

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ061544

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 21 de enero de 2016

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 2632/2014

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Circulación de productos.** Almacén fiscal obligado a presentar la correspondiente autoliquidación **que** deja de ingresar la deuda tributaria. Tipo infractor del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT). **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión a dilucidar se centra en determinar si un almacén fiscal, beneficiario de tipos reducidos en los Impuestos Especiales que, por incumplimiento de las condiciones de estos beneficios, resulte obligado al pago del Impuesto de acuerdo con el art. 8.6 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), estando obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, si deja de ingresar la deuda tributaria, comete una conducta que podría, en su caso y dándose el resto de las condiciones -entre ellas, la acreditación por la Administración del elemento subjetivo de la culpabilidad-, considerarse incluida dentro del tipo de la infracción regulada en el art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT). Pues bien, cuando el tipo infractor se imputa al obligado tributario que, según la Ley resulta obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, en este supuesto el disfrute indebido de beneficios fiscales lleva a un dejar de ingresar la cuota diferencial deducida 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 art. 191.1 de la Ley 58/2003 (LGT), sin embargo, cuando la comisión del tipo infractor resulte imputable a quien no tenga la obligación de presentar las correspondientes autoliquidaciones, su conducta no puede estar tipificada en el art. 191.1 de la Ley 58/2003 (LGT), tipo que requiere dejar de ingresar en plazo todo o parte de la deuda que resultara de una correcta autoliquidación. Ello no significa 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. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 8, 18 y 66.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), arts. 1 y 44.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 122, 191 y 192.

Ley 230/1963 (LGT), art. 79.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 137.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, 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 sito en Avda. del Llano Castellano, nº 17, 28071-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, por la que se resuelve, estimando en parte, las reclamaciones económico-administrativas nº 47/0361/13 y 47/0362/13, acumuladas, deducidas frente a liquidación del Impuesto sobre Hidrocarburos y contra la sanción derivada de la liquidación.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Tras la práctica de las actuaciones de investigación y comprobación pertinentes, en las que se requiere al obligado tributario (quien ostenta la condición de almacén fiscal) la justificación del uso o destino dado al gasóleo que recibe con aplicación del tipo recudido, y sin haberlo justificado en su totalidad, con fecha 22 de enero de 2013 se liquida el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 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.

2. En la misma fecha se dicta acuerdo sancionador por la comisión de infracción tributaria grave del artículo 191.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en el que hace constar, en síntesis, lo siguiente:

“La empresa ha sido requerida por la inspección en base al artículo 106.4 b) del Reglamento de los Impuestos Especiales (RIE), para que justifique la utilización realmente dada al gasóleo bonificado recibido.

(...)

Asimismo es de resaltar que el obligado tributario recibe un gasóleo con un tipo que está bonificado, y para poder beneficiarse de este beneficio, la Ley le exige el cumplimiento de un requisito que es condición sine qua non: acreditar a la inspección la utilización

“REALMENTE DADA al gasóleo bonificado recibido.

(...)

A tenor de lo dispuesto en el artículo 106.4 b) del Reglamento de los Impuestos Especiales, 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.

(...)

Por su parte, el artículo 8.6 de la LIE, establece respecto a la justificación del uso o destino dado al gasóleo bonificado, que estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse, los destinatarios a partir de la recepción del producto”.

(...)

“El disfrute del beneficio fiscal ha supuesto por parte del obligado tributario la obtención de un producto a un precio inferior dado que, en el momento del devengo, se habría dejado de ingresar total o parcialmente la deuda tributaria, por lo que la infracción de los condicionantes supone este beneficio fiscal sea objeto de ingreso, así se recoge en la propuesta de liquidación en la que trae causa este expediente, y que la sanción procedente sea la indicada en el artículo 191.1 de la Ley general Tributaria: “Dejar de ingresar dentro del plazo establecido todo o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. En los mismos términos se pronuncia el Tribunal Económico-Administrativo Central nº de resolución 00/1265/2007; unidad resolutoria: Vocalía 8ª, fecha de resolución: 24/10/2007 al señalar que el disfrute indebido de beneficios fiscales ha llevado a dejar de ingresar la cuota diferencial deducida por la diferencia entre el tipo aplicable vigente en el período de referencia para el gasóleo bonificado y el aplicable para el denominado gasóleo de uso general”.

