

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084688

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de diciembre de 2021

Sala 2.^a

R.G. 924/2019

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Depósito fiscal y necesidad de almacenamiento efectivo. El asunto objeto de litigio se centra en determinar si las instalaciones de la reclamante reúnen o no los requisitos para ser consideradas como depósito fiscal.

La interesada aduce que la legislación no exige en ningún momento que se desarrolle una actividad de almacenamiento en el depósito fiscal y, en todo caso, cuestiona la necesidad de que este almacenamiento deba ser efectivo.

En primer lugar, señalar que, tal y como señala la interesada, la normativa europea simplemente exige que en el depósito fiscal se lleve una actividad ya sea la recibir, almacenar o expedir. Ahora bien, también reconoce que los Estados Miembros son competentes para autorizar y determinar los requisitos para la apertura y explotación de un depósito fiscal. Haciendo uso de este poder, el Estado español ha sustituido la conjunción «o» por la conjunción «y» de tal manera que de acuerdo con el art. 11 del RD 1165/1995 (Rgto II.EE), en la versión vigente en el momento de producirse los hechos «1. El centro gestor podrá autorizar a las personas que lo soliciten, el establecimiento de depósitos fiscales en los que, en régimen suspensivo:

a) Podrán recibirse, almacenarse y expedirse bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación.»

Por otro lado, carece de sentido argumentar que no es necesario llevar a cabo una actividad de almacenamiento cuando la propia norma -art. 11.2.d) del RD 1165/1995 (Rgto II.EE)- señala que «Los depósitos fiscales en los que se introduzcan graneles líquidos deberán disponer de tanques para su almacenamiento». Es decir, la propia legislación exige que la instalación disponga de tanques en los que almacenar los productos. La interesada argumenta que el citado art. 11.2.d) del RD 1165/1995 (Rgto II.EE) sólo habla de la necesidad de que existan tanques para el almacenamiento, pero sin hacer ninguna mención a una capacidad mínima de almacenamiento, exigencia que sí que se prevé en las modificaciones legislativas posteriores.

La Ley 11/2021 no introduce ninguna innovación respecto a la legislación anterior, como señala la interesada, sino que se limita a realizar un «ajuste técnico», esto es realiza una aclaración en aras a disipar cualquier duda sobre que el almacenamiento que tenga lugar en los depósitos fiscales debe ser efectivo. Ahora bien, la Oficina gestora competente para conceder la autorización es también competente para valorar la solicitud y la documentación que acredita que se cumplen todas las exigencias y, por tanto, debe valorar si las instalaciones para las que se solicita el reconocimiento como depósito fiscal cumplen todos los requisitos para lo que se hace ineludible valorar si la capacidad de almacenamiento de la instalación es adecuada a la operativa descrita en la memoria presentada y al volumen de producto que se introduce en el establecimiento. Por tanto, el Departamento de Aduanas es el órgano competente para valorar la solicitud y la documentación aportada y, tras estudiar los datos contenidos en la memoria presentada por la reclamante, considera que la capacidad de almacenamiento de la instalación no es la adecuada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 4, 5 y 7.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE), arts. 11, 40 y 45.

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), arts. 4 y 16.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 35 y 88.

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 dictada por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, en fecha 11 de febrero de 2019, por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de 16 de octubre de 2018 por el que se deniega la autorización de depósito fiscal.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 20 de febrero de 2018, la interesada presenta ante la Dependencia Regional de Aduanas solicitud de autorización de funcionamiento como depósito fiscal de hidrocarburos para sus instalaciones situadas en DIRECCIÓN 2 (LOCALIDAD 2), Puerto Exterior de LOCALIDAD 2, Dicha solicitud va acompañada de la documentación exigida por el artículo 11 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, a saber:

- * Escritura de constitución de la entidad solicitante.
- * Tarjeta C.I.F. de la sociedad.
- * N.I.F. del representante legal de la entidad.
- * Documento de representación a favor de Axy.
- * Documentación expedida por la Delegación Territorial en LOCALIDAD 2 de la Consejería de Economía, Innovación, Ciencia y Empleo de la Junta de Andalucía relativa a las autorizaciones de la instalación referida.
- * Resolución del otorgamiento de la concesión administrativa.
- * Certificados de conformidad con normas de los diferentes elementos de la instalación, entre los que se encuentra el sistema de medición.
- * Memoria de la actividad a desarrollar y previsión anual de movimientos.
- * La garantía a prestar consistirá en aval bancario por importe de ... euros.
- * Memoria del programa para la llevanza de la contabilidad reglamentaria de existencias y del resto de las obligaciones fiscales.
- * Planos de situación general y detalles de las instalaciones.
- * Declaración censal por la que causa alta en el establecimiento en la actividad de almacenes y depósitos de líquidos, epígrafe 7545 del I.A.E.

