



Roj: **AAN 1431/2026 - ECLI:ES:AN:2026:1431A**

Id Cendoj: **28079230052026200067**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **30/03/2026**

Nº de Recurso: **235/2026**

Nº de Resolución: **185/2026**

Procedimiento: **Pieza de medidas cautelares**

Ponente: **ALICIA ESTHER ORTUÑO RODRIGUEZ**

Tipo de Resolución: **Auto**

SECCION 5ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LA AUDIENCIA NACIONAL MADRID

AUTO: 00185/2026

Modelo:N35350 AUTO DESESTIMA PETICION SUSPENSION ART 131

PASEO CASTELLANA 14 (GEISER-SIR CÓDIGO DIR SECCIÓN 5ª: J00004841)

Teléfono:913427996

Correo electrónico:audiencianacional.salacontencioso.s5@justicia.es

Equipo/usuario:RMB

N.I.G:28079 23 3 2026 0001473

Procedimiento:PSS PIEZA SEPARADA DE MEDIDAS CAUTELARES 0000235 /2026 0001 PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000235 /2026

Sobre:IMPUESTOS ESTATALES:IVA

De D./ña.PETROLIS DE BARCELONA S.A.

ABOGADO

PROCURADOR D./Dª.IGNACIO GOMEZ GALLEGOS

Contra D./Dª.MINISTERIO DE HACIENDA ADMINISTRACION DEL ESTADO

ABOGADO DEL ESTADO

A U T O

ILMA. SRA. PRESIDENTA

Dª. ALICIA SÁNCHEZ CORDERO

ILMOS/AS. SRES/AS. MAGISTRADOS/AS

D. EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

Dª. ALICIA ESTHER ORTUÑO RODRIGUEZ

En MADRID, a treinta de marzo de dos mil veintiséis.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Por el Procurador de los Tribunales, D. Ignacio Gómez Gallegos, actuando en nombre y representación de la entidad PETROLIS DE BARCELONA, S.A., en fecha 20 de febrero de 2026 presentó demanda de interposición de recurso contencioso-administrativo contra las siguientes disposiciones reglamentarias:



1. Orden HAC/1495/2025, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 319, "Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero", y se establecen las condiciones y procedimiento para su presentación.
2. Orden HAC/1496/2025, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el procedimiento para reconocer la condición de operador confiable y se regula la creación y mantenimiento de su registro, en materia de garantías del ingreso del IVA correspondiente a determinados carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero.
3. Orden HAC/1497/2025, de 17 de diciembre, por la que se establecen los requisitos y aspectos generales correspondientes a los avales del apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, y se aprueba el modelo de aval.

SEGUNDO.-Recibidas las actuaciones en esta Sección, por providencia de 27 de febrero de 2026 se acordó: «no concurriendo en la solicitud de acumulación los requisitos señalados en el art 34 LJCA, dado que se trata de Órdenes distintas y exigen su examen por separado, se acuerda, conforme al art 35. 2 LJCA, requerir a la recurrente para que interponga por separado las impugnaciones correspondientes a las Órdenes HAC/1496/2025 y HAC/1497/2025, en el plazo de treinta días, bajo apercibimiento si no lo efectuare, de declarar caducados los referidos recursos».

TERCERO.-En el Otrosí Quinto Digo del escrito de demanda, la mercantil recurrente solicitó la medida cautelar de suspensión de la eficacia de las Órdenes impugnadas, circunscribiéndose, ante la desacumulación del objeto inicial del recurso, al texto de la Orden HAC/1495/2025, de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 319, «Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE núm. 306, de 22 de diciembre).

CUARTO.-Conferido traslado a la Abogacía del Estado para formular alegaciones, ha presentado escrito oponiéndose a la adopción de la medida cautelar, esgrimiendo que no concurren los requisitos legal y jurisprudencialmente establecidos.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.-La medida cautelar solicitada por la sociedad actora se dirige a obtener *"la suspensión cautelar in integrum o, subsidiariamente, limitada a los preceptos impugnados de las órdenes ministeriales citadas, durante la pendencia del presente recurso"*.

