

**Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección  
2ª, Sentencia 1139/2018 de 3 Jul. 2018, Rec. 680/2017**

**Ponente: Maurandi Guillén, Nicolás Antonio.**

**Nº de Sentencia: 1139/2018**

**Nº de Recurso: 680/2017**

**Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

**Referencia 89615/2018**

**ECLI: ES:TS:2018:2988**

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS. Aplicación del tipo reducido. Se cuestiona si la AEAT, cuando no discute que el destino dado a los productos sometidos al impuesto especial es el previsto para gozar de un tipo reducido o una exención en dicho tributo, puede regularizar y exigir el pago al tipo ordinario basándose en el incumplimiento de obligaciones meramente formales por parte del sujeto pasivo. Recurso improcedente. Planteamiento de cuestión meramente fáctica, sobre si se puede o no dar por probado que el producto determinante del gravamen objeto de la liquidación controvertida fue entregado a un receptor autorizado para darle el uso al que corresponde el tipo reducido, en la que tampoco la sentencia recurrida ha dado por probado ese hecho.

*El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por Repsol Butano, S.A., contra la sentencia de la Audiencia Nacional que confirmaba la liquidación girada por el concepto del Impuesto sobre Hidrocarburos y la sanción impuesta al interesado.*

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.139/2018

Fecha de sentencia: 03/07/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 680/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/06/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 680/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**Sentencia núm. 1139/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 3 de julio de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número 680/2017 ante la misma pende de resolución, interpuesto por REPSOL BUTANO, S.A., representada por el procurador don Juan Torrecilla Jiménez y defendida por el abogado don Fernando Bonastre Capell, contra la sentencia de 19 de diciembre de 2016 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de

la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 397/2015 (Referencia 232284/2016) ).

Siendo parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

« FALLAMOS:

1.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo 397/2015 , que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad REPSOL BUTANO, S.A. representada por el Procurador D. Juan Torrecilla Jiménez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 19 de febrero de 2015 en materia de liquidación Impuestos Especiales. Y, en consecuencia, confirmamos la mencionada resolución administrativa, así como las resoluciones a que la misma se contrae, ya mencionadas, por encontrarse ajustadas a Derecho.

2.- Con imposición, a la parte demandante, de las costas procesales causadas en esta instancia».

**SEGUNDO.-** Notificada la anterior sentencia, por REPSOL BUTANO, S.A., se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

**TERCERO.-** Recibidas las actuaciones, el auto de 26 de abril de 2017 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "*fundamentos de derecho*" de la actual sentencia.

**CUARTO.-** La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras exponer las infracciones normativas que se imputaban a la sentencia de instancia, se concretaban las pretensiones deducidas en estos términos:

« SOLICITA a la Sala que:

1º) Con estimación de este recurso de casación, anule la sentencia de instancia, en la parte de la misma que confirma la resolución del TEAC de 19/2/2015 (reclamaciones acumuladas nº

00/03582/2011 y 00/03887/2011) y el acuerdo de liquidación del IH, ejercicio 2008, dictado el 1 de julio de 2011 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, con origen el acta A02-71880996, en lo relativo a la regularización practicada por incumplimientos formales en el almacén fiscal de la Seu d'Urgell (cuota de 159.968,32 € más intereses), con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

2º) Como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación parcial de la sentencia impugnada, el TS se sitúe en le posición procesal propia del Tribunal de instancia y entre en el fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia.

3º) Por ende, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por mi representada contra la resolución del TEAC identificada, y anule dicha resolución, así como el acuerdo de liquidación que en ella se confirma, en la parte de los mismos relativa a la regularización del IH de 2008 practicada a RB por incumplimientos formales en el almacén fiscal de la Seu d'Urgell (cuota de 159.968,32 más intereses)».

**QUINTO.-** El Abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le ha sido conferido, presentó un escrito que, después de argumentar esa oposición, terminó así:

«consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, solicitando su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario».

