

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080569

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de octubre de 2020

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 1558/2018

### SUMARIO:

**II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Varios. Pérdidas de almacenamiento en cantidades superiores a las reglamentarias: compensación de diferencias de productos distintos.** El motivo de impugnación se centra en las pérdidas de almacenamiento en cantidades superiores a las reglamentarias. Conforme al acuerdo de liquidación, a finales de cada período impositivo, la sociedad realiza un recuento de existencias físicas del producto, comparando las existencias físicas y las contables; si éstas son superiores a las existencias físicas realiza una anotación en la columna de salida que denomina regularización que, a efectos prácticos, la inspección denomina mermas. Si las existencias contables son inferiores a las físicas, realiza una anotación contable por la diferencia en la columna de salidas que denomina de regularización. La inspección a efectos prácticos la denomina excesos, dado que las existencias físicas son superiores a las contables.

La discrepancia entre la Inspección y la sociedad trae causa del procedimiento para determinar las pérdidas. Mientras que la Inspección entiende que deben calcularse individualmente para cada uno de los productos sujetos a impuestos especiales para los que la sociedad lleva y presenta mensualmente ante la Administración tributaria una contabilidad separada, la sociedad entiende que el cálculo debe efectuarse de forma global para los productos incluidos en un mismo epígrafe de los definidos en el art. 50 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE). En concreto, aduce que los porcentajes de pérdidas calculados agrupando las distintas referencias comerciales en la categoría de producto a la que pertenecen a efectos de impuestos especiales son inferiores a los admitidos reglamentariamente por el art. 116, siendo éste el criterio que debe seguirse para su cálculo, y no el utilizado por la Inspección que discrimina por producto o por denominación comercial. Pues bien, el Tribunal Supremo sigue el criterio de la individualización contable de los productos, si bien, se pondera y valora atendiendo a los elementos que configuran el tributo, como son la base imponible y el tipo de gravamen. Es decir, a pesar de tratarse de productos distintos y contabilizados de manera separada, permite la compensación de las diferencias de existencias en más y en menos por tratarse de productos con un tratamiento fiscal idéntico en tanto que la base imponible y el tipo de gravamen se configuran en los mismos términos. De igual modo, en el supuesto que aquí interesa, la compensación de existencias realizado por la interesada se produce entre productos incluidos en un mismo epígrafe de los recogidos en el art. 50 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE), en los que la base imponible se constituye de igual manera, aplicándose el mismo tipo de gravamen, dando también lugar a un tratamiento fiscal idéntico.

Este mismo criterio ha sido adoptado por el TEAC en un supuesto análogo en el que para el cálculo del porcentaje de pérdidas reglamentariamente establecidas se han tenido en cuenta la totalidad de las existencias de los distintos productos clasificados en un mismo epígrafe, teniendo igual tratamiento fiscal, y no sólo las existencias medias del producto en cuestión. Es decir, no se debe perder de vista que lo esencial a la hora de cuantificar las pérdidas será determinar cual es el tratamiento fiscal previsto por la norma para los distintos productos. En conclusión, para determinar si las pérdidas del producto sujeto a los impuestos especiales de fabricación superan los porcentajes reglamentarios, se ha de considerar la totalidad de las existencias de productos que tengan un tratamiento fiscal idéntico. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 38, 39 y 50.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE), arts. 1, 50 y 116.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 19 de febrero de 2018, por el concepto Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013 y 2014, por importe de 576.332,62 euros.

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

En fecha 12 de junio de 2017 se constituyó la Inspección frente a la citada sociedad, al objeto de documentar los resultados de la actuación inspectora por el concepto Impuesto sobre Hidrocarburos por las operaciones realizadas durante los ejercicios 2013 y 2014 formalizando al efecto acta de disconformidad 02/72816756 en la que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 6.1, 7.5, 46 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y artículos 1.12, 11.2, 16, 51, 116 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, se formuló la siguiente propuesta de liquidación: Cuota Impuesto sobre Hidrocarburos 496.743,84 euros, intereses de demora, 67.791,19 euros; Total Deuda tributaria, 564.535,03 euros.