3. 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 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (en adelante, TEAR), que estima en parte la reclamación, y anula la referida sanción, por considerar que el obligado tributario, en tanto que titular de un almacén fiscal, no tiene la consideración de sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 8 de la LIE, ni, por tanto, la obligación de presentar autoliquidaciones, por lo que su conducta no puede encuadrarse en la tipificada en el artículo 191.1 de la LGT. En lo que a la sanción afecta, se reproduce a continuación literalmente el razonamiento del TEAR:

“(…) En este sentido, hay que destacar que el artículo 8 de la LIIIE, a la hora de enumerar a los sujetos pasivos con obligación de presentar autoliquidaciones de los impuestos especiales, no cita a los titulares de los almacenes fiscales como sujetos pasivos con obligación de presentar autoliquidaciones de los impuestos especiales. Por otro lado, el artículo 15.11 de la LIIIE establece: “*Que cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por lo que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno*”, y el artículo 8.6 de la mencionada ley, señala “*En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios*”.

Este Tribunal no puede considerar que, en este caso, se han producido los presupuestos delimitados en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, como se evidencia, la conducta imputada a la reclamante no se encuentra entre las previstas en el mencionado artículo, ya que, aun siendo el impuesto especial sobre hidrocarburos un impuesto autoliquidable, el titular de un almacén fiscal no tiene la condición de sujeto pasivo y por tanto, la obligación de presentar autoliquidaciones, por lo que no puede encuadrarse en la tipificación descrita en el texto legal: “... dejar de ingresar dentro de los plazos establecidos en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debería resultar de la correcta autoliquidación del tributo...”.

### **Segundo.**

Frente a esta resolución, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando las alegaciones que seguidamente se exponen:

- El TEAR anula la referida sanción por considerar que el obligado tributario, en tanto que titular de un almacén fiscal, no tiene la consideración de sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 8 de la LIE, ni, por tanto, la obligación de presentar autoliquidaciones, por lo que su conducta no puede encuadrarse en la tipificada en el artículo 191.1 de la LGT.

- El mismo TEAR, en resolución de 16 de agosto de 2013, de la reclamación 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 en tal supuesto, de acuerdo con el arto 15.11 de la LIE, el gasóleo se ha utilizado en fines para los que no se establece en la Ley un beneficio fiscal y concluye que se ha producido el tipo objetivo de la sanción prevista en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar.

En el mismo sentido resuelve el propio TEAR con fecha 27 de febrero de 2009 las reclamaciones 47/26/06 y 47/8207 (acumulada a la reclamación 47/83/07), relativa igualmente a un establecimiento detallista que suministra gasóleo sin utilizar los medios de cobro específicos para ello. En ambas resoluciones se cita la doctrina establecida en la resolución del TEAC 00/1265/2007 de fecha 24 de octubre de 2007, en la que, en el caso de una falta de justificación de uso dado al gasóleo bonificado recibido por un almacén fiscal, analiza que tal infracción correspondería al antiguo arto 79 el de la Ley General Tributaria de 1963 (según redacción dada por Ley 25/95), esto es “(c) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones”, constituyendo tal conducta un dejar de ingresar. Al analizar la aplicación de la norma sancionadora más favorable, el Tribunal Central considera que la conducta descrita encajaría en la nueva Ley General Tributaria 58/2003 en el artículo 191.1.

- Esta cuestión ha vuelto a ser analizada por el TEAC en relación con el disfrute de exenciones en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. En su resolución de 31 de enero de 2012, RG 4703/2010, el TEAC 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 indebido de un beneficio fiscal. Esta posición se fundamenta en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el párrafo segundo del artículo 137.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

- Asimismo, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en sentencia de 27 de mayo de 2011 (Rec. nº 1488/2007), resuelve que un establecimiento detallista que suministra gasóleo sin utilizar los medios de cobro reglamentariamente previstos para el gasóleo bonificado, es el único responsable del suministro irregular del gasóleo bonificado de acuerdo con el artículo 15.11 de la LIE, correspondiendo el tipo de la infracción consistente en dejar de ingresar, subsumida ahora en el artículo 191 de la LGT.

Por todo ello, se solicita de este Tribunal Central que estime el recurso unificando el criterio en el sentido siguiente: que los beneficiarios de exenciones y tipos reducidos en los Impuestos Especiales que por incumplimiento de las condiciones de estos beneficios estén obligados al pago del impuesto de acuerdo con el artículo 8.6 de la LIE, si dejan de ingresar la deuda tributaria resultante de la correspondiente autoliquidación, prevista en el artículo 122.2 de la LGT y artículo 137.3 del RGGI, cometen una conducta que encaja dentro del tipo de la infracción regulada en el artículo 191 de la LGT.

### **Tercero.**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por la resolución del presente recurso, de conformidad con lo prevenido en el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no ha formulado alegaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

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

### Segundo.

La cuestión a dilucidar en el presente recurso se centra en determinar si un almacén fiscal, beneficiario de tipos reducidos en los Impuestos Especiales que, por incumplimiento de las condiciones de estos beneficios, resulte obligado al pago del impuesto de acuerdo con el artículo 8.6 de la LIE, estando obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, si deja de ingresar la deuda tributaria, comete una conducta que podría, en su caso y dándose el resto de las condiciones (entre ellas, la acreditación por la Administración del elemento subjetivo de la culpabilidad), considerarse incluida dentro del tipo de la infracción regulada en el artículo 191 de la LGT.

### Tercero.

El régimen jurídico de los Impuestos Especiales está recogido, esencialmente, en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (LIE) y en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, que la desarrolla el Reglamento de los Impuestos Especiales.

El artículo 1 del Reglamento define el almacén fiscal como *“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”*.

Por su parte, el artículo 191.1 de la LGT dispone:

*“Artículo 191 Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.*

*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**, 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”.*

*Así las cosas, el artículo 8 de la LIE 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.º, 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 aquélla en que se encuentran.*

3. Son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los representantes fiscales a que se refiere el apartado 28 del artículo 4 de esta Ley.

(...)

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

Teniendo en cuenta el precepto anterior, el artículo 18 de la LIE, en la redacción vigente cuando se dicta por el TEAR la resolución que da lugar al criterio aquí debatido, establecía:

“Artículo 18. Normas generales de gestión.

1. **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 del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.**

2. El Ministro de Economía y Hacienda procederá a la actualización formal de las referencias efectuadas a los códigos NC en el texto de esta Ley, si se produjeran variaciones en la estructura de la nomenclatura combinada.

3. Cuando se almacenen conjuntamente productos fungibles objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hayan satisfecho los impuestos correspondientes con aplicación de tipos impositivos diferentes, se considerará, salvo prueba en contrario, que los primeros productos entrados en el establecimiento son los primeros que salen del mismo.

4. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, **los sujetos pasivos** deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

5. En las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en la normativa aduanera.

6. Cuando los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación sean vendidos en pública subasta, la adjudicación sólo podrá efectuarse en favor de las personas con aptitud legal para comerciar con ellos, de acuerdo con las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

7. Reglamentariamente se establecerán:

a) La forma y cuantías en que los sujetos pasivos deberán prestar garantías.

b) La forma en que se realizará el control, incluida la intervención permanente, de los establecimientos en que se fabriquen, transformen, reciban, almacenen, comercialicen y expidan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

c) Los requisitos exigibles en la circulación de estos productos y, en particular, las condiciones de utilización del documento de acompañamiento en la circulación intracomunitaria. Asimismo, se podrá establecer la obligación de utilizar determinadas marcas fiscales o de reconocimiento con fines fiscales.

d) Los porcentajes admisibles de pérdidas, en régimen suspensivo, en los procesos de fabricación y transformación, así como durante el almacenamiento y el transporte.

e) Los plazos en los que deberán presentarse las solicitudes de devolución de los impuestos especiales de fabricación”.