**SEXTO.-** Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 19 de junio de 2018.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** *Hechos y actuaciones administrativas litigiosas; proceso de instancia y parte recurrente en la actual casación.*

1.- Un acuerdo de 1 de julio de 2011 aprobó respecto de Repsol Butano (RB) una regularización del Impuesto Especial de Hidrocarburos (IH) del ejercicio 2008.

Uno de los motivos de dicha regularización fue que, en lo que hace al almacén fiscal que la sociedad tiene en Seu d'Urgell, no estaba justificado el uso o destino de los productos que habían sido suministrados desde dicho establecimiento con beneficios fiscales.

Y esa falta de justificación fue derivada de la ausencia o irregularidades referibles a los libros oficiales de Impuestos Especiales regulados en los artículos 13 y 50 del Reglamento de los

Impuestos Especiales (Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (Referencia 2813/1995)), así como de la no declaración de los documentos de circulación emitidos.

2.- La mencionada regularización, después de haber sido impugnada en la vía económico-administrativa, fue confirmada por el acuerdo de 19 de febrero de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo (TEAC).

3.- Repsol impugnó el anterior acuerdo del TEAC mediante un recurso contencioso administrativo interpuesto ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, que lo desestimó en la sentencia que se combate en la actual casación.

Esta sentencia rechazó, en los términos que más adelante se indican, la tesis preconizada por Repsol sobre que, en orden a la justificación del destino del producto que había sido suministrado con beneficios fiscales, el incumplimiento de las obligaciones había de ser considerado irrelevante porque la realidad de dicho destino había quedado justificada.

4.- El recurso de casación que aquí ha de enjuiciarse lo ha interpuesto REPSOL BUTANO, S.A.

**SEGUNDO.-** *Los razonamientos desarrollados en la sentencia recurrida para justificar su rechazo de la impugnación que fue planteada por Repsol frente a la regularización acordada por la Administración tributaria en relación con el almacén Fiscal de Seu d'Urgell.*

Se incluyen en su fundamento de derecho tercero, que expone todo lo que continúa:

1.- Alegaciones de la parte actora:

«La parte actora manifiesta que ha probado que el destino del GLP suministrado desde su almacén fiscal en Seo de Urgell determina la aplicación del Impuesto a tipo reducido, por ello no procede la aplicación del tipo general, y a ello no se opone que la actora haya cumplido algunas obligaciones formales».

2.- Preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) (LIE), que han de ser tomados en consideración.

«Al respecto debemos manifestar que el artículo 8 LIE identifica los sujetos pasivos y responsables, precisando en el apartado 6 que en los casos 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, quedan obligados al pago del impuesto los expedidores en tanto no se justifique la recepción de los productos por destinatarios facultados a recibirlos; a partir de la recepción, la carga recae sobre los destinatarios.

El artículo 15 sobre la transformación y la tenencia de los productos objeto de impuestos especiales, indica en el apartado 11 que si no se justifica el uso o el destino dado a tales productos, se presume que se han destinado o utilizado en fines para los que no se establece ningún beneficio y, por ende, quedan sujetos al pago del impuesto en condiciones ordinarias».

3.- Tesis preconizada por la parte actora respecto de los incumplimientos formales.

«En el caso presente, la entidad actora sostiene que el incumplimiento de ciertas formalidades carece de relevancia a la hora de acreditar el uso y destino de los productos objeto de los Impuestos Especiales.

Manifiesta que eran meros requisitos formales, como que la actora no presentó ante la Oficina Gestora la contabilidad exigida a efectos del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos 2008 para proceder a su sellado y no remitió a la Administración en el plazo oportuno, mediante soporte informático, las notas de entrega correspondientes a los suministros de GLP durante 2008.

Y que ha acreditado que se suministró el producto a los clientes y que no concurre el art. 15.11 LIE que es una presunción iuris tantum que ha sido destruida».

4.- Invocación por la Sala de instancia de la doctrina contenida en la sentencia de 25 de octubre de 2010 de esta sala Tercera el Tribunal Supremo.