Tal liquidación traía causa de:

\* Mermas de fabricación en noviembre/2014 en la planta de biodiesel inscrita en el registro con CAE ...G. Por esta causa se propone una liquidación de 120.532,61 euros.

\* Pérdidas en el transporte por barco que superan los porcentajes reglamentarios en 7.023 litros de biodiesel que determinan una cuota de 2.661,71 euros.

\* Pérdidas de almacenamiento en el depósito fiscal con CAE ...C superiores a las reglamentariamente admitidas en 985.619 litros de gasóleo a los que corresponde una cuota de 373.549,60 euros.

Tras la ampliación del plazo para la presentación de alegaciones concedida a solicitud de la sociedad, el 12 de julio presentó en sede electrónica escrito en el que, muy en síntesis, y dando la conformidad a la propuesta de liquidación por pérdidas en el gasóleo transportado en barco, alegaba: 1) inexistencia de pérdidas en la fabricación de biodiesel dado que el aceite neutro se utilizó en la elaboración de biodiesel, tal como queda acreditado con las fichas de control de existencias y producción de noviembre de 2014 y la memoria técnica de la planta en la que se muestran los rendimientos de fabricación; 2) los porcentajes de pérdidas calculados agrupando las distintas referencias comerciales en la categoría de producto a la que pertenecen a efectos de impuestos especiales son inferiores a los admitidos reglamentariamente por el artículo 116, siendo éste el criterio que debe seguirse para su cálculo, y no el utilizado por la inspección que discrimina por producto o por denominación comercial. Finaliza la representación de la sociedad su escrito de alegaciones solicitando que se consideren justificadas las pérdidas de fabricación y de almacenamiento durante los ejercicios 2013 a 2014 y se anule la propuesta de liquidación.

Con fecha 19 de febrero de 2018, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicios 2013 y 2014, por importe de 576332,62 euros.

**Segundo.**

Frente a la resolución anteriormente referenciada, con fecha 22 de marzo de 2018, la interesada interpuso la presente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, registrada con número R.G.:1558/2018, alegando en síntesis lo siguiente:

\* Inexistencia de pérdidas en el proceso de fabricación de biodiesel en el CAE ...G durante el mes de noviembre de 2014. Se ha podido demostrar que el aceite de soja se empleó para la elaboración de biodiesel.

\* Inexistencia de pérdidas de almacenamiento superiores a las reglamentarias den el CAE ...C.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución de Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se ajusta a derecho.

## Tercero.

Alega en primer lugar la interesada la inexistencia de pérdidas en el proceso de fabricación de biodiesel en el CAE ...G durante el mes de noviembre de 2014.

La cuestión debatida en este punto, de la que trae causa la propuesta de regularización por importe de 120.532,61 euros, es si se han producido pérdidas no justificadas de 318.028 litros de aceite de soja crudo en noviembre 2014. La inspección considera que no queda acreditado el traspaso de 318.028 litros de aceite de soja crudo al proceso productivo de biodiesel de la entidad.

Por su parte, la reclamante aduce que dicha cantidad no son pérdidas de producto, sino que los 318.028 litros de aceite de soja crudo fueron utilizados o consumidos en el proceso de producción de la fábrica para la obtención del biodiesel ya que, de no ser así, hubiera sido técnicamente imposible obtener la cantidad de biodiesel fabricada, que además fue certificada por mediciones físicas de terceras compañías independientes.

