

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069780

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 314/2018, de 27 de febrero de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 914/2017

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuesto especial sobre Hidrocarburos. Gasóleo bonificado. Obligaciones formales.** Dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE [Vid., SSTJUE, de 2 de junio de 2016, asunto n.º C-418/14 (NFJ063178) y, de 13 de julio de 2017, asunto n.º C-151/16 (NFJ067407)], este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso.

Acreditación de la condición de consumidor final autorizado. Carga de la prueba. Según el art. 106 RD 1165/1995 (Rgto. II.EE.), el modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo reducido (o, en su caso, la exención) es que realiza la entrega a un consumidor final, esto es, a una persona que declara por escrito ser tal y se identifica con su NIF, circunstancia que debe corroborar en el momento de la expedición; las exigencias formales que se le imponen por el RIE son un instrumento al servicio de esa prueba. Ahora bien, en coherencia con todo lo señalado sobre la relevancia de los requisitos formales y su carácter adjetivo respecto de la finalidad sustantiva a la que sirve la norma, ha de admitirse que tal justificación se encauce mediante cualquier prueba admisible en Derecho -las exigencias formales reglamentarias sirven a tal fin, pero no prevalecen sobre él-, todo ello, sin perjuicio de que la Administración tributaria reprima el incumplimiento de exigencias formales mediante la imposición de una sanción en el ejercicio de la potestad que tiene atribuida al efecto y con arreglo a los principios y reglas establecidos en el título IV Ley 58/2003 (LGT). Es más, en el caso particular de que el gasóleo sea entregado a persona distinta de quien venía actuando como consumidor final por haber éste fallecido o desaparecido como persona jurídica -como es el caso de autos-, cabe aplicar el tipo reducido si se acredita suficientemente, por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, que el nuevo receptor, titular de un NIF, lo destina al consumo, en el bien entendido de que la carga de la prueba de tal hecho pecha sobre el suministrador.

[Vid., ATS, de 10 de mayo de 2017, recurso n.º 914/2017 (NFJ066863), en el que se plantea el recurso de casación que aquí se resuelve y, en sentido contrario, STSJ del Principado de Asturias, de 12 de septiembre de 2016, recurso n.º 931/2015 (NFJ066865), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, art. 106.

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 1, 5, 7, 8, 15, 48, 50 y 54.

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

**PONENTE:***Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 314/2018

Fecha de sentencia: 27/02/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 914/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 20/02/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: DPP

Nota:

R. CASACION núm.: 914/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 314/2018

Excmos. Sres.

D. Jose Diaz Delgado  
D. Angel Aguallo Aviles  
D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco  
D. Francisco Jose Navarro Sanchis  
D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 27 de febrero de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/914/2017, interpuesto por PETROLÍFERA MIERENSE, S.A., representada por la procuradora doña Marta Alperi Prieto, contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en el procedimiento ordinario 931/2015, relativo a liquidación y sanción por el impuesto especial sobre hidrocarburos. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** Resolución recurrida en casación y hechos del litigio

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 12 de diciembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (ES:TSJAS:2016:3408), desestimatoria de la demanda formulada en el procedimiento ordinario 931/2015.

2. Los hechos relevantes para la decisión de este recurso de casación son los siguientes:

a) Petrolífera Mierense, S.A., es titular del almacén fiscal de hidrocarburos de La Rodada-La Manjoya (Oviedo), con código de actividad y establecimiento (CAE) nº ES00033HF004P.

b) El 21 de diciembre de 2012, la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Asturias, inició una actuación inspectora de carácter parcial para comprobar los suministros de gasóleo bonificado, durante los ejercicios 2009, 2010 y 2011, a destinatarios declarados que constaban en situación de baja por fallecimiento u otras causas en la base de datos de la AEAT.

c) Como resultado de esa actuación, se constató que Petrolífera Mierense, S.A., había declarado suministros de gasóleo bonificado por un total de 196.555 litros a destinatarios que figuraban de baja, con anterioridad a la respectiva entrega, en el censo de obligados tributarios por fallecimiento (en el caso de personas físicas) o disolución o "improcedencia" (en el caso de personas jurídicas). Más en particular, en los ejemplares del modelo 511 se constataron las siguientes deficiencias:

Entregas a destinatarios con número de identificación fiscal (NIF) erróneo.

Entregas a destinatarios que figuraban en la base de datos de la AEAT como fallecidos respecto de los que Petrolífera Mierense, S.A., aportó certificaciones suscritas en febrero de 2013 por los receptores, declarándose consumidores finales.

Entregas a destinatarios que figuraban en la base de datos de la AEAT como fallecidos respecto de los que Petrolífera Mierense, S.A., aportó en febrero de 2013 documentación manifestando tratarse de consumidores finales que habían autorizado a un tercero a llevar a cabo la recepción del gasóleo bonificado.

Destinatarios que figuraban en el censo en situación de baja y respecto de los que no se aportó documentación alguna antes de la fecha del acta de disconformidad.

d) Como resultado de la actuación inspectora, fue suscrita un acta de inspección (firmada en disconformidad) en la que se propuso incrementar la base imponible del impuesto especial sobre hidrocarburos en

187.206 litros de gasóleo, con fundamento en el artículo 106 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio) [«RIE»], al no considerarse debidamente acreditada la condición de consumidor final del gasóleo bonificado en los receptores.

e) La propuesta de liquidación fue confirmada mediante la oportuna liquidación, que arrojó un resultado de 41.382,02 euros de cuotas y 7.330,07 euros de intereses de demora. El fundamento de la regularización no estribó en que el gasóleo no fuese efectivamente entregado o en que no fuese destinado al uso previsto, sino en la falta de prueba de que el receptor estaba facultado para recibirlo y en el incumplimiento por el suministrador de la obligación de exigirle que se acreditase como tal mediante la documentación prevista en el RIE. En el acuerdo de liquidación se razona literalmente:

«[...] el obligado tributario no ha acreditado que el gasóleo bonificado en cuestión se haya recibido por un destinatario facultado al no aportar la documentación acreditativa de la condición de consumidor final de los distintos receptores, documentación que obligatoriamente había de estar en su poder con carácter previo o simultáneo al primer suministro efectuado como medio establecido reglamentariamente para que el expedidor pueda verificar que los suministros de gasóleo bonificado podían efectuarse [...]».

«El requisito impuesto reglamentariamente al suministrador del gasóleo bonificado titular de un almacén fiscal, que se concreta en la obligación de requerir la exhibición por parte del destinatario de los documentos acreditativos del derecho a recibir productos con aplicación de un tipo reducido [...] es una exigencia sustantiva y fundamental en cuanto al control de circulación y destino de gasóleo a tipo bonificado».

«Todo expedidor-suministrador debe saber y sabe que la identificación de un tercero firmante que da por recibido un gasóleo a tipo bonificado destinado a X, no equivale per se ni refrenda que se haya efectuado un suministro a un "consumidor final" en los términos del Reglamento, salvo que el expedidor-suministrador disponga de la correspondiente declaración formal y tarjeta NIF de X. Es evidente que en el caso de destinatarios (presuntamente acreditados como "consumidor final") al fallecer o darse de baja (personas físicas/personas jurídicas) decaen los efectos de su declaración con consumidor final. En los casos que aquí nos ocupan [...] no queda justificado que la declaración fuera presentada ante el proveedor antes, o al menos simultáneamente, al primer suministro, consecuencia de ello resulta que el proveedor ha suministrado gasóleo bonificado incurriendo en la falta de justificación de destino a que se refiere el apartado 11 del artículo 15 de la Ley 38/1992 ».

«No se trata, por tanto [...] de acreditar únicamente, como pretende el obligado tributario, que el gasóleo se ha entregado o el uso que al mismo le hayan dado los receptores, sino de acreditar que, quienquiera que fuese el receptor del mismo, estaba facultado para recibirlo y el suministrador había cumplido con su obligación de exigirle que se acreditase como tal mediante la documentación prevista en el Reglamento de los Impuestos Especiales».

f) A resultas de los anteriores hechos, fue incoado un expediente sancionador, cuyo desenlace fue la imposición de una multa de 41.835,02 euros por la comisión de una infracción tipificada como grave por el artículo 19.2.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) [«LIE»].

g) El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Asturias confirmó ambas decisiones en resolución de 27 de agosto de 2015 (reclamaciones acumuladas 33/3448/13 y 33/3449/13). El mencionado organismo administrativo de revisión recuerda que la aplicación del tipo reducido previsto en el epígrafe 1.4 del artículo 50.1 LIE se supedita al cumplimiento de las obligaciones establecidas en los apartados 2 y 4 del artículo 106 RIE: sólo pueden recibir el gasóleo al tipo reducido los almacenes, detallistas y consumidores finales autorizados, consumidores finales que deben acreditar su condición ante el proveedor mediante una declaración suscrita al efecto junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del NIF. Para el TEAR, estas obligaciones imponen al suministrador la carga comprobar la identidad del destinatario y su condición de consumidor final, «con independencia de la relevancia que [las] circunstancias o dificultades [para controlar que las entregas se realizan efectivamente a consumidores finales] puedan tener en orden a valorar la posible negligencia del suministrador» (FJ III). A la vista de estas circunstancias, decide anular la sanción, por no haber sido tenidas en cuenta por la Inspección a la hora de apreciar culpabilidad en la conducta del Petrolífera Mierense, S.A. (FJ IV).

**3.** La sentencia contra la que se dirige este recurso de casación contiene la siguiente motivación (FJ 3º):

«El artículo 106 del R.D. 1165/1995, de 7 de julio, establece en orden a la aplicación del tipo reducido del epígrafe 1.4, en su apartado 2 que "solo 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", y en relación a los consumidores finales, el apartado 4.a) dispone que "los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal", y con tal normativa, frente a los argumentos vertidos en la demanda, es claro que el gasóleo a tipo reducido solo puede suministrarse a personas autorizadas para recibirlo, y cuando se trate de un consumidor final se han de acreditar los requisitos exigidos por la misma, que no es un mero formalismo sino una obligación de hecho sustancial, que no puede dejar de cumplirse para poder recibir el gasóleo bonificado, y tampoco el suministrador puede dejar de exigirlo al consumidor final, siendo cuestión distinta que el gasóleo se destine a usos autorizados pues ello no sustituye, ni hace innecesario cumplir, los requisitos exigidos legalmente, que deben exigirse rígidamente como control del consumo y utilización, sin que en el presente caso pueda compartirse lo alegado sobre los fallecimientos a que se refiere, pues es el suministrador el que ha de identificar al consumidor final exigiendo aquellos documentos, sin que pueda escudarse en una falta de conocimiento de dichos fallecimientos, pues ello supone una falta de control de a quién suministra el gasóleo, que ha de cumplir con la acreditación de la declaración e identificación, debiendo tal condición ser acreditada ante el proveedor que suministra, correspondiendo a la Administración, en su caso, su comprobación a efectos de regularización, pero no que sobre ella pese una obligación propia de la recurrente, sin que el derecho que invoca con fundamento en el artículo 34 de la LGT pueda eximirle de la obligación legal que le corresponde y que le es propia, como es la declaración del consumidor final y su identificación, por lo que el recurso no puede ser estimado al entender este Tribunal que la resolución impugnada es ajustada a Derecho y cuyos argumentos son compartidos».

#### **Segundo. Preparación y admisión del recurso**

1. Petrolífera Mierense, S.A., preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 30 de enero de 2017.

2. Identificó como infringidas las siguientes normas:

Los artículos 50.1 LIE, epígrafe 1.4, y 106 RIE, apartados 1 y 2, al haber considerado la sentencia impugnada que la comprobación/verificación de la condición de consumidor final de gasóleo a los fines previstos en el artículo 54.2 LIE o en un uso como combustible no podía considerarse cumplida mediante la acreditación del uso indicado por parte de consumidores finales que figuraban en situación de "baja" por fallecimiento u otras causas en la base de datos de la AEAT.

Los artículos 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], y 8.7 LIE, al haber sido considerada la entidad recurrente como obligada al pago del impuesto especial sobre hidrocarburos a pesar de haberse reconocido que el gasóleo a tipo reducido se destinó a los usos legalmente bonificados y por la exclusiva razón de haber suscrito las declaraciones como consumidores finales los sucesores de los destinatarios inicialmente designados y posteriormente fallecidos.

Los artículos 8.7 y 19.2 LIE, en relación con los artículos 50.1 LIE, 106.4 RIE y 105 LGT, toda vez que el "beneficio" fiscal que prevé el legislador por el suministro de gasóleo bonificado a determinados consumidores es intrínseca y necesariamente finalista, de tal suerte que la falta de la declaración del consumidor final o una irregularidad formal en la misma es y debe ser, a lo sumo, una mera presunción iuris tantum (no iuris et de iure) de que el gasóleo se ha suministrado para un uso indebido; pero si se justifica documentalmente el uso/destino dado al mismo, cualquier exigencia del diferencial de tipos infringe formalmente los citados preceptos.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 9 de febrero de 2017 y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 10 de mayo de 2017, en el que, considerando que concurren las circunstancias de interés casacional previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [LJCA], precisa que las cuestiones que presentan ese interés consiste en determinar:

«(a) Si la Administración tributaria, cuando no discute que el destino dado a los productos sometidos al impuesto especial sobre hidrocarburos es el previsto para gozar de un tipo reducido o una exención en dicho tributo,

puede aun así regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo y exigirle el pago al tipo ordinario con fundamento en que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal.

