

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054886

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2014

Vocalía 8.^a

R.G. 2279/2011

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Tramitación. Prueba. Denegación de la práctica de la prueba testifical solicitada. Las pruebas testificales, oculares y las consistentes declaraciones de parte tienen escaso valor práctico para aclarar las circunstancias de las obligaciones tributarias, ya que no hay que olvidar que no nos encontramos en un procedimiento civil o penal, sino tributario. Aunque el interesado puede proponer cualquier tipo de prueba que estime conveniente, el Tribunal Económico-Administrativo tiene una amplia libertad para decidir si las pruebas propuestas son pertinentes para acreditar los hechos, sobre todo en relación con las pruebas aportadas y las que constan en el expediente administrativo. Debe recordarse que el carácter público de un documento no garantiza la veracidad intrínseca de las declaraciones que formalicen los interesados pues una escritura pública sólo prueba respecto a terceros del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste de forma que nunca prejuzga la certeza o veracidad de las declaraciones que al efecto hagan las partes. Por tanto, hay que concluir que el acuerdo por el que se deniega la práctica de la prueba testifical solicitada «por estimar que su resultado no influirá previsiblemente en el fallo de la reclamación» es ajustado a derecho y no genera indefensión en la entidad, dado el escaso valor práctico que las pruebas testificales, oculares y las consistentes declaraciones de parte tienen para aclarar las circunstancias de las obligaciones tributarias. **(Criterio 1 de 2)**

Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Gasóleo bonificado. Consumidor final: acreditación. En lo que respecta al fondo del asunto, la entidad alega que en cuanto a la acreditación de que el gasóleo B era para profesionales aptos para dicho destino, no procede la liquidación, sin perjuicio de que de existir un defecto formal conlleve una infracción simple con la sanción que sea aplicable. Partimos de que el gasóleo a tipo reducido solo puede suministrarse a persona autorizada para recibirlo y cuando se trata de un consumidor final, debe existir declaración formal de quien recibe el suministro acreditando su condición como tal. La regularización de la Inspección se produce porque la entidad no ha aportado tal acreditación. La Inspección considera que, en cualquier caso, corresponde al obligado tributario probar que, en efecto, los clientes le exhibieron su NIF con ocasión del suministro de gasóleo. Así, la simple rúbrica de alguien no identificado con precisión y cuya capacidad para actuar en representación del destinatario no puede conocerse por la Administración por el mero examen de las notas de entrega no es suficiente para considerar erga omnes que quien aparece como destinatario en cada nota de entrega está asumiendo real y formalmente la responsabilidad fiscal respecto del adecuado destino final que se dé al gasóleo bonificado suministrado. Por tanto, las notas de entrega que el interesado pretende que hagan la función de declaración de consumidor final no responden a la exigencia de ser una declaración suscrita al efecto, a efectos de lo dispuesto en el art 106.4 a) del RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.), con independencia de quién firme en cada momento y de su pleno conocimiento o no de que está firmando tal declaración. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.), art. 106.

En la Villa de Madrid (17/07/2014), en la fecha indicada y en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesto por X, S.L. (NIF ...) y en su nombre y representación, en calidad de administrador único, D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ... portal nº ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 23 de diciembre de 2010, en la reclamación económico-administrativa 41/07297/2009, en relación con el acuerdo de liquidación, de fecha 19 de mayo de 2009, dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Andalucía, Ceuta y Melilla de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), relativo al Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 2005 e importe 252.233,95 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 6 de febrero de 2009 se inician actuaciones inspectoras en torno a la entidad recurrente que tienen por objeto la comprobación de su situación tributaria en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos correspondiente al ejercicio 2005.

Como resultado de dichas actuaciones se incoó el acta de disconformidad nº A02- el día 16 de marzo de 2009, en la que se proponía una regularización de 209.043,55 € en concepto de cuota y 41.947,59 e en concepto de intereses de demora.

La propuesta del actuario se fundamenta en la falta de aportación por parte del obligado tributario de las declaraciones de los clientes a los que ha suministrado gasóleo B, a tipo bonificado, en las que se acredite su condición de consumidores finales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106, apartados 2 y 4.a), del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del los Impuestos Especiales.

Con fecha 19 de mayo de 2009 se dictó el acuerdo de liquidación, en el que se acogió en su totalidad la propuesta contenida en el acta, variando exclusivamente el importe correspondiente a los intereses de demora, que se fijó en 43.190,40 €, de manera que la deuda tributaria ascendía a 252.233,95 €.

