

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088112

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de octubre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 7294/2019

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Exenciones. Incumplimientos formales. De lo dispuesto en el acuerdo de liquidación se deduce que la Inspección fundamenta la regularización en la circunstancia de que la entidad no justificó el uso o destino de aquellas cantidades que no fueron objeto de entrega a las embarcaciones y que sin embargo permanecieron en las gabarras sin que fueran objeto de reintroducción en el depósito fiscal.

Del texto del acta de disconformidad se deriva, por su parte, que la propuesta de liquidación tiene su base en la falta de acreditación del origen de los combustibles, pues como pone de manifiesto la Inspección existe un descuadre entre las cantidades suministradas por el depósito fiscal y las cantidades salidas de las gabarras y objeto de entregada al consumidor efectivo. No hace referencia por tanto el acta a la falta de justificación del uso o destino de las cantidades objeto de regularización y ello porque como resulta de la misma, la Inspección entendió que los BDN emitidos por la entidad justificaban aquel.

Es claro, como señala el propio acuerdo de liquidación que, en la medida en que se ha estimado que los BDN o recibos de entrega son prueba suficiente para determinar el uso exento de los productos suministrados por la entidad, no cabe exigir el impuesto en aplicación de los arts. 15.11 y 8.7 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.).

Inicialmente los actuarios exigieron el impuesto por falta de acreditación del origen del combustible existente en las gabarras que superaba las cantidades que habían salido del depósito fiscal. Entendían así, que la entidad había poseído ciertas cantidades de fuelóleo y gasóleo sin que el mismo se encontrase en régimen suspensivo, al amparo de una exención o con el impuesto devengado y pagado. Dicho razonamiento sería correcto y daría lugar a la exigencia del impuesto dado que al no haberse justificado la adquisición de determinadas cantidades de combustible marítimo no podría conocerse la situación jurídica del mismo.

No obstante, no es esa situación la que se ha producido en el caso que nos ocupa pues, de la información obrante en el expediente y aceptada por la Administración, resulta que se conoce que dichas cantidades fueron entregadas por la interesada a determinados buques que realizaban navegación marítima distinta de la privada de recreo.

Dicha circunstancia determina que resulte de aplicación la exención a la que se refiere el art. 51 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE.), puesto que el gravamen de los productos energéticos debe realizarse en función de su utilización efectiva, de modo que aun cuando se produzca el incumplimiento de los requisitos formales establecidos para beneficiarse de la exención, lo importante a efectos de reconocer la misma será si se puede acreditar si los productos energéticos se han utilizado para fines que dan derecho a exención. No cabría por tanto, exigir el impuesto en el presente caso en el que se conoce y acepta por la Inspección que el combustible fue entregado con exención del impuesto a buques que realizaban navegación marítima distinta de la privada de recreo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 7, 8, 15 y 51.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.), arts. 22 y 27.

Ley 58/2003 (LGT), art. 103.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 48.

Constitución Española, arts. 9, 24 y 103.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Acuerdo de liquidación de 15 de noviembre de 2019, derivado del acta de disconformidad **A02-...26**, extendida por el concepto Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ejercicio 2015 y cuantía 125.804,76 euros.
- Acuerdo de imposición de sanción de 16 de enero de 2020, derivado del acuerdo de liquidación anterior y cuantía 470.700 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-07294-2019	02/12/2019	03/12/2019
00-00584-2020	29/01/2020	04/02/2020

SEGUNDO. Consta en todo lo actuado que la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la AEAT, incoó a la interesada en fecha 27 de septiembre de 2019, acta de disconformidad **A02-...26** extendida por el concepto "Impuesto Especial sobre Hidrocarburos", ejercicio 2015, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 107.649,90 euros.
Intereses de demora: 18.208,32 euros.
Total deuda a ingresar: 125.858,22 euros.

Del acta citada y su informe complementario se desprenden los siguientes motivos de regularización:

I. La entidad **XZ, S.L.** (en adelante **XZSL**) es un operador autorizado en España, filial 100% de la sociedad **XZ LIMITED** (en adelante **XZL**), sita en **PAÍS_1**, proveedor físico y vendedor mundial de combustible marítimo.

De las comprobaciones realizadas por la Inspección, la operativa para el suministro de combustible es la siguiente:

- Los combustibles marinos, propiedad de **XZSL** son almacenados en las instalaciones del depósito fiscal de **NP**, sito en ..., en virtud de un contrato de almacenamiento suscrito entre ambas partes.
- Desde dichas instalaciones, y una vez recibido el pedido por parte de los clientes, se descargan los hidrocarburos en barcas operadas por **XZSL**, emitiéndose por parte de **NP** un albarán de circulación electrónico.
- Una vez realizado el suministro del combustible la entidad **XZSL** emite un documento denominado "Bunker Delivery Note" (BDN) que recoge los detalles de la entrega (*bunkering*).
- Las cantidades que no pueden suministrarse a los buques permanecen en las barcas hasta una nueva carga para su distribución.
- **NP** declara en el modelo 541 los recibos emitidos por **XZSL** como avituallamiento de embarcaciones realizado en el marco del procedimiento de ventas en ruta, indicando que **XZSL** es el operador o consignatario.

Asimismo, la entidad **NP** declara en el modelo 548, las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos que son repercutidas a **XZSL** cuando los productos abandonan el régimen suspensivo. En este modelo se declaran, además, las cantidades de productos objeto de impuestos especiales que han salido del depósito fiscal en cada periodo de devengo del impuesto.

II. En el curso de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la Inspección se constató lo siguiente:

- La entidad **XZSL** carece de CAE y no dispone de documentación administrativa aduanera acreditativa de autorización para la realización de operaciones de bunkering.
- **XZSL** carece de contabilidad adaptada a los requerimientos de la normativa de impuestos especiales.
- Las barcas contratadas por **XZSL** carecen de documentación acreditativa aduanera de que se consideren como un sistema de almacenamiento de productos sujetos a impuestos especiales, no disponen de contabilidad adaptada a la normativa de impuestos especiales y ni cuentan con información relativa a mermas o autoconsumos.

A la vista de las circunstancias expresadas, la Inspección, con el objeto de comprobar el uso y destino dado al combustible suministrado por las barcas operadas por la interesada elaboró una contabilidad de existencias configurada a partir de los siguientes datos:

- **Existencias iniciales:** se aceptan las cantidades señaladas al efecto por la interesada.
- **Entradas:** se utilizan los datos contenidos en los modelos 548 (declaración informativa de cuotas repercutidas) presentados por el depósito fiscal **NP**, pues permite conocer las salidas que se han producido desde el depósito fiscal a las barcazas.
- **Salidas:** se determinan a partir de los datos que constan en los documentos BDN emitidos por **XZSL** a lo largo del ejercicio 2015.