(b) Si el artículo 106.4.a) del Reglamento de Impuestos Especiales admite que la obligación de los consumidores finales de gasóleo bonificado, consistente en acreditar su condición de tales, pueda entenderse cumplida por medios distintos a la declaración a que se refiere el precepto».

### **Tercero.** *Interposición del recurso de casación*

1. Petrolífera Mierense, S.A., interpuso el recurso de casación mediante escrito presentado el 28 de junio de 2017.

2. Denuncia que la sentencia que combate ha incurrido en tres infracciones del ordenamiento jurídico.

3. La primera, de los artículos 50.1 LIE, epígrafe 1.4, y 106 RIE, apartados 2 y 4.

3.1. Expone que, para la sentencia impugnada, (i) la aplicación del tipo reducido del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 LIE requiere, como condición necesaria pero no suficiente, el uso del gasóleo para los fines previstos en el artículo 54.2 LIE o el uso como combustible por consumidores finales, así como que, (ii) cuando la entrega del gasóleo se ha realizado y facturado a un consumidor final que figura como "baja" por fallecimiento u otras causas en la base de datos de la AEAT, ya no resulta posible la declaración suscrita por el consumidor final de tener dicha condición respecto de la entrega, ni tampoco sustituir la misma por otra de los sucesores que declaren tener la condición de consumidores finales respecto de la entrega inicialmente documentada al nombre del fallecido.

3.2. Destaca que la condición legal y tributaria de consumidor final en una entrega de gasóleo bonificado, para ser utilizado para los fines previstos en el artículo 54.2 LIE o como combustible, no es objeto de ninguna autorización previa por parte de la Administración tributaria. Por tanto, la condición de autorizado para recibirla recae en cualquier consumidor final que así lo declare expresamente en un documento suscrito al efecto. A diferencia de lo que sucede con las entregas que requieren que el titular tenga un CAE asignado por la Administración tributaria, en la entrega a consumidores finales, a los que se refiere el artículo 106.2 RIE, la declaración del propio consumidor final constituye el supuesto habilitante de la entrega y aplicación del tipo reducido por parte de quien la lleva a cabo, sin que exista ninguna limitación o imposibilidad legal de que otros consumidores finales sucedan por título hereditario a los fallecidos y cumplan, por tanto, con dicho supuesto habilitante. En su opinión, esta conclusión es lógica y encuentra sustento en el ordenamiento jurídico, si se tiene en cuanto que la declaración del consumidor final y su identificación tiene como única finalidad permitir que la Administración pueda considerar (aunque se trate de una presunción que admita prueba en contrario) que el uso dado al gasóleo ha sido efectivamente el declarado al anunciar la condición de consumidor final del gasóleo bonificado para su uso en los fines previstos en el artículo 54.2 LIE o como combustible. Presunción que al no establecerse previsión en otro sentido, debe admitir prueba en contrario, «como ha sucedido en el supuesto al que se refiere este recurso».

3.3. Añade que tampoco existe, a diferencia de lo que ocurre con la comprobación de vigencia de un CAE, la posibilidad de que el sujeto pasivo del impuesto consulte la base de datos de la AEAT para comprobar el fallecimiento de quien figura como consumidor final en una factura en la que se aplica el tipo reducido. Por dicha circunstancia y por la ausencia de previsión legal alguna no puede considerarse incumplido el requisito legal de la existencia de una declaración suscrita por el consumidor final cuando la misma haya sido realizada y suscrita por los sucesores del fallecido ni, en general, cuando lo es por cualquiera que declare haber recibido la entrega en su condición de consumidor final y para uso como combustible o en los fines previsto en el artículo 54.2 LIE. Máxime cuando se acredite a la Administración («y así lo ha comprobado y, por tanto, no es una cuestión que admita controversia», como bien sienta el auto de admisión en el apartado 3 de su página 11) que el destino que se dio al gasóleo bonificado por los sucesores del fallecido es el que prevé el legislador para beneficiarse de los tipos reducidos. Esta circunstancia ha sido admitida por el tribunal administrativo y el tribunal inferior que dictó la sentencia recurrida y, consecuentemente, no es objeto de discusión. Matiz este de extrema importancia para la resolución del presente recurso».

3.4. Trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2009 (casación 3896/2003 ; ES:TS:2009:5494), conforme a la que procede la aplicación del tipo reducido si existe prueba relativa a las ventas que acredite el uso dado al producto recibido.

3.5. Insiste en que la sentencia recurrida y los actos por ella confirmados, aunque reconocen que se ha comprobado que el destino dado al gasóleo suministrado habilita la aplicación de los tipos reducidos, no admiten como declaraciones suscritas por un consumidor final las realizadas por sus sucesores legales en sustitución de las de los destinatarios inicialmente designados y posteriormente fallecidos o dados de baja. Enfatiza que ningún precepto legal excluye la posibilidad de probar quién tuvo la condición final en relación con una entrega a tipo reducido, ni permite exigir al expedidor el impuesto al tipo general por corresponder la declaración de consumidor final a un sucesor de quien ha fallecido o ha sido dado de baja según la base de datos de la AEAT. Invoca la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 2 de junio de 2016, Roz-?wit ( C- 418/14 ; UE:C:2016:400), para concluir que el desenlace debe ser el mismo que el indicado en dicho pronunciamiento cuando el requisito formal establecido con fines de control es la suscripción de una declaración como consumidor final del destinatario del gasóleo usado como combustible [artículo 106.4.a) RIE] y la Administración tributaria cuestiona su debido cumplimiento por haber sido emitida inicialmente por un destinatario dado posteriormente de baja en la base de datos de la AEAT, teniendo en cuenta las circunstancias descritas, esto es, que existe otra declaración suscrita por su sucesor, que es quien recibió el gasóleo y lo destinó a los usos que prevé el legislador para la aplicación de los tipos reducidos.

#### 4. La segunda de las infracciones denunciadas tiene por objeto los artículos 39.1 LGT y 8.7 LIE.

4.1. Expone la sociedad recurrente que la obligación de suscribir una declaración como consumidor final para beneficiarse de un tipo reducido se transmite del destinatario inicialmente designado a sus herederos/sucesores y, por tanto, la declaración suscrita por éstos debe producir los mismos efectos que la declaración de su causante, sin que pueda considerarse en modo alguno que una declaración como consumidor final de un destinatario fallecido incurra en cualquier tipo de irregularidad en relación con la justificación del uso de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de la aplicación de un tipo reducido en razón de su uso o destino.