En el fondo, la regularización tiene su causa en la discrepancia que existe entre la Administración y la entidad a la hora de cómo se debe rellenar la Ficha de Control de Existencias correspondiente a noviembre de 2014. La Administración considera que los 318.028 litros de aceite de soja crudo, una vez refinados por la propia entidad, deberían apuntarse como "Traspaso a Aceite neutro" en la columna "Aceite neutro", y, junto con las entradas de aceite neutro adquirido de terceros, se destinarían a la producción del producto "biodiesel diario". Por el contrario, la interesada omite la realización del apunte intermedio, considerando que en los 7.634.921 litros de "biodiesel diario", se integran tanto los 318.028 litros de aceite de soja crudo como los 7.140.108 litros de aceite neutro adquiridos de terceros (la suma de ambas cantidades no coincide exactamente porque deben tenerse en cuenta las diferentes densidades de los productos, el coeficiente de rendimiento, así como la adición de otras materias primas minoritarias como el metanol y metilato).

En consecuencia, la Inspección entiende que los 318.028 litros de aceite de soja crudo no se han destinado al proceso productivo, reputándose como pérdida en los términos recogidos en el artículo 1.10 del Reglamento de Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en adelante, Reglamento de IIEE).

La Inspección consideraba que los libros registro reglamentarios y demás contabilidad aportada telemáticamente por la entidad a la Oficina Gestora era insuficiente para conocer el procedimiento de fabricación y el seguimiento de la utilización y obtención en régimen suspensivo de productos sujetos al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Es por ello que, a requerimiento de la Inspección, la reclamante aportó documentación interna adicional, en concreto, las denominadas "Fichas de Control de Existencias" y las Fichas de Producción", definidas por la propia reclamante como:

\* Fichas de Control de Existencias por Períodos: Este documento interno recoge las existencias iniciales de primeras materias, tanto crudas como refinadas (sujetas al Impuesto sobre Hidrocarburos y las que no), los trasposos de primeras materias a producción y los productos finales obtenidos (tanto los sujetos a IIEE como los que no, tales como: glicerina, gomas, ácidos grasos, etc.). Esta ficha se elabora utilizando los datos en litros a 150 C, por lo que hay que tener en cuenta las distintas densidades de las materias primas utilizadas y los productos terminados obtenidos para realizar comparaciones.

\* Fichas de fabricación/producción: Las Fichas de Fabricación de XZ son también documentos internos que recogen los balances de masas, esto es, las cantidades, en toneladas, de materias primas entrados a consumo en el proceso productivo y los productos finales obtenidos en toneladas como resultados de los procesos de fabricación.

Como se ha apuntado anteriormente, la discrepancia se localiza en la Ficha de Control de Existencias correspondiente a noviembre de 2014, en la que la Inspección considera que no se ha reflejado el movimiento de refino de 318.028 litros del aceite de soja crudo a aceite neutro por medio del respectivo apunte, entendiéndose que dicha cantidad no fue introducida en el proceso productivo del biodiesel, calificándola como pérdida.

Por su parte, la entidad aduce que el hecho de no reflejar ese movimiento intermedio en la Ficha de Control de Existencias, que se trata de un documento interno, apuntando directamente el traspaso del aceite de soja crudo a biodiesel, no resulta prueba suficiente para que la Inspección considere que dicho aceite no se ha introducido en el proceso productivo, exponiendo los siguientes argumentos en su escrito de alegaciones:

"Así, en el siguiente cuadro se recoge un extracto de la Ficha de Control de Existencias del mes de noviembre de 2014, sin perjuicio de que se vuelve a aportar el documento completo, como Anexo III a este escrito, en el que se puede comprobar que:

- Respecto de las materias primas: Existe un traspaso a producción de 318.028 litros de aceite de soja crudo que coincide con las salidas a producción de los libros de IIEE.

- Respecto de las materias primas: Existe un traspaso a producción de 7.140.108 litros de aceite neutro (ya refinado). Este movimiento no se refleja en los libros de IIEE como tal, ya que, como se ha mencionado anteriormente, no se llevaba libro reglamentario de productos intermedios para registrar el proceso de refinado de los aceites vegetales ya que tampoco fue requerido nunca por los Servicios de Intervención de IIEE en las numerosas visitas que realizaban a la planta o en las inspecciones anteriores. No obstante, sí se refleja en los Libros de IIEE el traspaso a producción de los 6.979.073 litros de aceite de palma refinada (RBD) adquiridos de terceros (no refinados en la propia planta de biodiesel de XZ).