Al haberse delimitado el objeto del litigio a la primera Orden ministerial indicada en la demanda, en la presente pieza de medidas cautelares se examinará si procede o no suspender la aplicación de la Orden HAC/1495/2025, de 17 de diciembre, disposición reglamentaria aprobada por la Vicepresidenta Primera del Gobierno y Ministra de Hacienda, siendo publicada en el BOE núm. 306 de 22 de diciembre de 2025, con entrada en vigor el 1 de enero de 2026, *"sin perjuicio de lo dispuesto en el número 5.º del apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicará por primera vez a las extracciones realizadas a partir del día 1 de febrero de 2026"*, como se recoge en la disposición final tercera de la indicada Orden ministerial.

La parte actora aduce que concurren los requisitos para el otorgamiento de la medida de suspensión de la orden ministerial:

1) *Fumus boni iuris.*

Sostiene que las tres órdenes ministeriales infringen el principio de legalidad, *"por existir una discriminación normativa y vulneración de igualdad y competencia en el sector de hidrocarburos"*.

Respecto del cercenamiento del principio de igualdad, la entidad recurrente considera que la exención de la garantía prevista para los OEA/operadores confiables, solo resulta alcanzable por los grandes operadores al por mayor, produciendo un trato desigual para los agentes minoristas.

Por otro lado, esgrime que la Orden HAC/1497/2025 se extralimita de la habilitación contenida en el Anexo Undécimo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en cuanto acota las garantías a avales bancarios y extiende las causas de ejecución a supuestos no previstos en el citado cuerpo legal.

También considera que la exigencia de aval o pago a cuenta previos a cada expedición resulta contrario al artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE y al principio de proporcionalidad, no atendiendo ni al riesgo ni tampoco a alternativas funcionales.

2) *Periculum in mora*

Se indica que la vigencia de la orden ministerial produce perjuicios graves e irreparables: "*Tensión financiera extrema: inviabilidad de la aportación de aval por importe de aproximadamente 50 millones de euros.*"

Se está produciendo la paralización operativa: exigencia de Modelo 319 por orden de carga que impide la salida de producto con la celeridad que imprimen los clientes, lo que genera el riesgo de resoluciones contractuales".

3) Ponderación de intereses

La entidad actora señala que la suspensión de la orden ministerial no produce perjuicios para la Administración, al no mermar la recaudación del IVA, impuesto que se liquida y devenga conforme al régimen general. Sin embargo, asegura que, en el supuesto de no suspender su vigencia, se produciría una alteración irreparable del mercado y un daño financiero masivo a los operadores sin acceso a la exención de la garantía.

4) Caución

Interesa que la medida cautelar no se supedite a la prestación de caución alguna, y subsidiariamente, a una garantía proporcionada.

La Abogacía del Estado se opone a la suspensión cautelar de la orden ministerial recurrida, objetando que la entidad actora no ha señalado ni probado los perjuicios de difícil o imposible reparación que le ocasiona la vigencia de la disposición general. También cuestiona que la doctrina de la apariencia del buen derecho pueda ser apreciada en la petición cautelar, al no apreciarse de forma evidente ningún vicio de nulidad. Para finalizar, apunta a que no han quedado justificadas las razones por las que debe prevalecer el interés particular de la recurrente sobre los intereses generales.

SEGUNDO.-Con carácter previo al análisis de la concurrencia de los requisitos para poder adoptar la medida cautelar interesada, procede efectuar una exposición del contexto normativo en el que se inserta la regulación que contempla la Orden HAC/1495/2025, cuya nulidad ha postulado la entidad recurrente, tanto con carácter global, como después ciñendo la impugnación a sus artículos 3 y 4 (cuestión de fondo séptima).

Como se señala en la parte expositiva de la Orden HAC/14095/2025, en ella se aprueba el modelo 319, «Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero», cumpliendo los principios de necesidad y eficacia jurídica "*ya que tiene por objeto hacer posible el pago a cuenta previsto en la letra b) del número 3.º del apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto Valor el Añadido.*"

El pago a cuenta a cuya materialización efectiva se encamina la Orden HAC/1495/2025, se corresponde con uno de los dos modos de garantía del ingreso del IVA correspondientes a determinados carburantes que abandonan el régimen del depósito distinto del aduanero, siendo la otra forma permitida el aval. La inclusión de esta obligación de garantizar el ingreso del tributo procede de la modificación del artículo 19. 5ª LIVA y de la introducción de un nuevo apartado undécimo en el anexo de la Ley 37/1992, ambas verificadas por la Ley 7/2024, de 20 de diciembre.