En la memoria descriptiva se señala lo siguiente:

"La instalación cuenta con un depósito de almacenamiento de una capacidad de 40.000 litros.

Las operaciones de descarga se efectuarán por gravedad mediante manguera flexible. Las de carga se realizarán mediante la aplicación de un equipo motor bomba, dotado de brazo de carga con su respectivo contador volumétrico.

La previsión anual de movimientos de productos en la referida instalación es de, aproximadamente, 5.000.000 de litros mensuales. De ellos, 4.000.000 de litros serán gasóleos, de los que 2.800.000 de litros serán de uso general y 1.200.000 de litros serán a tipo reducido y/o exento. El resto, es decir, 10.000.000 de litros serán de gasolina.

(...)

El titular del depósito fiscal, la entidad XZ, S.L., presta servicios de almacenamiento y expedición de productos a terceros, no siendo dueña del producto almacenado en ningún momento. En sus instalaciones se almacenará el producto propiedad de otras sociedades del grupo, entre las que cabe citar su propia matriz (XX, S.L.) y dos distribuidoras minoristas propiedad de esta última, que son XI, S.L. y XA, S.L."

Segundo.

Posteriormente, en el correo de fecha 21 de marzo de 2018 la interesada explica de manera más detallada la operativa que va a llevar a cabo. Así el modelo de funcionamiento es el siguiente:

1.- Las mercancías importadas o adquiridas se recibirán y almacenarán en la terminal de TWE ESPAÑA, donde XX tiene contrato de almacenamiento.

2.- Una vez se sepa el destino que haya que darle a la mercancía, se cursará la orden al depósito fiscal de TWE LOCALIDAD 2 para que la misma, en régimen suspensivo, abandone la citada terminal y entre en el recinto del depósito fiscal cuyo titular es XZ, donde se recibirá en régimen suspensivo y expedirá la correspondiente declaración electrónica de aceptación.

3.- Acto seguido, sin descargar el producto de la cisterna al tanque de almacenamiento, con los mismos datos de conductor, vehículo mercancía y cantidad, será reexpedida, con devengo del impuesto, al destino que previamente se haya procesado.

4.- Sin perjuicio de que la instalación esté asistida por el personal contratado, todos estos procedimientos documentales serán completamente informáticos, de manera que en cualquier momento puede comprobarse y seguirse la trazabilidad del producto, desde que fue cargado en la terminal de TWE ESPAÑA, hasta que resulta expedido por la terminal de XZ. Dicho sistema informático, desarrollado conjuntamente con la empresa

informática QR, está operativo desde 2012 sin registrarse incidencia alguna en los dos depósitos fiscales de que dispone XZ citados anteriormente, y permite controlar con toda fiabilidad todos estos movimientos automáticos, cumpliendo así con todas las obligaciones exigidas reglamentariamente (expedición de documentos, contabilidad de existencias, etc.).

5.- Por otro lado, resulta de enorme facilidad realizar comprobaciones materiales de los productos, tanto en la instalación expedidora (TWE ESPAÑA), como en la receptora (XZ), así como durante su circulación.

6.- Será por tanto, XZ quien, como titular del depósito fiscal expedidor, habrá de liquidar las cuotas impositivas que resulten.

Tercero.

El mes siguiente, en concreto, el 28 de mayo de 2018, la interesada presenta un escrito donde modifica la solicitud inicial para que la autorización de depósito fiscal quede limitada exclusivamente al gasóleo tipo A debido a que, como ella misma reconoce, la instalación únicamente consta de un solo depósito referido a este producto.

Cuarto.

En fecha 16 de octubre de 2018, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales dicta resolución en la que se acuerda no autorizar el establecimiento de un depósito fiscal de hidrocarburos a la empresa XZ S.L. en las instalaciones que la empresa dispone en Puerto Exterior de LOCALIDAD 2.

Dicha decisión se basa en que ni el establecimiento ni la operativa que se pretende desarrollar reúnen las condiciones necesarias para el funcionamiento como depósito fiscal.