4.2. Sostiene que en el caso enjuiciado se ha exigido indebidamente el impuesto al tipo general, porque si un destinatario inicialmente designado puede y debe considerarse consumidor final a efectos de la aplicación del tipo reducido, dicha condición corresponde igualmente a sus herederos y puede ser acreditada por los mismos suscribiendo la declaración oportuna como sucesores del fallecido.

4.3. Considera que la declaración suscrita por los sucesores del consumidor final una vez fallecido éste no incurre en una falta de identificación del consumidor final, pues a partir de la fecha de fallecimiento del destinatario tal condición sólo puede corresponder a sus sucesores.

4.4. Reitera que la regularidad sustancial del uso o destino del producto, «expresamente reconocida por la Administración tributaria y por la sentencia de la instancia», es todo lo necesario para la aplicación del tipo bonificado, por ello la sentencia también infringe el artículo 8.7 LIE, al exigir al expedidor el impuesto al tipo general respecto de un uso o destino que justifica la aplicación del tipo reducido. Por lo tanto, como en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2016 (casación 2238/2014 ; ES:TS:2016:1955), admitiéndose por la Administración que el destino del producto ha sido el legalmente previsto, la única cuestión formal objeto de controversia es la de la legitimación como consumidores finales de los herederos de determinados destinatarios fallecidos o dados de baja y, por ende, sucesores de los mismos.

4.5. Termina este punto razonando que, cuando la condición de consumidor final se acredita mediante una simple declaración suscrita y no es objeto de autorización previa ni de inscripción en el registro territorial al que se refiere el artículo 42 RIE, el proveedor está absolutamente protegido por la sucesión en la condición de consumidor final del heredero del fallecido y por el cumplimiento en su condición de sucesor del mismo requisito (declaración suscrita al efecto). No se le puede exigir al expedidor, por tanto, una justificación distinta a la de declaración de la condición de consumidor final por los herederos de los fallecidos o dados de baja.

5. La última infracción es la del artículo 8.7 LIE (antiguo artículo 8.6), en relación con los artículos 50.1 LIE, 106.4 RIE y 105 LGT .

5.1 Razona que del tenor literal de los artículo 50.1 LIE y 106.4 RIE resulta que el legislador ha configurado la "bonificación" en materia de tipos cuando se acredita que el uso del gasóleo ha sido el adecuado. Es necesariamente finalista. De este modo, cabe preguntarse si una vez probado el uso dado al gasóleo por quien tuvo la consideración de consumidor final o por un sucesor del mismo en el lugar indicado del suministro puede regularizarse al expedidor por una mera irregularidad formal en la declaración del consumidor final.

5.2. Sostiene que no sólo la doctrina del TJUE sino también el tenor literal del artículo 8.7 LIE son claros y concluyentes: para que pueda exigirse el diferencial de tipos impositivos ha de existir una irregularidad acreditada documentalmente respecto de «la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos». La utilización de la conjunción copulativa no es, en su opinión, irrelevante. Por lo tanto, si, a pesar de las irregularidades formales, se ha justificado o acreditado, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, que el destino del gasóleo ha sido el previsto por el legislador para la aplicación de los tipos bonificados, en modo alguno podrá exigirse el diferencial de tipos. Por el contrario, si, aun no existiendo irregularidad formal, no se justifica por el expedidor, por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, el destino del combustible para los usos legalmente previstos, la Administración puede y debe regularizar el suministro realizado mediante la exigencia del diferencial de tipos, ex artículos 50.1 LIE y 106.4 RIE.

5.3. Por lo tanto -concluye-, la sentencia discutida infringe los preceptos invocados al sentar que una mera irregularidad formal en la declaración de un consumidor final es suficiente para entender que el uso dado al gasóleo no ha sido el previsto por el legislador, sin que se admita prueba en contrario. La sentencia impugnada hace prevalecer, de forma desproporcionada, la forma sobre la sustancia.

6. Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida, anule los actos administrativos discutidos y declare que:

El tipo bonificado del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 LIE resulta procedente siempre que resulte acreditado por cualquiera de los medios admitidos en Derecho que el uso dado al gasóleo por los consumidores finales que lo recibieron fue el que habilita la aplicación del tipo impositivo bonificado, aunque se trate de personas distintas de las que hayan figurado inicialmente como consumidores finales de los envíos debidos a su fallecimiento o disolución.

La obligación establecida en el artículo 106.4.b) RIE de acreditar la condición de consumidores finales del gasóleo bonificado mediante declaración suscrita al efecto puede entenderse cumplida por otros medios y, en especial, por una declaración suscrita por los sucesores legales de quienes inicialmente figuraban como consumidores finales pero fallecieron o se disolvieron con posterioridad.

#### **Cuarto. Oposición al recurso**

1. La Administración General del Estado se opuso a cada una de las infracciones denunciadas en el escrito de interposición mediante otro registrado el 20 de septiembre de 2017, en los siguientes términos.

#### **2. Respecto de la primera de ellas:**

2.1. Subraya que los incumplimientos del caso, aunque se presenten bajo la apariencia de exigencias formales, tienen trascendencia material, que se pone de manifiesto por el hecho de que la justificación aportada con posterioridad, basada en la declaración de los "sucesores", no elimina el riesgo de utilización fraudulenta del producto. Esa trascendencia, más allá de la mera formalidad, se refleja en la imposibilidad de llevar a efecto controles simultáneos o cercanos al momento en que se efectúa el suministro, incrementándose así los riesgos de elusión.

2.2. Invoca la jurisprudencia de esta Sala sobre la finalidad de los requisitos formales en el ámbito de los impuestos especiales, cuyo designio es asegurar la circulación, uso y destino de los productos afectados, por lo que su incumplimiento, por poner en peligro las finalidades que el legislador pretende asegurar, conlleva la pérdida de los beneficios que toda exención comporta. Razona que no puede desposeerse al requisito formal de toda trascendencia material cuando se ha puesto en riesgo el adecuado control o se ha impedido el control temporáneo de la actividad. Estas circunstancias deben tenerse en cuenta para efectuar un adecuado juicio de proporcionalidad.

2.3. Considera que estos criterios también pueden tomarse en consideración cuando se aborda el asunto desde la perspectiva del Derecho comunitario. Sostiene que, pese a la rotundidad con que se manifiesta el TJUE



en la sentencia invocada de contrario, la aplicación del principio de proporcionalidad requiere un examen de las circunstancias concretas, sin que sea posible trasladar sin más esa doctrina al caso que nos ocupa:

2.3.1. Si se establece la obligación de que el suministrador obtenga una declaración del consumidor final, el suministro regular exige que se compruebe que la entrega se realiza a dicho consumidor final y no a otra persona. En los ejercicios examinados, la entrega debía hacerse a un consumidor final; si la entrega se hace a persona distinta sin efectuar comprobación alguna, es posible que el fallecimiento del consumidor final pase inadvertido al suministrador y esa circunstancia impide, en el plano material, saber si quién recibió el gasóleo tenía o no esa condición de consumidor final. La sentencia no niega que el destino dado al gasóleo pueda acreditarse por un "sucesor" del consumidor final; su razón de decidir se asienta sobre otra premisa: el suministrador siguió sirviendo el producto sin identificar a ese sucesor, que sólo será consumidor final si acredita el destino dado a los productos. Y para acreditar esa condición no es suficiente la declaración efectuada a posteriori; la prueba del destino del gasóleo es una prueba material, ajena a toda declaración; la declaración sirve para exonerar al suministrador de responsabilidad pero no acredita por sí misma el uso dado al carburante.

2.3.2. Siendo así, considera que el hecho fundamental sobre el que se asienta el recurso (y también el auto de admisión) es una inferencia, no un hecho probado. El recurso parte de la premisa de que no se discute «que el destino dado a los productos sometidos al impuesto especial sobre hidrocarburos es el previsto para gozar de un tipo reducido o una exención en dicho tributo». Sin embargo, a juicio del abogado del Estado, en ninguno de los documentos administrativos que forman parte del expediente se contiene una afirmación que sustente ese punto de partida. Lo más que podría decidirse es que la Inspección, al considerar que existen incumplimientos formales con trascendencia material, aplica los artículos 8 y 15 LIE, sin necesidad de fundar la regularización en que el gasóleo «no haya sido efectivamente entregado o en el uso que efectivamente se le haya dado».

### 3. En relación con la segunda infracción argumenta en los siguientes términos:

3.1. La lectura del tercer fundamento jurídico de la sentencia impugnada evidencia que no se ha pronunciado sobre la cuestión que suscita la segunda infracción denunciada por la sociedad recurrente. Lo único que afirma la sentencia es que el suministrador ha de identificar al consumidor final sin que, en consecuencia, pueda escudarse en la falta de conocimiento de los fallecimientos para justificar su omisión. La sentencia no entra a discutir ni toma en consideración los argumentos de la demanda relativos a la sucesión del heredero en la situación del fallecido, ni menciona el artículo 39 LGT .

3.2. Si el recurrente parte de la premisa de que la Sala de instancia no cuestiona que el gasóleo fue destinado a un uso compatible con la bonificación, la infracción alegada está vacía de contenido y ello explica que la sentencia recurrida no se pronuncie sobre la misma. El Tribunal Superior de Justicia aprecia un incumplimiento de los requisitos formales, pero con trascendencia material, que hace innecesario referirse al destino del combustible. La forma de acreditar ese destino y la situación del sucesor del fallecido no merece pronunciamiento alguno de la sentencia. Se trata, en realidad, de una cuestión nueva, no susceptible de ser suscitada en casación.

3.3. El artículo 39.1 LGT se limita a regular la sucesión desde la perspectiva del obligado tributario, es decir, es desarrollo del artículo 35 LGT . Este precepto habilitaría a la Administración, por ejemplo, para exigir la deuda tributaria derivada de un uso indebido del gasóleo bonificado por parte del causante pero nada dice sobre si el sucesor, por el hecho de serlo, tiene la condición de consumidor final. El sucesor podrá seguir destinando el gasóleo a los usos que determina el artículo 106 RIE, y tener la condición de consumidor final, por voluntad propia, no por subrogación. Por supuesto que ese destino puede acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, esto es, por medios distintos a la propia declaración del consumidor, pero el sucesor no puede invocar sin más el artículo 39.1 LGT para que se tenga por acreditada su condición de consumidor final.

4. Para oponerse a la tercera infracción denunciada en el escrito de interposición, se remite a los argumentos vertidos con ocasión de la oposición a la primera.

5. Considera que las pretensiones deducidas por el recurrente, en los términos genéricos en que aparecen formuladas, privan de sentido a los requisitos formales establecidos en la legislación sobre los impuestos especiales:

5.1. Es cierto que el problema se traslada -añade- a la prueba de la utilización del gasóleo para usos compatibles con la bonificación, pero entonces será insuficiente la mera declaración extemporánea del consumidor final, ya que solamente si se recibe una información puntual, la Administración puede investigar el destino real dado al gasóleo. Desde esta perspectiva, considera inadmisibile que la declaración exigida por el artículo 106.4.b) RIE pueda entenderse cumplida por una declaración suscrita al efecto por los sucesores legales de quienes inicialmente figuraban como consumidores finales pero fallecieron o se disolvieron con posterioridad.

5.2. La declaración de los sucesores surtirá efecto, respecto del suministrador, desde que se efectúa y éste estará obligado a hacer constar la identidad del receptor en las entregas pero el destino dado al gasóleo en el tiempo que transcurre entre el fallecimiento y la declaración del sucesor no queda acreditado por esa nueva declaración y debe probarse cumplidamente.

5.3. La declaración del consumidor puede exonerar al suministrador pero no constituye por sí misma una prueba del destino efectivo dado al gasóleo. Si el suministrador no identifica al receptor de las entregas no puede invocar como suficiente la mera declaración posterior del consumidor-sucesor.

5.4. En realidad -sigue-, el presente recurso se basa en una premisa distinta, ajena a la propia declaración del sucesor, y es que se tiene por acreditado que el gasóleo se destinó a un uso que da lugar a la bonificación, sin embargo, ni la Administración ni la sentencia de instancia afirman este hecho.

5.5. De este modo -termina-, la sentencia que se dicte sólo podría declarar, si así lo tiene por probado, que resulta improcedente la regularización si el uso dado al gasóleo es compatible con la bonificación, pero sin conferir a la declaración posterior presentada por el sucesor una trascendencia como la pretendida por la recurrente.

6. Como colofón, interesa la desestimación del recurso de casación.

#### **Quinto. Señalamiento para votación y fallo y deliberación**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 17 de octubre de 2017, fijándose al efecto el día 20 de febrero de 2018, en el que efectivamente se votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

1. El proceso contencioso-administrativo en el que fue dictada la sentencia objeto de este recurso de casación se endereza a obtener la anulación de la resolución adoptada el 27 de agosto de 2015 por el TEAR de Asturias. Esta resolución administrativa de revisión confirmó la liquidación practicada, tras la oportuna actuación inspectora, a Petrolífera Mierense, S.A., por los ejercicios 2009 a 2011 del impuesto especial sobre hidrocarburos, en relación con las entregas de gasóleo bonificado realizadas desde el almacén fiscal de hidrocarburos de La Rodada-La Manjoya (Oviedo), del que dicha compañía es titular. La misma resolución anuló la sanción anudada a dicha regularización tributaria.

