

Tribunal Superior de Justicia**TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo,
Sección 3ª) Sentencia num. 1844/2014 de 22 septiembre**

JT\2014\1693

IMPUESTOS ESPECIALES: Impuesto sobre Hidrocarburos: exenciones: productos destinados a su utilización como carburante en la navegación aérea: requisitos formales: consignación en el documento de acompañamiento del CAE de la oficina gestora y no el de las instalaciones destinatarias: acreditación suficiente de que el envío se ha realizado a un operador identificado y que tiene derecho a recibir el producto con exención: exención procedente: liquidación improcedente

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 717/2011

Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Pardo Muñoz

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León (Valladolid) estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la Resolución del TEAR de Castilla y León de 31-01-2011, desestimatorias de las reclamaciones núms. 47/1193/2009 y 47/1336/2009, interpuesta frente a liquidaciones giradas en concepto de Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ejercicios 2006 a 2008.

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD

VALLADOLID

SENTENCIA: 01844/2014

Sección Tercera

N11600

N.I.G: 47186 33 3 2011 0101056

PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000717 /2011

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De SERVICIOS LOGISTICOS DE COMBUSTIBLES DE AVIACION, S.L.

LETRADO D. BEATRIZ VAZQUEZ SANZ

PROCURADOR D. JOSE MIGUEL RAMOS POLO

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a veintidós de septiembre de dos mil catorce.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 1844/14

En el recurso contencioso-administrativo núm. 717/11 interpuesto por la entidad SERVICIOS LOGÍSTICOS DE COMBUSTIBLES DE AVIACIÓN, S.L., representada por el Procurador Sr. Ramos Polo y defendida por la Letrada Sra. Vázquez Sanz, contra sendas Resoluciones de 31 de enero de 2011 del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones núms. 47/1193/09 y 47/1336/09), siendo parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de fecha 18 de abril de 2011 la entidad SERVICIOS LOGÍSTICOS DE COMBUSTIBLES DE AVIACIÓN, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra sendas Resoluciones de 31 de enero de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatorias de las reclamaciones núms. 47/1193/09 y 47/1336/09 en su día presentadas contra las resoluciones dictadas por el Jefe de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales, de la Delegación en Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en las que, de un lado, se procedió a girar liquidaciones provisionales por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, correspondientes a los ejercicios 2006 a 2008, por la falta de recepción del ejemplar nº 3 del documento de acompañamiento, que amparaba la expedición en régimen fiscal exento de las salidas de un depósito fiscal con destino a los establecimientos que se especifican, siendo las cuotas a ingresar de 7.367,62 €, 27.658,97 € y 79.940,84 €, y, de otro, se procedió a girar liquidación provisional por dicho concepto, correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007, al haberse declarado nulos los documentos de acompañamiento que se relacionan, que amparaban la circulación de carburante con exención del Impuesto sobre Hidrocarburos, siendo la cuota a ingresar de 123.091 €.

SEGUNDO.- Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha la correspondiente demanda en la que solicitaba se revoquen y dejen sin efecto, declarándolas nulas y/o anulables, por no ser ajustadas a Derecho, las dos resoluciones del TEAR impugnadas, declaración que deberá extenderse a la "liquidación por CAE incorrecto" y a las "liquidaciones por falta de ejemplar 3", pues tampoco se ajustan a Derecho.

TERCERO.- Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 25 de noviembre de 2011 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 238.068,43 €, recibándose el proceso a prueba, practicándose la que fue admitida con el resultado que obra en autos, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 23 de noviembre de 2012 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 18 de septiembre de 2014.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741) , Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA), aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Resoluciones impugnadas y pretensiones de las partes.