(...)

- Respecto del producto final obtenido: El biodiesel diario obtenido en el periodo fue de 7.634.921 litros. Si bien, este producto, que ya puede considerarse biodiesel tras la transesterificación, no se puede tratar como producto terminado pues es necesario un periodo breve de maduración previa para que adquiera todas sus características químicas de producto final biodiesel FAME. Mi representada tampoco lleva un libro separado de este proceso de maduración, de conformidad con el mencionado artículo 115 del RIE, pues se trata también de un proceso intermedio de productos en curso de elaboración que no conlleva transformación.

Así, la cantidad de biodiesel (FAME) fabricado en noviembre de 2014 es de 8.037.322 litros, cantidad coincidente con la producción reflejada en los libros de IIEE. y que se corresponde con el biodiesel diario fabricado en el periodo (7.634.921 litros) más la variación de existencias de biodiesel diario de periodos anteriores que se consideran finalizadas en el periodo (Existencias iniciales de biodiesel diario obtenido en periodos anteriores (542.375 litros) - Existencias finales de biodiesel diario que continúan, como producto intermedio, en proceso de maduración (139.974 litros)".

La entidad alega que desde un punto de vista técnico, ni física ni químicamente, es posible obtener 7.634.921 litros de biodiesel con tan solo 7.140.108 litros de aceite neutro, siendo necesario la adición al proceso productivo de los 318.028 litros del aceite de soja crudo, por lo que no puede considerarse como pérdidas.

En cuanto lo anterior, manifiesta la Oficina Técnica en la página 18 del acuerdo de liquidación lo siguiente:

"Por otra parte, la sociedad argumenta que, desde un punto de vista técnico, la cantidad real de biodiesel diario (7.634.912 litros) no puede obtenerse con los litros reflejados por la Inspección como aceite neutro traspasado (7.140.108 litros). Esta alegación no puede prosperar ya que parte de una premisa que no es compartida por esta oficina, en sentido de que la cantidad producida de biodiesel diaria no es una cantidad real en el sentido de que tiene una existencia objetiva sino es el resultado de unos cálculos teóricos como ha quedado acreditado a lo largo del expediente.

Esta oficina entiende que no puede entenderse justificada una pérdida en base a procesos productivos/rendimientos en los que la cantidad de producto obtenido corresponde a una cifra teórica".

Centrado el tema objeto de debate, a juicio de este TEAC, se trataría de una cuestión de prueba, es decir, si los 318.028 litros de aceite de soja crudo fueron o no utilizados en el proceso de producción del biodiesel.

De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Por parte de la entidad, en defensa de sus pretensiones, se han aportado los siguientes soportes documentales:

\* Los libros registro de primeras materias, en lo que aquí interesa, el de aceite de soja crudo y el de aceite de palma refinada (RBD), en los que se refleja para el mes de noviembre de 2014 la salida a producción de 318.028 y 6.979.073 litros, respectivamente. (En relación con la última cantidad existe una diferencia entre existencias contables y físicas de aceite neutro de 161.035 litros (7.140.108 - 6.979.073), que se supone regularizada y que la Inspección no discute).

\* Libro de productos finales (libro de biodiesel) en el que se reflejan tres apuntes para el mes de noviembre de 2014, por importe total de 8.030.000 litros.

\* El Modelo 570, de declaración de operaciones, en el que se declaran 8.037.320 litros fabricados de biodiesel en el periodo noviembre de 2014.

\* Las denominadas "Fichas de Control de Existencias" y las Fichas de Producción".