La reconstrucción de la contabilidad de existencias de acuerdo con lo criterios indicados arrojó los siguientes datos:

2015	FUELÓLEO (EXPRESADO EN KILOS)			
	EXISTENCIAS INICIALES	ENTRADAS MODELO 548	SALIDAS SEGÚN BDN	SALDO EN BARCAZAS
enero	4.477,00	61.457,76	61.393,10	4.541,66
febrero	4.541,66	53.087,47	53.480,69	4.148,44
marzo	4.148,44	48.937,37	47.727,97	5.357,83
abril	5.357,83	39.552,32	40.729,82	4.180,34
mayo	4.180,34	53.969,25	61.380,73	-3.231,14
junio	-	50.642,97	47.224,47	3.418,50
julio	3.418,50	38.786,04	40.360,66	1.843,88
agosto	1.843,88	63.945,33	59.970,49	5.818,72
septiembre	5.818,72	50.339,92	46.315,58	9.843,06
octubre	9.843,06	48.015,87	53.114,28	4.744,66
noviembre	4.744,66	59.257,40	52.429,00	11.573,05
diciembre	11.573,05	56.071,37	59.077,43	8.566,99

2015	GASÓLEO (EXPRESADO EN MILES DE LITROS A 15°C)			
	EXISTENCIAS INICIALES	ENTRADAS MODELO 548	SALIDAS SEGÚN BDN	SALDO EN BARCAZAS
enero	1.464,99	15.738,10	15.664,17	1.538,92
febrero	1.538,92	9.983,62	10.382,06	1.140,47
marzo	1.140,47	12.425,47	12.020,77	1.545,18
abril	1.545,18	10.971,68	11.297,18	1.219,68
mayo	1.219,68	8.176,17	9.574,64	-178,80
junio	-	8.674,93	6.109,24	2.565,69
julio	2.565,69	7.984,41	7.877,52	2.672,58
agosto	2.672,58	5.908,75	6.727,23	1.854,11
septiembre	1.854,11	5.386,37	5.609,84	1.630,64
octubre	1.630,64	6.970,96	6.844,66	1.756,94
noviembre	1.756,94	4.837,67	4.837,67	1.639,44
diciembre	1.639,44	8.398,70	8.398,70	1.855,35

IV. A la vista de lo anterior, y dado que las existencias finales en las barcazas en el mes de mayo de 2015 arrojaban un saldo negativo de 3.231,14 toneladas de fuelóleo y 178.800 litros de gasóleo, la Inspección consideró que se habrían suministrado cantidades de producto que excedían de las entregadas por el depósito fiscal sin que se justificase por la interesada el origen de las mismas.

En consecuencia, se procedió a liquidar el Impuesto sobre Hidrocarburos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales.

Tercero.

En el plazo concedido al efecto la interesada presentó alegaciones a la propuesta de liquidación manifestando que la condición de sujeto pasivo del impuesto la ostentaba el titular del depósito fiscal por lo que no

cabía exigirle deuda alguna, que de la documentación aportada acreditaba que no existían mermas y que en todo caso, se habrían cumplido todos los requisitos materiales tanto para la aplicación del régimen suspensivo como para la aplicación de la exención contemplada en el artículo 51.2.b) de la Ley de Impuestos Especiales.

En fecha 15 de noviembre de 2019 se dictó por la Administración acuerdo de liquidación en el que se desestimaban las alegaciones formuladas por la entidad y se confirmaba la propuesta inspectora, por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dictó el acuerdo, el importe resultante de la liquidación fue el siguiente:

Cuota: 107.649,90 euros.
Intereses de demora: 18.154,86 euros
Total deuda a ingresar: 125.804,76 euros

Cuarto.

Asimismo, en fecha 4 de noviembre de 2019 se dictó propuesta de inicio de expediente sancionador por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 19.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

A la misma se opuso la entidad por considerar que no concurría culpabilidad en su conducta y que la Administración no había motivado suficientemente la posible voluntad dolosa o culposa.

En fecha 16 de enero de 2020 se dictó acuerdo de resolución de expediente sancionador en el que se desestimaban las alegaciones formuladas por la interesada y se confirmaba lo señalado en la propuesta.

Quinto.

Disconforme con lo anterior, la entidad interpuso en fechas 2 de diciembre de 2019 y 29 de enero de 2020, las presentes reclamaciones económico-administrativas que fueron registradas con números 00/07294/2019 y 00/00584/2020, respectivamente.

Realizado el trámite de puesta de manifiesto la interesado formuló alegaciones exclusivamente en relación con el acuerdo de liquidación, señalando, en síntesis lo siguiente:

- La liquidación girada por la Administración se encuentra carente de motivación y no valora la documentación aportada para justificar los descuadres existentes en el mes de mayo de 2015.
- La documentación aportada por la interesada justifica la trazabilidad de todas las compras y ventas efectuadas sin que existan faltas de producto.
- La Inspección incluye en el acuerdo de liquidación argumentos no contenidos en el acta y respecto de los cuales la interesada no ha tenido oportunidad de defenderse.
- No es posible la práctica de la liquidación puesto que en todo caso el producto se encontraba en régimen suspensivo y le era de aplicación la exención contemplada en el artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales.
- De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que ha sido acogida por el Tribunal Supremo, no es posible exigir una deuda tributaria en materia de Impuestos Especiales por el mero hecho de que se haya producido un incumplimiento de carácter formal.
- La entidad aplicó correctamente el régimen de ventas en ruta al que se refiere el artículo 27 del Reglamento de Impuestos Especiales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, se encuentran ajustados a Derecho.

Cuarto.

Señala en primer lugar la interesada que la liquidación girada por la Administración no está suficientemente motivada en la medida en que no argumenta las razones por las cuales no se acepta la documentación aportada y que a su juicio justifica las discrepancias halladas por la Inspección en relación con el fuelóleo.

A la motivación de los actos de liquidación se refiere el artículo 103 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria señala en su apartado tercero:

"Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho".

Por su parte, el artículo 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece:

"1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

(...)"

A la falta de motivación se ha referido el Tribunal Supremo, entre otras en su sentencia de 30 de mayo de 2013, señalando que:

"(...) la motivación del acto administrativo tiene por finalidad que el interesado conozca las razones o motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos en la forma procedimental regulada al efecto.

La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas".

Asimismo, el Alto Tribunal en su sentencia de 26 de diciembre de 2012, indica:

"(...) la obligación de motivar los actos administrativos, que es consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, garantizados por el artículo 9.3 de la Constitución española, y que se enmarca en el deber de la Administración de servir con objetividad los intereses generales y de actuar con sometimiento pleno a la ley y al derecho, como le impone el artículo 103 de la Constitución, se traduce en la exigencia de que los mismos contengan una referencia sucinta pero precisa y concreta de los hechos y de los fundamentos de derecho que permitan conocer al administrado la razón fáctica y jurídica de la decisión administrativa, posibilitándole el ejercicio de su derecho de defensa, tanto en la vía administrativa previa como en la ulterior jurisdiccional contencioso-administrativa, pero, respetado ese límite infranqueable, la concreta motivación exigible en cada caso dependerá de la potestad administrativa ejercitada, del acto administrativo de que se trate y de las circunstancias concurrentes [véanse, por todas, las sentencias de 5 de octubre de 2012 (casación 4430/10, FJ 10º) y 24 de marzo de 2011 (casación 2885/06, FJ 4º)]."

Se trata, en efecto, del requisito general de la motivación del acto administrativo, que tiene por finalidad la de que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos.

En este sentido, se ha venido destacando tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, la estrecha conexión entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa conexión. La obligación de motivar no está prevista sólo como garantía del derecho a la defensa de los contribuyentes, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración Tributaria así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que

le han sido atribuidas. La obligación de notificar los elementos básicos de las liquidaciones tributarias y, en general, de todos los actos administrativos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos, es consecuencia, a su vez, de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad enunciados por el apartado 3 del artículo 9 de la Constitución y que también desde otra perspectiva puede considerarse como una exigencia constitucional impuesta no sólo por el artículo 24.2 de la Constitución sino también por el artículo 103 de la propia Constitución que garantiza el principio de legalidad en la actuación administrativa.