Las dos Resoluciones de 31 de enero de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, objeto del presente recurso, desestimaron las reclamaciones núms. 47/1193/09 y 47/1336/09 en su día presentadas por la entidad SERVICIOS LOGÍSTICOS DE COMBUSTIBLES DE AVIACIÓN, S.L., -como sucesora de la mercantil REPSOL YPF PRODUCTOS SERVICIOS PETROLÍFEROS S.L.-contra las resoluciones dictadas por el Jefe de la Dependencia Provincial de Aduanas e Impuestos Especiales, de la Delegación en Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en las que, de un lado, se procedió a girar tres liquidaciones provisionales por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, correspondientes a los ejercicios 2006 a 2008, por la falta de recepción del ejemplar nº 3 del documento de acompañamiento, que amparaba la expedición en régimen fiscal exento de las salidas de un depósito fiscal con destino a los establecimientos que se especifican, siendo las cuotas a ingresar de 7.367,62 €, 27.658,97 € y 79.940,84 €, y, de otro, se procedió a girar liquidación provisional por dicho concepto, correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007, al haberse declarado nulos los documentos de acompañamiento que se relacionan, que amparaban la circulación de carburante con exención del Impuesto sobre Hidrocarburos, siendo la cuota a ingresar de 123.091 €, todo ello por entender, las Resoluciones del TEAR impugnadas, que al ser la empresa reclamante titular de almacenes fiscales, cuando envía productos sujetos a los impuestos especiales a determinadas empresas en régimen de exención debe expedir Documentos de Acompañamiento para amparar la circulación de tales productos, documento que se compone de cuatro ejemplares -el nº 4 no se utiliza en este caso- siendo el nº 3 el que una vez firmado por el receptor se le devuelve al expedidor a efectos de ultimar el régimen suspensivo de circulación, desprendiéndose del artículo 29.3 del Reglamento de Impuestos Especiales , en la redacción vigente en los años 2006 a 2008, que en caso de que el expedidor del documento de acompañamiento no reciba el ejemplar nº 3, cuando este documento ampare la circulación de productos en régimen suspensivo, presentará ante la Oficina Gestora, dentro del plazo de tres meses un parte de incidencia, como así se hizo por la reclamante, si bien la Oficina Gestora se le requirió de nuevo a los almacenes fiscales de referencia para que aportasen pruebas suficientes a efectos de ultimar el régimen suspensivo que se había iniciado con los citados envíos, remitiendo, según los casos, cartas de algunos clientes certificando la recepción, copia del ejemplar nº 1, figurando el nombre y DNI del receptor, así como el sello de la empresa destinataria, junto a las facturas emitidas por la reclamante, considerando sin embargo la Oficina Gestora que no está justificada la representación que ostentan los firmantes en las

entidades que dicen que representan, y además la prueba para acreditar la recepción ha de presentarse en un plazo máximo de cuatro meses desde la expedición, que es el plazo a partir del cual la Administración puede iniciar el procedimiento para la liquidación del impuesto especial, no habiéndose seguido por la reclamante el procedimiento establecido en el artículo 21.2 del Reglamento pues al haberse extraviado el documento nº 3 que sirve para ultimar el régimen suspensivo una vez que ha sido firmado por el receptor, debería haberse procedido a visar en la oficina gestora una fotocopia del documento de acompañamiento a efectos de que fuese firmado por el receptor en el caso de que el producto se hubiese recibido por el destinatario autorizado, sin perjuicio de presentar el oportuno parte de incidencia, no reuniendo ninguno de los documentos presentados los requisitos establecidos a efectos de justificar la recepción de los productos, por lo que los mismos no pueden ser admitidos como documentos válidos a efectos de la ultimación del régimen suspensivo interno, correspondiendo ex artículo 8.3 de la Ley de Impuestos Especiales la responsabilidad a los almacenes fiscales que han expedido los productos en este régimen; y que respecto de la liquidación girada al haberse declarado nulos los documentos de acompañamiento que se relacionan, del artículo 101.5 del RIIIE (RCL 1995, 2212 y 2594) se desprende que los titulares de aeronaves adquirentes de carburantes con exención cuando utilicen instalaciones privadas para el despegue y aterrizaje -independientemente de que el suministro se realice directamente en las aeronaves o en depósitos de carburante- deben ser previamente autorizados por la Oficina Gestora correspondiente a estas instalaciones para recibir el carburante con exención del impuesto, y además de la autorización debe estar inscrito en el registro territorial correspondiente y, en consecuencia, debe tener CAE a efectos de presentarlo al suministrador, debiendo circular el carburante desde el depósito fiscal a las instalaciones privadas en las que opera el titular de las aeronaves amparado en un Documento de Acompañamiento en el que deben constar entre otros datos la identificación del destinatario, figurando en este caso un CAE que no es el del destinatario -es el de la propia Oficina Gestora de IIEE de Madrid- motivo por el cual no es correcta la completa identificación del destinatario, siendo nulos los documentos de circulación ex artículo 28 del Reglamento al faltar la completa identificación del destinatario, no estando pues justificada la recepción del producto por el destinatario por lo que procede girar la oportuna liquidación de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.7 (sic) de la LIE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) .