Así se considera que la instalación no dispone de una capacidad de almacenamiento adecuada, incumpléndose los requisitos previstos en el apartado segundo del artículo 11 del Reglamento de Impuestos Especiales. También destaca que la actividad que se va a desarrollar "se limita a una mera gestión documental y a la recepción e inmediata reexpedición del gasóleo previamente recibido del depósito fiscal de TWE, único y exclusivo suministrador del producto" por lo que no se corresponde con la actividad propia de un depósito fiscal.

Este acuerdo fue notificado el 16 de octubre de 2018.

Quinto.

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso, el 14 de noviembre de 2018, recurso potestativo de reposición.

Sexto.

Entendiendo desestimado por silencio administrativo el recurso de reposición presentado, el 17 de enero de 2019, la interesada interpone, ante el Tribunal Económico Administrativo Central, la presente reclamación económica administrativa que ha sido registrada con R.G.: 00/00924/2019. En síntesis, realiza las siguientes alegaciones:

- * Falta de motivación del acuerdo de resolución.
- * Que para obtener la autorización administrativa no es necesario acreditar la existencia de una capacidad de almacenamiento adecuada.
- * Que de la definición de depósito fiscal contenida en la normativa se desprende que no es necesario llevar a cabo una actividad de almacenamiento efectivo.
- * Que la actividad desarrolla cumple con el espíritu previsto para la aplicación del régimen suspensivo puesto que se lleva a cabo una circulación entre depósitos fiscales que pospone el devengo hasta la puesta en consumo del producto.
- * Que la denegación de esta autorización va en contra de la doctrina de los actos propios puesto que la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña y la Hacienda Foral de Vizcaya han concedido sendas autorizaciones de depósito fiscal a las instalaciones que la interesada tiene en esos territorios.
- * Que no existe ningún fraude de ley.
- * Que es lícito la aplicación de la economía de opción.

Séptimo.

Finalmente, la Administración contesta, desestimando el recurso de reposición interpuesto en fecha 11 de febrero de 2019.

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:

La adecuación a Derecho de la resolución de 11 de febrero de 2019 citada en el encabezamiento.

Tercero.

El asunto objeto de litigio se centra en determinar si las instalaciones de la reclamante reúnen o no los requisitos para ser consideradas como depósito fiscal.

Los Impuestos Especiales de Fabricación son objeto de regulación armonizada mediante 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 (en adelante, Directiva 2008/118).

En el artículo 4 de la Directiva 2008/118 se dispone que:

"A los efectos de la presente Directiva y sus disposiciones de aplicación, se entenderá por:

1) «depositario autorizado»: toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

(...)

11) «depósito fiscal»: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que este situado dicho depósito fiscal."

El régimen de apertura y explotación de los depósitos fiscales se regula en el artículo 16 de la Directiva 2008/118:

"1. La apertura y explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estarán supeditadas a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro donde este situado el depósito.

La autorización estará supeditada a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso.

2. El depositario autorizado deberá:

a) prestar, si procede, una garantía que cubra el riesgo inherente a la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales;

b) cumplir con las obligaciones establecidas por el Estado miembro en cuyo territorio se halle el depósito fiscal;

c) llevar una contabilidad, por cada depósito fiscal, de las existencias y de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales;

d) introducir en su depósito fiscal y de consignar en las cuentas, al final de la circulación, todos los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo a menos que sea aplicable el artículo 17, apartado 2;

e) someterse a cualesquiera controles o recuentos de existencias.

Las autoridades competentes del Estado miembro en el que se haya autorizado el depósito fiscal establecerán las condiciones de la garantía contemplada en la letra a)."

La transposición de la Directiva 2008/118 se ha realizado mediante la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, Ley de Impuestos Especiales) que se desarrolla mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (en adelante, Reglamento).

En el artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales se recogen una serie de definiciones, entre ellas:

"8. "Depositario autorizado": La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, titular de una fábrica o de un depósito fiscal.

10. "Depósito fiscal": El establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación".

Cuarto.

Por su parte, el artículo 11 del Reglamento (en la versión vigente en el momento de producirse los hechos, es decir, con última actualización a fecha 30 de diciembre de 2017) recoge los requisitos que han de cumplirse para autorizar una instalación como depósito fiscal (el subrayado es de este Tribunal):

"1. El centro gestor podrá autorizar a las personas que lo soliciten, el establecimiento de depósitos fiscales en los que, en régimen suspensivo:

a) Podrán recibirse, almacenarse y expedirse bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Dentro de estas operaciones, se considerarán incluidas las operaciones de conservación y envasado de dichos bienes, así como las de mezcla que no constituyan transformación salvo lo dispuesto en las letras b) y c) siguientes.

b) Podrán efectuarse operaciones de desnaturalización o adición de marcadores.

c) Podrán efectuarse, en depósitos fiscales de hidrocarburos, mezclas de productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, entre sí o con otros productos, siempre que la mezcla obtenida esté comprendida a su vez en el ámbito objetivo del impuesto.