1) Respecto de la modificación del artículo 19.5.º de la Ley 37/1992 ("Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes"), realizada por la Ley 7/2024, en ella se determinó que, en relación con las gasolinas, gasóleos y biocarburantes destinados a ser usados como carburante (con remisión a concretos epígrafes de la tarifa 1.ª del artículo 50.1, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales), la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero se entenderá realizada, o bien por el último depositante del producto que se extraiga del depósito fiscal, o bien por el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto.

En la reforma, además, se consagró una obligación destinada a garantizar el ingreso del IVA "*correspondiente a la posterior entrega sujeta y no exenta del bien extraído del depósito fiscal*", impuesta al "*último depositante del producto que se extraiga, o al titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto*", "*en la forma prevista en el apartado undécimo del anexo de esta ley*".

2) Respecto al apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, introducido por la Ley 7/2024, en el mismo se desarrollan las "*Garantías del ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a determinados carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero*" a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º LIVA.

La obligación de garantizar el ingreso de IVA se configura como regla general para: i) el último depositante de los productos que se extraigan del depósito fiscal; y ii) el titular del depósito fiscal que sea propietario de los productos.



A continuación, en el punto 2º del apartado undécimo del anexo, se exceptúan de esta obligación a los sujetos reconocidos como "operadores económicos autorizados" o como "operadores confiables", señalando las condiciones para obtener esta última acreditación.

Como formas de garantía, se contempla tanto el aval como el pago a cuenta, destacando que la Orden aquí concernida HAC/1495/2025, regula el modelo para hacer efectivo el segundo de los modos de garantía previstos, el pago a cuenta:

a) *Aval de entidad de crédito, institución financiera o compañía de seguros acreditada en la Unión Europea, que garantice de forma global el ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas sujetas y no exentas que se hagan posteriormente y cumpla los siguientes requisitos: (...)*

b) *Pago a cuenta del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a una entrega sujeta y no exenta que se haga posteriormente de dichos bienes. El pago a cuenta será por un importe igual al 110 de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación asimilada a la importación a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley y se realizará en el lugar, forma e impreso que establezcan las Administraciones tributarias competentes a que se refiere la letra a) anterior. El pago a cuenta podrá ser deducido por el sujeto pasivo en la autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubiese consignado (o declarado) el Impuesto sobre el Valor Añadido por la entrega posterior o se justifique la utilización del producto que se extrajo del depósito fiscal por dicho sujeto pasivo en un uso distinto de la realización de tal entrega".*

En el punto 4.º se recoge un régimen de responsabilidad solidaria del titular del depósito fiscal que permita que los carburantes se extraigan del depósito sin que el último depositante acredite, bien la existencia de garantía o de realización del pago a cuenta, bien estar en los supuestos de exención.

El apartado undécimo, punto 2º, del anexo LIVA, ha sufrido posteriores modificaciones, relativas al volumen de extracciones durante el año natural anterior, recogido en la letra b') del punto 2º b), a los efectos de poder reconocerse como "operador confiable": en la redacción original, al menos 1.000 millones de litros de carburantes; tras el Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre, se rebaja a un mínimo de 550 millones de litros de carburantes; esta modificación se dejó sin efecto por Resolución de 22 de enero de 2025, que publica el Acuerdo del Congreso de los Diputados por el que se deroga el Real Decreto-ley 9/2024, recobrándose el límite de 1.000 millones de litros anuales; en el Real Decreto-ley 2/2026, de 3 de febrero se cambia a 500 millones de litros; se dejó sin efecto la modificación del por Resolución de 26 de febrero de 2026, que publica el Acuerdo del Congreso de los Diputados por el que se deroga el Real Decreto-ley 2/2026.

Actualmente, el volumen de extracción mínimo está normativamente fijado en 1.000 millones de litros al año.

TERCERO.-En el Fundamento Tercero del Auto del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2026 (recurso 392/2025), se expone la doctrina establecida por el Alto Tribunal referente a las medidas cautelares, en general, y en cuanto conciernen a la suspensión de disposiciones generales, en particular.

a) En cuanto a los aspectos generales, se remite a la *"amplia doctrina sobre la justicia cautelar que, entre otros, se sintetiza en el auto de 17 de diciembre de 2024 (Rec. 727/2024, ECLI:ES:TS:2024:15550A)*.

«Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha establecido una doctrina consolidada sobre el alcance de la justicia cautelar, que se resume el auto de esta Sala de 19 de febrero de 2019 (RCA 456/2018), en que sostuvimos que la regulación de las medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo de la Ley 29/1998, de 13 de julio (Capítulo II del Título VI), se integra por un sistema general (artículos 129 a 134) y dos supuestos especiales (artículos 135 y 136), caracterizándose el sistema general por las siguientes notas:

1ª. Se fundamenta en un presupuesto claro y evidente: la existencia del periculum in mora. En el artículo 130.1, inciso segundo, se señala que "la medida cautelar podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso".

2ª. Como contrapeso o parámetro de contención del anterior criterio, el nuevo sistema exige, al mismo tiempo, una detallada valoración o ponderación del interés general o de tercero. En concreto, en el artículo 130.2 se señala que, no obstante, la concurrencia del periculum in mora, "la medida cautelar podrá denegarse cuando de ésta pudiera seguirse perturbación grave de los intereses generales o de tercero".

3ª. Como aportación jurisprudencial al sistema que se expone, debe dejarse constancia de que la conjugación de los dos criterios legales de precedente cita (periculum in mora y ponderación de intereses) debe llevarse a cabo sin prejuzgar el fondo del litigio, ya que, por lo general, en la pieza separada de medidas cautelares se carece todavía de los elementos bastantes para llevar a cabo esa clase de enjuiciamiento, y porque, además, se produciría el efecto indeseable de que, por amparar el derecho a la tutela judicial efectiva cautelar, se vulneraría otro derecho, también fundamental e igualmente recogido en el artículo 24 de la Constitución, cual es el derecho al proceso con las garantías debidas de contradicción y prueba.



4ª. Como segunda aportación jurisprudencial -y no obstante la ausencia de soporte normativo expreso en los preceptos de referencia, aunque sí en el artículo 728 LEC - sigue contando con singular relevancia la doctrina de la apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*), la cual permite (1) en un marco de provisionalidad, (2) dentro del limitado ámbito de la pieza de medidas cautelares, y (3) sin prejuzgar lo que en su día declare la sentencia definitiva, proceder a valorar la solidez de los fundamentos jurídicos de la pretensión, si quiera a los meros fines de la tutela cautelar.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la más reciente jurisprudencia hace una aplicación mucho más matizada de la doctrina de la apariencia del buen derecho, utilizándola en determinados supuestos (de nulidad de pleno derecho, siempre que sea manifiesta, de actos dictados en cumplimiento o ejecución de una disposición general declarada nula, de existencia de una sentencia que anula el acto en una instancia anterior aunque no sea firme, y de existencia de un criterio reiterado de la jurisprudencia frente al que la Administración opone una resistencia contumaz), pero advirtiendo, al mismo tiempo, que no podrá ser tenida en cuenta al predicarse la nulidad de un acto en virtud de causas que han de ser, por primera vez, objeto de valoración y decisión, pues de lo contrario se prejuzgaría la cuestión de fondo, ello con la consecuencia de que por amparar el derecho a la efectiva tutela judicial se vulneraría otro derecho, también fundamental y recogido en el propio artículo 24 de la Constitución, cual es el derecho al proceso con las garantías debidas de contradicción y prueba, porque el incidente de suspensión no es trámite idóneo para decidir la cuestión objeto del pleito.

5ª. Desde una perspectiva procedimental, la ley apuesta decididamente por la motivación de la medida cautelar, consecuencia de la previa ponderación de los intereses en conflicto; así, en el artículo 130.1. 1º exige para su adopción la "previa valoración circunstanciada de todos los intereses en conflicto"; expresión que reitera en el artículo 130.2 "in fine", al exigir también una ponderación "en forma circunstanciada" de los citados intereses generales o de tercero.

6ª. La solicitud podrá llevarse a cabo "en cualquier estado del proceso" (129.1, con la excepción del núm. 2 para las disposiciones generales), extendiéndose, en cuanto a su duración, "hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en que se hayan acordado, o hasta que este finalice por cualquiera de las causas previstas en esta Ley" (132.1), contemplándose, no obstante, su modificación por cambio de circunstancias (132.1 y 2).

