

Tribunal Superior de Justicia

TSJ de Extremadura, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)

Sentencia num. 1040/2013 de 1 octubre

IMPUESTOS ESPECIALES: Impuesto sobre Hidrocarburos: infracciones y sanciones: venta de gasóleo bonificado a sujeto no autorizado: entrega realizada a los socios de una cooperativa: actuación de la Cooperativa únicamente como intermediario en la recepción y pago, siendo los consumidores finales los socios: culpabilidad existente al menos a título de negligencia: sanción procedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 346/2011

Ponente: Ilmo. Sr. D. Mercenario Villalba Lava

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura **estima en parte** el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la Resolución del TEAR de Extremadura de 21-12-2010, recaída en reclamación interpuesta frente a sanción impuesta en materia de Impuestos Especiales.

T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

CACERES

SENTENCIA: 01040/2013

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, integrada por los Ilmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S.M. el Rey, ha dictado la siguiente:

SENTENCIA NUM. 1040

PRESIDENTE :

DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS

MAGISTRADOS :

DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO

DON MERCENARIO VILLALBA LAVA

DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU

DON CASIANO ROJAS POZO

DON JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU /

En Cáceres a uno de Octubre de dos mil trece.

Visto el recurso contencioso administrativo número **346 de 2011** , promovido por el Procurador Don Jorge Campillo Álvarez, en nombre y representación de **COMBUSTIBLES BARTOLOMÉ GIL S.L. (COBARGIL)** , siendo demandada la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** , representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado y como parte codemandada la **JUNTA DE EXTREMADURA** , representada y defendida por el Sr. Letrado de su Gabinete Jurídico, recurso que versa sobre: Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura de 21-12-10 en reclamación NUM002 y NUM003 acumuladas sobre I.V.A.. Cuantía 11.659,67 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte actora se presentó escrito, mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

SEGUNDO.- Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso con imposición de las costas a la parte demandada; dado traslado de la demanda a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de las costas a la parte actora, y dado traslado de la demanda y contestación a la misma a la parte codemandada, evacuó el trámite interesando se dictara una sentencia declarando la falta de legitimación pasiva de la Junta de Extremadura.

TERCERO.- Recibido el recurso a prueba, se admitieron y practicaron todas las propuestas, obrando en los ramos separados de las partes, declarándose concluso este período, se pasó al de conclusiones, donde las partes evacuaron por su orden interesando cada una de ellas se dictara sentencia de conformidad a lo solicitado en el suplico de sus escritos de demanda y de contestación a la misma, señalándose día para la votación y fallo del presente recurso, llevándose a efecto en el fijado.

CUARTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado especialista **Don MERCENARIO VILLALBA LAVA** , que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

La cuestión que se resuelve en los presentes autos 346/2011, guarda relación y viene muy condicionada por lo que hemos resuelto en los autos 345/2011, referente a impuestos especiales en el gasóleo bonificado.

Mantiene la recurrente en la demanda que se facturó sobre la base de suministro a adquirentes adecuados de gasóleo bonificado al tipo reducido del epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del art. 50 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), que determina el precio y la base imponible, gasóleo que llevaba incorporado el trazador y marcador reglamentario y se destinó al uso permitido por la norma, pagando el suministrador el precio correspondiente, lo que determinó las cuotas de IVA que ahora complementarias se reclaman.

La resolución del TEARE impugnada señala que:

"SEGUNDO.- Por razones obvias de carácter metodológico hemos de fijar la atención, en primer lugar, sobre la impugnada liquidación practicada en el ámbito del IVA por el ejercicio de 2005.

Se deriva, esta liquidación, de las actuaciones que se practicaron acerca del sujeto pasivo -la sociedad interesada- en el ámbito de dicho impuesto y ejercicio, en las que se formalizaron diligencias y se incoó el Acta de Disconformidad modelo A02, nº NUM004 , cuya propuesta liquidatoria fue, luego, confirmada por el acuerdo aquí impugnado.

Resultaban dichas actuaciones, y el Acta incoada, relacionadas con otras comprobaciones que para el mismo ejercicio de 2005 se habían llevado a cabo en el ámbito del Impuesto de Hidrocarburos y en el Impuesto sobre la Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, en particular en relación con las entregas y ventas de gasóleo bonificado.

De estas actuaciones de inspección relativas a estos dos impuestos aludidos lo que había resultado era que se habían practicado liquidaciones sobre determinadas entregas y ventas por las diferencias entre los tipos impositivos que se aplican a los gasóleos de uso general y a los gasóleos bonificados.