Es la ya lejana en el tiempo, sentencia del Tribunal Supremo de 31 de diciembre de 1998 la que declara que tal falta de motivación o la motivación defectuosa pueden integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante y el deslinde de ambos supuestos ha de hacerse atendiendo a un criterio que tiene dos manifestaciones:

a) desde el punto de vista subjetivo, y dado que el procedimiento administrativo tiene una función de garantía del administrado, habrá que indagar si realmente ha existido o no indefensión;

b) en el aspecto objetivo, y puesto que el proceso tiene por objeto determinar si el acto impugnado se ajusta o no a Derecho, será preciso verificar si se cuenta o no con los datos necesarios para llegar a la conclusión indicada.

De acuerdo con la información obrante en el expediente la interesada presentó en fecha 18 de febrero alegaciones previas al acta de disconformidad las cuales no fueron objeto de valoración por parte del actuario por entender que las mismas debieron aportarse durante la tramitación del procedimiento inspector.

A la vista de lo anterior y teniendo en cuenta las alegaciones formuladas por la interesada al acta de disconformidad, la Jefa de la Oficina Técnica acordó la devolución del expediente al actuario a efecto de que se practicaran las actuaciones necesarias dirigidas a la valoración por parte del actuario de las citadas alegaciones previas al acta.

Las actuaciones inspectoras se retomaron en fecha 23 de agosto de 2019, emitiéndose por parte del actuario diligencia de cierre en la que se indicaba lo siguiente:

"En alegaciones, la empresa señala que en la conciliación realizada entre el modelo 548, presentado por NP, con las BDN, no se incluyen ventas a XZL que fueron a su vez exportaciones a Gibraltar.

Por parte de esta Inspección se indica que estas ventas no están incluidas en el modelo 548 de NP al no ser ventas en ruta.

Como ya se ha indicado, NP contabiliza las exportaciones separadamente de las ventas en ruta, por lo que las exportaciones no afectarían a la conciliación realizada, ya que no afectan al cruce de las salidas justificadas a través de las BDN.

Las exportaciones quedan justificadas a través de los duos, señalándose que las exportaciones no afectan ni a las entradas (determinadas a través del modelo 548) ni a las salidas (determinadas de las BDN).

Asimismo, en alegaciones han aparecido otras ventas que no fueron ventas en ruta de NP, sino que se compró el producto a un proveedor externo quien cargó desde terminal CLH.

Señalar que de estos suministros no se ha aportado documentación justificativa de los mismos.

(...)

Toda la documentación aportada ha sido objeto de análisis, bien el acta bien en el IC y la información de las existencias iniciales, entradas de productos, salidas de NP y entregas de producto, ha sido aportada por la empresa, además de que las discrepancias puestas de manifiesto en la Diligencia de cierre fueron objeto de análisis conjunto con el representante de la empresa y admitidas, in dubio pro contribuyente, en su totalidad."

Por su parte y en relación con esta cuestión el acuerdo de liquidación señala lo que sigue:

"SEXTO: En relación con la procedencia o no de las cantidades objeto de regularización, una vez reconstruidos los movimientos de productos realizados en las gabarras con los datos de los que se disponía para ello, tanto los aportados por la sociedad a lo largo de todo el procedimiento inspector hasta este momento, como los incluidos en el modelo 548 presentado por NP, datos que fueron puestos en conocimiento de la sociedad al incorporarse al expediente según consta en la diligencia de fecha 8 de marzo de 2018 (Anexo 5), se ha concluido que el saldo de las existencias finales en las barcasas en el mes de mayo de 2015 es negativo en 3.231,14 toneladas de fuel y 178.800 litros de gasóleo, por lo que se habrían suministrado más cantidades de producto de las recibidas en las gabarras desde el depósito fiscal para realizar las ventas en ruta.

La representación de la sociedad se opone a la propuesta argumentando que dichas diferencias fueron justificadas en un documento aportado en las alegaciones correspondientes al trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente de fecha 13 de junio de 2018 y que sólo habría diferencias temporales y pequeños suministros aislados de combustible proveniente de otros depósitos fiscales. También indica que la entidad no disponía de detalle ni control alguno de la información aportada por NP en su modelo 548.

Los actuarios en su propuesta de liquidación indican que para la elaboración de la contabilidad de existencias se ha partido de las existencias iniciales indicadas por la entidad en dichas alegaciones, para determinar las cantidades cargadas en las gabarras se han utilizado los datos del modelo 548 que se corresponden con las ventas en ruta contabilizadas por **NP**, y realizadas por las barcasas de **XZSL**, y para las descargas, los datos resultantes de las notas de entrega emitidas por **XZSL**, excluidas las operaciones consideradas como exportaciones. Con esta información se determinan las existencias finales de los productos contenidos en las barcasas. Consideramos que, a estos efectos, es indiferente si las cantidades recibidas lo fueron desde el depósito fiscal de **NP** o de otros depósitos fiscales, toda vez que se trata de determinar si el proceder de **XZSL** es o no correcto en relación con la tenencia en las gabarras de hidrocarburos que no se encuentran en régimen suspensivo y no han sido destinadas en esos momentos al avituallamiento a embarcaciones.

En cuanto al detalle de la información del modelo 548 de **NP**, dicha información fue facilitada en el curso de las actuaciones inspectoras a la sociedad, y dado el contenido que debe aportarse en dicha declaración, los datos que **NP** incluye en ella deberían ser coincidentes con aquellos de los que dispone la empresa sobre las salidas del depósito fiscal de los productos o pudieran ser contrastados fácilmente por ella una vez conocidos, puesto que es de suponer que siendo propietaria de los hidrocarburos almacenados en el depósito fiscal de **NP** y realizando la distribución de los mismos con las gabarras por ella gestionadas, pudo haber determinado fácilmente si eran o no correctos. En todo caso, para el cálculo de dichas cantidades, se ha tenido en consideración toda la información aportada por la sociedad en el procedimiento, y precisamente para facilitar esta tarea, se acordó la ampliación de las actuaciones inspectoras.

La sociedad defiende que no procede practicar liquidación porque las cantidades que se habrían distribuido en exceso sobre las recibidas fueron destinadas a un fin exento, como entiende queda acreditado con la documentación de entrega de los avituallamientos.

Esta tesis carece de apoyo normativo atendiendo a lo indicado en el artículo 8.8 de la LIE. Lo cierto es que en un momento determinado se pone en evidencia que se ha distribuido más producto del que se ha recibido, sin que se acredite que el impuesto especial haya sido pagado por el mismo, ya que, no existe ningún documento que sustente la carga en las gabarras.

Por todo lo anteriormente indicado, deben rechazarse las alegaciones presentadas y confirmarse la procedencia de la liquidación propuesta en el Acta."

Teniendo en cuenta tanto lo expresado en el acuerdo de liquidación como los criterios fijados por el Tribunal Supremo, procede examinar si en el presente supuesto se ha producido la falta de motivación alegada. En primer lugar y en relación con el elemento subjetivo, el acuerdo emitido por la Administración, permite conocer el motivo de la liquidación, que no es otro que la falta de justificación del origen de determinadas cantidades de hidrocarburos que han sido objeto de suministro por las gabarras gestionadas por la entidad interesada.

En lo que respecta al elemento objetivo, la falta de motivación implica la anulabilidad del acto administrativo. No basta con señalar los preceptos en que basa su decisión, sino que es necesario realizar un ejercicio que relacione dichos preceptos con los hechos de manera que el incumplimiento quede especificado y razonado. La motivación implica expresar de los hechos y los fundamentos de derecho. Su finalidad es proteger el derecho de los ciudadanos, haciéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos específicos, los hechos y elementos adicionales que motivan el acto administrativo.