El acuerdo de liquidación fue notificado el día 28 de mayo de 2009 y el día 26 de junio de dicho año se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado con fecha 6 de julio de 2009 y notificado el día 10 de dicho mes.

Segundo.

Con fecha 10 de agosto de 2009 se interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía alegando la prescripción de la liquidación y cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma para proceder a las entregas de gasóleo bonificado realizadas.

El Tribunal Regional estimó parcialmente dicha reclamación, anulando el acto administrativo impugnado en lo que respecta a la liquidación derivada de la nota de entrega citada en el último párrafo del fundamento de derecho cuarto, que deberá entenderse prescrita.

Dicha resolución fue notificada el día 21 de marzo de 2011.

Tercero.

Con fecha 1 de marzo de 2011 se interpone el presente recuso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central alegando lo siguiente:

- Que se le ha causado indefensión por parte del Tribunal Regional al haber denegado éste, con fecha 15 de enero de 2010, la práctica de puebas solicitada, por entender que su resultado no influiría previsiblemente en el fallo de la reclamación.

- Prescripción de todos los suministros en los cuales hayan transcurrido más de cuatro años hasta la fecha de liquidación.

- En la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación éstas se ciñen al Impuesto sobre Hidrocarburos, mientras que en el acta se refieren a “resto de IIEE”.

- En cuanto a la acreditación de que el gasóleo B era para profesionales aptos para dicho destino, no procede la liquidación, sin perjuicio de que de existir un defecto formal conlleve una infracción simple con la sanción que sea aplicable.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para el conocimiento de los presentes recursos de alzada.

Segundo.

La cuestión que se plantea es la de determinar si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 23 de diciembre de 2010 es conforme a derecho, en particular si resulta acreditada la condición de consumidor final de los destinatarios del gasóleo B entregado por la entidad recurrente.

Tercero.

La primera alegación se refiere a la solicitud de práctica de prueba denegada por el Tribunal Regional, considerando la interesada que esta circunstancia le ha producido indefensión.

En su escrito presentado ante el Tribunal Regional con fecha 4 de diciembre de 2009 la entidad pedía el “recibimiento a prueba solicitando las pruebas testificales de todos los representantes legales de dichas entidades relacionadas en el acta y personas físicas para que comparezcan ante la Secretaría del Tribunal para declarar sobre si eran entidades o personas aptas, idóneas por su actividad y condición para ser destinatario del gasóleo B en el ejercicio 2005 en relación a las operaciones de entrega con X, S.L.

No obstante lo anterior, se solicita ante el Tribunal que se pueda realizar dichas declaraciones testificales mediante acta notarial en un plazo prudencial por la gran número de empresas y personas que se relacionan en los términos interesados en la solicitud de prueba una vez admitidas”.

En relación con la práctica de pruebas este Tribunal Económico-Administrativo Central ya se ha pronunciado en resoluciones anteriores. En particular, la resolución de 28 de mayo de 2009, RG 2809/2008 establece:

Así la Resolución de 22 de Septiembre de 1999 establece: “(...) Como acertadamente consideró el Tribunal Regional, ha de acudirse respecto a medios y valoración de prueba a las normas que se contienen en el Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil conforme al artículo 115 de la LGT, y así los artículos 1.231 y siguientes del Código Civil preceptúan que el valor de la confesión, judicial o extrajudicial se reduce a hacer prueba contra su autor por lo que el reclamante no puede servirse de la confesión extrajudicial, que son las manifestaciones realizadas en actas notariales, en su propio beneficio (...) y respecto los testigos el artículo 652 de la LEC dispone que es prueba que ha de practicarse necesariamente ante el juez que puede pedir las convenientes aclaraciones y formar su convicción sobre su veracidad, lo que trasladado al procedimiento de la Inspección de los Tributos significa que la declaración del testigo debe apreciarse conforme al artículo 659 de dicha Ley, conforme a las reglas de la sana crítica entre ellas las del artículo 1.248 del Código Civil”.

La Audiencia Provincial de Cantabria se pronuncia en el mismo sentido en sentencia de 12 de marzo de 1999: *“Debe recordarse que la prueba testifical aquella por la que un tercero ajeno al proceso aporta al juez su conocimiento sobre la realidad extraprocésal, debe practicarse dentro del proceso, con las garantías legalmente previstas y con sometimiento a contradicción por lo que desde siempre se ha negado eficacia probatoria a las declaraciones de testigos realizadas fuera del proceso por más que la realidad de esas manifestaciones venga cubierta por la fe pública notarial”.* En el mismo sentido se manifiesta la Audiencia Nacional en sentencia de 14 de febrero de 2002 y el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de marzo de 1991. Las pruebas testificales, oculares y las consistentes declaraciones de parte tienen escaso valor práctico para aclarar las circunstancias de las obligaciones tributarias; no se olvide que nos encontramos no en un procedimiento civil o penal, sino tributario. Aunque el interesado puede proponer cualquier tipo de prueba que estime conveniente, el Tribunal Económico-Administrativo tiene una amplia libertad para decidir si las pruebas propuestas son pertinentes para acreditar los mismos, sobre todo en relación con las pruebas aportadas y las que constan en el expediente administrativo. Debe recordarse que el carácter público de un documento no garantiza la veracidad intrínseca de las declaraciones que formalicen los interesados pues una escritura pública sólo prueba respecto a terceros del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste de forma que nunca prejuzga la certeza o veracidad de las declaraciones que al efecto hagan las partes. También sería necesario mencionar la sentencia de 9 de julio de 2001 de la Audiencia Provincial de Navarra que establece: *“El artículo 376 LECiv/2000 dispone que los Tribunales valorarán la fuerza probatoria de las declaraciones de los testigos conforme a las reglas de la sana crítica. Las reglas de la sana crítica no constan en norma jurídica positiva alguna pero como pone de relieve la doctrina científica, constituyen el camino del discurrir humano que ha de seguirse para valorar sin voluntarismos ni arbitrariedades los datos suministrados por la prueba. Debe tenerse en cuenta las relaciones personales del testigo con las partes y con los hechos que declara y el resto de las circunstancias concurrentes”.*

Por tanto, hay que concluir que el acuerdo del Tribunal Regional de 15 de enero de 2010 por el que se deniega la práctica de la prueba testifical solicitada *“por estimar que su resultado no influirá previsiblemente en el fallo de la reclamación”* es ajustado a derecho y no genera indefensión en la entidad recurrente, dado el escaso valor práctico que las pruebas testificales, oculares y las consistentes declaraciones de parte tienen para aclarar las circunstancias de las obligaciones tributarias.

Cuarto.

La siguiente alegación se refiere a la prescripción de todos los suministros en los cuales hayan transcurrido más de cuatro años hasta la fecha de liquidación.

Esta cuestión ya fue solventada en la resolución del Tribunal Regional de Andalucía impugnada, en la que se anulaba la liquidación en relación con la nota de entrega citada en el último párrafo del fundamento de derecho

cuarto, que deberá entenderse prescrita. Esta nota de entrega había sido expedida con fecha 10 de enero de 2001 por 1979 litros, con ausencia de los requisitos previstos al efecto. Dado que las actuaciones de comprobación comenzaron el día 6 de febrero de 2009, esta operación de entrega ha de considerarse prescrita y así lo valoró el Tribunal Regional.

La recurrente no hace mención a ninguna otra operación en particular que se encuentre prescrita, sino que la alegación se limita a solicitar que se declare la prescripción de manera genérica respecto de los suministros para los que hubiesen transcurrido más de cuatro años. Sin embargo, en el expediente no se aprecia que se hayan regularizado operaciones prescritas más allá de la contemplada por el Tribunal Regional, por lo que esta alegación ha de ser desestimada.

Quinto.

Alega la entidad recurrente un desajuste en la extensión de la comprobación, de manera que en la comunicación de inicio de actuaciones éstas se ciñen al Impuesto sobre Hidrocarburos, mientras que en el acta se refieren al "resto de IIEE".

Este Tribunal Económico-Administrativo Central ha revisado esta cuestión con las siguientes conclusiones:

1.- En la comunicación de inicio de actuaciones, que se realiza a través de una diligencia de personación en las instalaciones del obligado tributario, se contiene la siguiente extensión y el siguiente alcance: "(...) se inician las actuaciones Inspectoras referentes al/los ejercicio/s 2003, 2004 y 2005 y por los siguientes conceptos:

1. Impuesto sobre Hidrocarburos, actuación de carácter general".

2.- En el acta de disconformidad nº A02- ... figura en el encabezamiento el concepto "I.E. HIDROCARBUROS ACTAS INSP" y el periodo "2005".

3.- El acuerdo de liquidación de 19 de mayo de 2009 comienza como sigue: "Visto el expediente el que trae causa el acta de referencia, y en particular, la propuesta de liquidación formulada por la Inspección Tributaria del Área de aduanas e Impuestos especiales, en acta de disconformidad nº A02-..., formalizada en Cádiz a 16 de Marzo de 2009, relativa al concepto I.E. HIDROCARBUROS ACTAS INSP, y ejercicio 2005 y no habiendo sido efectuadas alegaciones.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO:

El día 6 de febrero de 2009 se inician las actuaciones inspectoras, que tienen por objeto la comprobación de la situación tributaria del obligado en relación con el Impuesto especial sobre Hidrocarburos correspondiente al ejercicio 2005".

Por tanto, no se aprecia incongruencia alguna en la extensión de las actuaciones. No obstante, aunque efectivamente se hubiera producido un desajuste en la extensión contenida en el acta, hay que tener en cuenta que ésta es simplemente una propuesta de regularización que además no tiene la consideración de acto administrativo, de manera que el supuesto error hubiera quedado convalidado en el acuerdo de liquidación.

Sexto.

Por último, en lo que respecta al fondo del asunto, la entidad alega que en cuanto a la acreditación de que el gasóleo B era para profesionales aptos para dicho destino, no procede la liquidación, sin perjuicio de que de existir un defecto formal conlleve una infracción simple con la sanción que sea aplicable.

La Inspección de los Tributos regulariza la situación tributaria de la entidad interesada sobre la base de lo dispuesto en el artículo 106, apartados 2 y 4.a), del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del los Impuestos Especiales, en relación con la aplicación del tipo reducido a las entregas de gasóleo. Dicho artículo establece lo siguiente:

"1. La aplicación del tipo reducido fijado en el epígrafe 1.4 del apartado 1 del artículo 50 de la Ley queda condicionada, por lo que se refiere a la utilización del gasóleo, a las condiciones que se establecen en este artículo y a la adición de marcadores de acuerdo con lo establecido en el artículo 114 de este Reglamento.

2. Sólo podrán recibir gasóleo con aplicación del tipo reducido (en lo sucesivo denominado "gasóleo bonificado"), los almacenes fiscales, detallistas y consumidores finales autorizados, con arreglo a las normas que figuran en los apartados siguientes.

A estos efectos tendrán la consideración de "consumidores finales" las personas y entidades que reciban el gasóleo bonificado para utilizarlo, bajo su propia dirección y responsabilidad, en los fines previstos en el apartado 2 del artículo 54 de la Ley o en un uso como combustible.

(...)

4. Consumidores finales.

a) Los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto y presentando su número de identificación fiscal (NIF) por medio de cualquiera de los documentos previstos en el artículo 18.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. No obstante cuando pretendan recibir el gasóleo mediante importación o por procedimientos de circulación intracomunitaria deberán inscribirse en la oficina gestora correspondiente al lugar de consumo del gasóleo y acreditarán su condición de "autorizados" mediante la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial.(...)"

Por tanto, el gasóleo a tipo reducido solo puede suministrarse a persona autorizada para recibirlo y cuando se trata de un consumidor final, debe existir declaración formal de quien recibe el suministro acreditando su condición como tal. La regularización de la Inspección se produce porque la entidad recurrente no ha aportado tal acreditación. La Inspección considera que, en cualquier caso y sea cual sea la forma de hacerlo, corresponde al obligado tributario probar ante la Administración que, en efecto, los clientes le exhibieron su NIF con ocasión del suministro de gasóleo, criterio que este Tribunal Central comparte.

Las pruebas que la entidad aporta son las notas de entrega de gasóleo por ella emitidas en las que no aparece la identificación concreta del firmante, como su nombre, NIF, sello de empresa, relación con el destinatario ... etc. Al pie de cada nota se puede leer un texto estándar con la siguiente dicción: "EL CLIENTE DECLARA SER CONSUMIDOR FINAL DE LOS COMBUSTIBLES A EFECTOS DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 106,4 a) DEL REGLAMENTO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES Y POSEER LAS AUTORIZACIONES DE LA INSTALACIÓN EXIGIDAS LEGALMENTE LAS CUALES EXHIBE". Y aunque se dice que las autorizaciones se exhiben, este extremo no se acredita por el obligado tributario en los suministros regularizados.