La entidad SERVICIOS LOGÍSTICOS DE COMBUSTIBLES DE AVIACIÓN, S.L., alega en la demanda respecto de esta última liquidación -que denomina "liquidación por CAE incorrecto"- que la misma es improcedente porque nos hallamos ante expediciones en régimen exento y la consignación en los Documentos de Acompañamiento (DA) como CAE del destinatario el código CAE que corresponde a la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la AEAT de Madrid no implica sin embargo la nulidad del DA pues los avituallamientos de gasolina y queroseno se realizaron fuera del recinto portuario a empresas dedicadas a la navegación comercial -sin establecimiento de recepción, carentes de CAE- directamente a la aeronave, teniendo la propia Administración acreditada la exención; que al margen de las infracciones formales que se hayan cometido no tiene sentido exigir el impuesto cuando conste claramente un destino no sujeto o exento, como en este caso en que el producto se ha destinado a un uso exento cual es el uso como carburante en la navegación aérea distinta de la aviación de recreo, con un resultado absolutamente desproporcionado en cuanto encubre una sanción de más de 120.000 € por el presunto incumplimiento de una obligación formal cuya observancia no resulta imprescindible para determinar en este caso si el uso dado a los productos fue realmente un uso exento; que los destinatarios -entidades Coyotair S.A. e Hispánica de Aviación, S.A.- carecen de CAE porque no lo necesitan ya que contaban con una autorización expresa de la propia AEAT -Dependencia Provincial de Aduanas e IIEE de Madrid- para recibir con exención suministros como los realizados sin necesidad de ningún documento ni requisito

especial, siendo dicha autorización documento suficiente al efecto, pretendiendo tanto la AEAT como el TEAR que la reclamante atribuyera a las destinatarias un CAE inexistente, de ahí que, no permitiendo el sistema informático de la AEAT la transmisión del DA sin la consignación de un CAE correcto, se viera compelida -mediante una actuación que reconoce como no ortodoxa- a consignar el CAE de la propia Oficina Gestora, lo que por las circunstancias que fuese sí permitía la transmisión de datos, no conociendo ninguna otra forma de solucionar dicho problema informático, forma que, en realidad, garantizaba la notificación a la Administración de los datos en cuestión, por lo que no cabe atribuirle ningún tipo de maniobra subrepticia para evitar la detección de errores; que no resulta de aplicación el artículo 28 del RIIIE ya que el destinatario se encontraba perfectamente identificado con todos los datos existentes sobre el mismo, insistiendo en que la consignación del CAE de la Oficina Gestora no puede llevar aparejada la nulidad del DA, por lo que no se puede calificar como incompleta la identificación de los destinatarios, ni nulos tales documentos de acompañamiento, ni por tanto de irregularidad alguna en la circulación y justificación del uso dado a los productos suministrados con exención, vulnerando la Administración con la liquidación a tipo pleno no obstante las referidas autorizaciones de las destinatarias la doctrina de los actos propios y de confianza legítima de expedidor y destinatario; y respecto de las "liquidaciones por falta de ejemplar 3" alega que el TEAR incurre en una confusión que le conduce a un erróneo enfoque de la cuestión ya que los envíos de productos a los que corresponden aquéllas no se realizaron desde almacenes fiscales en régimen suspensivo, como afirma la resolución impugnada, sino desde depósitos fiscales -con CAEs H7, de hidrocarburos, y HI, de querosenos y gasolinas de aviación- en régimen de exención en cuanto se iban a usar como carburante en la navegación aérea distinta a la aviación privada de recreo; que en lo que atañe al ejemplar 3 del DA la obligación del expedidor finaliza con su entrega al receptor junto al producto, siendo obligación exclusiva de éste firmar y devolver al expedidor dicho ejemplar, no teniendo siquiera el expedidor en régimen de exención -sí en el de suspensión- el deber de comunicar a la Administración mediante un parte de incidencias la circunstancia de no haber recibido del receptor el ejemplar 3 -o de haberlo recibido defectuosamente-, si es que esa circunstancia llega a producirse, sin perjuicio de lo cual y haciendo gala de un ánimo ejemplar de colaboración con la Administración tributaria, presentó parte de incidencias con relación a los envíos que nos ocupan comunicando dicha falta de recepción, tal y como reconoce la Oficina Gestora, no pudiendo ser penalizado por algo que no le es imputable y que queda fuera de su control máxime cuando, como ya ha dicho, informó a la Administración tributaria de la falta de recepción y ha acreditado sobradamente la recepción de los productos por sus destinatarios, que es lo que, en definitiva, exigía el artículo 8.6 de la LIE en su redacción aplicable en los años 2006 a 2008; que entender lo contrario comporta asociar un efecto absolutamente pernicioso a la buena voluntad mostrada por el expedidor al informar a la Administración tributaria, sin estar obligada, de la falta de recepción del ejemplar 3 en la medida en que, con ello, ha provocado la consecuencia inmediata de que la Administración le exija el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos a tipo pleno y sin mayores comprobaciones en sede del destinatario, que es quien presuntamente habría incumplido su obligación de rellenar el certificado de recepción y devolver el ejemplar 3 al expedidor, siendo otra posibilidad su extravío, habiéndose limitado la Administración a adoptar una postura pasiva negando sin más la exención aplicable en este caso; y que, insiste, ha quedado más que probado que los productos han sido recibidos por el destinatario que se ha hecho cargo del mismo, cesando a partir de ese momento su responsabilidad, no existiendo ni en la Ley ni en el Reglamento límite a los medios de prueba dirigidos a tal fin, obrando en el expediente cartas firmadas por los representantes de las empresas destinatarias -además del propio ejemplar 1 firmado y sellado por el destinatario, y copias de las facturas del ejercicio 2008- en las que se certificaba la recepción, no pudiendo servir de pretexto para negar el régimen de exención que no se acredite la representación del