Estas liquidaciones por el Impuesto Especial y por las Ventas Minoritarias también fueron objeto de reclamaciones -así como las correlativas sanciones-.

En igual sesión en que se dicta la presente resolución han sido dictadas las resoluciones por este Tribunal de las reclamaciones, por un lado, NUM005 y NUM006 , y por otro lado, NUM000 y NUM001 . Estas resoluciones han sido desestimatorias y, por tanto, confirman las respectivas liquidaciones y sanciones.

La cuestión que, por tanto, se plantea en la presente reclamación contra la liquidación de IVA es la consistente en determinar si en la base imponible del ejercicio 2005 deben integrarse las mayores cantidades derivadas de las diferencias de tipos impositivos antes aludida, ya que se pusieron de manifiesto en los expedientes administrativos NUM007 y NUM008 tramitados en relación con los dos impuestos ya mencionados.

El art. 78 de la Ley del IVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), en la redacción vigente en el ejercicio de 2005, dispone en relación con la base imponible:

"Art. 78.Uno.- "La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario de terceras personas.

Dos.- En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

4º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Por tanto, en aplicación al caso, en que el Impuesto Especial quedó aumentado en el expediente correspondiente en 37.075,07Euros y en que el impuesto del IVA debe quedar aumentada en la suma de ambas cantidades en orden a la regularización que practicó la Inspección del Impuesto y que por tanto, debe confirmarse, ya que, además, en la resolución de la reclamación NUM005 , en la que se impugnaba la liquidación practicada por el Impuesto Especial, se expresaba, en los fundamentos de derecho segundo a quinto, lo siguiente:

"SEGUNDO: En fecha 2/10/2007 se notificó a la mercantil Combustible Bartolomé Gil, S.L. el inicio de actuaciones de inspección en el ámbito del Impuesto Especial de Hidrocarburos, ejercicio de 2005, en el curso de las cuales se formalizaron varias diligencias entre las cuales conviene destacar las siguientes:

2.1.- Diligencia de fecha 9/10/2007, haciendo constar que la sociedad está autorizada como "suministrador directo e Instalaciones Fijas" con Código de Actividad o Establecimiento (EAE) ES10HF024M.

En esta diligencia se expresó la documentación aportada, en particular, los documentos de circulación al amparo de los que se hubieran expedido los productos desde el establecimiento -albaranes de circulación y notas de entrega del gasóleo bonificado- así como de las declaraciones y tarjeta -o etiqueta- del NIF de los clientes consumidores finales de gasóleo bonificado.

2.2.- En diligencia de fecha 29/11/2007 se estiman coincidentes las entradas del gasóleo de tipo tributario reducido según las anotaciones contables con las declaraciones de proveedores y también las salidas del mismo producto.

2.3.- Después de estimarse oportuno por la inspección actuaría realizar una contrastación de las notas de entrega del producto presentadas por la obligada tributaria con las que hubiera en poder de la Sociedad Cooperativa Virgen de Argamasa, en particular en los aspectos de identificación del -receptor-firmante y del lugar concreto de la entrega o suministro, y solicitad la correspondiente información a esta Cooperativa, se formalizó la diligencia de fecha 20/02/08, en la que se recogió la nota de entrega expedida después del fallecimiento de uno de los consumidores finales y también se relacionaban -en el anexo de la diligencia- un buen número de las que habían tenido por destinatario del producto a la Cooperativa, sobre las que se expresaba en el "un número determinado de ellas figura una expresión escrita ilegible por haberse transformado intencionadamente los caracteres y (en) que las firmas de los clientes son muy diversas a pesar de tratarse de una sola persona física. Por otra parte se pone de manifiesto que se realizan varias entregas de gasóleo en distintos momentos del mismo día a un mismo destinatario que es la Cooperativa... ya mencionada".

Se requería al representante compareciente en la formalización de la diligencia explicación fundada que motivaran las circunstancias expuestas.

2.4.- En diligencia de fecha 6/03/2008 se puso en conocimiento del representante de la obligada tributaria el resultado del requerimiento de información practicado cerca de la Cooperativa, que había aportado copias de las notas de entrega, con las diferencias observadas y lo declarado por dicha Cooperativa en el sentido de que el gasóleo había sido suministrado directamente a sus socios para el consumo que se concretaba; que COBARGIL facturaba las entregas a la Sociedad Cooperativa; que las notas de entrega estaban firmadas por los socios cuyos nombres se reflejaban en las mismas; y que quien decía ser administrativo de la Cooperativa había manifestado que las notas de entrega fueron presentadas a la Cooperativa para que las firmara y pusiera el sello de la recitada Cooperativa.

