inadmisibilidad de orden público procesal, como el acuerdo societario para recurrir ( STS 8 de marzo del 2013 , recurso 1489/2011 ); así, SSTS de 29 de mayo , 20 de octubre y 29 de noviembre de 2012 , recordando la STS de 9 de julio de 2012 que " En efecto, como señalan las sentencias de esta Sala de 11 de diciembre de 2003 (recurso 1700/01 ) y de 3 de diciembre de 2009 (recurso 5170/04 ), el citado precepto es tajante "al prohibir que en los escritos de conclusiones se planteen cuestiones nuevas, que no hubiesen sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación", aunque sí





permite formular "meras alegaciones tendentes a abundar en las razones" esgrimidas en estos últimos. La ratio legis - se afirmó- no es otra que preservar los principios de contradicción y de prueba, que "se conculcarían de permitir al demandante introducir en su escrito de conclusiones cuestiones nuevas, que deberían haber sido objeto del debate procesal y consiguientemente de prueba".

b) Respecto de la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, conforme a la que una vez superada la cuestión de la discordancia de la Ley del **impuesto** con la Directiva europea ha de completarse la instrucción del expediente con apoyo de la doctrina contenida, entre otras, en la STS de 19 de noviembre de 2012, recurso de casación en interés de ley núm. 1215/2011, ya hemos manifestado nuestra posición contraria a la aplicabilidad de dicha doctrina al presente caso, la cual, como es sabido, revocó el criterio que venía manteniendo el TSJ de la Comunidad Valenciana y que se ha dado en llamar teoría del "tiro único" en cuya virtud una vez anulada la liquidación tributaria en vía contencioso-administrativa, aun cuando la correspondiente resolución judicial se fundamente en una consideración de índole exclusivamente formal, la Administración no podía dictar una nueva liquidación subsanando previamente el defecto formal determinante de la anulación judicial de la liquidación originaria, fijando el Tribunal Supremo como doctrina legal, como ya hemos visto, la siguiente " La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia ".

La doctrina de la retroacción ha sido, en efecto, recordada por la más reciente STS de 7 de abril de 2014 dictada en relación con la Sentencia de 14 de abril de 2011 de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional - recurso 238/10 - que estimó parcialmente la demanda y anuló la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada, así como los actos de los que traía causa, por entender, según defendía la parte actora -que además había interesado que se prohibiera a la Administración liquidar de nuevo-, que las liquidaciones del **impuesto sobre** el valor añadido relativas a los ejercicios 1998 y 1999 debían ser mensuales o trimestrales, nunca anuales, como lo fueron, defecto de carácter material que determina el pronunciamiento anulatorio, sin embargo, asimismo consideró que una vez anulados los actos recurridos procedía declarar «el derecho de la Administración a la práctica de nuevas liquidaciones en relación con el tributo y periodos afectados, con dos limitaciones: la que impone la prescripción de los derechos de la Administración a liquidar la deuda tributaria, y la que impone el principio que prohíbe la reformatio in peius».

El TS desestima la casación y tras señalar que, frente a la queja del recurrente, « En ningún momento de su pronunciamiento, ni de la motivación que lo sustenta, la Sala de instancia ordena retrotraer las actuaciones; ha anulado los actos recurridos, sin perjuicio del derecho de la Inspección a aprobar una nueva liquidación si no ha prescrito y siempre con el límite de no poder adoptar actos que sean más gravosos que los inicialmente acordados y ahora anulados (interdicción de la reformatio in peius) , pronunciamiento que considera innecesario (provocado por el planteamiento de la demandante), pues «aun cuando no hubiere estado presente en la sentencia, la Inspección no habría quedado impedida para liquidar de nuevo los ejercicios 1998 y 1999, siempre que su derecho no hubiera prescrito », ratifica la doctrina **sobre** la retroacción señalando lo siguiente: « Hemos de recordar [véase la sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º)] que, en nuestro sistema jurídico, la retroacción de actuaciones constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlos de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales (el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad). O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, falten elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación.

Únicamente en el ámbito sancionador sería imposible reproducir el camino para volver a castigar, pues hacerlo contravendría el principio ne bis in idem en su dimensión procedimental [véase la sentencia de 26 de marzo de 2012 (FJ 3º), ya citada, que remite a la de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, FJ 4º)]...

En la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (FJ 4º), hemos razonado que el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación anulada adolece de un defecto sustantivo no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación. Hemos subrayado también que, como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho si la prescripción no ha producido aún sus efectos...



En realidad, este recurso de casación, la sentencia del tribunal valenciano, cuya doctrina corregimos en interés de la ley mediante la nuestra de 19 de noviembre de 2012, y el planteamiento de quienes defienden desde hace algunos años que una vez anulado un acto administrativo, cualquiera que sea la naturaleza y la intensidad del vicio que provoca su expulsión del mundo del derecho, la Administración no puede ya ejercitar la potestad de que emanó aquél, responden a una visión que esta Sala no comparte y que desconoce principios básicos de ordenación de nuestro sistema administrativo: desde la necesaria eficacia a la que constitucionalmente se deben las administraciones públicas ( artículo 103.1), pasando por la distinción entre defectos que determinan la anulabilidad de los actos, y dentro de éstos los de alcance material y los meramente formales ( artículo 63 de la Ley 30/1992 ), y aquellos otros que provocan la nulidad de pleno derecho (artículo 62), *numerus clausus* en nuestro sistema y de interpretación restrictiva, para llegar a las previsiones que, al servicio de aquella eficacia, demandan que se conserven los actos o las partes de los mismos no aquejados del vicio que provoca la invalidez ( artículos 64 a 67 de la Ley 30/1992 ).