firmante de la empresa, cuando dicho requisito no se contempla respecto de la formalización del propio ejemplar 3 del DA, sin perjuicio de lo cual se aporta con la demanda diversas escrituras y certificados de las empresas sobre esta cuestión, no teniendo sentido que para la Administración tributaria no haya más prueba de la recepción que el ejemplar 3 del DA, prueba imposible de obtener para el expedidor sin la necesaria colaboración del receptor del producto, insistiendo en que la Administración tributaria no ha cuestionado en ningún momento que el producto se destinó a un uso exento, basando su negativa a la exención en una incidencia puramente formal -la falta de recepción del ejemplar 3- que no le es imputable, desembocando de modo desproporcionado en el gravamen de unas operaciones que el legislador no desea gravar.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda estimando de todo punto inadmisibile el argumento de que las destinatarias de los productos carecían de CAE porque no los necesitaban al contar con autorizaciones genéricas, no permitiendo sin embargo la normativa aplicable la viabilidad de tal argumentación ya que del artículo 101.5 del Reglamento resulta claro que, como en el presente caso, cuando los suministros sean entregados por los sujetos pasivos a titulares de aeronave que habitualmente utilicen instalaciones privadas para el despegue y aterrizaje sus titulares deben ser previamente autorizados para recibir el carburante con exención del impuesto, debiendo expedirse por la Oficina Gestora la tarjeta de inscripción en el registro territorial correspondiente, no siendo excusa un posible problema informático al ser un requisito legal que los titulares de las aeronaves deberán ser previamente autorizados por dicha oficinas gestoras e inscritas en el registro territorial correspondiente y, en consecuencia, debe tener el CAE a efectos de presentarlo al suministrador, no siendo por tanto completa la identificación del destinatario y por ello aplicable el artículo 8 de la LIE, no vulnerándose la doctrina de los actos propios ya que no existen supuestos idénticos al presente en los que se haya resuelto favorablemente al recurrente; que respecto de las "liquidaciones por falta de ejemplar 3" la interpretación de la normativa por el recurrente es simplista y equivocada pues confunde lo que constituye el régimen de circulación de productos -régimen suspensivo interno- para el que es indispensable que los envíos vengan amparados por Documentos de Acompañamiento, con que los destinatarios de productos lo sean en régimen de exención, lo que así se desprende del artículo 22 del Reglamento; que en el presente caso la recurrente envió desde sus establecimientos de referencia, almacenes fiscales, productos sujetos la Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en régimen suspensivo emitiendo, para amparar la circulación, los Documentos de Acompañamiento correspondientes, y como en algunos de los envíos no se recibió el ejemplar 3, presentó ante la Oficina Gestora el oportuno parte de incidencia dentro del plazo reglamentario de tres meses, la cual requirió de nuevo a los almacenes fiscales para que aportasen pruebas suficientes a efectos de ultimar el régimen suspensivo que se había iniciado con tales envíos, aportando cartas de algunos clientes, remitiendo en otros casos copia del ejemplar nº 1 del DA firmado, figurando el nombre y DNI del receptor, así como el sello de la empresa destinataria, junto a la facturas remitidas por la recurrente a los receptores; que dicha documentación está firmada pero no está justificada la representación que ostentan los firmantes de las entidades y además la prueba para acreditar la recepción de los productos ha de presentarse en el plazo máximo de cuatro meses, por lo que de acuerdo con lo establecido en los puntos 3 y 6 del artículo 8 de la LIE, han sido adecuadas a Derecho las liquidaciones impugnadas; que la falta de colaboración del receptor no es óbice para que la recurrente hubiera actuado conforme a lo establecido en el artículo 11 de la LIE y el artículo 21.2 del Reglamento, debiendo haber procedido a visar en la oficina gestora una fotocopia del documento de acompañamiento a efectos de que fuese firmado por el receptor en el caso de que se hubiese recibido por el destinatario autorizado, sin perjuicio de presentar el oportuno parte de incidencia, no siendo superfluo que la norma exija un determinado soporte para justificar la recepción de los productos, revestido de una serie de

formalidades para garantizar su autenticidad -al igual que ocurre en el IVA en que la emisión de la factura es un requisito indispensable-, por lo que el cumplimiento de los requisitos formales es indispensable para poder acogerse a un régimen más beneficioso y su incumplimiento lleva consigo la procedencia de las liquidaciones giradas.

