

Titulares del derecho a solicitar la devolución del IVMDH

I. Introducción

A modo de introducción simplemente recordar, en cuanto al procedimiento para la devolución del IVMDH, dado que el mismo era objeto de autoliquidación trimestral a través del modelo 569, el procedimiento de devolución será el de rectificación de autoliquidaciones, por aplicación de los artículos 221.4 y 120.3 de la Ley General Tributaria.

Este procedimiento está regulado en los artículos 126 a 129 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT).

Están legitimados para solicitar la devolución tanto los obligados a soportar la repercusión del impuesto (repercutidos) como quienes presentaron las autoliquidaciones (sujetos pasivos). No obstante, la devolución de las cuotas repercutidas se realizará, cuando proceda, directamente a quienes hubieran soportado indebidamente la repercusión, incluso aunque el procedimiento hubiera sido iniciado por los sujetos pasivos (artículo 14.4 del RRVA).

Según el criterio aplicado por la Agencia Tributaria, únicamente pueden obtener la devolución de las cuotas repercutidas del IVMDH quienes tuvieran la condición de obligados a soportar la repercusión del impuesto por el período correspondiente, siempre y cuando las solicitudes cumplan con los requisitos establecidos y justifiquen su derecho a la devolución.

Pues bien, a raíz de diversas Resoluciones dictadas por diferentes Tribunales Superiores de Justicia¹ que han reconocido el derecho a obtener la devolución, no sólo por los obligados a soportar la repercusión del impuesto, sino también por parte de los sujetos pasivos del mismo, es decir, por aquéllos que presentaron las autoliquidaciones, consideramos necesario profundizar en este punto objeto de controversia.

¹ Sentencia nº 3583/14 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana; Sentencia nº 00648/2014 del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura; Sentencia nº 468/2014 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco; Sentencia de 25 de julio de 2014 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía; Sentencia nº 00652/2014 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

II. Planteamiento²

Las disposiciones generales relativas a las devoluciones de ingresos indebidos se encuentran recogidas en los artículos 14 a 16 del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (RRVA).

Para devolver el céntimo sanitario, resultará aplicable la normativa interna en materia de devolución de ingresos indebidos. Así, el artículo 34, 1, b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que los obligados tienen derecho a obtener, en los términos previstos en la Ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan con el abono del interés legal.

La devolución del IVMDH deberá llevarse a cabo, en virtud de la normativa vigente, satisfaciendo el correspondiente interés de demora previsto en el apartado 2 del artículo 32 de la propia LGT.

Por lo que se refiere a quién está legitimado y quién tiene derecho a obtener la devolución, consideramos necesario recordar, aunque de forma somera, la mecánica de liquidación del IVMDH.

Como es sabido, los sujetos pasivos resultaban obligados a repercutir el impuesto a los consumidores, fijándose el devengo en el momento de la venta de combustible gravado. La norma no exigía que la repercusión se hiciese, necesariamente, mediante factura. Así, el número séptimo de la Orden HAC/1554/2002, de 17 de junio, establecía que la repercusión de las cuotas devengadas se efectuaría por lo sujetos pasivos a los adquirentes en la factura o documento análogo, sólo «cuando exista obligación de expedir y entregar factura».

Por lo tanto, a efectos de devolución de ingresos indebidos debemos tener en cuenta que existe un sujeto pasivo obligado a autoliquidar y unos sujetos repercutidos. Ello condiciona la vía de devolución de ingresos indebidos a utilizar. Y la exigencia o no de factura va a afectar a las pruebas a aportar.

Así, en la medida en que el sujeto pasivo está obligado a autoliquidar, el cauce procedimental necesario para obtener la devolución de ingresos indebidos por tales sujetos pasivos será la impugnación de las autoliquidaciones.

Según el artículo 32, 1) de la LGT, la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias conforme a lo establecido en el artículo 221 de la propia LGT, donde se

² César García Novoa. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela. Quincena Fiscal Aranzadi núm. 14/2014

FIDE

regula el procedimiento general para la devolución. Por su parte, el 14,1 del RD 520/2005 dice que tendrán derecho a solicitar la devolución los obligados tributarios que hubieran realizado ingresos indebidos.

Tendrán, por tanto, derecho a solicitar tal devolución los sujetos pasivos obligados a presentar autoliquidación por el impuesto, pues se trataría de obligados tributarios que realizaron ingresos indebidos, de acuerdo con el artículo 14,1 del RD 520/2005; en el caso de las estaciones de servicio, las de régimen libre y las abanderadas en régimen de reventa en firme. También, en la medida en que son obligados tributarios, estarían legitimados para solicitar la devolución del céntimo sanitario los titulares de establecimientos de consumo propio, que se aprovisionan para distribuir con su propio gasóleo.

Por tanto, los sujetos pasivos que hayan presentado autoliquidación por el IVMDH, para obtener la devolución de lo pagado en los períodos no prescritos deberán solicitar la rectificación de la misma mientras la autoliquidación no haya sido comprobada o lo haya sido por causas diferentes a las alegadas por quien insta la rectificación.

Así, podrán instar la devolución previa rectificación de la autoliquidación los sujetos obligados a ingresar el IVMDH, mediante impreso 569, ya que se trata de obligados tributarios que realizaron ingresos indebidos. Y de acuerdo con el artículo 14,1 del RD 520/2005, están legitimados para solicitar la devolución.