En el presente caso, el órgano administrativo dictó el acuerdo de liquidación sobre la base de los datos proporcionados por el depósito fiscal **NP**, y los facilitados por la propia interesada en relación con las existencias iniciales así como en los BDN. La existencia de saldos negativos en la contabilidad conformada por la Inspección dio lugar a la exigencia del impuesto dado que a su juicio se suministró más cantidad de combustible marítimo que la justificada por la documentación aportada.

Por otra parte, y en relación con la falta de contestación a las alegaciones se ha de señalar que una vez remitido el expediente a los actuarios, estos dieron respuesta a las mismas indicando que no se aceptaban los datos consignados por la interesada en el anexo 17 dado que no se aportaba soporte documental acreditativo alguno de lo indicado en el mismo. Este mismo criterio es acogido en el acuerdo de liquidación en el que si bien no se recoge una valoración individualizada de la información presentada, se indica que no existe soporte documental de la carga en las gabarras por la que se exige el impuesto.

En consecuencia, no puede apreciarse la falta de motivación alegada puesto que la Administración dejó constancia expresa de los motivos concretos que le llevaron a adoptar la decisión objeto de controversia.

Procede, en consecuencia desestimar la presente alegación.

Quinto.

Señala asimismo la interesada que la Inspección ha utilizado en el acuerdo de liquidación un argumento nuevo no incorporado en el acta lo que ha vulnerado su derecho de defensa.

Manifiesta a este respecto que la Administración basa el acuerdo de liquidación en la falta de justificación del uso o destino de los productos así como en el incumplimiento del régimen de ventas en ruta cuando dichas cuestiones no fueron planteadas a lo largo del procedimiento.

Con carácter previo a la resolución de la cuestión de fondo planteada, y en aras de una mayor claridad expositiva procede reproducir el esquema seguido por la empresa para el avituallamiento así como la normativa que a dicho procedimiento resulta aplicable.

Como señala la Inspección el suministro de carburantes a buques mediante gabarras es una forma típica de operar en aquellos casos en que, por sus dimensiones y por las características de los puertos, los buques no pueden aproximarse a las instalaciones del depósito fiscal para su suministro directo en las mismas.

En este tipo de suministro la gabarra cumple una doble función, como elemento de almacenamiento de los carburantes destinados a los avituallamientos, en la medida que, por razones de seguridad, las gabarras deben disponer siempre de determinados volúmenes de productos para la estabilidad y seguridad de su navegación, y como medio de transporte para la materialización del avituallamiento desde las instalaciones del depósito fiscal a los buques.

Respecto a las operaciones de circulación desde las instalaciones del depósito fiscal / fabrica, hasta los buques para realizar los avituallamientos, cabe distinguir dos opciones distintas:

a) Cuando la gabarra parte a efectuar avituallamientos sin conocer los buques a los que va a realizar la operación, se deberá utilizar el procedimiento de ventas en ruta regulado en el artículo 27 del RIE.

b) Cuando se trate de avituallamientos a buques cuyos datos se conozcan en el momento de iniciarse la circulación por vía marítima para efectuar el avituallamiento, se deberá seguir el procedimiento desarrollado en el artículo 102 del RIE, documentándose la operación y amparándose la circulación con un recibo de entrega, que debe contener los datos señalados en el apartado 2 de dicho artículo, o con un documento de acompañamiento, según que la distancia entre las instalaciones del depósito fiscal / fabrica, y el punto donde se va a efectuar el avituallamiento sea o no superior a cincuenta kilómetros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22. 1. b) 1ª del citado Reglamento.

La operativa descrita es independiente de que esa Compañía sea o no propietaria de las gabarras, ya que, como titular del depósito fiscal de hidrocarburos responderá tributariamente de los productos almacenados en su establecimiento en régimen suspensivo y de las irregularidades en la circulación de los hidrocarburos destinados a un fin exento o bonificado, hasta que justifique su recepción por un destinatario facultado a recibirlos.

En relación con la normativa aplicable hemos de acudir a lo dispuesto en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, cuyo artículo 15 regula los posibles incumplimientos relacionados con la fabricación, transformación y tenencia de los productos objeto de impuestos especiales, señalando en lo que aquí nos interesa lo siguiente:

"7. La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, deberá estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 44.

(...)

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."

El artículo 8 de la misma norma regula los obligados tributarios estableciendo lo siguiente:

"(...)

7. En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios.

8. Estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España."

Por su parte, el artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales se refiere al devengo del impuesto señalando lo que sigue:

"10. En el supuesto de no justificación del destino o uso indebido en la circulación de 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, en el momento de su entrega al destinatario facultado para recibirlos, salvo prueba fehaciente de la fecha en la que se ha procedido a su uso indebido, en cuyo caso, éste será el momento del devengo. Cuando la entrega de estos productos fuese a un destinatario no facultado para recibirlos, en el momento de inicio de la circulación.

11. En los supuestos a los que se refiere el apartado 8 del artículo 8 de esta Ley, en el momento del devengo que corresponda de acuerdo con los apartados anteriores; en caso de no conocerse ese momento, en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, el momento de su descubrimiento."

A los supuestos de exención se refiere el artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales estableciendo lo siguiente:

"Además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 53, las siguientes operaciones:

1. La fabricación e importación de gas natural y de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto comprendidos en su tarifa 2.^a, que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible.

2. La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a:

a) Su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo.

b) Su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.

(...)"

Finalmente, el artículo 27 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, regula el régimen de ventas en ruta, señalando (en su redacción vigente en el momento de los hechos) lo siguiente:

"1. Con carácter general, la salida de productos de fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal podrá efectuarse por el procedimiento de ventas en ruta siempre que se haya devengado el impuesto con aplicación de un tipo ordinario o reducido. La oficina gestora podrá autorizar el procedimiento de ventas en ruta para la realización de avituallamientos de carburantes y combustibles a aeronaves y embarcaciones con aplicación de una exención.

No obstante, el gasóleo no podrá ser enviado por el procedimiento de ventas en ruta a un almacén fiscal o a un detallista cuando se haya devengado el impuesto con aplicación del tipo reducido previsto en el epígrafe 1.4 del apartado 1 del artículo 50 de la Ley.

2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) El expedidor deberá disponer de un sistema de control que permita conocer en todo momento las salidas de producto del establecimiento, las entregadas a cada adquirente y las que retornan al establecimiento.

b) El retorno al establecimiento de origen debe producirse dentro del segundo día hábil siguiente al de la salida. En el supuesto de avituallamiento desde embarcaciones, este plazo será de cinco días hábiles, contados a partir de la ultimación de las operaciones de avituallamiento.

c) La circulación se amparará con un albarán de circulación en el que se haga constar que se trata de productos salidos para su distribución por el procedimiento de ventas en ruta.

d) En el momento de la entrega de producto a cada adquirente se emitirá 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 establecimiento deberá ser firmado por el adquirente. Si el vehículo que realiza la venta en ruta expide las notas de entrega por vía electrónica, los adquirentes podrán firmar la nota de entrega también por vía electrónica.

De no hallarse presente en el momento de la entrega, podrá firmar la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado para la entrega del producto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 106 en cuanto a la acreditación de la condición de consumidor final.

e) En el albarán de circulación se irán anotando las entregas que se efectúen, conforme éstas se vayan realizando.

f) El asiento negativo de data correspondiente a los productos reintroducidos en la fábrica, depósito fiscal o almacén fiscal se justificará con el albarán de circulación expedido a la salida, en el que consten las entregas efectuadas, así como con los duplicados de las notas de entrega.

