

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057289

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 19 de febrero de 2015

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 6444/2012

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Actuaciones de comprobación e investigación. Alcance.** Si se lleva a cabo un procedimiento de inspección de alcance general respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento está incluida no solo la comprobación e investigación de las obligaciones materiales sino también de las obligaciones formales que imponga ese concepto tributario, de conformidad con el art. 148 de la Ley 58/2003 (LGT), por lo que las previas actuaciones de regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para sancionar, en su caso, tanto los incumplimientos de obligaciones materiales como los eventuales incumplimientos de obligaciones formales, en el sentido del segundo párrafo del art. 189.3.a) de la misma Ley 58/2003 (LGT). En el presente recurso, el objeto de las actuaciones inspectoras fue la comprobación con alcance general de la situación tributaria de determinado almacén fiscal en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, períodos 2005 y 2006. Se incluye, por tanto, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tanto materiales como formales que puedan derivarse de este concepto impositivo -Impuesto sobre Hidrocarburos-, entre las que se encuentran comprendidas las consistentes en la presentación de las declaraciones modelo 511 -relación mensual de notas de entrega de productos con el impuesto devengado a tipo reducido- o en la emisión de documentos para operaciones de trasvase de gasóleo A, obligaciones formales que fueron comprobadas, quedando los hechos de los que deriva el ulterior procedimiento sancionador debidamente acreditados y documentados en el previo procedimiento de regularización. En consecuencia, las sanciones impuestas por el incumplimiento de estas obligaciones tributarias formales sí derivan de una regularización previa practicada, por lo que las actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado sí interrumpieron el plazo de prescripción para imponer las sanciones. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 145, 147, 148, 189 y 242.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), arts. 1, 13 y 27.

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 15.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en Avda. Llano Castellano, 17, 28071-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 29 de marzo de 2012, recaída en la reclamación n.º 41/08598/2010, relativa a sanciones correspondientes al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 6 de octubre de 2009 se notificó al obligado tributario el inicio de actuaciones inspectoras por el concepto Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, períodos 2005 y 2006 de alcance general respecto de determinado almacén fiscal de hidrocarburos. A raíz de dichas actuaciones se firma en conformidad el día 9 de abril de 2010. De acuerdo con lo previsto en el artículo 8.7 en relación con el artículo 15.7 de la Ley 38/1992, así como en el artículo 52.4 del RD 1165/1995, se constatan diferencias en más en las existencias de productos sujetos al impuesto sin que se justificara el pago del mismo.

El obligado tributario prestó su conformidad a la propuesta de liquidación, extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el acta y a todos los demás elementos determinantes de la propuesta.

Y en el acta se hacen constar, entre otros, los siguientes hechos:

*“En relación con la presentación de las declaraciones 511 (Relación mensual de notas de entregas de productos con el impuesto devengado a tipo reducido) expedidos por el procedimiento de ventas en ruta, (...) Verificadas las imputaciones de entrada de gasóleo bonificado declaradas por los suministradores de hidrocarburos a la empresa y las salidas de gasóleo bonificado declaradas por la sociedad en los resúmenes anuales de entrega de productos con el impuesto devengado a tipo reducido-Modelo 511, se constataron las siguientes diferencias:*

<b>Ejercicios</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
Entradas	2.325.559	2.096.570
Salidas	2.184.207	1.865.592
Diferencia	141.352	230.978

*Que consultadas en la Base de Datos de la AEAT las declaraciones modelo 511 (relación mensual de notas de entrega de productos con el impuesto devengado a tipo reducido), se comprobó que el obligado tributario no presentó las declaraciones modelo 511 correspondientes a los períodos Octubre/2005 y Marzo/2006.*

(...)"

Y respecto de las entradas de gasóleo A en el almacén fiscal objeto del procedimiento, procedentes de una estación de servicio propiedad también del mismo obligado tributario, no habiéndose emitido ningún documento para dicha operación de trasvase de gasóleo A de la estación de servicio al almacén fiscal, se hace constar en el acta que *“el administrador manifiesta que dichas entradas se deben a que en algunas ocasiones se ha extraído Gasóleo A de la estaciones de servicio propiedad de la sociedad, que se encuentra próxima al almacén fiscal (...) no emitiéndose ningún documento para dicha operación de trasvase de Gasóleo A de la estación de servicio al almacén fiscal”.*

2.- El 9 de abril de 2010 se notifica el inicio de un procedimiento sancionador, recogándose como infracciones:

- La no presentación de las relaciones mensuales de notas de entregas de productos con el impuesto devengado a tipo reducido correspondientes a los meses de Octubre de 2005 y Marzo de 2006 (artículo 198.1 de la Ley General Tributaria).

- La no emisión de documentos de circulación en el trasvase de gasóleo A desde la estación de servicio al almacén fiscal (artículo 19.5 Ley 38/1992). El antedicho artículo 19.5 de la Ley reguladora de Impuestos Especiales prevé que 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.

Se consideran datos esenciales de los documentos de circulación los siguientes: los datos necesarios para la correcta identificación de la naturaleza y cantidad de la mercancía transportada; los datos necesarios para la correcta identificación del expedidor, destinatario o productos, incluido el número de documento de circulación; 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; y el dato relativo a la fecha del inicio de la expedición.

3.- El 19 de agosto de 2010 se notifica la resolución sancionadora.

4.- Contra dicho acuerdo sancionador presentó el obligado tributario reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR), el cual estimó en única instancia la reclamación anulando el acuerdo impugnado por haber prescrito la acción administrativa para imponer las sanciones.

Señala, a este respecto, el TEAR en el Fundamento de Derecho segundo de su resolución:

**SEGUNDO.** *Opone la reclamante que ha prescrito la acción para imponer la sanción tributaria ahora impugnada por haber transcurrido el plazo de cuatro años previsto en el artículo 189 de la LGT 58/2003, apreciación que este Tribunal no puede más que compartir, porque, al no podersele dar efecto interruptivo del plazo de prescripción de las sanciones tributarias imputadas al expediente de inspección nº 2009-..., derivado de acta de conformidad modelo A01 nº .... por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos - EJERCICIOS 2005 y 2006, por no ser la sanción impugnada consecuencia directa de la regularización tributaria en dicho expediente acordada, como expresamente exige la letra a) párrafo 2º del artículo 189. 3º de la LGT 58/2003, sólo cabe concluir que a la fecha de notificación de inicio del expediente sancionador de referencia (9 de abril de 2010), a contar desde la fecha de comisión de las infracciones tributarias imputadas (NO PRESENTACIÓN DE LOS MODELOS 511 - PERÍODOS OCTUBRE/2005 y MARZO/2006: la fecha límite de presentación hasta el quinto día hábil siguiente al mes al que corresponde la información -07/11/2005 y 06/04/2006, respectivamente-; NO EXPEDICIÓN DE LOS DOCUMENTOS DE CIRCULACIÓN EN LOS TRASVASES DE GASÓLEO: la fecha de los trasvases -16/11/2005, 14/12/2005, 22/12/2005 y 23/01/2006-), ha transcurrido en exceso el plazo de prescripción de cuatro años para imponer sanciones tributarias establecido en el apartado 2º del artículo 189 de la LGT 58/2003 con relación a las infracciones tributarias imputadas.*

### **Segundo:**

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT.

En síntesis, la Directora recurrente alega lo siguiente:

a) El TEAR estima la reclamación al considerar que no derivando las sanciones impuestas directamente de la regularización practicada, las actuaciones inspectoras no interrumpieron el plazo de prescripción para imponer aquéllas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 189.3.a), segundo párrafo, de la Ley General Tributaria, por lo que las sanciones se impusieron cuando ya había prescrito la acción administrativa.

b) El término "regularizar" se define en el Diccionario de la Real Academia Española como "adecuar a derecho una situación de hecho o irregular". Por tanto, la consignación en el acta de la falta de presentación de las declaraciones modelo 511 correspondientes a los periodos Octubre/2005 y Marzo/2006 y de la no emisión de documentos de circulación en el trasvase de gasóleo A desde la Estación de servicio al almacén fiscal, constituyen una "acción regularizadora" en el sentido dado a este término.

c) En consecuencia, el inicio del expediente sancionador objeto del presente recurso deriva de los hechos constatados en el acta y, por tanto, de la acción regularizadora de la Inspección. Esta última, precisamente, corrige la situación irregular descrita constatando los hechos constitutivos de la infracción e iniciando, como consecuencia de ello, el correspondiente expediente sancionador.

d) El TEAR ha entendido únicamente como "regularización" el cálculo de la cuota correspondiente al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos por las diferencias de más en las existencias de productos sujetos al impuesto; sin embargo, también constituye acción de regularización de la situación tributaria del contribuyente la comprobación de aquellas actuaciones del obligado tributario que aun no susceptibles de ocasionar directamente un perjuicio económico a la Hacienda Pública sí pueden suponer el incumplimiento de obligaciones formales, como sucede en el presente caso con la falta de presentación de los modelos 511 o con la falta de emisión de los preceptivos documentos de circulación.

La recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio en el sentido de declarar que *"la constatación por la Inspección del incumplimiento de obligaciones por el contribuyente, referidas a un concepto y período impositivo, de las que no se deriva perjuicio económico para la Hacienda Pública, constituye regularización en el sentido del artículo 189.3.a) segundo párrafo de la LGT y, por tanto, interrumpe el plazo de prescripción para la imposición de las sanciones que deriven de dichos incumplimientos"*.

### **Tercero:**

En el trámite concedido al efecto, el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, de conformidad con el artículo 242 de la Ley 58/2003 General Tributaria) presentó, en síntesis, las alegaciones que siguen:

- Posible inadmisión por extemporaneidad del recurso extraordinario de alzada.
- Desestimación del recurso confirmándose el criterio del TEAR.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero:**

Concurren los requisitos de competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**Segundo:**

El artículo 242.2 de la LGT establece que *“el plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución”*.

De los antecedentes obrantes en este Tribunal Central, consta que la notificación de la resolución del TEAR a la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT se produjo el 18 de abril de 2012. Interpuesto el recurso extraordinario el 17 de julio de 2012, no cabe sino concluir que no ha existido la extemporaneidad alegada por el obligado tributario que en su día ostentó la condición de interesado ante el TEAR. Concorre, en consecuencia, el requisito de formulación en plazo del recurso.

**Tercero:**

Dispone el artículo 242.1 de la LGT que *“las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales”*.

En el presente caso la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT no menciona expresamente que su recurso se base en la consideración como gravemente dañosa y errónea de la resolución del TEAR de Andalucía, pero dicho motivo se colige implícitamente del escrito presentado, no sólo porque no cita ninguna resolución de este Tribunal Central ni de otros Tribunales económico-administrativos Regionales cuyos criterios pudieran entrar en conflicto con el de la resolución del TEAR recurrida, sino también por los argumentos de índole material que formula contra la resolución del tribunal regional y por el criterio cuya unificación pretende, de los que se deduce sin lugar a duda las razones por las que aquélla se considera errónea y dañosa para el interés general.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

*“...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que “este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente”. De esta forma, “implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente “fallo”, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto” (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).*

*De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.*

*En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que*

*exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS*

En el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada. Considera dicho órgano, en concreto, que las actuaciones de la Inspección que constatan el incumplimiento de obligaciones por el contribuyente, referidas a un concepto y período impositivo, de las que no se deriva perjuicio económico para la Hacienda Pública, constituyen regularización en el sentido del artículo 189.3.a) segundo párrafo de la LGT y, por tanto, interrumpen el plazo de prescripción para la imposición de las sanciones que deriven de tal incumplimiento.

Considera, por tanto, este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso. Se está ante un criterio de interpretación de la normativa tributaria contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio evidente al interés general, caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente.

#### **Cuarto:**

Admitido, pues, a trámite el recurso, la cuestión controvertida consiste en determinar si llevado a cabo un procedimiento de comprobación e investigación con alcance general respecto del concepto Impuesto sobre Hidrocarburos, estas actuaciones inspectoras tienen o no virtualidad interruptiva del plazo de prescripción de la acción para sancionar las posibles infracciones que se deriven no solo del incumplimiento de las obligaciones materiales del concepto impositivo regularizado, sino también del incumplimiento de obligaciones formales, en el sentido del artículo 189.3.a) segundo párrafo de la Ley General Tributaria.

#### **Quinto:**

Dispone el artículo 189 de la Ley General Tributaria:

1. *La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.*
2. *El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.*
3. *El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:*

a) *Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.*

**Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.**

*Por la interposición de reclamaciones o recursos*

b) *de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.*

4. *La prescripción se aplicará de oficio por la Administración tributaria, sin necesidad de que la invoque el interesado”.*

Del apartado tercero del precepto transcrito se deduce que el plazo de prescripción para la imposición de sanciones tributarias se interrumpe, en lo que aquí interesa, no sólo por cualquier acción de la Administración

tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, dirigida a la imposición de la sanción, sino también por las propias actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria de aquél, siempre que la sanción derive de dicha regularización. A contrario sensu, cuando la sanción no deriva de dicha regularización de la situación tributaria del obligado, entonces las actuaciones administrativas de regularización no interrumpen el plazo de prescripción para imponer la sanción.

Para la solución a la cuestión controvertida, para determinar, pues, si las sanciones derivan o no de la previa actuación de regularización de la situación tributaria del obligado, debemos de tener en cuenta necesariamente en cada caso cuál es el alcance de la comprobación en la que se lleva a cabo dicha regularización. En otras palabras, cabe regularizar, y en su caso sancionar, todo aquello que está dentro del alcance de la comprobación previa. Y dicho alcance debe fijarse en la comunicación de inicio del procedimiento de inspección. Dispone, en efecto, el artículo 147.2 de la LGT que *“los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas...”*.

Al alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección se refiere precisamente el artículo 148 de la LGT, al señalar:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter **general** o **parcial**.
2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter **parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.**

3. (.....).

Por su parte, el artículo 145 de la LGT, concerniente al objeto del procedimiento de inspección, establece:

1. *El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.*

2. *La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.*

3. *La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios”.*

En este sentido, el artículo 17 de la LGT, al definir la relación jurídica tributaria, dispone:

- “1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. *De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.*

3. *Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley.*

4. (....)

5. (.....)”

Y el artículo 29, en su redacción vigente a partir del 1 de diciembre de 2006, dispone:

- “1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. *Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:*

- a) *La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.*

- b) *La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.*

- c) *La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.*

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

h) La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

En particular, se determinarán los casos en los que la aportación de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.”

De los preceptos anteriores se colige que cuando el procedimiento de inspección tiene alcance general alcanza a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación, siendo su objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias que se derive del concepto impositivo incluido en su alcance, obligaciones tributarias éstas que pueden serlo tanto formales como materiales.

#### **Sexto:**

Partiendo de las consideraciones anteriores, el artículo 1 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se desarrolla la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, establece en su artículo 1.2 que se entenderá por almacén fiscal:

“2. Almacén fiscal. 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 distribuir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado con aplicación de un tipo impositivo general”.

El artículo 13 del Reglamento concreta en relación con los almacenes fiscales que:

“1. Las oficinas gestoras podrán autorizar la apertura y funcionamiento de un almacén fiscal a las personas o entidades que lo soliciten.

La solicitud de autorización deberá incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente, y será presentada ante la oficina gestora correspondiente al lugar en el que se encuentre la instalación. A dicha solicitud se acompañará la siguiente documentación:

a) Documento que, en su caso, acredite la representación.

b) Memoria de la actividad a desarrollar.

c) Plano de las instalaciones, con indicación de la capacidad de almacenamiento.

d) La acreditativa de las autorizaciones que, en su caso, corresponda otorgar a otros órganos administrativos.

2. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 5 del artículo 15 de la Ley, los almacenes fiscales podrán autorizarse en almacenes, depósitos de recepción e instalaciones habilitadas para almacenar mercancías en cualquier régimen aduanero suspensivo, en locales o zonas habilitadas como almacenes de depósito temporal o en zonas y depósitos francos, siempre que se lleve un control contable integrado de las mercancías almacenadas que permita conocer el estatuto aduanero y fiscal de cada una de ellas.

Podrán ser autorizadas como almacén fiscal de gas natural cualquiera de las instalaciones que comprenden el sistema gasista tal y como éste se describe en el artículo 59 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos. Podrán autorizarse como un único almacén fiscal varias de las referidas instalaciones siempre que su titular sea la misma persona y exista un control centralizado de estas.

3. La oficina gestora autorizará, en su caso, el funcionamiento del almacén fiscal inscribiéndolo en el registro territorial y expidiendo la tarjeta de inscripción correspondiente. La oficina gestora podrá limitar la autorización a una determinada cantidad así como exigir del solicitante la previa designación de sus proveedores.

4. En el almacén fiscal se deberá llevar una contabilidad de existencias de acuerdo con lo establecido en el artículo 50 de este Reglamento. Estos asientos se justificarán con los correspondientes documentos de circulación. El conjunto de la contabilidad deberá permitir el control de todos los productos introducidos y almacenados en el almacén fiscal y los correspondientes recuentos de existencias.

5. Los productos entrados en el almacén fiscal con exención del impuesto por razón de su destino, no podrán enviarse a otros destinos distintos de aquellos que justifican la exención; igualmente, los productos entrados con aplicación de un tipo reducido, no podrán salir más que con destinos para los que resulten aplicables tales tipos. El titular del almacén debe cercionarse de estos extremos, requiriendo para ello, en su caso, la exhibición por parte del destinatario de los documentos acreditativos de tales derechos.

Excepcionalmente, cuando productos que no incorporen trazadores, marcadores o desnaturalizadores y que hayan entrado en el almacén fiscal con aplicación de una exención o un tipo reducido, no puedan ser enviados, por causas sobrevenidas, a destinos dentro del ámbito territorial interno para los que la Ley ha previsto la aplicación de dichos beneficios, el titular del almacén podrá solicitar de la oficina gestora que ésta practique la liquidación de las cuotas correspondientes a dichos productos. Una vez ingresadas por el titular del almacén dichas cuotas, éste podrá enviar los productos objeto de la regularización con cualquier destino.

6. A su salida del almacén fiscal con aplicación de una exención o de un tipo reducido, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación sólo podrán ser enviados, dentro del ámbito territorial interno, a personas o establecimientos inscritos en los registros territoriales que tengan asignado un código de actividad o establecimiento (CAE) y a detallistas. No obstante, con independencia de lo anterior, podrán distribuirse desde un almacén fiscal, en las condiciones establecidas en este Reglamento, los siguientes productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos:

- a) Los destinados al avituallamiento de aeronaves y embarcaciones.
- b) Los destinados, con aplicación de un tipo reducido, a consumidores finales.
- c) Los productos sensibles definidos en el apartado 1 del artículo 116 bis de este Reglamento que se destinen a consumidores finales.

7. Los establecimientos que, de acuerdo con la normativa del sector de hidrocarburos, sólo estén autorizados para realizar suministros a instalaciones fijas, tendrán la consideración de almacenes fiscales, pero solo podrán realizar suministros a consumidores finales.

8. A los titulares de almacenes fiscales desde los cuales se realicen envíos de productos a otras Comunidades Autónomas distintas de aquella en la que radique el establecimiento expedidor, les serán de aplicación, además, las normas relativas a los reexpedidores, excepto la de inscribirse como tales en el registro territorial”.

El artículo 15.7 de la Ley de Impuestos Especiales señala en su apartado séptimo que “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”.

Por su parte, el artículo 27 del Reglamento dispone:

“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”.