2. La autorización de un depósito fiscal quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) El volumen trimestral medio de salidas durante un año natural deberá superar las cuantías siguientes:

1.º Alcohol: 400.000 litros de alcohol puro. En Canarias y Baleares este límite será de 100.000 litros de alcohol puro.

2.º Bebidas derivadas: 25.000 litros de alcohol puro.

3.º Extractos y concentrados alcohólicos exclusivamente: 3.500 litros de alcohol puro.

4.º Productos intermedios: 150.000 litros.

5.º Vino y bebidas fermentadas: 150.000 litros.

6.º Cerveza: 150.000 litros.

7.º Bebidas alcohólicas conjuntamente: la cantidad equivalente a 30.000 litros de alcohol puro.

8.º Hidrocarburos: 2.500.000 kilogramos.

9.º Labores del tabaco: la cantidad cuyo valor, calculado según su precio máximo de venta al público, sea de 2.500.000 euros.

10.º No obstante lo establecido en los números anteriores del presente apartado a), no será exigible el cumplimiento de un volumen mínimo de salidas en relación con la autorización de los siguientes depósitos fiscales:

1'. Depósitos fiscales que se autoricen exclusivamente para efectuar operaciones de suministro de bebidas alcohólicas y de labores de tabaco destinadas al consumo o venta a bordo de buques y aeronaves.

2'. Depósitos fiscales de bebidas alcohólicas y de labores del tabaco situados en puertos o aeropuertos y que funcionen exclusivamente como establecimientos minoristas.

3'. Depósitos fiscales situados en instalaciones aeroportuarias públicas que se dediquen únicamente a la distribución de querosenos y gasolinas de aviación.

4'. Depósitos fiscales que se dediquen exclusivamente a la distribución de los aceites y grasas y del alcohol metílico (metanol) a que se refieren los artículos 50 bis y 51.3 de la Ley.

5'. Depósitos fiscales que se dediquen exclusivamente a la distribución de productos comprendidos en la tarifa 2.ª del Impuesto sobre Hidrocarburos.

6'. Los que se dediquen exclusivamente al almacenamiento de alcohol envasado sin desnaturalizar, fabricado por el mismo titular y que tenga un destino exento en el ámbito territorial interno o se destine al ámbito territorial comunitario no interno o a la exportación.

Los depósitos fiscales a que se refieren los puntos 1' y 2' de este número podrán también expedir bebidas alcohólicas y labores del tabaco, o sólo alguno de estos productos, con destino a depósitos fiscales exclusivamente autorizados para las mismas operaciones que el depósito fiscal remitente, así como efectuar las devoluciones de los productos a los proveedores de origen.

b) Cuando se solicite, por quien ya es titular de un depósito fiscal que viene funcionando regular e ininterrumpidamente durante más de dos años, la autorización a su nombre de nuevos depósitos fiscales para una misma categoría de productos, los volúmenes de movimiento mínimo a que se refiere el párrafo anterior serán reducidos en un 25 por 100.

Esta reducción será también aplicable cuando el solicitante del depósito fiscal sea titular de una fábrica de la misma categoría de productos que venga funcionando regular e ininterrumpidamente durante más de dos años y cuyo volumen trimestral medio de salidas durante el período de doce meses inmediatamente anterior a la solicitud del depósito supere las cuantías establecidas en la letra a) anterior.

Las reducciones a que se refiere el párrafo anterior no serán aplicables en relación con la autorización de depósitos fiscales de hidrocarburos.

c) Los depósitos fiscales deberán ubicarse en instalaciones independientes de aquellas en las que se ejerza cualquier actividad que, por razones de seguridad o de control fiscal, no sea compatible con la que determine la autorización del depósito. En particular, los depósitos fiscales de hidrocarburos deberán ubicarse en instalaciones independientes de las instalaciones de venta al público o de suministro a vehículos de carburantes y combustibles petrolíferos. Se considera que una instalación es independiente cuando no tiene comunicación con otra y dispone de acceso directo a la vía pública.