2.5.- En fecha 26/03/2008, también, se diligenció cerca de la S.C.L. Nª Sra. Virgen de Argamasa la comprobación del suministro de gasóleo por la Compañía Logística de Hidrocarburos (CLH) desde el depósito fiscal de esta (CAE: NUM009), por sus fechas y cantidades. Se reseña también el CAE de la Cooperativa (NUM010) de 2005 como detallista, así como otras manifestaciones, en particular, las referidas a las ventas en ruta de COBARGIL a los socios y que la Cooperativa realizaba el cobro del gasóleo a los socios y el pago a esta suministradora.

2.6.- En diligencia de fecha 10/04/2008 se recogen los hechos que la inspección estima relevantes; la de fecha 23/04/2008 se formaliza para acompañarla de declaraciones juradas expedidas por socios de la Cooperativa; y a otros aspectos complementarios o concordantes se refieren las de fecha 29/04/2008 y 7/05/2008.

TERCERO: Con los antecedentes antes relacionados, en 15/06/2008 se incoó Acta de Disconformidad, en la que se proponía la liquidación ahora impugnada, en la que, entre otras costas y por lo que sigue conviniendo destacar, la propuesta regularizadora alcanzaba a la entrega a consumidor final que había fallecido con anterioridad y a las entregas realizadas a consumidores finales respecto de los que no se había acreditado que estuvieran facultadas para la recepción del producto.

Con igual fecha se expidió informe ampliatorio del Acta de Disconformidad.

Y presentadas alegaciones en 10/06/2008, el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales dictó acuerdo en 8/07/2008, por el que se confirmaba la liquidación propuesta, no sin antes haber valorado las alegaciones formuladas.

CUARTO: El art. 50.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales -redacción del art. 6º.4 de la Ley 53/2002, de 20 de diciembre (RCL 2002, 3081 y RCL 2003, 933) -, establece en la Tarifa 1ª epígrafe 1.4, un tipo impositivo reducido para los gasóleos utilizables como carburantes y, en general, como combustibles, sin bien la aplicación de la bonificación se supedita al cumplimiento de las obligaciones y requisitos que se establecen reglamentariamente.

Por su parte, el Reglamento de los I.I.E.E. - Real Decreto 1165/1995, de 7 de Julio (RCL 1995, 2212 y 2594) -, en su art. 106, titulado "Aplicación de tipo reducido del epígrafe 1.4, dispone en el apartado 2 que: "Sólo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido (en lo sucesivo denominado

<<gasóleo bonificado>>), los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados, con arreglo a las normas que figuran en los apartados siguientes. A esto efectos tendrán la consideración de consumidores finales las personas y entidades que reciban el gasóleo bonificado para utilizarlo bajo su propia dirección y responsabilidad, en los fines previstos en el apartado 2 del art. 54 de la Ley".

Este mismo artículo reglamentario dispone en el apartado 4 que: a) Los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal...".

La Dirección General de Tributos ha precisado, con lógica, en la consulta nº 1854/2004, de 5/10/2004, que esa declaración del consumidor final es una auténtica y específica declaración "ad hoc", con mención expresa de sus datos identificativos y domicilio fiscal, en la que manifiesta su condición de consumidor fiscal - en virtud de la utilización del gasóleo bonificado en uno de los fines previstos en el art. 54.2 de la Ley o en un uso como combustible -y adjuntado a la declaración la tarjeta o etiqueta del NIF, como medio para que el proveedor verifique la exactitud de los datos identificativos. Además de que la declaración debe ser presentada ante el proveedor con anterioridad o, al menos, con simultaneidad, al primer suministro, ya que, en caso contrario, el proveedor no podría suministrar el gasóleo bonificado sin incurrir en la falta de justificación del destino a que se refiere el art. 15.11 de la Ley de I.I.E.E.

El mismo Reglamento ya citado, en el art. 27.2 d) y para las "ventas en ruta" dispone que: "En el momento de la entrega de los productos a cada adquirente el expedidor deberá emitir una nota de entrega con cargo al albarán de circulación, acreditativa de la operación. El ejemplar de la nota de entrega que queda en poder del expedidor deberá ser firmado por el adquirente".