«El TS en sentencia de 25 octubre 2010 señala que la estructura y el control de los impuestos especiales están basados en los denominados operadores, depositario autorizado, operador registrado, receptor autorizado etc., cuyas facultades se encuentran definidas en el artículo 4 de la Ley, con la finalidad de que se pueda hacer un seguimiento de la circulación del producto en sus primeras etapas, donde se mueven grandes cantidades del mismo.

Que es necesaria la concreta determinación de las condiciones de destinatario autorizado para el disfrute de una bonificación o la aplicación de un tipo reducido en el impuesto especial sobre hidrocarburos.

Y que para el disfrute de un tipo reducido no resulta desproporcionado que se exija a los suministradores del gasóleo que se aseguren de que los consumidores finales emplean los medios de pago previstos y no otros, para que el control administrativo de la circulación y el uso de los productos bonificados pueda efectuarse de forma satisfactoria. Al contrario, pertenece al ámbito de sus responsabilidades y está a su alcance la observancia del requisito de los medios de pago, fundamental para controlar el curso del combustible desde la distribución hacia el consumidor final».

5.- Rechazo de la impugnación planteada por Repsol, con el argumento principal de que los incumplimientos formales en que incurrió impiden reconocer fiabilidad a su documentación.

«Para Repsol Butano no existe razón para efectuar una liquidación a tipo pleno, puesto que cumplió debidamente con su obligación de llevar informativamente la contabilidad específica de su almacén fiscal sito en la Seo de Urgell.

No es tan baladí el incumplimiento como asevera la entidad, sobre todo teniendo en cuenta que cuando se requirió a la empresa durante las actuaciones inspectoras, esa contabilidad se presentó sin sellar ni legalizar lo que supone una pérdida de fiabilidad de la documentación exigida.

La contabilidad específica se exige que sea clara, que sea fiable, que sea exacta, que sea precisa, y que esté sellada para que sea útil a los efectos de terceros. Esa falta de sellado por la Oficina Gestora impide considerar exacta y precisa la información que resulta de dicha contabilidad. Se trata del sellado de la contabilidad de las entradas y salidas del producto, lo que constituye una garantía de certeza de esas operaciones de entrada y salida.

La Administración tampoco dice, como afirma el recurrente, que se alterase la contabilidad, lo que dice es que ese incumplimiento en el que ha incurrido la parte actora determina que la contabilidad no sea garante de su contenido.

No se puede tomar a la ligera los incumplimientos formales cuando los Impuestos Especiales están caracterizados, como conoce el recurrente, por la estricta formalidad de sus documentos. La escasa fiabilidad de la contabilidad determina que la misma no sea útil. Y casi es la propia actora quien reconoce esa inutilidad. Manifiesta que es cierto que se produjeron errores informáticos en la contabilidad, pero era por un error del programa que no operaba convenientemente. Estas manifestaciones confirman la escasa fiabilidad de la documentación resultando no ser útil. Y esa inutilidad equivale a la inexistencia de contabilidad».

**TERCERO.-** *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y las normas que han de ser objeto de interpretación según el auto de 26 de abril de 2017 que acuerda la admisión del recurso de casación.*

La determina así la parte dispositiva del auto:

« 2º) La cuestión que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Determinar si la Administración tributaria, cuando no discute que el destino dado a los productos sometidos al impuesto especial sobre hidrocarburos es el previsto para gozar de un tipo reducido o una exención en dicho tributo, puede aun así regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo y exigirle el pago al tipo ordinario con fundamento en que ha incumplido alguna o algunas de las

obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 15.11 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) , y los artículos 13.4 y 50 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1165/1995 de 7 de julio (Referencia 2813/1995) (el segundo en la redacción del Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero (Referencia 3062/2010)), a la luz de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (Referencia 10417/2003), por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la interpreta y del principio de proporcionalidad».