2. La sentencia recurrida en casación confirma la decisión del TEAR de Asturias.

3. La Inspección de los Tributos, el TEAR de Asturias y la Sala de instancia resuelven en el sentido en que lo han hecho porque, con independencia de si el gasóleo entregado fue destinado o no a un uso que justifica la aplicación del tipo bonificado reducido, Petrolífera Mierense, S.A., no cumplió con los requisitos que reglamentariamente se le exigen para controlar y justificar la efectiva afección del producto a ese uso o destino. Así, la Inspección argumenta que esos requerimientos reglamentarios constituyen una exigencia sustantiva y fundamental para el control de la circulación y el destino del gasóleo a tipo bonificado. El TEAR razona que el incumplimiento de tales condiciones, impuestas por el RIE para justificar el uso o destino autorizado, no puede considerarse una mera contravención de obligaciones formales, sino una infracción de condiciones sustantivas que determinan la improcedencia del tipo reducido. Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias resuelve

que no se trata de meros formalismos sino de obligaciones sustanciales que no pueden dejar de cumplirse para poder recibir el gasóleo bonificado, siendo cuestión distinta el que se destine a fines autorizados.

4. Como puede comprobarse, la inspección tributaria, el órgano de revisión en sede administrativa y el tribunal llamado a controlar ex artículo 106.1 de la Constitución Española la regularidad de la actuación administrativa siguen una concepción "sustancialista" de los requisitos y exigencias formales que el RIE reclama del suministrador para llevar a efecto el control sobre la circulación y el destino del gasóleo a tipo bonificado. De tal modo que, aun cuando se acreditase que el uso dado al mismo es el legalmente previsto para beneficiarse de ese tipo impositivo, si el suministrador ha incumplido los requisitos reglamentarios el producto debe ser sometido a tributación con arreglo al tipo ordinario.

5. Por ello, analizando el marco normativo aplicable y teniendo en cuenta la doctrina del TJUE sobre el particular, en auto de 10 de mayo de 2017 la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir a trámite el recurso de casación con el fin de determinar si la Administración tributaria puede exigir el impuesto al tipo ordinario con fundamento exclusivo en el incumplimiento de las obligaciones formales impuestas al suministrador y con independencia de si el producto sometido al impuesto especial ha sido destinado o no al fin que justifica la aplicación de un tipo reducido. Y, en relación con ello, determinar si la acreditación de consumidor final del receptor del gasóleo puede entenderse cumplida por medios distintos a los previsto en el RIE.

6. La Sección de admisión adoptó tal decisión en la conciencia de que la regularización tributaria discutida, y las resoluciones que la han confirmado, no se cimentaron en el que gasóleo no fuera efectivamente entregado o que lo fuese para un fin diferente del legalmente previsto, sino en el incumplimiento por parte del suministrador de su obligación de exigir al receptor en el momento de la entrega que acreditase su condición de consumidor final mediante la documentación prevista en el RIE.

7. Por ello, el abogado del Estado desenfoca el debate cuando en el escrito de oposición al recurso argumenta que la cuestión en discusión es meramente fáctica: la de la prueba del destino dado al gasóleo. No le falta razón cuando afirma que en ninguno de los actos y decisiones previos a este recurso se contiene la afirmación de que haya quedado acreditado que el destino dado al producto ha sido el legalmente previsto, pero tampoco se afirma lo contrario. Los órganos que hasta este momento han adoptado una decisión se han detenido en el plano meramente adjetivo, sin analizar, precisamente por su tesis "sustancialista", si, pese a los incumplimientos formales, la recurrente acreditó debidamente el destino dado al gasóleo que entregó. Así lo viene a reconocer el propio defensor de la Administración cuando afirma que la Inspección, al considerar que existen incumplimientos formales con trascendencia material, aplicó los artículos 8 y 15 LIE, sin necesidad de fundar la regularización en que el gasóleo «no haya sido efectivamente entregado o en el uso que efectivamente se le haya dado». Y esta es precisamente la cuestión que nos somete a consideración el auto de admisión: ¿cabe rechazar la aplicación del tipo recudido por los meros incumplimientos formales, con independencia de si la finalidad querida por el legislador ha sido materialmente satisfecha?

### **Segundo.** *El marco normativo del impuesto especial sobre hidrocarburos*

1. Los impuestos especiales son tributos armonizados en el seno de la Unión Europea. Inicialmente la norma armonizadora fue la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DOUE, serie L, nº 76, de 23 de febrero de 1992, p.1). Después fue sustituida, con efectos desde el 1 de abril de 2010, por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DOUE, serie L, nº 9, de 14 de enero de 2009, p.12), actualmente en vigor. En lo que se refiere, en particular, a los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, fueron regulados por la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DOUE, serie L, nº 316, de 31 de octubre de 1992, p. 12), derogada y sustituida por la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOUE, serie L, nº 283, de 31 de octubre de 2003, p. 51).

2. La LIE es transposición de dichas normas del Derecho derivado de la Unión Europea. Conforme a su artículo 1.1 «[l]os impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley». A la vista de lo anterior, «tienen la consideración de impuestos especiales los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón» (artículo 1.1). Entre los primeros se encuentra el impuesto sobre hidrocarburos (artículo 2.2.).

3. El hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación viene constituido por la fabricación o la importación de los productos que son su objeto dentro del ámbito territorial comunitario (artículo 5.1). El devengo tiene lugar cuando los productos salen de la fábrica o del depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo, salvo que permanezcan en régimen suspensivo (artículo 7.1).

4. La base imponible y el tipo impositivo del impuesto especial sobre hidrocarburos se regulan en los artículos 48 y 50 LIE. Respecto de este último se establecen distintos tipos en atención a la clase de hidrocarburo y a su destino, algunos de ellos reducidos e incluso nulos. Por ejemplo y en lo que a este litigio interesa, para gasóleos utilizables como carburantes en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible, con exclusión de los del epígrafe 1.16, 78,71 euros por 1.000 litros de tipo general y 6 euros por 1.000 litros de tipo especial (artículo 50.1 LIE, epígrafe 1.4).

5. La aplicación del tipo recudido del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 LIE queda condicionada, en lo que aquí interesa, al cumplimiento de las condiciones establecidas reglamentariamente sobre la utilización realmente dada a los productos (artículo 50.3 LIE).

6. Esas condiciones se contienen con carácter general en el artículo 106 RIE, cuyo apartado 2 dispone: «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».

7. El apartado 4 del mismo precepto reglamentario dispone los requisitos en relación con los consumidores finales. En la redacción aplicable *ratione temporis* (ejercicios 2009 a 2011) regulaba las obligaciones formales que atañen a esos consumidores finales; a saber: «a) Los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal (NIF). 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. b) 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».