Finalmente el art. 8 de la Ley de I.I.E.E. dedicado a los sujetos pasivos y responsables, establece en el apartado 8:

"En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de una aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse a 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".

Y la misma Ley, en el art. 15, apartado 11, dispone:

"Cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por lo que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en bienes para los que nos establece en esta ley beneficio fiscal alguno".

En resumen y en interpretación de lo expuesto, este Tribunal estima que en gasóleo bonificado sólo puede ser suministrado a persona autorizada para recibirlo bien como almacén fiscal, bien como detallista o consumidor final y que el suministrador debe cerciorarse de que el destinatario dispone de la autorización correspondiente, porque, en caso contrario, al no poder justificar que le ha dado el destino

correcto, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que la ley no establece ningún beneficio. Y de igual forma debe precisarse que los requisitos establecidos por la Ley de I.I.E.E. y su Reglamento, en orden a la justificación de uso o destino dado al gasóleo bonificado, deben ser exigidos de manera exhaustiva y rigurosa con el fin de controlar el consumo o utilización del producto que se ha beneficiado de un tipo tributario reducido por razón de su destino, de forma que el incumplimiento de las condiciones impuestas en cuanto a la justificación del uso o destino autorizado no puede tenerse como un mero incumplimiento de obligaciones formales, sino como un incumplimiento de condiciones sustantivas que determinan la improcedencia del tipo reducido en su día aplicado.

QUINTO: En aplicación al caso y para las cantidades determinadas por la Inspección del tributo aquí considerado, en que no consta la existencia de declaración de consumidor final de los respectivos destinatarios o que, aun constando, no se acreditan las operaciones mediante "notas de entrega" firmadas por la concreta receptora que en ella se expresa, resulta que el proveedor ha suministrado gasóleo bonificado incurriendo en la falta de justificación del destino a que se refieren el art. 15.11 de la ley tan recitada, por lo que cual se debe considerar que el producto se ha utilizado o destinado en fines para los que no se establece en la ley ningún beneficio y, por consiguiente, la liquidación que obedece a la diferencia de tipos impositivos existente entre el gasóleo de uso general -epígrafe 1.3- y el gasóleo a tipo reducido -epígrafe 1.4- sobre cantidades que no se justifican que hubieran sido recibidas por destinatario autorizado, debe ser confirmada como ajustada a derecho.

En particular, y primero, el acuerdo liquidatorio fundamenta la liquidación en relación con el suministro a persona fallecida con anterioridad al mismo, frente a lo alegado en este concreto aspecto, de la siguiente forma:

"Las alegaciones formuladas no son admisibles por los motivos siguientes:

a) La acreditación frente al suministrador de la condición de consumidor final de D. Jon , quedó sin efecto alguno pro la extinción de la persona, y careciendo de tal condición no pudo ser destinatario del producto con aplicación de un tipo reducido.

b) El hecho de que se proporcione su información a la Administración Tributaria, mod: 511 aprobado por Resolución de 16-9-04 , de la relación mensual de las notas de entrega de productos con el impuestos devengado a tipo reducido, expedidos por el procedimiento de ventas en ruta, no supone que se traslade a ésta la verificación de la condición de consumidor final de los destinatarios, en procedimiento distinto del que constituye el objeto del presente, en cuyo curso, al detectarse la pérdida de la condición de consumidor final con anterioridad al suministro Este se reputa irregular por incumplimiento del artº 106 referido, siendo la consecuencia la establecida en el artº 8.6 de la ley del Impuestos Especiales .

Es por ello que resulta procedente la regularización propuesta en cuanto al suministro de 506 litros de gasóleo a tipo reducido, y que determina una cuota tributaria a ingresar de 96,72 euros".

Cabría matizar, no obstante, que las alegaciones formuladas por la parte reclamante, a este respecto, podrían tener cierta lógica en el caso de que el suministro se hubiera realizado en fecha muy próxima al

fallecimiento del recetor que estuvo autorizada, pero pierden esa posible lógica en el caso en que, como sucede, el suministro realizado en 16/02/05 lo fue varios meses después del fallecimiento en 12/08/04.