SEGUNDO

Normativa aplicable y aplicación al presente caso. Liquidaciones improcedentes.

El artículo 51, sobre exenciones, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), de Impuestos Especiales, establece que " *Además de las operaciones a que se refiere el art. 9 de esta Ley, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del art. 53, las siguientes operaciones:...* 2. *La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a:* a) *Su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo*".

A su vez, el artículo 101 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594), por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, en su redacción dada por el R.D. 1739/2003, de 19 de diciembre (RCL 2004, 67), vigente desde el 14 de enero de 2004 hasta el 31 de marzo de 2010, aplicable al caso que nos ocupa, establecía que " 1. *La exención establecida en el art. 51.2.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se justificará mediante los comprobantes de entrega, expedidos por el propio suministrador.*

2. *Los comprobantes de entrega constarán del número de ejemplares necesarios para el suministrador y el proveedor, más un ejemplar reservado para la oficina gestora. Los comprobantes de entrega contendrán, como mínimo, los datos siguientes:*

a) Número del documento y fecha del suministro. b) Nombre o razón social, domicilio y número de identificación fiscal del suministrador y del proveedor. c) Aeropuerto de avituallamiento. d) Designación de la compañía aérea o persona privada propietaria de la aeronave, con indicación de su nacionalidad. e) Código y matrícula de la aeronave. f) Número de vuelo. g) Aeropuertos de procedencia y destino. h) Clase de combustible suministrado y cantidad. i) Identificación del equipo suministrador, horario del comienzo y final de la operación y numeración que registre el contador o los contadores totalizadores antes y después del suministro. j) Observaciones y firma del suministrador. k) Observaciones y «recibí a bordo» del comandante de la aeronave, así como declaración del titular de la aeronave o de su representante, comprensiva de que la aeronave suministrada no realiza aviación privada de recreo. l) Espacio reservado para diligencias de los servicios de intervención o de la aduana.

Los anteriores datos podrán ser objeto de codificación, y el suministrador deberá facilitar al centro gestor una tabla de correlaciones de códigos utilizados y su significado.

3. *Una vez efectuados los suministros, el suministrador numerará correlativamente los comprobantes de entrega expedidos. La numeración será única, cualquiera que sea el régimen fiscal o aduanero de las operaciones efectuadas. Dichas operaciones se registrarán en la contabilidad de existencias del establecimiento, con referencia a los números de los comprobantes de entrega que servirán de justificante.*

4. *Los ejemplares para la oficina gestora correspondientes a los suministros efectuados en cada trimestre natural se conservarán en las oficinas aeroportuarias del suministrador a disposición del servicio de intervención, hasta el final del mes siguiente al de finalización de cada trimestre, y podrán destruirse*

pasada dicha fecha.

5. Cuando los carburantes para navegación sean entregados por los sujetos pasivos a titulares de aeronaves que habitualmente utilicen instalaciones privadas para su despegue y aterrizaje, los titulares de tales aeronaves deberán ser previamente autorizados, por las oficinas gestoras correspondientes a tales instalaciones, para recibir los carburantes con exención del impuesto. La oficina gestora expedirá, en su caso, la tarjeta de inscripción en el registro territorial que formaliza la autorización, que deberá presentarse al suministrador del carburante. Los citados titulares deberán llevar la contabilidad necesaria a efectos de justificar el destino dado a los carburantes adquiridos con exención del impuesto.

6. El suministrador presentará por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que determine el Ministro de Hacienda, en un plazo que terminará el día 20 del mes siguiente al de la finalización del trimestre, la información relativa a los suministros efectuados en el trimestre con exención del Impuesto sobre Hidrocarburos, ordenados por proveedores y compañías aéreas, que contendrá los siguientes datos: fecha del suministro, número del comprobante de entrega, número de vuelo, clase y cantidad de carburante suministrado. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, no se registrarán los datos relativos al número del vuelo, pero se añadirá el CAE del titular de la aeronave. Las cantidades suministradas se totalizarán por proveedores. La oficina gestora podrá requerir la presentación de todos o algunos de los ejemplares a ella destinados de los comprobantes de entrega correspondientes a los avituallamientos efectuados en un trimestre, dentro del mes siguiente a la finalización del plazo indicado en este apartado para la presentación de la información relativa a los suministros efectuados en el trimestre con exención del Impuesto sobre Hidrocarburos".