3. Cuando se trate de productos por los que se ha devengado el impuesto con aplicación de un tipo reducido o con aplicación de una exención por avituallamiento, el expedidor, además de cumplir las condiciones a que se refiere el apartado anterior, deberá presentar ante la oficina gestora por el procedimiento que determine el centro gestor una relación recapitulativa que comprenda las ventas de dichos productos efectuadas por este procedimiento durante el mes natural anterior. En esta relación se hará referencia a cada una de las notas de entrega que, en su día, documentaron las entregas realizadas con indicación del destinatario, su CAE y/o su número de identificación fiscal (NIF) y la cantidad entregada.

No obstante, si el expedidor emite documentos de circulación por procedimientos informáticos, la relación recapitulativa de notas de entrega que documentaron los suministros a tipo reducido, a que se refiere el párrafo anterior, podrá presentarse por los mismos medios.

Los datos relativos a los comprobantes y recibos de entrega expedidos para documentar los avituallamientos a aeronaves y embarcaciones realizados durante un mes por el procedimiento de ventas en ruta deberán declararse por los medios y procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos que determine el Ministro de Economía y Hacienda, dentro del mes siguiente a su expedición.

4. En el caso de ventas en ruta de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos desde almacenes fiscales, la oficina gestora correspondiente al almacén fiscal podrá autorizar los suministros directos desde fábrica o depósito fiscal con cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) La fábrica o el depósito fiscal emitirá un documento administrativo electrónico en el que figure como destinatario el almacén fiscal desde el que se van a realizar las entregas de productos.

b) El vehículo que recepcione los productos deberá estar dotado de los medios técnicos necesarios para la emisión del certificado de recepción y la transmisión del documento administrativo electrónico a la contabilidad de existencias del almacén fiscal.

c) Una vez realizada la transmisión y con la justificación informática del asiento de cargo en la contabilidad del almacén fiscal, podrán realizarse los suministros directos por medio de las notas de entrega emitidas por el sistema informático del vehículo.

d) El procedimiento de ventas en ruta se desarrollará con cumplimiento del resto de las condiciones señaladas en los apartados anteriores.

e) La realización de suministros directos sin autorización de la oficina gestora será causa de revocación del CAE del establecimiento expedidor."

Sexto.

Pues bien, sentado lo anterior procede analizar si como alega la interesada el acuerdo de liquidación se sustenta en argumentos distintos a los contemplados en el acta.

Justifica el acuerdo de liquidación la regularización practicada del siguiente modo (el subrayado es de este Tribunal):

"CUARTO: Una vez expuesta la normativa aplicable, que determina las obligaciones de los intervinientes en las operaciones de suministro a las embarcaciones, procede analizar la adecuación del procedimiento utilizado por **NP** y **XZSL** a lo indicado en aquella. **NP** declara que las salidas de los hidrocarburos del depósito fiscal de su titularidad se realizan por el sistema de ventas en ruta, para lo que está autorizado debidamente por la administración, mediante su carga en las gabarras gestionadas por **XZSL** lo que supone el devengo del impuesto especial tal y como se ha indicado que regula el artículo 7.1 de la LIE, finalizando en dicho momento el régimen suspensivo, al no tener las gabarras la consideración de parte del depósito fiscal. No podría ser de otra manera, puesto que en el artículo 27 del RIE se indica que el procedimiento de ventas en ruta sólo puede utilizarse para salidas de productos con impuesto devengado, ya con aplicación de un tipo ordinario o ya con la aplicación de uno reducido.

Para la circulación de los combustibles que por estar destinados al avituallamiento de embarcaciones disfrutan de una exención del impuesto, ya devengado, se ha establecido entre otros el procedimiento de ventas en ruta. Al amparo de este procedimiento, el depósito fiscal emite un albarán de circulación electrónico que ampara la totalidad del hidrocarburo cargado en las gabarras de **XZSL**, albarán en el que se deberán ir anotando las entregas que realicen conforme éstas se vayan efectuando. Este albarán es el que debe amparar la circulación de los productos en las diferentes gabarras utilizadas por **XZSL** hasta el buque al que están destinados los mismos. Las entregas se documentan en un recibo de entrega, expedido por **XZSL**, no por **NP**, en el que la recepción se firma por el titular de la gabarra y el titular de la embarcación o de su representante.

Hasta este momento existe coincidencia con lo indicado en la alegación QUINTA de la sociedad de cumplimiento de lo establecido en la normativa para este sistema de ventas en ruta, pero nada se indica en las mismas sobre cómo se cumple con el requisito establecido en los apartados b) y f) del punto 2 del artículo 27 del RIE, esto es la reintroducción en el depósito fiscal de los productos que al no haberse suministrado a buques deberían retornar al establecimiento de origen en el plazo de cinco días hábiles y que sin embargo, permanecen en las gabarras. Estas no tienen la consideración de instalaciones del depósito fiscal, por lo que en este punto, no podemos admitir que nos encontremos ante el cumplimiento del sistema de ventas en ruta, pues **XZSL** tiene almacenados en las gabarras combustibles que han abandonado el régimen suspensivo, no se han reintroducido físicamente en el depósito fiscal, y, al menos temporalmente, no se han destinado al avituallamiento de embarcaciones.

Es por esta razón, por la que los actuarios entienden necesario realizar un control de los productos contenidos en las gabarras y el movimiento de productos realizado (cargas y descargas, así como existencias iniciales y finales), una vez que abandonado el régimen suspensivo los hidrocarburos no se han destinado a un fin exento, con la finalidad de efectuar la comprobación tendente a determinar el cumplimiento de lo previsto en el artículo 15.7 de la LIE en cuanto a la tenencia de los productos se refiere.

QUINTO: Por lo anteriormente indicado es por lo que se considera que existen irregularidades en relación con la tenencia y la justificación del destino dado a los productos que han abandonado el régimen suspensivo para destinarse a un fin exento, en el momento en que depositados en las gabarras, y tras la realización de los suministros a los buques, no retornan a las instalaciones del establecimiento de salida una vez devengado el impuesto. Y es por dicha razón por la que las posibles responsabilidades que pudieran surgir por incumplimientos sobre tenencia y justificación del destino surgen para **XZSL** y no para el titular del depósito fiscal, porque tal y como indica el artículo 8.7 de la LIE una vez que la recepción de los productos destinados a quien podía recibirlos, los buques, se ha justificado, resta determinar la situación fiscal y posibles responsabilidades por los remanentes que permanecen en las gabarras, y cuyo tenedor es **XZSL**. En este sentido no puede admitirse la segunda de las alegaciones presentadas por el representante de la sociedad, sobre que **XZSL** no es sujeto pasivo de las deudas tributarias que pudieran surgir ni obligado al pago.

Por lo que respecta a la aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea indicada en las Sentencias de 2 de junio de 2016(C-418/14) y de 13 de julio de 2017 (C-151/16) y del Tribunal Supremo según la Sentencia de 27 de febrero de 2018 en cuanto a los efectos que las irregularidades formales pueden representar en cuanto a la justificación del uso y destino dado a los productos objeto de Impuestos Especiales de fabricación, se ha tenido plenamente en cuenta en cuanto se estima que los recibos de entrega o BDN, aunque no emitidos formalmente por **NP**, sino por **XZSL**, son prueba suficiente para determinar el destino exento de los productos amparados por las mismas y no es de aplicación lo dispuesto en los artículos 8.7 y 15.11 de la LIE."

De lo dispuesto en el acuerdo de liquidación se deduce que la Inspección fundamenta la regularización en la circunstancia de que la entidad no justificó el uso o destino de aquellas cantidades que no fueron objeto de entrega a las embarcaciones y que sin embargo permanecieron en las gabarras sin que fueran objeto de reintroducción en el depósito fiscal.

Por su parte, el acta de disconformidad en la que se contenía la propuesta de liquidación señalaba lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"La propuesta de liquidación viene motivada por el descuadre detectado entre las cantidades salidas del depósito fiscal y las entregadas al consumidor efectivo, lo cual determinaría el devengo del Impuesto sobre Hidrocarburos calculado sobre las cantidades de gasóleo y fuelóleo cuyo origen no ha podido acreditarse y por este motivo se propuso la liquidación de 107.649,90 euros.

El artículo 15.7 de la Ley de los Impuestos Especiales señala que la tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales deberá estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación...

La justificación de la tenencia de productos no necesariamente debe asociarse con una posesión irregular o por parte de personas no sujetas al control tributario específico, sino que, es una obligación que tiene carácter general, pero la falta de acreditación constituye una irregularidad que necesariamente conduce a la práctica de una

regularización tributaria y a la liquidación del impuesto, de acuerdo con el artículo 8.8 de la LIE, que nos menciona a los obligados al pago de la deuda tributaria en estos casos.

XZSL carece de CAE.

XZSL carece de documentación administrativa aduanera acreditativa de autorización de cualquier tipo para el bunkering.

XZSL carece de contabilidad adaptada a los requerimientos de la normativa de impuestos especiales.

Las barcazas contratadas por **XZSL** carecen de documentación administrativa aduanera acreditativa de que se consideren como sistema de almacenamiento de productos sujetos a los impuestos especiales.

Las barcazas contratadas por **XZSL** carecen de contabilidad adaptada a los requerimientos de la normativa de impuestos especiales.

Las barcazas contratadas por **XZSL** carecen de información contable relativa a mermas o autoconsumos.

XZSL está realizando una actividad comercial de distribución de la que no se tiene conocimiento.

La operativa de las operaciones de circulación desde las instalaciones del depósito fiscal hasta los buques para realizar los avituallamientos, es independiente de quien sea la propietaria de las gabarras, ya que, como titular del depósito fiscal de hidrocarburos, responderá tributariamente de los productos almacenados en su establecimiento en régimen suspensivo, de las irregularidades en la circulación de los hidrocarburos destinados a un fin exento, hasta que justifique su recepción por un destinatario facultado a recibirlos, así como de la justificación del uso y destino dado a los mismos.

La operativa utilizada por **XZSL** ha sido utilizar un sistema de ventas en ruta, según el cual el depósito fiscal de **NP** entrega el producto a la barcaza de **XZSL**, que lo recibe exento, es decir como consumidor final, y por tanto se última la responsabilidad del depósito fiscal y surge la obligación de justificar el uso y destino del producto por parte de **XZSL**. **XZSL** como consumidor final debería justificar el uso o destino exento, si bien no con documentos de circulación (imposible puesto que no tiene CAE) y en aplicación de la reciente jurisprudencia, con otros documentos o pruebas fehacientes.

Se concluye de lo anterior que esta forma de actuar no tiene encaje en el ámbito de los IIEE

(...)

Para poder determinar las entradas de producto en las barcazas, se ha acudido a una fuente de información externa, esto es la información del modelo 548 (declaración informativa de cuotas repercutidas). Este modelo nos indica las salidas que se han producido desde **NP** a las barcazas de **XZSL**. Esta Inspección ha podido comprobar que los movimientos incluidos en el modelo 548 corresponden a las ventas en rutas contabilizadas por **NP**. Para determinar las salidas no se tiene en cuenta el volumen de exportaciones. Las salidas fueron aportadas mediante la entrega de las BDN de todos los suministros efectuados por **XZSL** a lo largo del ejercicio. Con estos datos se ha elaborado una contabilidad de existencias mensual de las barcazas. Para cada producto, se parte de las existencias iniciales indicadas en alegaciones, y teniendo en cuenta las entradas (según modelo 548) y las salidas (según BDN), se calculan las existencias finales.

(...)

Los saldos negativos resultantes de la contabilidad y de los BDN suponen que se ha suministrado más producto del que había "teóricamente" en la barcaza, con lo que no queda justificado el origen del producto suministrado.

El artículo 15.7 de la LIE señala que la tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales deberá estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación...

Artículo 7. Devengo.

Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40, el Impuesto se devengará:

10. En el supuesto de no justificación del destino o uso indebido en la circulación de 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, en el momento de su entrega al destinatario facultado para recibirlos, salvo prueba fehaciente de la fecha en la que se ha procedido a su uso indebido, en cuyo caso, éste será el momento del devengo. Cuando la entrega de estos productos fuese a un destinatario no facultado para recibirlos, en el momento de inicio de la circulación.

Artículo 8. Obligados tributarios.

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

que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios."

Del texto del acta de disconformidad se deriva, por su parte, que la propuesta de liquidación tiene su base en la falta de acreditación del origen de los combustibles, pues como pone de manifiesto la Inspección existe un descuadre entre las cantidades suministradas por el depósito fiscal y las cantidades salidas de las gabarras y objeto de entregada al consumidor efectivo.

No hace referencia por tanto el acta a la falta de justificación del uso o destino de las cantidades objeto de regularización y ello porque como resulta de la misma, la Inspección entendió que los BDN emitidos por la entidad justificaban aquel.

Resulta por tanto, que tal y como señala la interesada los fundamentos jurídicos empleados por la Oficina Técnica difieren de los contemplados por el actuario en la propuesta de liquidación pues mientras este exige la deuda por falta de acreditación del origen del producto suministrado, la Oficina Técnica entiende que existen irregularidades relacionadas con la tenencia y justificación del uso y destino de los remanentes de combustible que permanecen en las gabarras.

A la fabricación, transformación y tenencia de los productos objeto de impuestos especiales se refiere el artículo 15 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, señalando en lo que aquí nos interesa lo siguiente:

"7. La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con fines comerciales, deberá estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 44.

(...)

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."

El artículo 8 de la misma norma regula los obligados tributarios estableciendo lo siguiente:

"(...)

7. En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios.

8. Estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España."

Por su parte, el artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales se refiere al devengo del impuesto señalando lo que sigue:

"10. En el supuesto de no justificación del destino o uso indebido en la circulación de 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, en el momento de su entrega al destinatario facultado para recibirlos, salvo prueba fehaciente de la fecha en la que se ha procedido a su uso indebido, en cuyo caso, éste será el momento del devengo. Cuando la entrega de estos productos fuese a un destinatario no facultado para recibirlos, en el momento de inicio de la circulación.

11. En los supuestos a los que se refiere el apartado 8 del artículo 8 de esta Ley, en el momento del devengo que corresponda de acuerdo con los apartados anteriores; en caso de no conocerse ese momento, en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, el momento de su descubrimiento."

Como se observa de la lectura de los preceptos reproducidos anteriormente, la norma contempla, en lo que aquí interesa, dos situaciones que pueden dar lugar a la exigencia del impuesto especial:

- Que se posean productos objeto de impuestos especiales, con fines comerciales, sin acreditar o bien que se ha pagado el impuesto o bien que los mismos se encuentran al amparo de una exención o en régimen suspensivo,
- Que no se justifique el uso o destino de los productos a los que se haya aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino.