Analizada, pues, la normativa reguladora de los almacenes fiscales y del Impuesto sobre Hidrocarburos, en el caso que ha dado lugar al criterio debatido en el presente recurso, el objeto de la actuaciones inspectoras

fue la comprobación con alcance general de la situación tributaria de determinado almacén fiscal en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, períodos 2005 y 2006. Se incluye, por tanto, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tanto materiales como formales que puedan derivarse de este concepto impositivo (Impuesto sobre Hidrocarburos), entre las que se encuentran comprendidas las consistentes en la presentación de las declaraciones modelo 511 (relación mensual de notas de entrega de productos con el impuesto devengado a tipo reducido) o en la emisión de documentos para operaciones de trasvase de gasóleo A, obligaciones formales que fueron comprobadas, quedando los hechos de los que deriva el ulterior procedimiento sancionador debidamente acreditados y documentados en el previo procedimiento de regularización. En consecuencia, las sanciones impuestas por el incumplimiento de estas obligaciones tributarias formales sí derivan de la regularización previa practicada, por lo que las actuaciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado sí interrumpieron el plazo de prescripción para imponer las sanciones.

Las conclusiones anteriores se encuentran avaladas por la Audiencia Nacional en sentencia de 27 de noviembre de 2013 (Rec. nº 3696/2012), en cuyo fundamento de derecho tercero se señala:

*"TERCERO.- La demandante se opone a la sanción impuesta, alegando que ha prescrito el derecho de la administración tributaria a imponer cualquier sanción en relación a todas aquellas facturas que se hubiesen emitido con anterioridad al 18 de junio de 2005, ya que considera que en esa fecha (iniciación de las actuaciones), estas tenían por objeto únicamente el impuesto sobre el valor añadido impuesto y el impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios 2005 a 2007; pero no tienen por objeto la teórica emisión de facturas irregulares, aunque la orden de carga en el plan se encuentre en el programa 15.100 "aplicación indebida del régimen de estimación objetiva y facturación irregular".*

*Es decir, entiende que no hay interrupción de la prescripción con relación a la facturación irregular porque tal circunstancia no se comunicó al demandante cuando se inició el procedimiento sancionador, y no se interrumpe la prescripción respecto de otros tipos infractores (artículo 201 Ley 58/2003), lo que implica que la base de la sanción debe rebajarse considerablemente puesto que no podrán sancionarse las facturas emitidas con anterioridad a esa fecha.*

*La Abogacía del Estado se opone al motivo invocando que la comprobación del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio comporta la del cumplimiento de toda la normativa reguladora del tributo, entre la que se encuentra la facturación y corrección de las facturas (artículo 164 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA).*

*El motivo no puede ser acogido toda vez que las actuaciones de comprobación e investigación tenían por objeto la aplicación indebida del régimen de estimación objetiva y la facturación irregular respecto de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre el valor añadido ejercicios 2005 a 2007 -folio 65, orden de carga del plan-. En la comunicación de inicio de las actuaciones se pone de manifiesto que el objeto de la comprobación es "verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios por los conceptos y períodos que a continuación se detallan... impuesto sobre la renta de las personas físicas periodo 2005-2007 e impuesto sobre el valor añadido primer trimestre 2000 a cuarto trimestre 2007".*

*Al contrario de lo que afirma la recurrente las actividades de investigación y comprobación se extienden a ambos tributos globalmente considerados, incluyendo el cumplimiento de las obligaciones formales, entre las que se encuentran "la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias" ( artículo 29.1 f) LGT).*

*Por consiguiente, el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación interrumpe el plazo de prescripción de las infracciones cometidas en relación a dichos impuestos (artículo 189.3 a) LGT), así como en relación a las obligaciones formales, debiendo significar que la prescripción de las obligaciones formales sigue la misma suerte que las obligaciones tributarias a las que van aparejadas (artículo 70. 1 y 29.1 LGT)."*

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**ACUERDA:**

**ESTIMARLO**, fijando como criterio que si se lleva a cabo un procedimiento de inspección de alcance general respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento está incluida no solo la comprobación e investigación de las obligaciones materiales sino también de las obligaciones formales que imponga ese concepto tributario, de conformidad con el artículo 148 de la Ley General Tributaria, por lo que las previas actuaciones de regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción

para sancionar, en su caso, tanto los incumplimientos de obligaciones materiales como los eventuales incumplimiento de obligaciones formales, en el sentido del artículo 189.3.a) segundo párrafo de la Ley General Tributaria.

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