l) Así las cosas, y en relación con lo que las partes denominan "liquidación por CAE incorrecto" de los ejercicios 2006 y 2007, cabe señalar lo siguiente:

a) Parece claro que la circulación de los productos litigiosos han de venir amparados -y, de hecho, así lo ha efectuado la recurrente- mediante el oportuno documento de acompañamiento a que se refiere el artículo 22 del RIE, y no mediante los comprobantes de entrega a que se refieren los apartados 1 a 4 del artículo 101 dado que aquella circulación -avituallamiento de aeronaves que habitualmente utilizan instalaciones privadas- no ha de entenderse incluida en la excepción contemplada en el apartado 1ª b) del artículo 22, en cuya virtud " 1. El documento de acompañamiento amparará la circulación de los productos objeto de impuestos especiales de fabricación en los siguientes casos:

a) Circulación en régimen suspensivo, tanto intracomunitaria como interna, incluida la circulación directa, por vía marítima o aérea, entre un puerto o aeropuerto del ámbito territorial interno y otro puerto o aeropuerto situado en el ámbito territorial comunitario no interno.

b) Circulación de productos por los que el devengo del impuesto se haya producido a un tipo reducido o por los que resulte aplicable una exención en razón de su destino, con las siguientes excepciones:

1ª Cuando se trate de avituallamientos de combustibles y carburantes a aeronaves y embarcaciones, desde fábricas, depósitos fiscales, almacenes fiscales y puntos de suministro autorizados, situados en aeropuertos y puertos, la circulación se amparará con los comprobantes de entrega o recibos de entrega establecidos en los arts. 101, 102 y 110 de este Reglamento, incluso cuando para efectuar el suministro de la aeronave o embarcación, los combustibles o carburantes deban circular por carretera o por vías marítimas o fluviales recorriendo una distancia no superior a 50 kilómetros. En estos supuestos, se hará constar en los documentos comerciales o recibos de entrega citados el recorrido a efectuar, la hora de salida y el plazo necesario para la llegada a destino". Son a estos casos y en estas condiciones reglamentarias a los que el artículo 13.6 del RIE les exime de la necesidad de que los productos sólo

puedan ser enviados " a personas o establecimientos inscritos en los registros territoriales que tengan asignado un código de actividad o establecimiento (CAE) y a detallistas ", al añadir que *"No obstante, con independencia de lo anterior, podrán distribuirse desde un almacén fiscal, en las condiciones establecidas en este Reglamento, los siguientes productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos: a) Los destinados al avituallamiento de aeronaves y embarcaciones"*.

b) El apartado 1.4 de las instrucciones relativas a las diferentes casillas del documento, según Resolución de 16 de septiembre de 2004, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, establece: "Casilla 4. NIF-impuestos especiales. Destinatario. Ocasional. Deberá consignarse el CAE correspondiente al establecimiento al que se remiten los productos, cuando aquél esté inscrito en el registro territorial".

Es claro, pues, que la consignación del CAE del destinatario está subordinada a la previa inscripción en el registro territorial correspondiente -en estos casos, las correspondientes a las instalaciones privadas que habitualmente utilizan las aeronaves- y dicha inscripción deviene obligatoria ex artículo 101.5 del RIIEE si se obtiene la autorización, no siendo admisible la interpretación que sugiere la recurrente de que la inscripción no siempre es necesaria ya que la oficina gestora solo la expediría " *en su caso* ", expresión que ha de ser entendida en el sentido de que si la oficina gestora considera procedente la autorización, en este caso, expedirá " *la tarjeta de inscripción en el registro territorial que formaliza la autorización, que deberá presentarse al suministrador del carburante* "; el apartado 6 del artículo 101 confirma la existencia del CAE cuando al referirse a los supuestos del apartado 5 señala que " *se añadirá el CAE del titular de la aeronave* ".