No encontramos, por tanto, ante dos supuestos diferenciados cuya aplicación no resulta simultánea como pone de manifiesto tanto la circunstancia de que ambos aparezcan recogidos en apartados independientes del artículo 15, como el hecho de que tanto el devengo como la configuración del obligado tributario para cada uno de los casos se regulen en apartados independientes de los artículos 7 y 8 de la Ley de Impuestos Especiales.

En consecuencia, no es posible que la Administración exija la deuda tributaria de forma indiferente por un motivo o por otro, puesto que, o bien los hechos tienen encaje en lo dispuesto en el artículo 15.7 (tenencia y circulación) o en el artículo 15.11 (falta de justificación del uso y destino).

Visto lo anterior este Tribunal no puede sino dar la razón al contribuyente puesto que efectivamente el acuerdo de liquidación introduce razonamientos que difieren de los recogidos en el acta de disconformidad. O bien se liquida el impuesto por falta de justificación del origen (tenencia) o bien se ha de exigir la deuda por falta de justificación de uso y destino pues es claro que el devengo del impuesto y la determinación del sujeto pasivo no puede surgir por dos motivos a la vez.

No obstante lo anterior, se considera que no cabe en el presente supuesto, acordar la retroacción sin más de las actuaciones a efectos de que se ponga de manifiesto el expediente y se permita al interesado el ejercicio de su derecho de defensa puesto que a nuestro juicio, no existe justificación que sustente ni por uno ni por otro motivo la liquidación practicada.

Es claro, como señala el propio acuerdo de liquidación que, en la medida en que se ha estimado que los BDN o recibos de entrega son prueba suficiente para determinar el uso exento de los productos suministrados por la entidad, no cabe exigir el impuesto en aplicación de los artículos 15.11 y 8.7 de la Ley de Impuestos Especiales.

Restaría, por tanto, determinar si es posible la exigencia del impuesto de acuerdo con lo señalado en el artículo 15.7 y 8.8 de la misma norma.

Como se ha puesto de manifiesto, inicialmente los actuarios exigieron el impuesto por falta de acreditación del origen del combustible existente en las gabarras que superaba las cantidades que habían salido del depósito fiscal. Entendían por tanto, que la entidad había poseído ciertas cantidades de fuelóleo y gasóleo sin que el mismo se encontrara en régimen suspensivo, al amparo de una exención o con el impuesto devengado y pagado.

Dicho razonamiento sería correcto y daría lugar a la exigencia del impuesto dado que al no haberse justificado la adquisición de determinadas cantidades de combustible marítimo no podría conocerse la situación jurídica del mismo.

No obstante, no es esa situación la que se ha producido en el caso que nos ocupa pues, de la información obrante en el expediente y aceptada por la Administración, resulta que se conoce que dichas cantidades fueron entregadas por la reclamante a determinados buques que realizaban navegación marítima distinta de la privada de recreo.

Así lo acredita la contabilidad de existencias elaborada por la Inspección en la que se indica:

2015	FUELÓLEO (EXPRESADO EN KILOS)			
	EXISTENCIAS INICIALES	ENTRADAS MODELO 548	SALIDAS SEGÚN BDN	SALDO EN BARCAZAS
mayo	4.180,34	53.969,25	61.380,73	- 3.231,14

2015	GASÓLEO (EXPRESADO EN MILES DE LITROS A 15°C)			
	EXISTENCIAS INICIALES	ENTRADAS MODELO 548	SALIDAS SEGÚN BDN	SALDO EN BARCAZAS
mayo	1.219,68	8.176,17	9.574,64	-178,80

Dicha circunstancia determina que resulte de aplicación la exención a la que se refiere el artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales, puesto que como señaló el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia Vakary Baltijos laiv statyklae, de 13 de julio de 2017, asunto C-151/16, el gravamen de los productos energéticos debe realizarse en función de su utilización efectiva, de modo que aún cuando se produzca el incumplimiento de los requisitos formales establecidos para beneficiarse de la exención, lo importante a efectos de reconocer la misma será si se puede acreditar si los productos energéticos se han utilizado para fines que dan derecho a exención.

Así lo manifiesta la precitada sentencia cuando señala:

"42. A este respecto, procede recordar que tanto la sistemática como la finalidad de la Directiva 2003/96 se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, apartado 33).

43. En la medida en que la Directiva 2003/96 no prevé ningún mecanismo de control de la utilización del carburante destinado a la navegación ni medidas destinadas a combatir el fraude fiscal asociado a la venta de carburante, incumbe a los Estados miembros adoptar tales mecanismos de control y tales medidas en su Derecho nacional, respetando al mismo tiempo el Derecho de la Unión, y establecer los requisitos de las exenciones previstas en el artículo 14, apartado 1, de la mencionada Directiva (véanse, por analogía, las sentencias de 2 de junio de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, apartado 23, y de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, apartado 57).

44. No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que el margen de apreciación reservado a los Estados miembros mediante una fórmula introductoria, como la que figura en el artículo 14, apartado 1, según la cual dichos Estados otorgarán las exenciones «en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso», no puede cuestionar el carácter incondicional de una obligación de exención (sentencia de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, apartado 31).

45. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado también que, en el ejercicio de la facultad de que disponen de establecer las condiciones a las que se supedita la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figura, en particular, el principio de proporcionalidad (sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, apartado 59).

46. Así, la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener esa exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se cumplen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos energéticos sean utilizados para fines que den derecho a exención, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de la mencionada exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (véase, por analogía, la sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, apartado 62).

47. Pues bien, una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la aplicación de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 al requisito de que el suministrador de combustible afectado disponga de una autorización para abastecer de carburante a los buques y cumplimente determinadas formalidades, es contrario a la sistemática y a la finalidad de esta Directiva, ya que condiciona el derecho a esa exención al cumplimiento de requisitos formales sin relación con la utilización real de los productos energéticos de que se trata.

48. Por otra parte, tales requisitos no resultan necesarios en absoluto para garantizar la franca y correcta aplicación de la referida exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso.

49. Además, de los autos aportados al Tribunal de Justicia no resulta que los productos energéticos controvertidos en el litigio principal hayan sido utilizados para fines distintos de los previstos en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 o que su suministro se realizase con el fin de disfrutar de forma fraudulenta o abusiva de la mencionada exención.

50. Por el contrario, según la resolución de remisión, esos productos energéticos fueron utilizados para una navegación entre dos puertos marítimos de Estados miembros de la Unión.

51. Por tanto, una normativa como la controvertida en el litigio principal, que condiciona la aplicación de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 al cumplimiento de requisitos formales sin relación con la utilización real de los productos energéticos de que se trata ni tampoco con los requisitos materiales exigidos por esa disposición, desvirtúa el carácter incondicional de la obligación de eximir del impuesto prevista en la mencionada disposición y vulnera el principio de proporcionalidad.

52. En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado

miembro, como la controvertida en el litigio principal, que excluye la aplicación de la exención prevista en dicha disposición debido a que el suministro de productos energéticos a un buque se efectuó sin cumplir los requisitos formales previstos por esa normativa nacional, aun cuando ese suministro cumpla todas las condiciones de aplicación previstas en aquella disposición de la Directiva."

No cabría por tanto, exigir el impuesto en el presente caso en el que se conoce y acepta por la Inspección que el combustible fue entregado con exención del impuesto a buques que realizaban navegación marítima distinta de la privada de recreo.