**CUARTO.-** *El recurso de casación de Repsol Butano, S.A.,: las infracciones normativas que se imputan a la sentencia de instancia y la pretensión en él deducida.*

I.- Las infracciones normativas denunciadas están referidas al (i) artículo 15.11 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) (BOE de 29 de diciembre) [«LIE»], y (ii) la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (Referencia 10417/2003), por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOUE, serie L, nº 283, de 31 de octubre de 2003, p. 51) [«Directiva 2003/96 (Referencia 10417/2003)»], en relación con el principio de proporcionalidad.

II.- La pretensión deducida en el recurso de casación, según se indicó en los antecedentes, es la estimación del recurso de casación y la anulación de la sentencia recurrida, en la parte de esta que confirma el acto de liquidación y la resolución del TEAC en lo que decidieron sobre la regularización practicada por incumplimientos formales en el almacén de la Seo d'Urgell; y que, como consecuencia de ello, sea anulada toda esta actuación controvertida en la parte referida a la regularización que acaba de mencionarse.

**QUINTO.-** *Los argumentos desarrollados por Repsol Butano, S.A., para defender las infracciones denunciadas en su recurso de casación.*

Estos argumentos son expuestos y estructurados a través de los apartados que continúan.

1.- Infracción del artículo 15.11 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992) [LIE].

(a) Se sostiene que la sentencia recurrida aplicó indebidamente la presunción "iuris tantum" del artículo 15.11 LIE para fundamentar la procedencia de exigir a RB el IH a tipo pleno porque esa presunción había quedado destruida.

A este respecto se afirma que RB aportó a la Inspección las notas de entrega y los destinatarios de los productos que durante 2008 salieron del almacén fiscal, como también puso a disposición de la Inspección los contratos suscritos con tales clientes.

Y se dice que ni la AEAT ni el TEAC pusieron en duda la validez o suficiencia de esos documentos.

(b) Se aduce que la sentencia de instancia imputa al almacén de la Seu d'Urgell unos concretos incumplimientos formales que no concurrieron en él sino en otros establecimientos.

Lo que se argumenta sobre este punto es que la cuota liquidada por la Inspección a RB por los suministros realizados desde el almacén de la Seu d'Urgell no tuvo como soporte en esos concretos incumplimientos formales; y la sentencia recurrida erró porque obvió el hecho de que esos concretos incumplimientos formales que imputa a ese almacén correspondían a otros establecimientos distintos.

Se dice que dicho error está suficientemente justificado en las actuaciones y que su consideración es necesaria para apreciar la infracción del artículo 15.11 LIE.

Se singularizan esos errores, que se afirma han sido indebidamente imputados por la sentencia recurrida al almacén de la Seu d'Urgell en lo siguiente: (i) que la inexistencia de declaraciones de consumidor final se puso de manifiesto exclusivamente en los suministros realizados desde establecimientos de Zaragoza y Cáceres; y (ii) que los errores en las notas de entrega que toma en consideración la sentencia recurrida tampoco corresponden a las notas de entrega emitidas desde la Seu d'Urgell.

Y se alude a la integración fáctica que sobre este extremo fue solicitada en el escrito de preparación del recurso de casación y a que el auto de admisión accedió a esa integración.

(c) Los incumplimientos formales en los que sí incurrió el almacén fiscal de la Seu d'Urgell tampoco validan la liquidación a tipo pleno de los suministros de GLP efectuados desde dicho almacén en 2008.

Se reconoce que RB cumplió fuera de plazo el deber de presentar a la Oficina Gestora para su sellado las hojas de la contabilidad en materia de IIEE del almacén de la Seu d'Urgell; pero se aduce que este hecho no sirve para deducir que RB no justificó el uso dado al GLP suministrado a sus clientes.

Lo que se argumenta es que esa contabilidad, sellada o sin sellar, es una contabilidad que sólo registra entradas y salidas de existencias pero no tiene información sobre los destinatarios de los suministros (una información que se encuentra en las notas de entrega) ni sobre el uso que estos hayan iban a dar al GLP (información que estaría en los contratos firmados entre RB y sus clientes).