Por lo demás, la tesis actora de que las destinatarias no disponían de CAE porque no lo necesitaban se contradice con el hecho de que la propia recurrente sí hizo constar el CAE de la mercantil Coyotair, S.A. en suministros del año 2008 -ES00024HA007J-, o sea, con clave de actividad HA (titulares de aeronaves que utilizan instalaciones privadas).

c) La recurrente reconoce que la utilización en los Documentos de Acompañamiento del CAE -código de actividad y establecimiento- correspondiente a la propia Oficina Gestora de Impuestos Especiales de la AEAT de Madrid "no fue una actuación ortodoxa" -el Acuerdo impugnado señala que dicho CAE de la Oficina Gestora en ningún caso puede ser utilizado por un operador-, aunque explica los motivos informáticos de por qué se vio compelida a ello, pero lo decisivo a los efectos que ahora nos ocupan es si dicha irregularidad puede llevar consigo la responsabilidad establecida en el artículo 8.6 de la LIE, en su redacción original aplicable al caso, en cuya virtud " *En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios* ", todo ello en conexión con la falta de validez de los Documentos de Acompañamiento que la Administración aprecia por aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 del RIIEE, en su redacción original, sobre que " *Los documentos de circulación serán nulos en los casos siguientes:... 2. Cuando falten los datos necesarios para la completa identificación del expedidor, del destinatario, de los productos transportados o de la duración del transporte, así como cuando el período previsto hubiese caducado. A estos efectos se considera dato necesario para la identificación de la expedición el número del documento de acompañamiento* ", por entender que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 22, el CAE del destinatario es un dato obligatorio del Documento de Acompañamiento.

En este sentido debemos significar que constan en el expediente sendas autorizaciones de la Dependencia Provincial de Aduanas e II.EE. de Madrid de 17 de marzo de 2006 y 4 de marzo de 2005 a favor, respectivamente, de las mercantiles Coyotair, S.A., e Hispánica de Aviación, S.A., por las que, con cita de la exención regulada en el artículo 51.2 a) de la LIE y a la vista de la documentación aportada, se expide autorización para repostar carburante con aplicación de la exención del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos citada anteriormente para las aeronaves de la titularidad de aquéllas, con fecha de validez de 17 de marzo de 2011 y 4 de mayo de 2007, añadiendo que "En el caso de que por necesidades operativas fuera necesario repostar carburante en el propio escenario de la actuación, este documento acreditará el derecho a recibirlo con aplicación de exención". Y

d) No obstante lo anterior, y como ya hemos anticipado, lo decisivo a los efectos que nos ocupan es si al cometer la irregularidad de consignar en los documentos de acompañamiento el CAE de la Oficina Gestora de Madrid la actora impidió u obstaculizó la completa identificación del destinatario ex artículo 28 del Reglamento y, con ello, no justificó la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos, dando así lugar a la responsabilidad en el pago del impuesto ex artículo 8.6 de la LIEE, extremos ambos que, desde luego, esta Sala no aprecia se hayan producido y es que, en realidad, la Dependencia de Aduanas e II.EE. actuante en ningún momento ha cuestionado que los productos fueron recibidos por las mercantiles Coyotair, S.A., e Hispánica de Aviación, S.A., y que ambas están autorizadas por la Oficina Gestora de Madrid para repostar carburante con la aplicación de la exención establecida en el artículo 51.2 a), por más que en tales autorizaciones no se haga referencia a ninguna instalación concreta, ausencia de mención, no imputable a la recurrente, que no deja sin efecto el hecho esencial de la autorización para repostar carburante con aplicación de la exención.

Aunque, ciertamente y como significa la fundamentación de la propuesta de liquidación, "el indicar el referido CAE en los DA tiene el efecto de no detectarse por la aplicación informática la realización de un envío indebidamente exento a un operador que realmente no tiene derecho a recibirlo con exención", en este caso, sin embargo, dicha propuesta hace supuesto de la cuestión ya que concurre prueba suficiente de que el envío se ha realizado a un operador identificado que sí tiene derecho a recibir el producto con exención, de ahí que no sea procedente la exigencia del impuesto a la expedidora, hoy recurrente.

II) Similares consideraciones cabe efectuar en relación con las denominadas "liquidación por falta de ejemplar nº 3" correspondientes a los ejercicios 2006 a 2008 respecto de envíos de productos en régimen exento desde depósitos fiscales (con claves H7 Depósitos fiscales de hidrocarburos, y HI Depósitos fiscales exclusivamente para la distribución de querosenos y gasolinas de aviación).