\* La memoria técnica de la planta de biodiesel de la entidad en la que se muestran los rendimientos de fabricación del proceso, con el objeto de demostrar que desde un punto de vista técnico es imposible obtener 7.634.921 litros de biodiesel con tan solo 7.140.108 litros de aceite neutro, siendo necesario la adición al proceso productivo de los 318.028 litros del aceite de soja crudo.

\* Copia de las certificaciones emitidas por la compañía independiente Intertek, que se encarga de hacer las mediciones físicas del producto.

Por otro lado, si examinamos la motivación de la Inspección en la que basa la regularización, no se aprecia argumento alguno en el que fundamente, al menos de manera indiciaria, la realidad de las presuntas pérdidas no justificadas de 318.028 litros de aceite de soja crudo, con independencia de que pudiera estar o no de acuerdo con la forma en la que la entidad realiza el control interno de existencias y de procesos intermedios, pudiendo, en su caso, ser objeto de algún tipo de infracción formal. Cuestión que no es objeto de debate en el presente expediente.

Respecto de la no aceptación como cantidad real de biodiesel diario producido en noviembre de 2014, de 7.634.912 litros, "por no tener una existencia objetiva sino ser el resultado de unos cálculos teóricos", corresponde decir, que en ningún momento la Inspección, para ninguno de los meses inspeccionados de los años 2013 y 2014, salvo para noviembre de 2014, ha negado o ha dudado de que la cantidad fabricada de biodiesel diario obtenido sea una cantidad real. Cantidades que han sido certificadas por terceros independientes y consignadas en los Libros Registro de Impuestos Especiales, presentados por la entidad a la Oficina Gestora, y que no han sido puestos en duda.

Como conclusión, a juicio de este TEAC la Inspección no ha aportado justificación o prueba que sustente las controvertidas pérdidas, debiendo estimarse las alegaciones de la reclamante en este punto

#### Cuarto.

El segundo y último motivo se centra en las pérdidas de almacenamiento en cantidades superiores a las reglamentarias en el establecimiento con CAE ...C.

Conforme al acuerdo de liquidación, a finales de cada período impositivo, la sociedad realiza un recuento de existencias físicas del producto, comparando las existencias físicas y las contables; si éstas son superiores a las existencias físicas realiza una anotación en la columna de salida que denomina regularización que, a efectos prácticos, la inspección denomina mermas. Si las existencias contables son inferiores a las físicas, realiza una anotación contable por la diferencia en la columna de salidas que denomina de regularización. La inspección a efectos prácticos la denomina excesos, dado que las existencias físicas son superiores a las contables.

La discrepancia entre la Inspección y la sociedad trae causa del procedimiento para determinar las pérdidas. Mientras que la Inspección entiende que deben calcularse individualmente para cada uno de los productos sujetos a impuestos especiales para los que la sociedad lleva y presenta mensualmente ante la Administración Tributaria una contabilidad separada, la sociedad entiende que el cálculo debe efectuarse de forma global para los productos incluidos en un mismo epígrafe de los definidos en el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales.

En concreto, aduce que los porcentajes de pérdidas calculados agrupando las distintas referencias comerciales en la categoría de producto a la que pertenecen a efectos de impuestos especiales son inferiores a los admitidos reglamentariamente por el artículo 116, siendo éste el criterio que debe seguirse para su cálculo, y no el utilizado por la inspección que discrimina por producto o por denominación comercial.

Con carácter previo a examinar la cuestión suscitada, es oportuno dejar constancia que no se discuten las mediciones, ni los libros reglamentarios presentados ante la oficina gestora, ni los epígrafes en los que se incluyen cada uno de los productos, ni los cálculos realizados por los actuarios aplicando su criterio sobre la determinación de las diferencias, sino el procedimiento del cálculo de las pérdidas admisibles, esto es, si para los productos almacenados las pérdidas deben calcularse teniendo en cuenta las diferencias contables y físicas de cada uno de los productos B20, GO10B, GOA, GOA-M, G1000, GO01, GOB, GOBBT, GOC, ETANO, BIOSA, GN98, G95P, GN95 o bien de forma conjunta en función del epígrafe: epígrafe 1.3 (productos B20, GO10B, GOA, GOA-M, G1000, GO01), epígrafe 1.4 (productos GOB, GOBBT, GOC) y epígrafe 1.2.2 (productos G95P, GN95).