Considera la Inspección que la simple rúbrica de alguien no identificado con precisión y cuya capacidad para actuar en representación del destinatario no puede conocerse por la Administración por el mero examen de las notas de entrega no es suficiente para considerar erga omnes que quien aparece como destinatario en cada nota de entrega está asumiendo real y formalmente la responsabilidad fiscal respecto del adecuado destino final que se dé al gasóleo bonificado suministrado. Por tanto, las notas de entrega que el interesado pretende que hagan la función de declaración de consumidor final no responden a la exigencia de ser una declaración suscrita al efecto, puesto que se está tratando de utilizar una firma despojada de signos de identidad, colocada encima de un texto estándar preimpreso, cuya finalidad es la de dar cumplimiento a los requisitos exigidos para las ventas en ruta haciendo prueba de la mera recepción de producto, para hacerla valer simultáneamente como si fuese una auténtica declaración de consumidor final a efectos de lo dispuesto en el artículo 106.4.a) del Reglamento de Impuestos Especiales, con independencia de quién firme en cada momento y de su pleno conocimiento o no de que está firmando tal declaración.

A lo anterior hay que añadir que la firma de una misma persona aparece en una pluralidad de notas de entrega a nombre de multitud de supuestos destinatarios finales desvinculados entre sí. Esta circunstancia también es reveladora acerca de cuál es el auténtico valor que se puede conceder a las notas de entrega firmadas por personas no identificadas y sin acompañamiento de la tarjeta del NIF del destinatario. No resulta creíble que una misma persona tenga capacidad y habilitación suficiente para actuar en representación de tantas persona y entidades desvinculadas entre sí.

En relación con esta cuestión ya se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 24 de febrero de 2009, RG 3879/2007, en la que se establece lo siguiente:

Cuarto.

De todo lo anterior se desprende que el gasóleo con tipo reducido solo puede suministrarse a persona autorizada para recibirlo bien como almacén fiscal, detallista, o consumidor final y que el suministrador debe cerciorarse de que el destinatario dispone de la autorización correspondiente, en caso contrario, al no poder

justificar que le ha dado el destino correcto, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que la Ley no establece beneficio fiscal alguno. En el mismo sentido, debemos precisar que los requisitos establecidos por la Ley de Impuestos Especiales y su Reglamento en orden a la justificación del uso o destino dado al gasóleo recibido con aplicación del tipo reducido establecido en el epígrafe 1.4, apartado 1º del artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, deben ser exigidos de forma exhaustiva y rigurosa con el fin de controlar el consumo o utilización de un producto que ha gozado de un tipo reducido por razón de su destino, de tal manera que el incumplimiento de las condiciones impuestas en cuanto a la justificación de la utilización en uso o destino autorizado no puede ser considerado un mero incumplimiento de obligaciones formales, sino un incumplimiento de condiciones sustantivas que determinan la improcedencia del tipo reducido en su día aplicado.

Quinto.

Respecto a la referencia del interesado de que en todas los documentos de acompañamiento que suscriben los clientes, recoge en un espacio "ad hoc" la declaración de consumidor final, hay que tener en cuenta que de acuerdo con la respuesta de la Dirección General de Tributos a la consulta nº 1854/2004 de fecha 5 de octubre de 2004, "dicha declaración ha de tratarse de una auténtica y específica declaración «ad hoc» del consumidor, sea persona física o jurídica, con mención expresa de sus datos identificativos y su domicilio fiscal, manifestando en la misma su condición de consumidor final (en virtud de la utilización del gasóleo bonificado en uno de los fines previstos en el apartado 2 del artículo 54 de la Ley o en un uso como combustible) y adjuntando a la declaración la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal (NIF), como medio para que el proveedor verifique la exactitud de los datos identificativos". El Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española define "declaración" como "Manifestación formal que realiza una persona con efectos jurídicos", y la expresión «ad hoc» se utiliza para referirse a lo que se dice o hace solo para un fin determinado, por lo que dicha manifestación formal, que expresamente debe hacer el que recibe el suministro, no puede sustituirse por una nota estándar impresa por el suministrador en la documentación que ampara el suministro.

Por lo que se considera ajustado a Derecho el acuerdo impugnado en este punto.

Por tanto, no se puede acoger la pretensión de la entidad recurrente para entender que ha cumplido los requisitos establecidos en el artículo 106.4.a) del Reglamento de Impuestos Especiales en relación con las notas de entrega en las que figura una anotación estándar impresa por el suministrador, firmadas por personas sin identificar y sin aportación de las tarjetas NIF de los destinatarios.

En consecuencia, se desestima las alegaciones de la interesada en este punto, confirmando el acuerdo de liquidación impugnado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA

desestimarlo confirmando la liquidación impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.