Ahora bien; y, como dice el artículo 14,1,c), del citado RD 520/2005 podrán solicitar la devolución «cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión». En definitiva, los clientes que hayan soportado la repercusión podrán pedir la devolución.

Además, el Reglamento de Revisión diferencia entre los sujetos que tienen derecho a solicitar la devolución y los que tienen derecho a obtenerla. Así, el artículo 14.2.a) del RAPGIT reconoce el derecho a obtener la devolución a los obligados tributarios que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) –relativo este último al derecho de la persona o entidad que haya soportado la repercusión–. El apartado cuarto de este mismo precepto dispone que cuando la devolución hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la misma se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión.

En suma, la devolución, aunque la solicite el contribuyente, se hará al repercutido. Pero sólo si hay repercusión y si el repercutido solicitó tal devolución o compareció en el procedimiento iniciado por el contribuyente. Si no se repercutió o si se emitió factura pero no se efectuó el pago, técnicamente no hay repercusión. En tales casos, la devolución debe efectuarse siempre al contribuyente obligado a repercutir.

FIDE

En la práctica se está advirtiendo que la Agencia Tributaria suele negar la devolución cuando el obligado repercutió efectivamente, aún cuando quien soportó la repercusión no hubiese solicitado la devolución. El argumento es que si se produce la devolución en este caso, el contribuyente que repercutió tendría un enriquecimiento sin causa. Por el contrario, negar la devolución porque hubo repercusión, aunque el que soportó la repercusión no hubiese solicitado la devolución, determina un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración, que retendría un impuesto cobrado indebidamente.

No devolver siempre que hubo repercusión, además de poner de manifiesto la intención administrativa de restituir exclusivamente a los que han soportado la devolución del IVMDH, es una solución muy discutible desde la perspectiva del régimen de la devolución de ingresos indebidos. Por el contrario, si el repercutido no solicitó la devolución, habrá que devolver al sujeto pasivo que ingresó el IVMDH. Ello es coherente con la exigencia de la sentencia del TSJ de Cataluña de 28 de marzo de 2014, que entiende que sólo se denegará la devolución del IVMDH al que efectuó el ingreso mediante autoliquidación si se ha devuelto al repercutido, por lo que parece lógico que se devuelva al sujeto pasivo si el repercutido no instó la devolución.

Si ello fuese así, cabe recordar que el repercutido siempre podría reclamar al sujeto pasivo que obtuvo la devolución, incluso por la vía de reclamación económico-administrativa, como reconoce el artículo art. 227, 4,a) de la LGT.

En este sentido cabe citar, entre otras, la Sentencia del Tribunal de la Comunidad Valenciana de 2 de junio de 2014 o la Sentencia núm. 1664/2014 de 30 julio, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León.

Reproducimos literalmente el fundamento jurídico CUARTO:

El "riesgo de dobles devoluciones de un mismo pago tributario".

Así, y comenzando con el primero de los mismos, de las propias alegaciones de la Abogacía del Estado se infiere la inexistencia de riesgo de dobles devoluciones.

Y es que en el mismo escrito presentado por la Abogacía del Estado con fecha 14.4.2004 se reconoce (punto "2.-" de la alegación primera) que, si bien los sujetos pasivos del impuesto ostenta legitimación para solicitar la devolución de los ingresos indebidos, en ningún caso pueden ser los beneficiarios de la devolución, pues ésta cualidad únicamente corresponde al consumidor final -el sujeto repercutido-; esto es, aún en la hipótesis de una solicitud de devolución por parte del sujeto pasivo (que es el que, previa la repercusión del impuesto al consumidor final, ingresó -mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación- el importe del impuesto), la devolución del mismo se efectuaría directamente al sujeto repercutido, nunca al sujeto pasivo.

FIDE

Esto no sólo se afirma, sin ambages, en el escrito de la Abogacía del Estado, sino que así consta -en los mismos términos- en la página "web" de la Agencia Tributaria.

Por tanto, si nunca se va a producir el abono de la devolución al sujeto pasivo, resulta que el único riesgo de doble pago sería siempre en relación con el sujeto repercutido. Y si lo que sucede es que -por algún tipo de razón que no se explicita- se hubiera realizado el abono al sujeto repercutido, ningún problema existiría, toda vez que, acordada la devolución en la sentencia, lo que habría sucedido es que tal pronunciamiento ya habría quedado cumplido (ya estaría abonado el importe reconocido en sentencia), con lo que -lógicamente- nunca habría de procederse a efectuar un nuevo pago -doble abono- al sujeto repercutido.

Por tanto, siguiendo los argumentos esgrimidos por los Tribunales Superiores de Justicia citados, no existe ningún impedimento legal para que se acuerde la devolución a favor del sujeto pasivo.

III. Conclusión

Si bien, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.2 RR de 2005 tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las personas o entidades que hayan soportado la repercusión, nada impide que presenten la solicitud, en calidad de sujetos con derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos (art. 14.1 RR de 2005), los obligados tributarios o sujetos pasivos que realizaron el ingreso indebido mediante la presentación de la correspondiente declaración tributaria.

Por consiguiente, de acuerdo con las recientes Sentencias dictadas por diferentes Tribunales Superiores de Justicia, arriba referenciadas, y a los efectos de evitar que prescriba el derecho a solicitar la devolución del IVMDH, nuestra recomendación consiste en animar a los titulares de Estaciones de Servicio así como a los distribuidores de gasóleo para que, en calidad de sujetos pasivos del IVMDH, inicien el correspondiente procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos.

En Barcelona a 11 de diciembre de 2014