Y en particular y segundo, en cuanto a los suministros amparados en documentos de circulación del productor que la Inspección consideran que no han acreditado, los receptores, su condición de autorizados para recibirlo o su condición de consumidores finales, la Inspección expresa, frente a lo alegado, lo siguiente fundamentos:

a) Resultando acreditado que los destinatarios de los productos que determina la regularización propuesta son personas distintas de la S.C. Virgen de Argamasa, la declaración de consumidor final de la misma carece de relevancia a los fines que pretende el alegante.

b) De la documentación obrante en el expediente de los antecedentes del alegando, queda acreditada relación directa con personas distintas de la S.C. Virgen de Argamasa, al constar en las notas de entrega la firmas de los destinatarios reales de los productos, existiendo en algunos casos, como se ha indicado, la identidad del destinatario, si bien, en otras se ha tratado de evitar su conocimiento mediante caracteres que lo hace ilegible.

c) Por último en cuanto a la consideración de la S.C. Virgen de Argamasa como adquirente del productor al haberse repercutido en factura el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, en nada desdice a lo aquí sustentado, que es la falta de la declaración del consumidor final destinatario real del producto, así como la nulidad de los documentos de circulación, siendo el cumplimiento de los requisitos del artº. 106 del Reglamento lo que permite a la Administración Tributaria abordar frente al consumidor final la regularidad en cuanto al uso o destino de los productos que han tributado a un tipo reducido.

Lo que fue repetido en la resolución de la reclamación NUM000 (y NUM001), relativa a la liquidación por el Impuesto sobre Ventas Minoristas.

En la reclamación que ahora se resuelve, la parte interesada ha reproducido las alegaciones que ya formulara contra el Acta de Disconformidad y tales alegaciones aparecen suficiente contestadas y valoradas en el acuerdo liquidatorio que se reclama, encontrándose los fundamentos expresados en dicho acuerdo conformes a derecho por este Tribunal, por lo que se estima innecesario insistir en ellos por hacerlos suyos este Tribunal.

Esta Sala de Justicia ha resuelto en los autos 345/2011 que:

"PRIMERO.- Se recurre la resolución T.E.A.R. de Extremadura de 21.12.2010 objeto de los presentes autos sobre la base de: 1) Admitir que se han contabilizado en el libro-registro de movimientos de Gasóleo bonificado por encima de lo reglamentariamente admitido, si bien tal conducta no es culpable en el sentido de dolo o culpa ni se ha ocultado nada de ahí que admitiéndose la liquidación tributaria correspondiente no se esté de acuerdo con la sanción. 2) no se sabía que un destinatario final había fallecido, especialmente si tenemos en cuenta que el recurrente cumplió los requisitos formales que la invalidaron según el Reglamento de Impuestos Especiales al comprobar que era un sujeto pasivo idóneo, en el sentido que podía recibir el producto, con su tarjeta identificativa, si bien al llevarse a cabo

la operación, como en otras ocasiones previas con un mandatario verbal no se podía comprobar que había fallecido no siendo de recibo que el suministrador pida una fe de vida a todos lo que piden el gasóleo bonificado, teniendo además en cuenta que la factura fue confeccionada y abonada regularmente, lo que unido a que después la recurrente puso en conocimiento de la Administración la operación que le impone el art. 27 del Reglamento de impuestos especiales a través del modelo 511 ó 500/503/notas de entrega sin que ésta le notificara ninguna irregularidad o falta de idoneidad, de ahí que si lo hubiese detectado no se habría producido el problema, poniendo en conocimiento la Administración de la recurrente el fallecimiento, de ahí que tampoco tal conducta sea merecedora de reproche alguno.

3) la liquidación relativa a los suministros a la Cooperativa "Virgen de Argamasa" se basa en la declaración de Jose Luis que dice en 2007 el gasóleo lo recibía la Cooperativa y después lo entregaba a los cooperativistas, y en 2008 que era suministrado directamente a los socios, destacando el hecho que la cooperativa firmaba y sellaba cada una de las notas de entrega y además abonó el importe de las entregas. Señala el Sr. Jose Luis en 2008 que la cooperativa recibe y abona las entregas y la cooperativa se las factura a los socios cuando en realidad recibe y paga el producto como consumidor final, de ahí que el consumiros final no sean los socios, de ahí la falta de verosimilitud de que alguien firma la recepción de un producto que no le iba dirigido directamente, sin que sea cierto que la cooperativa haya reconocido que el producto se reciba en las instalaciones del destinatario consumidor final, que no es la Sociedad Cooperativa, si bien el producto era depositario en el lugar que la cooperativa indicaba como instalaciones de la propia cooperativa, de ahí que las recepciones se hiciesen, aunque fuesen diversas las personas, en nombre de la cooperativa. Es decir que la recurrente no sabe quienes eran las personas, sí que había un producto que el destinatario era la cooperativa y abonaba el producto, de ahí que siguiese sus indicaciones, de ahí que la recurrente no puede ser sancionada por posibles reventas a sus socios, ya que es ella, exclusivamente, la responsable, puesto que la recurrente cumplía fielmente con sus obligaciones.