Se añade que el artículo 15.11 LIE, como tampoco los artículos 13.4 y 50 del RIE o cualquier otro precepto, prevén que la inobservancia de la obligación formal de presentar a sellar la contabilidad fiscal de un almacén fiscal comporte que deba liquidarse el IH a tipo pleno.

Y se censura a la sentencia recurrida que dé transcendencia a los incumplimientos formales y extraiga de esas circunstancias la consideración de que no se podía reputar justificado el destino dado al GLP suministrado desde el almacén de la Seu d'Urgell.

(d) La sentencia recurrida aplica el artículo 15.11 LIE en sentido contradictorio a las sentencias de otros tribunales de justicia.

Se afirma y inicialmente que la sentencia de instancia infringe el precepto que acaba de mencionarse porque aplica la presunción *iuris tantum* en el prevista a los suministros de GLP, realizados por RB desde su almacén de la Seu d'Urgell, para confirmar la liquidación del IH a tipo pleno por tales suministros cuando la citada presunción fue destruida por Repsol Butano SA con la prueba de uso como combustible dado al GLP; sin que obste a ello el que cometiera ciertos incumplimiento formales en el citado almacén.

Y se invocan como sentencias expresivas del reconocimiento de la posibilidad de destruir la presunción mediante la aportación de una prueba que demuestre que el producto fue entregado a un receptor autorizado para darle el uso al que corresponde tipo reducido una sentencia de la propia Audiencia Nacional y varias sentencias de este Tribunal Supremo.

2.- Infracción de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (Referencia 10417/2003).

Se destaca la diferenciación entre los combustibles y los carburantes que resulta de los considerandos 17º y 18º de la mencionada Directiva.

Se alude a continuación a la sentencia de 2 de junio de 2016 del TJUE (asunto C-418/14 ) y, después de señalar que se trata de un caso en el que las autoridades polacas se negaban a aplicar el tipo impositivo previsto para los hidrocarburos utilizados como combustible, al no haber cumplido lo obligado tributario un requisito formal; se afirma que el TJUE concluye que, dado que el recurrente había demostrado que los hidrocarburos fueron utilizados como combustible, y no como carburante, no podía liquidarse el impuesto como si el producto se hubiera utilizado como carburante.

Con base en lo anterior, se afirma que la sentencia de instancia olvida la primacía del Derecho de la Unión Europea e infringe la Directiva 2003/96 (Referencia 10417/2003) , ya que declara ajustada a Derecho la cuota e intereses del IH liquidados a RB la tipo pleno por los suministros de GLP

efectuados desde el almacén de La Seu d'Urgell, en atención a ciertos incumplimientos formales y a pesar de la prueba, no discutida, del destino dado a dicho producto como combustible de calefacción.

**SEXTO.-** *La oposición del Abogado del Estado recurso de casación.*

1.- Su argumentación comienza invocación de los artículos 13.4 y 50.1 del RIE; y especialmente del artículo 15.11 LIE:

«11. Cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los 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 fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno».

2.- Afirma que en el caso litigioso los incumplimientos, aunque se presentan bajo la apariencia de exigencia formales, tienen trascendencia material, y así lo demuestra el informe de 8 de abril de 2011 que fue realizado por el actuario al acta de disconformidad.

Debe decirse que en este Informe hay un apartado 3.3.4, referido al almacén de la Seu d'Urgell, en el que inicialmente aparece este texto recogido en el auto de admisión.

«[N]o aparece en las bases de datos de documentos de circulación emitidos por Repsol Butano, S.A., existentes en la Agencia Tributaria y creadas a partir de los datos enviados por la propia empresa de forma electrónica, ninguna salida del almacén fiscal que Repsol Butano, S.A., tiene en La Seu d'Urgell (Lérida), cuando en la información obrante en la AEAT procedente de los expedidores de documentos de circulación, figura que en dicho almacén han existido entradas del ámbito territorial interno de productos del epígrafe B7 por 2.920.285 kg. en dicho periodo, sin que la empresa pueda aportar justificación de correspondencia cruzada con la oficina gestora o con los servicios informáticos de la AEAT, sobre posibles errores, incidencias o fallos de programa que pudiesen justificar la omisión del envío de los documentos de circulación en su momento.

