

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 27 de febrero de 2018, rec. 914/2017

Ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Impuesto especial sobre Hidrocarburos. Tipo reducido. Incumplimiento de requisitos formales. Acreditación de la condición de consumidor final.

Se interpretan los artículos 50 LIE, apartados 1 (epígrafe 1.4) y 3 y 106 RIE, apartados 2 y 4, en relación con los artículos 8.7 y 15.11 LIE y 13.5 RIE, en la redacción vigente a los hechos de este litigio (ejercicios 2009 a 2011), en el sentido de que el mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal; el modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo reducido es que realiza la entrega a un consumidor final y en el caso particular de que el gasóleo sea entregado a persona distinta de quien venía actuando como consumidor final por haber éste fallecido o desaparecido como persona jurídica, cabe aplicar el tipo reducido si el suministrador acredita suficientemente, por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, que el nuevo receptor, titular de un NIF, lo destina al consumo. Criterio interpretativo fijado por el TS al estimar el recurso de casación interpuesto por PETROLÍFERA MIRENSE S.A. y retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior al pronunciamiento de la sentencia de instancia para que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias resuelva el recurso con arreglo a la interpretación señalada en esa sentencia, valorando la prueba practicada en el proceso.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.- Objeto del recurso contencioso-administrativo, precisiones previas y cuestiones con interés casacional objetivo:

1. El proceso contencioso-administrativo en el que fue dictada la sentencia objeto de este recurso de casación se endereza a obtener la anulación de la resolución adoptada el 27 de agosto de 2015 por el TEAR de Asturias. Esta resolución administrativa de revisión confirmó la liquidación practicada, tras la oportuna actuación inspectora, a Petrolífera Mierense, S.A., por los ejercicios 2009 a 2011 del impuesto especial sobre hidrocarburos, en relación con las entregas de gasóleo bonificado realizadas desde el almacén fiscal de hidrocarburos de La Rodada-La Manjoya (Oviedo), del que dicha compañía es titular. La misma resolución anuló la sanción anudada a dicha regularización tributaria.
2. La sentencia recurrida en casación confirma la decisión del TEAR de Asturias.
3. La Inspección de los Tributos, el TEAR de Asturias y la Sala de instancia resuelven en el sentido en que lo han hecho porque, con independencia de si el gasóleo entregado fue destinado o no a un uso que justifica la aplicación del tipo bonificado reducido, Petrolífera Mierense, S.A., no cumplió con los requisitos que reglamentariamente se le exigen para controlar y justificar la efectiva afección del producto a ese uso o destino.

[...]

TERCERO. El incumplimiento de las exigencias formales para la aplicación del tipo reducido, sus consecuencias:

1. En relación con las consecuencias del incumplimiento de las exigencias formales exigidas para el disfrute de un beneficio fiscal y la tributación al tipo ordinario en el impuesto especial sobre hidrocarburos, el Tribunal Supremo ha afirmado que tales exigencias, legales y reglamentarias, lejos de constituir meros requisitos adjetivos, son esenciales, siendo configuradas como una de las condiciones necesarias para disfrutar de una exención o, en su caso, de un tipo de gravamen bonificado en el citado impuesto [vid. sentencias de 25 de octubre de 2010 (casación 4973/2005, FJ 2º; ES:TS:2010:5924) y 10 de noviembre de 2011 (casación 2505/2007, FJ 3º; ES:TS :2011:8383), y las que en ellas se citan].
2. El TJUE ha adoptado una posición más matizada. En la sentencia de 2 de junio de 2016, Roz-Swit, (C-418/14 ; UE:C:2016:400), ha interpretado que la Directiva 2003/96/CE y el principio de proporcionalidad no se oponen a una normativa nacional conforme a la que los vendedores de combustible están obligados a cumplir determinadas exigencias formales a fin de justificar que el combustible vendido se destina a calefacción. Sin embargo, a renglón seguido ha concluido que tales Directiva y principio sí se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de tales exigencias determina la desaparición ineluctable del beneficio fiscal aun cuando se acredite que el producto sometido al impuesto especial se destinó a calefacción (apartado 42).

[...]

7. El criterio sentado por el TJUE en la sentencia Roz-Swit, dictada en 2016 no es nuevo y responde a un planteamiento de los jueces de Luxemburgo conforme al que no cabe "sustantivar" los requisitos formales. En el ámbito del impuesto sobre el valor añadido el TJUE ha sostenido que los Estados miembros no pueden condicionar el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se han cumplido, pues con ello irían más allá de lo necesario para garantizar la correcta aplicación del impuesto [sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, apartado 29; EU:C:2007:549) y 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15 , apartado 39; EU:C:2016:791)].
8. En relación con los impuestos especiales, el criterio ha sido reiterado recientemente en la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakaru Baltijos laivu statykla (C-151/16 ; EU:C:2017:537), con arreglo a la cual la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial sobre productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener una exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se satisfacen 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 (apartado 46).
9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

10. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso.

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia:

1. Conforme lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio.
2. Los artículos 50 LIE, apartados 1 (epígrafe 1.4) y 3 y 106 RIE, apartados 2 y 4, en relación con los artículos 8.7 y 15.11 LIE y 13.5 RIE, en la redacción vigente a los hechos de este litigio (ejercicios 2009 a 2011), deben interpretarse en el sentido de que:
 - A) El mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal cuando, no obstante tal incumplimiento, se acredita suficientemente que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que la justifican. Consecuentemente, no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo el sometimiento a un tipo reducido (en su caso la exención) y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido destinado a los fines que justifican la aplicación del beneficio fiscal, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de dichas obligaciones formales.
 - B) El modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo reducido (o, en su caso, la exención) es que realiza la entrega a un consumidor final, esto es, a una persona que declara por escrito ser tal y se identifica con su NIF, circunstancia que debe corroborar en el momento de la expedición. No obstante, nada impide que tal justificación se encauce mediante cualquier prueba admisible en Derecho, correspondiendo la carga de la prueba al suministrador.
 - C) En el caso particular de que el gasóleo sea entregado a persona distinta de quien venía actuando como consumidor final por haber éste fallecido o desaparecido como persona jurídica, cabe aplicar el tipo reducido si el suministrador acredita suficientemente, por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, que el nuevo receptor, titular de un NIF, lo destina al consumo.

SEXTO.- Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso:

1. De las entregas regularizadas por la Administración en el caso enjuiciado, han sido debatidas aquellas realizadas a los herederos o sucesores de consumidores finales que, constanding como tales en la base de datos de la AEAT, habían fallecido (personas físicas) o se habían disuelto (personas jurídicas).
2. En todos esos casos, Petrolífera Mierense, S.A., no realizó las comprobaciones que le impone la normativa sobre impuestos especiales.
3. Para acreditar que, no obstante ello, el gasóleo se había destinado al consumo presentó en el curso del procedimiento de inspección la documentación que estimó pertinente a tal fin (fundamentalmente, certificaciones y declaraciones de los efectivos receptores declarándose consumidores finales).

-
4. Según se ha razonado en el primer fundamento jurídico de esta sentencia, la impugnada ha llegado a la conclusión de que el incumplimiento de las obligaciones formales establecidas reglamentariamente provoca la pérdida automática del beneficio, y, por ello, ha omitido todo análisis sobre la prueba incorporada al expediente administrativo.
 5. Tal forma de decidir contraviene los artículos 50 LIE, apartados 1 y 3, y 106 RIE, apartados 2 y 4, interpretados con arreglo a los criterios fijados en esta sentencia, en coherencia con la jurisprudencia del TJUE, por lo que la recurrida debe ser casada y anulada.
 6. La tarea de valorar la prueba aportada por Petrolífera Mierense, S.A., y determinar si la misma acredita suficientemente que, pese a los incumplimientos formales en que incurrió, el gasóleo que entregó fue destinado efectivamente al consumo, es ajena al análisis casacional y corresponde desarrollarla a la Sala de instancia.
 7. Por consiguiente y en aplicación del artículo 93.1 LJCA, procede retrotraer las actuaciones al momento anterior al dictado de sentencia, para que la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias resuelva el recurso aplicando la interpretación señalada en esa sentencia, valorando la prueba practicada en el proceso.

[...]