SEGUNDO

.- Vamos a entrar a conocer, en primer lugar de la tercera cuestión suscitada.

La resolución del TEARE impugnada ratifica los razonamientos de la inspección, que se base en que las notas de entrega van firmadas por personas que su identidad es ilegible o en otros casos los destinatarios reales son personas distintas de la Cooperativa, de ahí que al destinatario final consumidor del producto no era la referida Cooperativa, no dando relevancia a la formalidad de ser la Cooperativa consumidor final.

Para juzgar adecuadamente el caso que nos ocupa ha de tenerse presente que la recurrente se encuentra inscrita en el Registro Territorial de Impuestos Especiales como "Suministrador directo a instalaciones fijas con CAE NUM011 y en los folios 71 a 260 aparecen como receptores no una ola persona física sino muy diversas siendo ilegibles en diversos casos.

Esta Sala constata que las personas receptoras del producto son distintos en cada caso, de ahí que la declaración del Sr. Jose Luis que actúa en representación de la Cooperativa y frente a la Inspección

Tributaria el 12.02.2008 sea coherente con estos hechos al señalar que el gasóleo era suministrado por Aquilino directamente a los socios de manera que la Cooperativa solamente interviene en ese gasóleo en la facturación según las notas de entrega. En este sentido debe tenerse presente lo que se recoge en los folios 265 y siguientes del expediente administrativo sobre la firma que el Sr. Jose Luis había extendido en "pasadas fechas" y remitida a la Inspección, igualmente, el 12.02.2008.

El art. 50.1 de la LIE de 1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) establece en la tarifa 1ª del epígrafe 1.4 un tipo impositivo reducido para los gasóleo utilizados como carburantes y en general como combustibles, si bien su bonificación se supedita al cumplimiento de determinadas obligaciones y requisitos reglamentariamente establecidos, señalando el art. 8. apartado 6ª que en los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso y destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales que se han beneficiado de una exención o tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudiesen imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facilitado para recibirlo; a partir de tal recepción recaerá sobre los destinatarios.

Este precepto es puntualizado por el art. 15, apartado II, que dispone que cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales por los que se ha aplicado la exención o un tipo reducido en razón de su destino se considerará que los mismos se han destinado para los que no se establece beneficio fiscal alguno.

Señala el art. 106 del Reglamento del Impuesto (RCL 1995, 2212 y 2594) en sus apartados 2 y 4º, en relación con la aplicación del tipo reducido del epígrafe 1.4 que solamente pueden recibir el gasóleo bonificado los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados que se especifican en las normas siguientes, teniendo la consideración de consumidores finales quienes reciban tal gasóleo para utilizarlo bajo su propia dirección y responsabilidad a los fines del art. 54 apartado 1º de la Ley, debiendo acreditar su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa con el NIF., disponiendo el art. 27 de este Reglamento respecto de las ventas en ruta que en momento de la entrega de los productos a cada adquirente, el expedidor deberá emitir una nota de entrega con cargo al albarán de circulación, acreditativo de la operación, debiendo ser firmado por el adquirente el ejemplar de la nota de entrega.

De acuerdo con lo establecido en los arts. 105 y siguientes de la LGT (RCL 2003, 2945), es razonable o es un criterio humano entender que si la receptora es una misma persona jurídica la receptora de las mercancías no pueden ser personas tan diversas, lo que viene corroborado por la declaración del representante de la entidad que viene a señalar con claridad que el consumidor final del gasóleo no era la Cooperativa, sino que actuaba formalmente como tal en la recepción y el pago (art. 107 de la LGT) y declaración del Sr. Jose Luis de 2008.

Lo expuesto no se enerva por las presunciones de formalidades con relación a la petición de suministro y pago de las facturas. Ha de tenerse presente, igualmente, tal y como consta en el folio 514

del expediente, que la cooperativa dispone de un solo tanque de 30.000 litros, que también tiene un surtidor con el que se abastece a los socios.

Una diligencia ordinaria pone de manifiesto que si el consumidor final era una persona jurídica, el mismo día no podía tener tantos representantes o lugares de depósito del combustible, de ahí que, en principio, la acción sí que sea reprochable, al menos por el título de culpa, ya que no se acreditaba, en el fondo, del debido carácter de consumidor final a las muy diversas personas a quienes realmente se facilitaba el gasóleo bonificado. En este sentido las declaraciones juradas obrantes a los folios 520 y siguientes del expediente administrativo.

Lo expuesto nos obliga a ratificar la liquidación en este punto.

TERCERO

Otra liquidación complementaria proviene de la venta de 506 litros de gasóleo bonificado a quien siendo en su día consumidor final acreditado ya había fallecido cuatro meses antes, y según se dice por haber actuado, como en otras ocasiones, a través de mandatario verbal, extremo que tampoco se acredita.

Ha de tenerse en cuenta que al encontrarnos con una bonificación, las exigencias formales tienen gran trascendencia y ha de servirnos de criterio de interpretación, de manera que no cumpliendo los requisitos correspondientes no puede beneficiarse de la misma, ya analizaremos con más detalle la cuestión bajo el prisma del Derecho Administrativo o Tributario Sancionador, y a la vista de la responsabilidad que hace recaer la ley sobre el suministrador, y dicho todo ello sobre la liquidación, que importa 96,72 euros".

Lo resuelto en aquel caso determina que al aumentarse la base imponible en aquel impuesto especial ha de ser sobre la misma sobre la que se liquide el IVA, de manera que es procedente ratificar la actuación administrativa impugnada, sin que sea factible admitir que tal liquidación tributaria no fuese factible hasta que la base imponible fuese firme, dado el privilegio que de autotutela administrativa de que dispone la Administración según la STC 22/84 (RTC 1984, 22), entre otras, y que tiene respaldo en las STJUE en los casos factortame (TJCE 1991, 12) y Zuckerfabrik de 1989, de ahí que no debe estimarse la causa de nulidad por esta causa.

TERCERO

.- Respecto de la sanción alega la recurrente que siendo la liquidación correcta carece de fundamento la sanción, remitiendo la diatriba a la liquidación que verificó la Administración sobre los impuestos especiales, considerando, en cualquier caso, que no concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad e intencionalidad en el incumplimiento reglamentario que se imputa según las circunstancias concurrentes y la interpretación razonable de las normas.

Al resolver los autos 345/2011 hemos expuesto que: "Hemos de ocuparnos, a continuación de las sanciones.

Las cuotas de las mermas son de 1,34 y 516,68 euros y de 36.460,33 euros en el caso de suministros relacionados con la Cooperativa.

Las sanciones se han impuesto en un procedimiento separado, y en la resolución de 11.07.2008, (folios 629 y sgts. y 765 y sgts. del expediente administrativo se señala que: "Las incidencias que se describen, podrían ser calificadas como infracción tributaria grave, de conformidad con lo establecido en el art. 19.2.b de la ley 38/92 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) de II.EE., al manifestar en la nueva redacción dada por la Disposición final Sexta de la Ley 58/03 (RCL 2003, 2945), General Tributaria, que "En todo caso, constituye infracción tributaria grave...b)la circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales cuando se realice sin cumplimiento de lo previsto en el apartado 7 del artículo 15 " Se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que la era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre , no siendo aplicable ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre , no siendo aplicable ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre , por los siguientes motivos: El sujeto pasivo conocía sobradamente la obligación de cumplir las normas establecidas reglamentariamente para la de circulación de los productos sujetos a los IIEE. Sobre los que se a aplicado una exención o un tipo reducido, como claramente es la firma de las notas de entrega por parte de los destinatarios en las ventas realizadas mediante el procedimiento de ventas en ruta, por lo que se aprecia el concurso de dolo o culpa a efectos de lo dispuesto en el artículo 179.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria. Art. 19.2.b de la Ley 38/92 de IIEE . Al manifestar en la nueva redacción dada por la Disposición final sexta de la Ley 58/03 , General Tributaria, que "En todo caso, constituye infracción tributaria grave...b)la circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales cuando se realice sin cumplimiento de lo previsto en el apartado 7 del artículo 15" Apartado 3 del citado artículo 19 : "las infracciones a que se refiere el párrafo anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción".

Importe de la base de cálculo de la sanción.....37.075,07 euros.

Porcentaje de la sanción a aplicar sobre la base de cálculo..... 100%.

Importe de la sanción sin reducción..... 37.075,07 euros.

Se propone la sanción de 37.075,07 euros, calculada conforme al art. 19.2b y 19.3 de la Ley 38/92 de II.EE."

En la citada resolución se señala que no se estiman las alegaciones de la recurrente, en tanto que: "Extinguida la persona, no puede admitirse la realización de operación comercial con persona inexistente, conducta que en el presente caso resulta agravada en la medida que la norma tributaria

impone al comercializador unas prevenciones, artículos 24 , 27 y 106 del Reglamento de Impuestos Especiales (RCL 1995, 2212 y 2594) en orden a salvaguardar que el producto para el que se concede un tratamiento fiscal favorable, se use o destine en los fines autorizados. Es por ello que el obligado tributario debió y pudo adoptar las mínimas medidas que evitaran el suministro del productor a quien por razón tan elemental como su inexistencia no tenía la consideración de consumidor final, apreciándose el grado de culpabilidad que se contempla en el art. 183 de la Ley 58/2003 , General Tributaria. Resultando acreditado en el expediente de comprobación la irregularidad en la circulación, y habiéndose realizado la entrega del producto a quien no había acreditado el obligado tributario su habilitación para ello, existe en la conducta del obligado tributario una conducta negligente en la comercialización del producto, determinante de la existencia de la infracción que se le imputa".

A juicio de la Sala, al no dar la recurrente ningún tipo de explicación sobre el lugar en donde se encuentran o la causa del exceso de merma del gasóleo bonificado su conducta sí debe de calificarse de dolosa o culposa, en tanto que debe acreditar dónde suministra el gasóleo bonificado, de ahí que deba de ratificarse la sanción impuesta.

Debe también ratificarse la sanción impuesta con relación al suministro a la Cooperativa, toda vez que, como hemos dicho en el fundamento jurídico 2º, se trata de una cuestión que, si no dolosa, con una diligencia ordinaria se hubiese percatado de que el consumidor final no era el que realmente aparecía como destinatario o pagaba las facturas, en razón de que la Cooperativa tenía un depósito, pero se suministraba a terceros muy diversos en distintos lugares, que eran quienes firmaban la recepción.

La resolución, como hemos señalado y transcrito en las partes sustanciales se encuentra perfectamente motivada en relación a los hechos, las alegaciones de la parte y los preceptos aplicables, así como el iter lógico de valoración.

Con relación a la persona fallecida, ha de tenerse en cuenta la escasa entidad del suministro, al escaso tiempo del fallecimiento, la realidad del tráfico comercial, el conocimiento que la propia recurrente dio a la Administración de la transacción, la acreditación previa que no se discute y el abono ordinario, de ahí que teniendo en cuenta la diligencia propia de este tipo de operaciones, que la Sala entienda, que en este caso y por las específicas circunstancias concurrentes, no concurra falta de la diligencia ordinaria o de culpabilidad.

No existiendo ninguna otra causa específica de oposición procede ratificar la resolución impugnada, a excepción del aspecto señalado".

Todo ello es predicable con relación con lo aquí enjuiciado, sin que pueda ampararse la alegación la parte de tratase de una interpretación posible o favorable de la norma, ya que, realmente, la sanción o el aumento de la base imponible se basa en la concurrencia de unos hechos que no se han justificado adecuadamente, tales como que el receptor formal del producto no era el real o que la condición de éste no quedó debidamente acreditada a los efectos de la obtención de la bonificación del gasóleo.

Por las mismas razones que no se impuso la sanción en el suministro a la persona fallecida no puede imponerse en este caso, de ahí que se estime el recurso en este punto.

CUARTO

Que en materia de costas rige el artículo 139 de la Ley 29/98 (RCL 1998, 1741) que no las impone expresamente en el caso que nos ocupa.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación.

Por la potestad que nos confiere la Constitución Española (RCL 1978, 2836).

FALLAMOS

Que en atención a lo expuesto debemos de estimar parcialmente y así estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por COBARGIL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura de 21-12-2010 a que se refieren los presentes autos, y en su virtud la debemos de ratificar y ratificamos, salvo en el aspecto relativo a la sanción de la persona fallecida, y todo ello sin expresa condena en cuanto a costas.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe interponer recurso de casación.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez alcanzada la firmeza de la misma, remítase testimonio junto con el expediente administrativo al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.