Este artículo ha sido recientemente modificado, modificación con fecha entrada en vigor el 1 de enero de 2015, en sus apartados 1, 2, 4 y letra c) del apartado 7, por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, disponiendo actualmente:

“Artículo 18. Normas generales de gestión.

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, así como a prestar garantías para responder del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.**

2. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas procederá a la actualización formal de las referencias efectuadas a los códigos NC en el texto de esta Ley, si se produjeran variaciones en la estructura de la nomenclatura combinada.

3. Cuando se almacenen conjuntamente productos fungibles objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se hayan satisfecho los impuestos correspondientes con aplicación de tipos impositivos diferentes, se considerará, salvo prueba en contrario, que los primeros productos entrados en el establecimiento son los primeros que salen del mismo.

4. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, **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.**

5. En las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en la normativa aduanera.

6. Cuando los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación sean vendidos en pública subasta, la adjudicación sólo podrá efectuarse en favor de las personas con aptitud legal para comerciar con ellos, de acuerdo con las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

7. Reglamentariamente se establecerán:

a) La forma y cuantías en que los sujetos pasivos deberán prestar garantías.

b) La forma en que se realizará el control, incluida la intervención permanente, de los establecimientos en que se fabriquen, transformen, reciban, almacenen, comercialicen y expidan productos objeto de los impuestos especiales de fabricación”.

c) Los requisitos exigibles en la circulación de estos productos y, en particular, las condiciones de utilización de cualquiera de los documentos que deban amparar la circulación intracomunitaria e interna.

d) Los porcentajes admisibles de pérdidas, en régimen suspensivo, en los procesos de fabricación y transformación, así como durante el almacenamiento y el transporte.

e) Los plazos en los que deberán presentarse las solicitudes de devolución de los impuestos especiales de fabricación”.

A su vez, el artículo 44.1 del Reglamento señalaba que la obligación de “presentar las correspondientes autoliquidaciones, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria” recaía sobre “los sujetos pasivos de los impuestos especiales de fabricación” hasta el 1 de enero de 2013, fecha en la que el precepto reglamentario fue modificado por el Real Decreto 1715/2012, haciendo alusión ya tanto a los sujetos pasivos como a los “demás obligados tributarios que resulten obligados al pago de los impuestos especiales de fabricación”.

La Resolución del TEAR aquí impugnada anula la sanción por considerar que el obligado tributario, en tanto que titular de un almacén fiscal, no tiene la consideración de sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 8 de la LIE, ni por tanto, la obligación de presentar autoliquidaciones, por lo que su conducta no puede encuadrarse en la tipificada en el artículo 191.1 de la LGT.

Por parte de la Directora recurrente se cita la Resolución de este TEAC 00/1265/2007, 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. En dicho supuesto, en el estaba vigente la antigua Ley 230/1963 General Tributaria, la inspección de aduanas había considerado cometida la infracción tipificada en el artículo 79 letra c) de la antigua Ley General Tributaria (a saber, “c) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones”) y al efectuar la comparativa con la norma sancionadora más favorable, por la entrada en vigor de la nueva Ley 58/2003, había procedido a efectuar la comparativa con el artículo 192.1 de esta última norma. En relación con este proceder, afirmamos en el TEAC en su momento en la Resolución 00/1265/2007 lo siguiente (fundamentos de derecho décimo y siguiente):

*“(…) Por ello, este Tribunal Central considera que la entidad recurrente cometió la infracción tributaria grave tipificada en el artículo 79.c) de la Ley General Tributaria, y que la misma debe ser sancionada tal como entendió la Inspección y el Tribunal de instancia y que además constituyó un dejar de ingresar la deuda tributaria correspondiente.*

#### **Undécimo.**

*Una vez confirmada la existencia de infracción tributaria según ambas normativas, procede analizar la procedencia de la sanción impuesta y su comparativa con la Ley 58/200*

*(…)*

*Procede, por tanto, confirmar la sanción mínima impuesta del 50% sobre la base de sanción que trae causa del disfrute indebido de beneficios fiscales y, que es constitutiva de un dejar de ingresar y que de acuerdo*

con todo lo anterior, la sanción impuesta se adecua a la Ley General Tributaria en la redacción dada por la Ley 25/95 y al Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador (RD. 1930/1.998).

Ahora bien, es de ver que en este caso, respecto a la sanción tipificada en el artículo 79.c) efectivamente no resulta de aplicación el artículo 192.1 de la nueva Ley, sino el artículo 191.1 de la nueva Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, que califica de infracción tributaria el dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

En efecto, visto que el disfrute indebido de beneficios fiscales ha llevado a un dejar de ingresar la cuota diferencial deducida por la diferencia entre el tipo aplicable vigente en el período de referencia para el gasóleo bonificado y el aplicable para el denominado gasóleo de uso general, se aprecia que esta conducta es constitutiva de la infracción descrita en el artículo 191.1 de la Ley 58/2.003.

(...)"

En esta Resolución, este TEAC no analizó si el almacén fiscal, que en efecto había dejado de ingresar parte de la deuda tributaria al no justificar el uso o destino dado al producto recibido con aplicación del tipo reducido, estaba o no obligado a presentar autoliquidación.

Alude también el Departamento de Aduanas a una Resolución del TEAC de 31 de enero de 2012, 00/4703/2010, en la que se resuelve la reclamación presentada por determinada empresa contra acuerdo de liquidación por el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte, por haber matriculado, acogiendo a la exención prevista en el artículo 66.1.c) de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, diversos vehículos adquiridos por la empresa para su afectación en exclusiva a la actividad de alquiler, no cumpliéndose a juicio del actuario, por diversos motivos, los requisitos objetivos determinantes del disfrute de la exención. En el Fundamento de Derecho Sexto de esta Resolución, el Tribunal Central se apoya en lo dispuesto en el artículo 122.2, párrafo segundo de la Ley 58/2003, y en el 137.3, párrafo segundo, del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, para considerar que su conducta infractora se correspondía con la tipificada en el artículo 191 de la LGT. En esta resolución, en cambio, sí se analizaba un supuesto en que la empresa estaba obligada a presentar autoliquidación y, en su caso, posteriormente, al haber incumplido los requisitos para gozar del beneficio fiscal, a regularizar su situación mediante la correspondiente autoliquidación complementaria.

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

En conclusión, es posible distinguir entre los dos supuestos siguientes:

1. Cuando el tipo infractor se imputa al obligado tributario que, según la Ley resulta obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, en este supuesto el disfrute indebido de beneficios fiscales lleva a un dejar de ingresar la cuota diferencial deducida 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 191.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

2. Cuando la comisión del tipo infractor resulte imputable a quien no tenga la obligación de presentar las correspondientes autoliquidaciones, su conducta no puede estar tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, tipo que requiere dejar de ingresar en plazo todo o parte de la deuda que resultara de una correcta autoliquidación. Ello no significa 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.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima el presente recurso.

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

#### ACUERDA

**ESTIMAR EN PARTE**, fijando como criterio el siguiente: los beneficiarios de exenciones y tipos reducidos en los Impuestos Especiales que por incumplimiento de las condiciones de estos 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 la culpabilidad, encajaría dentro del tipo de la infracción regulada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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