Se constata que con fecha 22-9-2010 (en fecha posterior al inicio de la Inspección, así como a la petición de información sobre este aspecto concreto) han sido enviados por el contribuyente y tenido entrada en las bases de datos de la Agencia Tributaria 1.013 registros correspondientes a otros tantos documentos de circulación expedidos en 2008 desde el almacén fiscal que nos ocupa por un peso total de 2.783.510 kg. todos correspondientes a notas de entrega por el sistema de venta en ruta.

Según consta en diligencias de 16/11/2010, 26/11/2010, 18/1/2011 y 25/1/2011 se solicitó la aportación de los libros oficiales de Impuestos Especiales del almacén fiscal del ejercicio 2008, que

están establecidos a efectos de control de forma obligatoria por la legislación vigente en la materia. Tras su aportación, se comprueba que todos están sellados por la oficina gestora de impuestos especiales de Lérida, pero la fecha de presentación en la misma es la del 12 de noviembre de 2010, después de la petición para su examen por la Inspección, asimismo se constata que existen errores e incongruencias en los libros presentados que obedecían según manifestaciones de la empresa a un error en el programa informático con el que se confeccionaban los balances y libros oficiales que no operaba convenientemente con las recuperaciones y las mermas en el almacén fiscal».

Pero el texto anterior se ve acompañado de éste otro:

«[La inspección entiende, de acuerdo a los fundamentos de derecho que se expondrán más adelante, que la falta de llevanza en el ejercicio objeto de la inspección de los libros oficiales de Impuestos Especiales en dicho Establecimiento, así como la paralela falta de presentación mediante soporte informático de los documentos de circulación que amparan los suministros desde el Almacén Fiscal a los usuarios finales, permite concluir que no puede entenderse justificado el destino del GLP suministrados de dicho almacén Fiscal con aplicación de una exención o de un tipo reducido, por lo que a juicio de la inspección [...]]».

Y más adelante, el informe de que se viene hablando, incluye también estas otras afirmaciones transcritas por el Abogado del Estado:

«Se pone de manifiesto las diligencias que han levantado a lo largo del procedimiento inspector (...) el contribuyente, en lo relativo al Almacén Fiscal de la. Seu D y 'Urgell (Lérida) no ha confeccionado ni presentado los libros de la contabilidad de existencias que los artículos 13 y 50 del RIE exigen a efectos de control de las operaciones que se realizan desde el mismo hasta que le han sido solicitados por la Inspección e incluso en este caso, presentaban irregularidades en su confección que hacían que sus datos fuesen incongruentes, tal y como se reconoce por el contribuyente en diligencia de 25-1-2011, aparte de lo anterior (diligencia 11 10-2010 apartado 2.2, diligencia 14 10-2010 apartado 2.2, apartado 2.2 de la diligencia de 26 10 2010) tampoco se han presentado a la Agencia Tributaria los soportes informáticos de los documentos de circulación utilizados para realizar los suministros que solo se presentaron una vez que fueron reclamados por la Inspección.

La Inspección entiende que la falta de llevanza en el ejercicio objeto de la inspección de los libros oficiales de Impuestos Especiales en dicho establecimiento teniendo en cuenta la propia complejidad estructural de los impuestos especiales y las especiales singularidades de los productos gravados objeto de un elevadísimo consumo hacen que una de las características que adornan la regulación de la materia sea el exhaustivo e importante control administrativo de los