Ciertamente, aquellos planteamientos, como dijimos en la sentencia mencionada de 26 de marzo de 2012 , quieren que se imponga a la Administración la tesitura de acertar a la primera, de modo que si yerra ya no tenga posibilidad alguna de liquidar el tributo, aun cuando su potestad no haya prescrito, conclusión que carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional. El mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema tributario justo en el que cada cual tribute de acuerdo con su capacidad económica ( artículo 31.1 de la Constitución ) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción [aquí se ha de tener en cuenta la jurisprudencia **sobre** la interrupción de la prescripción y la negativa del Tribunal Supremo a reconocer tal afecto a los actos nulos de pleno derecho] y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas. Téngase en cuenta, que según esos planteamientos, el más mínimo error de derecho en una liquidación tributaria, determinante de su anulación, por parcial y colateral que fuere, llevaría anudado como corolario que la liquidación fuera expulsada del mundo del derecho, sin poder ser dictada otra en su sustitución, y el obligado tributario dispensado totalmente de la carga de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica a través del tributo de que se trate, por más que el yerro afecte a un aspecto colateral, secundario y menor de esa prestación patrimonial de carácter público.

Un desenlace así no cabe, a nuestro juicio, en nuestro ordenamiento jurídico, presidido por la Constitución de 1978, por lo que el primer motivo debe también ser desestimado y, con él, el recurso en su integridad ».

Así las cosas, debemos insistir en que en el caso que aquí nos ocupa no nos encontramos ante una liquidación tributaria como expresión de la potestad de la Administración en orden a la determinación y exigencia del tributo ni, consecuentemente, ante el eventual riesgo de que el obligado tributario quede " dispensado totalmente de la carga de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica a través del tributo de que se trate ", sino ante un supuesto en el que el obligado tributario ya ha contribuido mediante el ingreso del **impuesto** cuya devolución sin embargo reclama por estimarlo indebido. Por ello, y al margen de que no concurre aquí quiebra o lesión procedimental alguna causante de indefensión al obligado tributario que deba ser reparada desandando el camino, ni tampoco necesidad de integrar el expediente por ausencia de los elementos indispensables para el enjuiciamiento **sobre** la procedencia o no de la cuantía concreta de la devolución -los elementos existen pero la Administración voluntariamente ha abdicado de su examen, no objetando nada en vía administrativa o económico administrativa **sobre** la documentación aportada por el solicitante-, parece claro que en estos casos carece de significación jurídica el límite **impuesto** a la doctrina que reconoce a la Administración la posibilidad de dictar una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes " salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo " pues aquí, reiteramos, no nos encontramos ante el ejercicio por la Administración del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o del derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, sino ante el ejercicio por el obligado tributario dentro del plazo fijado para ello del derecho a solicitar, y en su caso obtener, la devolución de un ingreso que considera indebido".

Pues bien, pese a que tras lo expuesto pudiera pensarse que concurre el requisito de identidad, no sucede tal.

En efecto, mientras que las sentencias de contraste parten de que la Administración se limitó a desestimar la solicitud de rectificación de autoliquidación y petición de devolución de ingresos indebidos con base en que la regulación del artículo 9 de la Ley 24/1991 era conforme a Derecho Comunitario, en cambio, en el caso de la impugnada, aún cuando ello se omite en su resolución por el TEAC, y luego por la sentencia, la oficina gestora expuso como causa de desestimación respecto de los casos que se aportaron facturas de SOLRED y CEPESA RED, la de no acreditarse la repercusión ya que no se había hecho constar la misma en las correspondientes facturas ( artículo 14.2.c) del Reglamento de Revisión en la vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo), requisito éste que resulta esencial para poder obtener la devolución. Igualmente, se añadía que "consultada la base de datos de la AEAT, la entidad SOLRED, S.A y CEPESA CARD, S.A. no constaba



que fuera sujetos pasivos del IVMDH, no disponían de código de identificación de **minorista** (código CIM), ni que hubieran presentado autoliquidaciones por el IVMDH."

Que existe falta de identidad, se demuestra con la indicación de que mantener lo contrario, podría, hipotéticamente, conducir a una solución final que fuera en detrimento de la prohibición de la "reformatio in peius" de la situación de la entidad recurrente, a quien la sentencia le ha reconocido, a través de la retroacción de actuaciones a momento anterior a que dictara el acuerdo de la Oficina gestora, la posibilidad de demostrar de modo fehaciente la concurrencia de todos los requisitos para obtener la pretendida devolución de ingresos indebidos.

Por ello, no ha lugar al recurso interpuesto.

**SEPTIMO** .- La declaración de no haber lugar al recurso ha de hacerse, preceptivamente, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa , limita los derechos de la Administración recurrida por este concepto, a la cantidad máxima de 2.000 euros.

## FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta sala ha decidido

Que debemos DECLARAR y declaramos no haber lugar al presente recurso de casación para la unificación de doctrina número 3735/2014, interpuesto por la mercantil HOLCIM (ESPAÑA), S.A., en su calidad de sucesora de la entidad Holcim Hormigones, S.A., la cual, a su vez, resultó beneficiaria de la escisión de Hormigones Materiales de Construcción, S.A.U. (antes Tarmac Iberia, S.A.), representada por el Procurador D. Victorio Venturini Medina, bajo la dirección letrada de D. Celso Cañizares Pacheco, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 9 de junio de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 561/2011 , con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia.