

LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR AUTOLIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS POR UN ALMACÉN FISCAL

Análisis de la RTEAC de 21 de enero de 2016 (R. G. 2632/2014)

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

*Becario de Investigación del Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Málaga*

1. SUPUESTO DE HECHO

Atendiendo a los antecedentes puestos de manifiesto en la resolución objeto de análisis, el obligado tributario, que ostenta la condición de almacén fiscal, es requerido por la Administración tributaria para justificar el uso o destino dado al gasóleo que recibe con aplicación de un tipo reducido, con base en el artículo 106.4 b) del Reglamento de Impuestos Especiales¹ (en adelante, Reglamento II. EE.) y sin haberlo justificado en su totalidad, se liquida con fecha de 22 de enero de 2013 el Impuesto sobre Hidrocarburos por los ejercicios de 2008 y 2009, por la diferencia entre los tipos impositivos fijados en los epígrafes 1.3 y 1.4 de la tarifa primera del artículo 50 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales (en adelante, Ley II. EE.), en otras palabras, la diferencia entre el tipo general y el tipo bonificado.

De este modo, el obligado tributario recibe un gasóleo con un tipo que está bonificado, y para poder acogerse de ese beneficio la Ley II. EE. le exige el cumplimiento que es *condictio sine qua non*: acreditar ante la inspección la utilización realmente dada al gasóleo bonificado recibido.

Contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción, el obligado tributario presentó sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron resueltas de forma acumulada (R. 47/0361/13 y 47/0362/13) por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (en adelante, TEAR) en el entendimiento de que, como así lo manifestó, no ostentaba la condición de sujeto pasivo *ex* artículo 8.6 de la Ley II.EE. y, por tanto, el obligado tributario no tenía que presentar dichas autoliquidaciones, no siendo posible subsumir dicha conducta en las tipificadas en el artículo 191 de la Ley General Tributaria (en lo sucesivo, LGT)².

¹ Reza el artículo 106.4 b) del siguiente modo: «Los consumidores finales deberán justificar la utilización realmente dada al gasóleo recibido con aplicación del tipo reducido, cuando sean requeridos para ello por la inspección de los tributos».

² Recordemos la dicción literal del artículo 191 de la LGT que, poniendo énfasis en el objeto de este estudio, reza del siguiente modo: «1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo,

El pronunciamiento del TEAR al respecto es estimatorio, argumentando que el artículo 8 de la Ley II. EE. a la hora de enumerar los sujetos pasivos con obligación de presentar autoliquidaciones de los impuestos especiales no cita a los titulares de almacenes fiscales, y por tanto no hay lugar a la conducta descrita como constituyente de una infracción *ex* artículo 191 de la LGT por dejar de presentar autoliquidaciones, cuando, como esgrime el TEAR, no estaba obligado a ello.

Frente a esta resolución, la directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, solicitando que estime el recurso interpuesto en el sentido siguiente: que los beneficiarios de exenciones y tipos reducidos en los II. EE. que por incumplimiento de las condiciones de estos beneficios estén obligados al pago del impuesto de acuerdo con el artículo 8.6 de la Ley II. EE., si dejan de ingresar la deuda tributaria resultante de la correspondiente autoliquidación, prevista en el artículo 122 de la LGT y el artículo 137.3 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, cometen una conducta que encaja dentro del tipo de la infracción regulada en el artículo 191 de la LGT.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) estima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, sentando como tal la doctrina que a continuación se analiza.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La presente resolución objeto de análisis plantea tres cuestiones a resolver por el TEAC: en primer lugar, si un almacén fiscal, beneficiario de tipos reducidos en la adquisición de gasóleo con base en la Ley II. EE., es sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos *ex* artículo 8 de la Ley II. EE.; en segundo lugar, si ese almacén fiscal está obligado a presentar autoliquidaciones; y en tercer lugar, si dejando de ingresar la deuda tributaria realiza una conducta que podría ser subsumible en el tipo del artículo 191 de la LGT.