productos que se someten a gravamen de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de los Impuestos Especiales (R.D. 1165/1995), lo que lleva a que las exigencias formales resulten un requisito ineludible en cuanto cumplen la finalidad básica de hacer posible el gravamen, tal es el caso del control contable específico, distinto del que debe llevarse a efectos por imperativo de la normativa mercantil o contable, o la exigencia de la información cierta y puntual sobre los documentos de circulación que amparan la distribución de estos productos, requisito imprescindible para el adecuado control de la Administración tributaria, todo lo anterior hace que no estemos ante un simple requisito formal carente de trascendencia material sino ante un requisito esencial en la obtención de un beneficio fiscal, ya sea un tipo reducido o una exención, de tal forma que se convierten en condiciones ineludibles para gozar de la aplicación de dicho beneficio y tales exigencias o requisitos reglamentarios o se cumplen o no se cumplen no siendo admisible el argumento ante su incumplimiento de que lo importante es el cumplimiento del uso y destino final dado al producto con independencia de las formalidades reglamentariamente exigibles, por lo que a juicio de la Inspección el incumplimiento de los requisitos de tipo formal como pueden ser la contabilidad específica de Impuestos Especiales o la obligación de remitir información sobre los documentos de circulación emitidos por la empresa implican la imposibilidad de aplicar la exención o tipo reducido a los suministros efectuados.

Todo lo anterior permite concluir que no puede entenderse justificado el destino del GLP suministrado desde el dicho Almacén Fiscal de La Seu D'Urgell (Lérida), con aplicación de una exención o de un tipo reducido, por lo que procede la liquidación del impuesto especial del epígrafe 1.6 GLP para uso general a los Kilogramos de producto suministrado desde dicho almacén fiscal de durante 2008 y que alcanza cantidad de 2.783,510 Kg».

3.- Añade más delante que la trascendencia material de esos incumplimientos se pone de manifiesto porque la contabilidad aportada con posterioridad al momento establecido reglamentariamente implica un riesgo de alteración o manipulación; que, en la falta de presentación del modelo 511, la trascendencia va más allá de la mera formalidad, pues refleja la imposibilidad de llevar a efecto controles simultáneos o cercanos en el tiempo, incrementándose así los riesgos de elusión; y se recuerda la doctrina establecida por este Tribunal Supremo sobre la finalidad que tienen los requisitos formales dispuestos para las exenciones previstas en la legislación especial, cual es la de permitir el control del adecuado uso o destino de los productos afectados por esas exenciones.

4.- Señala posteriormente las diferencias existentes entre el actual caso litigioso y el contemplado en la antes mencionada sentencia de 2 de junio de 2016 del TJUE; y afirma este respecto lo siguiente: (i) en el caso examinado por el TJUE es un hecho constatado que las ventas de combustible habían

sido verificadas y no había duda de que los compradores habían confirmado la compra y el consumo de combustible para calefacción; y (ii) en el actual caso no puede afirmarse que haya existido una verificación completa de las ventas y el destino de los productos porque, como pone de manifiesto la Inspección, la falta de lleva de presentación de la contabilidad introduce una posibilidad de manipulación, y la falta de presentación de las declaraciones sobre los documentos de circulación impide el control en tiempo de los movimientos.

5.- Afirma que no puede aceptarse como un hecho probado esta afirmación fundamental del recurso: "que el destino dado a los productos sometidos al impuesto especial sobre hidrocarburos es el previsto para gozar de un tipo reducido o una exención en dicho tributo"

Aclara este respecto que ninguno los documentos administrativos que forman parte del expediente contiene una afirmación que sustente ese punto de partida; y que lo que expresa el auto de admisión es una inferencia pero no un hecho probado.

6.- Concluye de todo lo anterior que en el presente caso no concurre el presupuesto contemplado en la sentencia del TJUE, en el que de manera indubitada se habían comprobado las entregas y enjuiciado la regularidad de las mismas.

Y añade estas otras diferencias entre el actual caso litigioso y el asunto sobre que se pronunció el TJUE:

«- No se trata de la presentación o realización tardía de una obligación formal sino que en el procedimiento de regularización la Inspección concluye que REPSOL BUTANO, S.A. no había confeccionado, ni presentado para su sellado, los libros de contabilidad de existencias hasta que se le ha requerido por la Administración tributaria.