8. Del artículo 106.4 se obtiene que la condición de consumidor final se alcanza mediante la mera declaración suscrita por el destinatario, acompañada del NIF. No requiere autorización previa, salvo que se pretenda adquirir el gasóleo mediante importación o por procedimiento de circulación intracomunitaria, en cuyo caso es necesaria la inscripción en la oficina gestora correspondiente al lugar del consumo [la AEAT maneja una base de datos en la que aparecen los consumidores finales, a título meramente informativo y sin relevancia alguna en orden a adquirir tal condición].

9. El artículo 15.11 LIE dispone que «[c]uando no se justifique el uso o el destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno». Además, el artículo 8.7 LIE preceptúa que: «[e]n 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».

**10.** De lo hasta aquí expuesto, y en lo que a este litigio afecta, cabe extraer las siguientes conclusiones:

1ª) La aplicación del tipo reducido a que se refiere el epígrafe 1.4 del artículo 50.1 LIE (gasóleos utilizables como carburantes y, en general, como combustible) requiere que quien lo reciba sea un consumidor final.

2º) La condición de consumidor final se adquiere mediante una declaración suscrita a tal fin, acompañada del NIE, condición que se deberá acreditar ante el suministrador (sólo es exigible una inscripción previa cuando se compre el producto mediante importación o circulación intracomunitaria), quien queda obligado a comprobar tal circunstancia.

3ª) El suministrador debe hacer frente al tributo sin beneficio alguno (exención o tipo reducido) cuando debido a las irregularidades en la circulación del producto objeto del impuesto (entre ellas, el incumplimiento de las obligaciones formales), antes de su recepción por los destinatarios, no se justifica el uso o destino que determinó la aplicación de la ventaja fiscal.

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

**1.** En relación con las consecuencias del incumplimiento de las exigencias formales exigidas para el disfrute de un beneficio fiscal y la tributación al tipo ordinario en el impuesto especial sobre hidrocarburos, el Tribunal Supremo ha afirmado que tales exigencias, legales y reglamentarias, lejos de constituir meros requisitos adjetivos, son esenciales, siendo configuradas como una de las condiciones necesarias para disfrutar de una exención o, en su caso, de un tipo de gravamen bonificado en el citado impuesto [ vid. sentencias de 25 de octubre de 2010 (casación 4973/2005, FJ 2º; ES:TS:2010:5924 ) y 10 de noviembre de 2011 (casación 2505/2007, FJ 3º; ES:TS:2011:8383), y las que en ellas se citan].

**2.** El TJUE ha adoptado una posición más matizada. En la sentencia de 2 de junio de 2016, Roz-Swit, ( C-418/14 ; UE:C:2016:400), ha interpretado que la Directiva 2003/96/CE y el principio de proporcionalidad no se oponen a una normativa nacional conforme a la que los vendedores de combustible están obligados a cumplir determinadas exigencias formales a fin de justificar que el combustible vendido se destina a calefacción. Sin embargo, a renglón seguido ha concluido que tales Directiva y principio sí se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de tales exigencias determina la desaparición ineluctable del beneficio fiscal aun cuando se acredite que el producto sometido al impuesto especial se destinó a calefacción (apartado 42).

**3.** Para llegar a tal desenlace, el TJUE reconoce que los Estados miembros, haciendo uso del margen de apreciación de que disponen para adoptar medidas contra la evasión y el fraude en la venta de combustible, pueden adoptar medidas de control apropiadas para la consecución de tal objetivo, que no exceden de lo necesario para alcanzarlo (apartado 25). Esto es, pueden imponer a los interesados el cumplimiento de determinados requisitos formales que resulten proporcionados.

**4.** Ahora bien, recuerda que el objetivo de las directivas sectoriales (se refiere, en particular, a la Directiva 2003/96) es alcanzar unos niveles mínimos armonizados de imposición de los productos en función de su utilización como carburante o combustible, pues ello contribuye al adecuado funcionamiento del mercado interior, evitando posibles distorsiones de la competencia. Por ende, concluye que la mencionada Directiva se asienta sobre el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (apartados 32 y 33).

**5.** Siendo así, afirma que es contraria al sistema general y a la finalidad de la Directiva 2003/96, vulnerando el principio de proporcionalidad, una disposición nacional que, ante el incumplimiento de aquellos requisitos formales establecidos para controlar la circulación de los productos sometidos a impuestos especiales, evitando la evasión y

el fraude, aplica automáticamente el tipo ordinario del impuesto, aun cuando se destinen al fin que justifica la exención o el tipo reducido (apartados 34 y 35).

6. El TJUE deja abierta la puerta para que los Estados miembros puedan reprimir tales incumplimientos formales mediante la imposición de una multa, siempre con respeto al Derecho de la Unión y a sus principios generales, entre ellos, el de proporcionalidad (apartado 40). Pero desde luego rechaza como desproporcionado que se elimine el beneficio fiscal (tipo reducido o exención) por el mero hecho del incumplimiento, con abstracción de si se ha cumplido materialmente el destino al que el legislador condiciona la aplicación de la ventaja.

7. El criterio sentado por el TJUE en la sentencia Roz-Swit, dictada en 2016 no es nuevo y responde a un planteamiento de los jueces de Luxemburgo conforme al que no cabe "sustantivar" los requisitos formales. En el ámbito del impuesto sobre el valor añadido el TJUE ha sostenido que los Estados miembros no pueden condicionar el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se han cumplido, pues con ello irían más allá de lo necesario para garantizar la correcta aplicación del impuesto [sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée ( C-146/05 , apartado 29; EU:C:2007:549 ) y 20 de octubre de 2016, Plöckl ( C-24/15 , apartado 39; EU:C:2016:791 )].

8. En relación con los impuestos especiales, el criterio ha sido reiterado recientemente en la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivu statykla ( C-151/16 ; EU:C:2017:537 ), con arreglo a la cual la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial sobre productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener una exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se satisfacen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos energéticos sean utilizados para fines que den derecho a exención, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de la mencionada exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (apartado 46).

9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.

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

#### **Cuarto.** *La prueba del destino dado a los productos sometidos al impuesto sobre hidrocarburos*

1. Según ha quedado apuntado, la aplicación de la tarifa del epígrafe 1.4 del artículo 50.I LIE queda supeditada al cumplimiento de la condiciones establecidas en el artículo 106. RIE sobre la utilización realmente dada a los productos ( vid. artículo 50.3 LIE).

2. Uno de esos requisitos es que el gasóleo se destine al consumo y que, por lo tanto, quien lo reciba sea un consumidor final. Tienen la condición de consumidor final las personas y entidades que reciban el gasóleo para utilizarlo, bajo su propia dirección y responsabilidad, en los usos señalados en el artículo 54.2 LIE o como combustible (artículo 106.2 RIE).