A este respecto el artículo 29 del RIE establece que " *Con carácter general y sin perjuicio del resto de obligaciones tributarias y mercantiles que les incumban, los expedidores de documentos de acompañamiento estarán obligados a:*...3. *En su caso comunicar a su oficina gestora dentro del plazo de tres meses desde la fecha del envío de los productos, y mediante el parte de incidencias que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, la falta de recepción del ejemplar número 3 del documento de acompañamiento de aquellos productos que han circulado en régimen suspensivo. Cuando dicho ejemplar se reciba inadecuadamente cumplimentado dicha comunicación se efectuará dentro de los quince días hábiles siguientes a su recepción y, en todo caso, antes de transcurridos tres meses desde la fecha del envío de los productos* ", y el artículo 11, sobre ultimación del régimen suspensivo, que " 1. *Sin perjuicio de lo establecido en los arts. 23, 28, 37 y 64, el régimen suspensivo se ultima, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente:* a) *Por la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del impuesto...* 2. *Cuando el expedidor no reciba la prueba, y en particular el correspondiente ejemplar del documento de acompañamiento, que acredite la recepción por*

el destinatario de los productos expedidos, deberá informar de tal circunstancia a la oficina gestora de los impuestos especiales de fabricación, dentro del plazo y en la forma que se determine reglamentariamente".

De esta regulación se desprende, en contra de la tesis de la actora, que si le son exigibles las previsiones sobre remisión del parte de incidencias y acreditación de la recepción por su destinatario ya que debe recordarse que conforme al artículo 7 de la LIE el impuesto se devengará " 10. ... Cuando la entrega de estos productos fuese a un destinatario no facultado para recibirlos, en el momento de inicio de la circulación ", previsiones que, por otro lado, fueron pacíficamente cumplidas por la actora dentro de plazo, remitiendo los correspondientes partes de incidencias a través del modelo 509.

Ahora bien, lo relevante una vez más es si tras la remisión por la actora de los partes de incidencias ante la falta de recepción del ejemplar nº3, y tras los requerimientos de la Administración tributaria, aquélla ha acreditado o no la recepción del producto por el destinatario autorizado para recibirlos, recepción que sí hemos de considerar probada. En efecto, tras dichos requerimientos la actora aportó cartas de los clientes certificando la recepción, o fotocopias del ejemplar nº 1 con el sello de la destinataria y firma de conformidad con identificación con nombre y DNI de la persona que lo suscribe, o, en fin, facturas emitidas por la operadora y justificantes de cobro de las mismas. Con tales antecedentes, y obrando en el expediente respecto de las facturas informe de un Jefe de Sección de la Agencia Tributaria en el sentido de que "Respecto de los documentos de acompañamiento objeto del requerimiento, se aportan fotocopias de copia de la factura de venta del producto y copia del asiento contable acreditativo del pago de la misma; lo cual implican claramente que el producto se entregó al destinatario, aunque éste no devolviera el ejemplar 3 del DA" (f.75), esta Sala estima injustificada la indiscriminada negativa de la Administración tributaria a reconocer la virtualidad probatoria de la recepción en base a que "no acredita formalmente la representación del firmante" - respecto de las fotocopias firmadas del ejemplar nº 1-, o porque las referidas cartas "en sí mismas adolecerían de la acreditación de la representación con que dicen actuar las personas que los firman", y es que, con independencia de que dicha formal representación parece que tampoco afloraría sin más del original ejemplar nº 3 -similar al ejemplar nº 1- cuya falta de recepción motiva el requerimiento, no se comprende cómo la Administración tributaria, de ser cierta y seria la duda sobre tal extremo, no desplegó la más mínima actuación tendente a despejarla, limitándose a confirmar las propuestas de liquidación. El escasísimo convencimiento de la Administración tributaria en la procedencia de su aserto de algún modo viene reforzado por el expreso silencio mostrado por la Abogacía del Estado frente al esfuerzo probatorio de la actora mediante aportación junto con la demanda de copias de escrituras, cartas y certificados dirigidos a corroborar la condición en la que respectivamente intervinieron diversos firmantes.

Al entender de la Sala la actora ha acreditado suficientemente la recepción por el destinatario de los productos expedidos, sin que, por lo demás, del invocado por la Agencia Tributaria transcurso del plazo máximo de cuatro meses para presentar la prueba de dicha recepción pueda derivarse la obligación de pago del impuesto para el expedidor establecida en el artículo 8.6 de la LIE, responsabilidad anudada, como ya dijimos, a la ausencia de justificación de la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos, lo que aquí no ha acontecido.

TERCERO

Costas procesales.

No se aprecia la concurrencia de ninguna de las circunstancias reguladas por el artículo 139 de la Ley

de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741) para la condena en costas, lo que nos lleva a no efectuar especial pronunciamiento sobre costas procesales.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad SERVICIOS LOGÍSTICOS DE COMBUSTIBLES DE AVIACIÓN, S.L., contra sendas Resoluciones de 31 de enero de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León , (reclamaciones núms. 47/1193/09 y 47/1336/09), que se anulan por su disconformidad a Derecho, así como las liquidaciones de las que traen causa, sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

Así por esta nuestra sentencia, que es firme, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Publicada ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, de lo que doy fe.

FIDE