En este punto, considera adecuado este TEAC traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo 7444/2012, de 5 de noviembre de 2012 (Rec. 554/2010), en la que se suscita la cuestión acerca de la posibilidad de compensar existencias en más de unos productos con las que pudiera haber en menos de otros.

Pues bien, en la citada sentencia se estiman las pretensiones de la recurrente con base a los siguientes fundamentos:

"Partiendo del indudable hecho, -destacado con acierto por la sentencia impugnada-, de la ausencia de una disposición específica que regule de una manera expresa y detallada sobre las posibilidades de compensación de diferencias en menos con las diferencias en más de cada una de las clases de alcohol o que prevea de manera específica el tratamiento separado de esas diferencias según el producto derivado, la argumentación desarrollada

por la Sala de instancia, acudiendo a las normas reglamentarias sobre contabilización detallada y separada para cada clase de alcohol, así como los tipos de infracciones también descritas a nivel reglamentario, si duda constituye una muy razonable vía interpretativa, a la vista de la inicial perplejidad que produce la citada ausencia de una disposición que permitiese una resolución clara y terminante del conflicto.

Aceptado, así, lo sugestivo de la vía seguida en la instancia, consideramos, sin embargo, que a la misma se le pueden poner objeciones que conduzcan a hacer más correcta, jurídicamente hablando, la tesis que se patrocina en la pretensión de la sociedad actora y ahora recurrente.

En este sentido, hemos de observar que el propio artículo 50.1 del Real Decreto 1165/95, sobre el que la Sala sentenciadora monta inicialmente su argumentación, remite la razón de la detallada contabilidad al criterio de que "los asientos de cargo y data se efectuarán de modo tal que se diferencien por los diversos tratamientos fiscales que puedan recibir los productos que se contabilicen".

Si ésta es la razón tributaria de la individualización contable, que es la única que a los efectos de nuestro enjuiciamiento debemos ahora ponderar, nos encontraríamos con el dato normativo de rango de ley formal (como no podía ser menos, a la vista del principio de reserva de Ley en materia tributaria) contenido en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, del que resulta que no hay nada que sustancialmente diferencie - reiteramos a los puros efectos fiscales- a los distintos productos gravados por el impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

En efecto, en observación de los elementos definidores del tributo, nos encontramos con que el artículo 38 de la Ley nos dice que la base imponible "estará constituida por el volumen de alcohol puro, a la temperatura de 20° C, expresado en hectolitros, contenido en los productos objeto del Impuesto" y el artículo 39 fija un tipo único "por hectolitro de alcohol puro", de modo que en absoluto se establece un tratamiento diferenciado con relación a cada producto, sino que con respecto a todos ellos, a la hora de tributar la vara de medir la constituye su volumen de alcohol puro, a cuyo volumen se aplica, cualquiera que sea el producto, un tipo de gravamen fijo a cada hectolitro de aquel.

En estas condiciones, consideramos que la referencia a las normas contables constituye un elemento de interpretación indudablemente valioso, pero que resulta insuficiente en términos jurídicos para eludir el acontecimiento legal de que lo único que prevalece en el ordenamiento fiscal del tributo que nos ocupa es el concepto de "alcohol puro" y que por eso el criterio hasta ahora seguido por la Administración de admitir las compensaciones en más o en menos legalmente previstas refiriéndose en exclusiva a aquel concepto, no a los diversos productos que lo contienen, es la que resulta más acorde con el texto regulador del impuesto, afirmación que nos conduce a estimar tanto el motivo de casación como el recurso contencioso-administrativo que está en su origen". (El subrayado corresponde a este TEAC).