Para responder a la primera de estas cuestiones, comencemos por el artículo 1 del Reglamento II. EE. que define al almacén fiscal en los siguientes términos:

«El establecimiento autorizado para recibir, almacenar y distribuir, con las condiciones que se establecen en este reglamento, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención. En un establecimiento autorizado como almacén fiscal también se podrá recibir, almacenar y dis-

salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley. También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades, no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas. La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes...».

tribuir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado con aplicación de un tipo impositivo general».

Por su parte, el artículo 8 de la Ley II. EE. señala, a los efectos que aquí nos interesan:

«1. A los efectos de esta ley tendrán la consideración de obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la misma impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes:

a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

b) Las personas físicas o jurídicas y entidades obligadas al pago de la deuda aduanera cuando el devengo se produzca con motivo de una importación.

c) Los destinatarios registrados en relación con el impuesto devengado a la recepción de los productos.

d) Los receptores autorizados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los productos a ellos destinados.

e) Los depositarios autorizados y los destinatarios registrados en los supuestos de entregas directas.

f) En los casos previstos en el apartado 13 b) del artículo 7, los titulares de los establecimientos desde los que se produzca la reexpedición de los productos con destino al territorio de una comunidad autónoma distinta de aquella en que se encuentran».

Resulta por tanto claro que, a los efectos de la normativa aplicable, no es sujeto pasivo de la Ley II. EE. un almacén fiscal, ya que no aparece expresamente recogido en el artículo 8 de la Ley II. EE.

En relación con la segunda de las cuestiones, hemos de tener presente la promulgación del Real Decreto 1715/2012, con fecha de entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2013, en la que el artículo 44.1 del Reglamento II. EE. fue modificado³, haciendo alusión tanto a los sujetos pasivos como a los «demás obligados tributarios que resulten obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación».

De este modo, y entrando en relación con la primera cuestión, resuelve el TEAC que si bien no es sujeto pasivo del impuesto, sí se enmarca dentro de la dicción de los «demás obligados al pago de los impuestos...» y, por ende, obligado a presentar las correspondientes autoliquidaciones.

³ El artículo 44 del Reglamento II. EE. señalaba, hasta el 1 de enero de 2013, que recaía sobre «los sujetos pasivos de los impuestos especiales de fabricación» la obligación de «presentar una declaración-liquidación comprensiva de las cuotas devengadas... así como efectuar, simultáneamente, el pago de las cuotas líquidas».

Del mismo modo, hay que tener en cuenta la modificación efectuada al artículo 18 de la Ley II. EE. mediante la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone lo siguiente:

«1. Los sujetos pasivos y demás obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan...»⁴.

«4. [...] los sujetos pasivos y demás obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación deberán determinar e ingresar la deuda tributaria con el procedimiento, forma y plazos que establezca el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas».

Así, como argumenta el TEAC, el beneficio de un tipo reducido lleva implícito la presentación de las declaraciones tributarias o autoliquidaciones que procedan, y es el obligado tributario el responsable de su cumplimiento, quedando amparado bajo la dicción de «demás obligados al pago del impuesto...».

Esto nos conduce a la tercera de las cuestiones: si las repercusiones que se derivan de su incumplimiento conllevan una conducta subsumida en el tipo del artículo 191 de la LGT.

El TEAC resuelve el recurso extraordinario de alzada interpuesto estimando la pretensión de la recurrente, fijando como criterio que:

«los beneficiarios de exenciones y tipos reducidos en los Impuestos Especiales que por incumplimiento de las condiciones de esos beneficios estén obligados al pago del impuesto de acuerdo con el artículo 8.6 de la LIE, si estuvieren obligados a presentar la correspondiente autoliquidación, y dejan de ingresar la deuda tributaria, cometen una conducta que, en su caso y acreditada por la Administración la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad, encajaría dentro del tipo de la infracción regulada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TEAR de Castilla y León en la resolución objeto de recurso, si bien anula la referida sanción por considerar que el obligado tributario no tiene la condición de sujeto pasivo *ex* artículo 8 de la Ley II. EE. y, por tanto, no está obligado a la presentación de autoliquidaciones, en Resolu-

⁴ Recordemos que la anterior redacción del artículo 18.1 de la Ley II. EE. rezaba del siguiente modo: «Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones tributarias y, en su caso, a practicar las autoliquidaciones que procedan, así como a prestar garantías para responder al cumplimiento de sus obligaciones tributarias».

ción de 16 de agosto de 2013 (R. 47/1891/2012) –referida a un establecimiento detallista que incumple los requisitos establecidos reglamentariamente para cambio de destino, al suministrar el gasóleo bonificado recibido al almacén fiscal–, concluye que de acuerdo con el artículo 15.11 de la Ley II. EE.⁵ el gasóleo se ha utilizado en fines para los que no se establece en la ley un beneficio fiscal y determina que se ha producido un tipo objetivo de la sanción prevista en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar.