3. Con excepción de los casos de importación y de circulación intracomunitaria, la condición de consumidor final se acredita ante el proveedor mediante un declaración ad hoc, acompañada del NIF [artículo 106.4.a) RIE, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio].

4. El suministrador, titular del almacén o depósito fiscal, debe cerciorarse de que el producto se entrega para el destino que justifica la exención o la aplicación del tipo reducido, requiriendo en su caso la exhibición por el destinatario de los documentos acreditativos de tales derechos (artículo 13.5 RIE, primer párrafo).

5. Por lo tanto, el modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo reducido (o, en su caso, la exención) es que realiza la entrega a un consumidor final, esto es, a una persona que declara por escrito ser tal y se identifica con su NIF, circunstancia que debe corroborar en el momento de la expedición. Las exigencias formales que se le imponen por el RIE son un instrumento al servicio de esa prueba.

6. Ahora bien, en coherencia con lo razonado en el anterior fundamento jurídico sobre la relevancia de los requisitos formales y su carácter adjetivo respecto de la finalidad sustantiva a la que sirve la norma, ha de admitirse que tal justificación se encauce mediante cualquier prueba admisible en Derecho. Las exigencias formales reglamentarias sirven a tal fin, pero no prevalecen sobre él. Todo ello, sin perjuicio de que la Administración tributaria reprima el incumplimiento de exigencias formales mediante la imposición de una sanción en el ejercicio de la potestad que tiene atribuida al efecto y con arreglo a los principios y reglas establecidos en el título IV LGT.

7. Es más, en el caso particular de que el gasóleo sea entregado a persona distinta de quien venía actuando como consumidor final por haber éste fallecido o desaparecido como persona jurídica, cabe aplicar el tipo reducido si se acredita suficientemente, por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, que el nuevo receptor, titular de un NIF, lo destina al consumo, en el bien entendido de que la carga de la prueba de tal hecho pecha sobre el suministrador.

8. No es tarea de este Tribunal Supremo determinar cuáles sean, entre los medios de prueba admitidos en Derecho, los pertinentes o idóneos a tal fin, pues, en principio, todos los son. Es una cuestión que pertenece al ámbito de la valoración de la prueba en relación con las circunstancias del caso concreto.

9. Corresponde, por tanto, a la Administración tributaria, a los órganos de revisión administrativa o a los jueces y tribunales que controlan la legalidad de la actuación administrativa valorar en cada caso si las pruebas aportadas por el sujeto pasivo justifican tales circunstancias.

#### **Quinto. Contenido interpretativo de esta sentencia**

1. Conforme lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA , procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio.

2. Los artículos 50 LIE, apartados 1 (epígrafe 1.4) y 3 y 106 RIE, apartados 2 y 4, en relación con los artículos 8.7 y 15.11 LIE y 13.5 RIE, en la redacción vigente a los hechos de este litigio (ejercicios 2009 a 2011), deben interpretarse en el sentido de que:

A) El mero incumplimiento formal de las condiciones reglamentarias establecidas para justificar la finalidad a la que la ley anuda la exención o el sometimiento de las entregas de gasóleo a un tipo reducido en el impuesto sobre hidrocarburos no puede acarrear la automática pérdida de la ventaja fiscal cuando, no obstante tal incumplimiento, se acredita suficientemente que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que la justifican. Consecuentemente, no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo el sometimiento a un tipo reducido (en su caso la exención) y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto haya sido destinado a los fines que justifican la aplicación del beneficio fiscal, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de dichas obligaciones formales.

B) El modo ordinario de acreditar por el suministrador que el gasóleo se destina al uso que justifica la aplicación del tipo recudido (o, en su caso, la exención) es que realiza la entrega a un consumidor final, esto es, a una persona que declara por escrito ser tal y se identifica con su NIF, circunstancia que debe corroborar en el momento de la expedición. No obstante, nada impide que tal justificación se encauce mediante cualquier prueba admisible en Derecho, correspondiendo la carga de la prueba al suministrador.

C) En el caso particular de que el gasóleo sea entregado a persona distinta de quien venía actuando como consumidor final por haber éste fallecido o desaparecido como persona jurídica, cabe aplicar el tipo reducido si el suministrador acredita suficientemente, por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, que el nuevo receptor, titular de un NIF, lo destina al consumo.

#### **Sexto.** *Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso*

1. De las entregas regularizadas por la Administración en el caso enjuiciado, han sido debatidas aquellas realizadas a los herederos o sucesores de consumidores finales que, constandingo como tales en la base de datos de la AEAT, habían fallecido (personas físicas) o se habían disuelto (personas jurídicas).

2. En todos esos casos, Petrolífera Mierense, S.A., no realizó las comprobaciones que le impone la normativa sobre impuestos especiales.

3. Para acreditar que, no obstante ello, el gasóleo se había destinado al consumo presentó en el curso del procedimiento de inspección la documentación que estimó pertinente a tal fin (fundamentalmente, certificaciones y declaraciones de los efectivos receptores declarándose consumidores finales).

4. Según se ha razonado en el primer fundamento jurídico de esta sentencia, la impugnada ha llegado a la conclusión de que el incumplimiento de las obligaciones formales establecidas reglamentariamente provoca la pérdida automática del beneficio, y, por ello, ha omitido todo análisis sobre la prueba incorporada al expediente administrativo.

5. Tal forma de decidir contraviene los artículos 50 LIE, apartados 1 y 3, y 106 RIE, apartados 2 y 4, interpretados con arreglo a los criterios fijados en esta sentencia, en coherencia con la jurisprudencia del TJUE, por lo que la recurrida debe ser casada y anulada.

6. La tarea de valorar la prueba aportada por Petrolífera Mierense, S.A., y determinar si la misma acredita suficientemente que, pese a los incumplimientos formales en que incurrió, el gasóleo que entregó fue destinado efectivamente al consumo, es ajena al análisis casacional y corresponde desarrollarla a la Sala de instancia.

7. Por consiguiente y en aplicación del artículo 93.1 LJCA, procede retrotraer las actuaciones al momento anterior al dictado de sentencia, para que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias resuelva el recurso aplicando la interpretación señalada en esa sentencia, valorando la prueba practicada en el proceso.

#### **Séptimo.** *Costas*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.



2º) Estimar el recurso de casación interpuesto por PETROLÍFERA MIERENSE, S.A., contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias en el procedimiento ordinario 931/2015, que casamos y anulamos.

3º) Retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior al pronunciamiento de la sentencia de instancia para que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias resuelva el recurso con arreglo a la interpretación señalada en esa sentencia, valorando la prueba practicada en el proceso.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.