La referida sentencia ya fue invocada por la entidad reclamante durante el procedimiento inspector, contestando la Oficina Técnica respecto de ella lo siguiente:

"Las particularidades de la cuestión examinada por el Tribunal Supremo impiden extrapolar sin más sus conclusiones al ámbito del Impuesto sobre hidrocarburos puesto que, como puede comprobarse, el elemento relevante para adoptar la resolución es el concepto de alcohol puro en torno al que se incardina la base imponible del Impuesto sobre el alcohol, que no tiene un paralelismo en el Impuesto sobre hidrocarburos donde la base imponible está constituida por el volumen de productos objeto del impuesto".

En relación con esta afirmación, corresponde mencionar por este TEAC que la sentencia invocada recoge un supuesto sustancialmente igual al suscitado en la presente reclamación por cuanto se puede comprobar en el fundamento segundo, que señala que la cuestión controvertida se basa en la obligación de realizar recuentos de forma separada para el cálculo de pérdidas o bien de manera global como pretendía el demandante:

"La cuestión suscitada se proyecta acerca de la forma en que se ha de realizar el recuento de los productos sujetos a tributación por impuestos especiales, ya que mientras la Administración sostiene que ha de hacerse por productos aislados o separados, sin posibilidad de compensar existencias de diferentes productos, la entidad recurrente propugna que se ha de efectuar de una manera global, compensando las existencias en más de unos productos con las que pudiera haber en menos de otros, habiendo aducido, en este sentido, que si al saldo contable en más se le dedujeran 50741 litros absolutos de orujo que no se habían computado en el recuento físico y las mermas reconocidas de 9075 litros, resultaría una diferencia de más de 972 litros, que se encontraría dentro del margen aceptado en la legislación aplicable".

Por su parte, respecto del argumento concreto por parte de la Oficina Técnica, de que el elemento relevante para adoptar la resolución es el concepto de alcohol puro en torno al que se incardina la base imponible del Impuesto sobre el alcohol, y que no tiene un paralelismo en el Impuesto sobre hidrocarburos, corresponde decir que:

En primer lugar, aun cuando se trate de una Sentencia sobre el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, las disposiciones generales de este impuesto son comunes a los del Impuesto sobre Hidrocarburos, en particular, las normas relativas a la contabilización y pérdidas de productos.

En segundo lugar, el Tribunal Supremo sigue el criterio de la individualización contable de los productos, si bien, se pondera y valora atendiendo a los elementos que configuran el tributo, como son la base imponible y el tipo de gravamen. Es decir, a pesar de tratarse de productos distintos y contabilizados de manera separada, permite la compensación de las diferencias de existencias en más y en menos por tratarse de productos con un tratamiento fiscal idéntico en tanto que la base imponible y el tipo de gravamen se configuran en los mismos términos. De igual modo, en el supuesto que aquí interesa, la compensación de existencias realizado por la interesada se produce entre productos incluidos en un mismo epígrafe de los recogidos en el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, en los que la base imponible se constituye de igual manera, aplicándose el mismo tipo de gravamen, dando también lugar a un tratamiento fiscal idéntico.

Este mismo criterio ha sido adoptado por este TEAC en su resolución de 28 de marzo de 2019 (RG: 8526/2015), en un supuesto análogo en el que para el cálculo del porcentaje de pérdidas reglamentariamente establecidas se han tenido en cuenta la totalidad de las existencias de los distintos productos clasificados en un mismo epígrafe, teniendo igual tratamiento fiscal, y no sólo las existencias medias del producto en cuestión. Es decir, no se debe perder de vista que lo esencial a la hora de cuantificar las pérdidas será determinar cual es el tratamiento fiscal previsto por la norma para los distintos productos.

Finalmente, con arreglo a todo lo anterior, este TEAC estima las alegaciones de la reclamante en este punto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

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