- Una vez aportados los libros de contabilidad de existencias resulta que presentan deficiencias o errores que los hacen inservibles para la finalidad de control, y

- Además de los incumplimientos en materia de contabilidad, no se presentaron los soportes informáticos de los documentos de circulación».

**SÉPTIMO.-** Razones que impiden acoger las existencias de las infracciones pretendidas por el recurso de casación.

*El planteamiento del debate casacional que ha sido expuesto pone de manifiesto que la cuestión que enfrenta a las dos partes litigantes que se han enfrentado en el actual proceso jurisdiccional es fáctica, pues versa sobre si se puede o no dar por probado que el producto determinante del gravamen objeto de la liquidación aquí litigiosa fue entregado a un receptor autorizado para darle el uso al que corresponde el tipo reducido.*

La entidad aquí recurrente, Repsol Butano SA, sostiene que las actuaciones administrativas permiten dar por probado ese punto de hecho, y afirma que hubo una integración en ese sentido en el auto de admisión del recurso de casación. Y la demandada Administración General del Estado defiende, por el contrario, que la prueba de ese controvertido hecho no resulta de las actuaciones administrativas.

De esas dos contrapuestas posiciones debe darse preferencia la que preconiza la parte demandada por todo lo que seguidamente se explica.

Lo primero que debe decirse es que el auto de admisión no se pronuncia en términos definitivos sobre esa cuestión fáctica, ya que únicamente lo hace a los efectos de determinar si tiene interés casacional objetivo la controversia referida a la solución jurídica que habría de darse a la situación que se derivaría de tener por efectivamente probado ese hecho antes apuntado de que el producto tuvo el destino que determina el beneficio fiscal. La literalidad del auto confirma lo anterior porque, cuando se refiere a la integración de hechos solicitada por la parte recurrente, expresamente señala (en el punto 3 del razonamiento jurídico segundo) que lo hace "a los solos efectos de decidir sobre la admisión de este recurso de casación".

Lo segundo que debe indicarse es que en la vía administrativa la Administración en ningún momento manifestó su conformidad a este hecho que la parte recurrente pretende tener por probado; ya que así resulta de la liquidación controvertida y, muy especialmente, del informe realizado por el actuario al acta de disconformidad, pues la lectura de este último, según resulta de su texto que antes fue reproducido, pone bien de manifiesto que la Inspección manifestó que no podía entenderse justificado el destino del GLP suministrado desde el Almacén Fiscal de la Seu d'Urgell con aplicación de una exención o de un tipo reducido.

Y lo tercero que debe afirmarse es que la sentencia recurrida tampoco ha dado por probado ese hecho cuya efectiva realidad se sostiene en el recurso de casación.

Rechazado ese hecho pretendido por la Repsol Butano SA, las infracciones denunciadas en su recurso de casación no pueden tener acogida.

La referida al artículo 15.11 de la LIE porque, no pudiéndose dar por justificado el destino dado a los productos gravados a los que se aplicó una exención o un tipo reducido, no puede considerarse que la presunción que establece este precepto legal haya sido indebidamente aplicada; y la referida a la Directiva 2003/96 (Referencia 10417/2003) porque, como bien afirma el Abogado del Estado, no concurre en el actual caso litigioso el presupuesto que tuvo en consideración la sentencia de 2 de junio de 2016 del TJUE de que, de manera indubitada, se habían comprobado las entregas y enjuiciado la regularidad de las mismas.

OCTAVO.- *Desestimación sin condena en costas.*

De conformidad con todo lo que se ha venido razonando procede desestimar el presente recurso de casación; y sin hacer expresa imposición de las costas procesales

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por REPSOL BUTANO, S.A., contra la sentencia de 19 de diciembre de 2016 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 397/2015 (Referencia 232284/2016) ).

2.- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen

D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.