No obstante, la oficina gestora podrá autorizar que una zona delimitada del local en que se encuentre instalado el depósito se considere fuera del mismo a los únicos efectos del almacenamiento y ulterior reexpedición de productos por los que se devengó el impuesto con ocasión de la ultimación del régimen suspensivo y que posteriormente fueron devueltos a su titular.

El movimiento de estos productos deberá registrarse en un libro habilitado al efecto en el que los asientos de cargo se justificarán con el albarán que expida la persona o entidad que efectúe la devolución; los asientos de data se justificarán con el albarán que se emita para amparar la circulación de los productos reexpedidos.

d) Los depósitos fiscales en los que se introduzcan graneles líquidos deberán disponer de tanques para su almacenamiento. Dichos tanques, diferenciados por clases y especificaciones, deberán estar numerados y dotados de los correspondientes elementos de medición, debidamente autorizados por el organismo oficial o autoridad competente.

e) En cada depósito fiscal se deberá llevar una contabilidad de existencias de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50 de este Reglamento. Los asientos de cargo se justificarán con el ARC del documento administrativo electrónico en que figure el depósito fiscal como lugar de entrega. Los asientos de data permitirán diferenciar los distintos tratamientos fiscales dados a los productos salidos y se justificarán con los documentos de circulación expedidos por el titular del depósito. Cuando, conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley se realicen en el depósito fiscal operaciones de transformación, la contabilidad del depósito deberá reflejar tales operaciones.

f) Los depósitos fiscales de hidrocarburos que desarrollen su actividad en relación con los productos petrolíferos a que afecta la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, solo podrán ser autorizados a quienes, conforme a lo establecido en los preceptos que se indican de dicha ley, reúnan alguna de las siguientes condiciones:

1.º Sean titulares de una autorización administrativa para instalaciones de transporte o parques de almacenamiento conforme a lo dispuesto en el artículo 40.2.

2.º Tengan la condición de operador al por mayor conforme a lo dispuesto en los artículos 42 y 45.

3.º Ejercen, desde instalaciones autorizadas al efecto para este fin, la actividad de distribuidor al por menor de productos petrolíferos, conforme a lo dispuesto en los artículos 43, 46 y 47.

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

La autorización de las referidas instalaciones como depósitos fiscales requerirá, además del cumplimiento de los requisitos generales que sean aplicables, que el solicitante se halle en posesión de la autorización administrativa que proceda, según el caso, de las contempladas en los artículos 67 y 73 de la citada Ley 34/1998.

3. La solicitud de autorización de un depósito fiscal deberá incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente, y será presentada por los interesados ante el centro gestor. A dicha solicitud se acompañará la siguiente documentación:

a) Memoria descriptiva de la actividad que se pretende desarrollar en relación con la autorización que se solicita y previsión razonada del volumen trimestral medio de salidas durante un año natural. En dicha memoria deberán describirse las operaciones de transformación que, en su caso, se planee llevar a cabo en el depósito fiscal.

b) Plano a escala del recinto del establecimiento, con indicación del número y capacidad de los depósitos. En las solicitudes que se refieran a redes de oleoductos o de gasoductos, el plano de la red de tuberías y de la ubicación y clase de los elementos de bombeo, así como la indicación de dichos elementos, de los utilizados para efectuar las mediciones del flujo de los productos y, en su caso, de los medios de almacenamiento, que integran la red.

c) La documentación acreditativa del cumplimiento de lo dispuesto en las letras c), d) y e) del apartado 2 de este artículo.

d) La documentación acreditativa de las autorizaciones que, en su caso, corresponda otorgar a otros órganos administrativos. En particular y en cuanto a las actividades relativas a productos comprendidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos será necesario aportar la documentación acreditativa de la autorización que, en su caso, haya de otorgarse por aplicación de lo dispuesto en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos y en su normativa de desarrollo. En cuanto a las labores de tabaco, será necesario estar inscrito en el correspondiente Registro de Operadores del Comisionado para el Mercado de Tabacos, conforme a lo establecido en la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

e) El proyecto de la garantía a prestar con arreglo a lo dispuesto en el artículo 43 de este Reglamento.

4. Recibida la solicitud y documentación a que se refiere el apartado anterior, el centro gestor la remitirá a los servicios de inspección para que efectúen las comprobaciones correspondientes.

5. Una vez concedida la autorización para la instalación del depósito fiscal, la puesta en funcionamiento de éste requerirá la inscripción del mismo en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente al lugar de su ubicación y la prestación de la correspondiente garantía, conforme a lo dispuesto en los artículos 40 y 43 de este Reglamento, respectivamente.