7ª. La Ley permite que puedan acordarse "las medidas que sean adecuadas" para evitar o paliar "los perjuicios de cualquier naturaleza" que pudieran derivarse de la medida cautelar que se adopte (133.1); añadiéndose además que la misma "podrá constituirse en cualquiera de las formas admitidas en derecho" (133.3).

b) Por lo que respecta a la suspensión cautelar de disposiciones generales, el citado Auto del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2026 se remite al criterio restrictivo recogido, entre otros, en el "auto de 24 de septiembre de 2024 (Rec. 571/2024, ECLI:ES:TS:2024:11583A)", en el sentido de que:

«1. Se impugna una disposición reglamentaria y es criterio constante que la suspensión cautelar de su vigencia debe considerarse restrictivamente. La razón es obvia: son normas que integran el sistema de fuentes, revestidas de generalidad y de vigencia indefinida, y como complemento, o desarrollo, o ejecución de normas de rango legal, concretan y permiten su aplicación.

En este caso estamos ante una disposición que crea una especialidad que era demandada, con un retraso que admite la recurrente y que acentúa la razón de un interés general en su aplicación una vez vigente».

CUARTO.-En el asunto examinado, la mercantil recurrente interesa la suspensión cautelar de la totalidad de la Orden HAC/1495/2025, o subsidiariamente, de sus artículos 3 y 4.

- Respecto de la apariencia de buen derecho, como hemos indicado, la jurisprudencia señala que se trata de un criterio que requiere cautela a la hora de examinar la procedencia de las medidas cautelares. Además, debemos atender a que nos encontramos ante una disposición reglamentaria, la cual forma parte del ordenamiento jurídico, requiriendo el interés general que su vigencia resulte operativa, al ir destinada a regular circunstancias que afectan a la colectividad. La doctrina jurisprudencial ha establecido que la suspensión de los reglamentos en sede de las medidas cautelares solo puede adoptarse de forma restrictiva.

En este supuesto, la Orden HAC/1495/2025 regula el modelo 319, destinado a la formalización de uno de los dos modos de garantía previstas en la Ley 37/1992 para asegurar el ingreso del IVA correspondiente a la extracción de carburantes de depósitos fiscales, concretamente el sistema de pago a cuenta.

La positivación reglamentaria de este modelo implica un desarrollo de las previsiones del apartado undécimo del anexo de la Ley del IVA, sin que se aprecie que concurra de forma evidente ninguna causa de nulidad radical de la orden ministerial impugnada en el presente litigio.



- Por lo que respecta a la pérdida de la finalidad legítima del recurso, la continuación de la vigencia de la Orden HAC/1495/2025 durante la tramitación del presente recurso contencioso no aparece que pueda frustrar la pretensión anulatoria ejercitada en la demanda, debido a que, en el caso de estimarse el suplico de la misma, el pronunciamiento resultaría perfectamente ejecutable.

Como quiera que la disposición reglamentaria recurrida se limita a aprobar un modelo de instancia a los efectos de que los operadores obligados declaren la constitución de las garantías del ingreso del IVA, una sentencia estimatoria, en su caso, produciría la anulación de los modelos 319 que se hubiesen presentado, así como la desaparición de la obligación de presentar tales modelos 319 en el futuro.

- En la ponderación de los intereses confrontados, al tratarse de una orden ministerial, resultan de mayor preponderancia los perjuicios que la suspensión cautelar de su aplicación ocasionaría al sistema de fuentes, que los que eventualmente se derivarían para la entidad actora, la cual no ha concretado qué efectos negativos produce la vigencia de la norma que aprueba un modelo de declaración de garantía tributaria, sino que la sostenida irreparabilidad de los menoscabos anunciada en la demanda se deriva de la instauración de un sistema obligatorio de constitución de garantías de ingreso de IVA para los operadores en el ámbito de los depósitos fiscales de carburantes, régimen que aparece consagrado en el artículo 19. 5º LIVA y en el apartado undécimo del anexo del citado Cuerpo Legal, sin que la orden ministerial impugnada regule el contenido material del referido deber.

En consecuencia, la solicitud cautelar debe ser desestimada.

PARTE DISPOSITIVA:

DESESTIMAR la medida cautelar solicitada por la entidad actora. Sin costas.

Contra esta resolución cabe interponer recurso de reposición en cinco días, ante este mismo órgano.

Así lo acuerdan, mandan y firman los/las Ilmos/as. Sras. al margen citados/as.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjuicio, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.