En segundo lugar, el propio TEAR había resuelto con fecha 27 de febrero de 2009 (R. 47/26/06 y 47/83/07) relativa a un establecimiento detallista que suministra gasóleo sin utilizar los medios de cobro específicos para ello, es decir, sin recoger en las facturas y cheques pertinentes la llevanza del suministro, señala que tal infracción correspondería al artículo 79 de la Ley General Tributaria de 1963 (el art. 191.1 LGT vigente) consistente tal conducta, de igual modo, en dejar de ingresar.

En tercer lugar, el TEAC en Resolución de 31 de enero de 2012 (R. G. 4703/2010) considera que los obligados tributarios están obligados a la presentación de la correspondiente autoliquidación en el caso de incumplimiento de las condiciones ligadas al disfrute de un indebido beneficio fiscal.

En cuarto lugar, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (TSJ), en Sentencia de 27 de mayo de 2011 [rec. núm. 1488/2007 (NFJ050790)], resuelve que un establecimiento detallista que suministra gasóleo sin utilizar los medios de cobro reglamentariamente previstos, es el único responsable del suministro irregular del gasóleo bonificado de acuerdo con el artículo 15.11 de la Ley II. EE., correspondiendo el tipo de la infracción consistente en dejar de ingresar, subsumido en el artículo 191 de la LGT.

Vemos como en las mencionadas resoluciones del TEAR, TEAC y TSJ el criterio establecido entraba en conflicto con el esgrimido por el TEAR en la resolución objeto de recurso.

Así, no cabe la calificación de un almacén fiscal como sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos por lo que, en principio, podríamos establecer que el obligado tributario no lleva inherente la obligación de presentar las autoliquidaciones por tal condición.

Ahora bien, la obligación de presentar las correspondientes autoliquidaciones no deriva de su consideración como sujeto pasivo del impuesto, sino como sujeto que se beneficia de una exención e incumple la obligación de acreditar ante la inspección la utilización del gasóleo efectivamente recibido *ex* artículo 106.4 b) del Reglamento II. EE.

En este caso, el TEAC hace alusión al artículo 44 del Reglamento II. EE. y al artículo 18 de la Ley II. EE., que fueron reformados incorporando la dicción de los «demás obligados al pago

⁵ Artículo 15.11 de la Ley II. EE.: «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 bienes para los que no se establece en esta ley beneficio fiscal alguno».

de los impuestos especiales de fabricación» en los que se pueden subsumir diversas situaciones que se escapaban del tenor literal del artículo 18 de la Ley II. EE, entrando en vigor el 1 de enero de 2013 y el 1 de enero de 2015, respectivamente.

A nuestro juicio, entendemos que si bien el criterio esgrimido por el TEAC es acertado, la fundamentación jurídica no ha sido todo lo rigurosa que requería el asunto, con base en lo siguiente:

Primero, como bien es sabido, las modificaciones efectuadas en los artículos 18 de la Ley II. EE. y 44 del Reglamento II. EE. entraron en vigor con posterioridad a los ejercicios comprobados por la AATT (2008 y 2009) por lo que no es posible retrotraer los efectos de disposiciones las desfavorables al obligado, como así se recoge en el artículo 10.2 de la LGT⁶ y en repetidos pronunciamientos jurisprudenciales⁷.

Segundo, y continuando en esta línea, no se puede enmarcar al almacén fiscal como «obligado al pago del impuesto», ya que en el momento de realizar sus declaraciones (2008 y 2009) ni era, por un lado, sujeto pasivo, ni por otro resultaba obligado al pago del impuesto, puesto que las reformas que modificaron los artículos mencionados se produjeron posteriormente (2013 y 2015).

Tercero, que esté o no obligado al pago del impuesto no goza de relevancia jurídica al caso concreto, puesto que el sujeto realiza el hecho imponible y, por ende, a título de contribuyente tiene que cumplir las obligaciones tributarias formales y materiales, y dentro de estas últimas, acreditar la utilización efectiva del gasóleo recibido⁸. Por lo que hubiera bastado con argumentar que el sujeto ha realizado una conducta consistente en incumplir una obligación tributaria material, más que ahondar en el hecho de que esté «obligado al pago del impuesto» con base en unas modificaciones normativas cuya entrada en vigor se produjo con posterioridad a los ejercicios comprobados.

Sin embargo, observamos un paralelismo entre la fundamentación jurídica objeto de análisis y la esgrimida en la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2007 [R. G. 1265/2007 (NFJ027840)],

⁶ Recordemos que el artículo 10.2 de la LGT reza del siguiente modo: «Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

⁷ Vid. STC 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018); STC 126/1987, de 16 de julio (NFJ000307); STS de 13 de febrero de 1989 (NFJ000497).

⁸ Como bien sabemos, el artículo 35.1 de la LGT recoge el concepto de obligado tributario en los siguientes términos: «Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias», y en este caso, el artículo 36.1 de la LGT completa esta definición estableciendo que «es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo...». En este asunto, queda claro que el sujeto queda obligado a realizar las obligaciones tributarias formales y materiales a título de contribuyente, pero no porque esté «obligado al pago del impuesto», como intenta poner de manifiesto el TEAC en su argumentación.

recaída respecto de un obligado tributario que actúa como almacén fiscal de hidrocarburos a quien la inspección había regularizado y sancionado por la no justificación del destino dado al producto recibido con aplicación del tipo reducido, supuesto en el que aún estaba vigente la Ley 230/1963 General Tributaria, en el que concluyó que la infracción cometida era subsumible en el tipo del antiguo artículo 79 c) de dicha norma, subsumible actualmente en el artículo 191 de la LGT⁹.

Por ello, entendemos que el sujeto debe acreditar ante la inspección la utilización dada al gasóleo bonificado recibido *ex* artículo 106.4 b) del Reglamento II. EE., y que de no hacerlo debe acogerse al régimen general, incurriendo por tanto en el tipo del artículo 191 de la LGT, es decir, en dejar de ingresar toda o parte de la deuda tributaria. Sin embargo, no podemos compartir que el TEAC base parcialmente su argumentación en reformas posteriores de los artículos 44 del Reglamento II. EE. y 18 de la Ley II. EE. que entraron en vigor el 1 de enero de 2013 y 2015, puesto que no les serían de aplicación al sujeto en cuestión, como sí compartimos que el precedente existente en la Resolución de TEAC de 24 de octubre de 2007 pudiera dar a entender que existe una doctrina asentada sobre el asunto, y que por tanto el sujeto, al no acreditar efectivamente la utilización del gasóleo bonificado, incurre en una conducta consistente en dejar de ingresar, y por ello subsumible *ex* artículo 191 de la LGT.

En suma, debemos distinguir dos supuestos diferenciados:

- Cuando el tipo infractor se imputa al obligado tributario que, según la Ley II. EE. resulta obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, el disfrute indebido de beneficios fiscales significa dejar de ingresar una cuota por la diferencia entre el tipo aplicable vigente en el periodo de referencia para el gasóleo bonificado y el aplicable para el denominado gasóleo de uso general, por lo que esta conducta podría ser constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT.
- Cuando la valoración de esa conducta resulte imputable a quien no tenga la obligación de presentar las correspondientes autoliquidaciones, su conducta no puede estar tipificada en el artículo 191 de la LGT, tipo que requiere dejar de ingresar en plazo todo o parte de la deuda que resultara de una correcta autoliquidación, no significando que cuando incumpla no haya de responder de las sanciones que puedan imponerse, pero el tipo de sanción estará de acuerdo con la conducta infractora.

⁹ Resulta igualmente digno de mención que, al igual que en la resolución objeto de análisis en este comentario, en la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2007 (NFJ027840) se omitió si el almacén fiscal estaba o no obligado a presentar las correspondientes autoliquidaciones.