Se ha de recordar de nuevo lo señalado por la Oficina Técnica en el acuerdo de liquidación:

"Por lo que respecta a la aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea indicada en las Sentencias de 2 de junio de 2016(C-418/14) y de 13 de julio de 2017 (C-151/16) y del Tribunal Supremo según la Sentencia de 27 de febrero de 2018 en cuanto a los efectos que las irregularidades formales pueden representar en cuanto a la justificación del uso y destino dado a los productos objeto de Impuestos Especiales de fabricación, se ha tenido plenamente en cuenta en cuanto se estima que los recibos de entrega o BDN, aunque no emitidos formalmente por NP, sino por XZSL, son prueba suficiente para determinar el destino exento de los productos amparados por las mismas y no es de aplicación lo dispuesto en los artículos 8.7 y 15.11 de la LIE."

En definitiva, y por lo expuesto procede la estimación de las pretensiones de la interesada y la anulación de la liquidación girada.

Séptimo.

En relación con la sanción impuesta, se ha de dejar constancia de que, de acuerdo con lo señalado en los antecedentes de hecho, notificada la puesta de manifiesto del expediente, no consta la presentación de alegaciones ante este Tribunal.

A este respecto, es relevante destacar el criterio mantenido por este Tribunal Económico-Administrativo Central en numerosas resoluciones (entre ellas, 00/03493/2008, de 21 de julio de 2010 y 00/05127/2012, de 12 de junio de 2014), en virtud del cual *"La falta de presentación del escrito de alegaciones no puede interpretarse como desistimiento tácito, ni determinar la desestimación de la reclamación promovida por la reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que el Reglamento de Procedimiento le atribuye. No obstante lo anterior, el órgano económico - administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, solo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido"*.

Por tanto, conforme al criterio señalado, corresponde resolver la reclamación interpuesta contra el acuerdo sancionador haciendo uso de las facultades revisoras conferidas en el Reglamento de revisión en vía administrativa.

8. Sostiene en primer lugar la interesada que no concurre en el presente supuesto el elemento objetivo necesario para apreciar la comisión de la infracción tributaria impuesta.

Como se ha señalado en los antecedentes de hecho la Inspección consideró que la conducta desarrollada por la interesada era susceptible de encuadrarse en el tipo contemplado en el artículo 19.5 de la Ley de Impuestos Especiales por entender que los documentos emitidos por la interesada no cumplían los requisitos establecidos por la norma.

Señala el citado precepto, lo siguiente:

"Constituye infracción tributaria leve la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales en el ámbito territorial interno cuando, con relación a los documentos de circulación establecidos reglamentariamente para amparar esta circulación, existan omisiones o inadecuaciones con la realidad de datos esenciales del documento, y no constituya infracción tributaria grave. Esta infracción se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota que correspondería a los productos en circulación, con un mínimo de 600 euros.

Se consideran datos esenciales de los documentos de circulación los siguientes:

1.º Los datos necesarios para la correcta identificación de la naturaleza y cantidad de la mercancía transportada.

2.º Los datos necesarios para la correcta identificación del expedidor, destinatario o productos, incluido el número de documento de circulación.

3.º En el caso de precintas de circulación, la numeración o capacidad de las mismas y su correspondencia con los recipientes sobre los que estén colocadas.

4.º El dato relativo a la fecha del inicio de la expedición."

Como se observa la conducta tipificada y que dio lugar a la imposición de la sanción que ahora se recurre es la omisión o inadecuación a la realidad de los datos contenidos en los documentos de circulación, cuando dichos datos se consideren esenciales.

Procede analizar, si en el presente supuesto la Administración ha justificado que efectivamente los documentos de circulación emitidos por la interesada presentan dichas omisiones o si por el contrario, como sostiene la reclamante no se ha identificado cuales son los datos esenciales omitidos o erróneos que dan lugar a la imposición de la sanción.

Señala al respecto el acuerdo sancionador lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"d. Omisiones o inadecuaciones en los documentos de circulación. El documento que se aporta como albarán de circulación plantea equívoco a la hora de determinar su expedidor y el carácter del mismo, elemento que es esencial si se está hablando de un documento que ampara la circulación de producto ámbito objetivo de IIEE, pues es también relevante al delimitar el régimen fiscal del propio producto y la naturaleza del movimiento que sustenta. **XZSL** ha adoptado una posición propia de un almacén fiscal sin el cumplimiento de los requisitos, obligaciones y garantías exigidas por la normativa de los IIEE ajustando su forma de proceder al uso de unos documentos de circulación que ha estimado oportunos y que deben valorarse como inadecuados cuando menos.

La realidad es que se ha utilizado un procedimiento, sistema de ventas en ruta, según el cual el depósito fiscal de **NP** entrega el producto a la barcaza de **XZSL**, que lo recibe exento, es decir como consumidor final, y, por tanto, se ultima la responsabilidad del depósito fiscal y surge la obligación de justificar el uso y destino del producto por parte de **XZSL**.

(...)

2. Antijuridicidad: Consiste en la transgresión de una norma jurídica sancionada con una pena, salvo que concurra alguna causa de justificación o exculpatoria como una circunstancia especial que hace que una acción, que en circunstancias ordinarias sería constitutiva de infracción, sea justa.

Dichas circunstancias especiales, recogidas genéricamente en el apartado 2 del art. 179 de la Ley General Tributaria no se producen en el presente expediente.

En el presente expediente la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales en el ámbito territorial interno en relación a los documentos de circulación establecidos reglamentariamente para amparar esta circulación, adolece de datos que pueden resultar equívocos en relación al expedidor de los mismos, debiendo ser considerada la conducta del contribuyente como emisor de tales documentos como antijurídica.

3. Tipificación: Los comportamientos considerados infractores deben estar descritos como tales en un texto con rango formal de ley. Este elemento supone que la acción u omisión que viole una prohibición o mandato impuesto por una norma tiene que estar recogida por el legislador.

En este sentido el artículo 183 de la Ley General Tributaria anteriormente mencionado establece que "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley". La tipificación se recoge de manera específica en el artículo 19.5 de la LIIIEE como ya se ha expuesto."

Como se observa la Administración se limita a señalar de forma genérica que los documentos expedidos por la interesada adolecen de datos que pueden resultar equívocos en relación con el expedidor, sin concretar expresamente qué datos se han consignado de forma errónea.

Como señala la interesada no realiza la inspección un análisis detallado de cada uno de los documentos expedidos (1046 en total) limitándose a indicar que los datos relativos al expedidor pueden inducir a error sin justificar en modo concreto que errores se cometieron y que datos se debían haber consignado en lugar de los manifestados por el expedidor.

Es relevante en este punto señalar, que correcta aplicación del principio de tipicidad supone el desplazamiento del ámbito sancionador de todas aquellas conductas que no sean incardinables en la previsión de la norma, incluidas aquellas que a pesar de su aparente antijuridicidad no encajan dentro de los propios límites del tipo.

Es desde esta perspectiva desde la que ha de acometerse el análisis, pues la coincidencia de una conducta con el supuesto de hecho de una norma tipificante es una condición esencial de los hechos determinantes de la sanción, de modo que su inexistencia provoca la ilegalidad de la resolución en que la misma de observe.

En el presente supuesto considera este Tribunal que la Administración no ha justificado que la conducta de la interesada sea incardinable en el tipo contemplado en el artículo 19.5 de la Ley de Impuestos Especiales, puesto que no cabe imponer una sanción realizando una motivación genérica que no concreta específicamente para cada documento cuales son los datos omitidos o erróneos ni justifica el carácter esencial de los mismos.

En consecuencia, procede la estimación de las alegaciones de la interesada y procede la anulación del acuerdo sancionador impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.