6. Los depósitos fiscales podrán autorizarse en instalaciones habilitadas para almacenar mercancías en cualquier régimen aduanero suspensivo, en locales o zonas habilitadas como almacenes de depósito temporal o en zonas y depósitos francos. Tal posibilidad quedará condicionada a que el control de dichas instalaciones a efectos aduaneros se integre en el sistema informático contable al que se refiere la letra e) del apartado 2 de este artículo de modo que en todo momento sea posible conocer el estatuto fiscal o aduanero de las mercancías introducidas en dichas instalaciones.

7. La instalación y funcionamiento de los depósitos fiscales estará sometido a las normas y limitaciones contenidas en este Reglamento, así como a las condiciones particulares que en cada caso se establezcan con motivo de su autorización."

Quinto.

En primer lugar, la reclamante alega la falta de motivación del acuerdo de resolución.

A la motivación de los actos administrativos se refiere el artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.

b) Los actos que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos y procedimientos de arbitraje y los que declaren su inadmisión.

c) Los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos.

d) Los acuerdos de suspensión de actos, cualquiera que sea el motivo de ésta, así como la adopción de medidas provisionales previstas en el artículo 56.

e) Los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia, de ampliación de plazos y de realización de actuaciones complementarias.

f) Los actos que rechacen pruebas propuestas por los interesados.

g) Los actos que acuerden la terminación del procedimiento por la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, así como los que acuerden el desistimiento por la Administración en procedimientos iniciados de oficio.

h) Las propuestas de resolución en los procedimientos de carácter sancionador, así como los actos que resuelvan procedimientos de carácter sancionador o de responsabilidad patrimonial.

i) Los actos que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa."

El artículo 88 de esa misma Ley señala que:

"1. La resolución que ponga fin al procedimiento decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del mismo.

Cuando se trate de cuestiones conexas que no hubieran sido planteadas por los interesados, el órgano competente podrá pronunciarse sobre las mismas, poniéndolo antes de manifiesto a aquéllos por un plazo no superior a quince días, para que formulen las alegaciones que estimen pertinentes y aporten, en su caso, los medios de prueba.

2. En los procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede.

3. Las resoluciones contendrán la decisión, que será motivada en los casos a que se refiere el artículo 35. Expresarán, además, los recursos que contra la misma procedan, órgano administrativo o judicial ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar cualquier otro que estimen oportuno.

(...)"

Sobre la motivación de los actos administrativos el Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas ocasiones. Así pueden citarse, entre otras, la sentencia de 15 de diciembre de 1999 (número de recurso 3307/1994), en donde reconoce que la motivación puede ser escueta siempre que el interesado pueda conocer el porqué de la decisión de la Administración:

"...Tal motivación legalmente exigible, ha de ser en todo caso suficiente, es decir, que aún en el supuesto de ser sucinta o escuetamente breve, ha de contener en todo caso, la razón esencial de decidir, en lo dispuesto en el acto administrativo, de tal modo que el interesado pueda conocer con exactitud y precisión, el cuando, cómo y porqué de lo establecido por la Administración, con la amplitud necesaria para su adecuada posible defensa, permitiendo también a su vez a los órganos jurisdiccionales el conocimiento de los datos fácticos y normativos que les permitan resolver la impugnación judicial del acto, en el juicio de su facultad de revisión y control de la actividad administrativa, sancionada en el artículo 106 de nuestra Constitución."

De la lectura detallada de la resolución de 11 de febrero de 2019 se observa que explica los motivos por los que se considera que la instalación no cumple con los requisitos exigidos por la legislación para actuar como un depósito fiscal, contestando individualmente a cada una de las alegaciones formuladas por la interesada. En la misma se viene a ratificar los argumentos esgrimidos en el Acuerdo de 16 de octubre de 2018 y se reproduce el tenor literal de los mismos.

Considera este Tribunal Central que el Acuerdo está motivado por lo que procede la desestimación de esta alegación.

Sexto.

A continuación, se analizará la alegación relativa al supuesto incumplimiento de las condiciones de almacenamiento del apartado 2 del artículo 11 del Reglamento de Impuestos Especiales.

Relacionado con lo anterior, la actora aduce que la legislación no exige en ningún momento que se desarrolle una actividad de almacenamiento en el depósito fiscal y, en todo caso, cuestiona la necesidad de que este almacenamiento deba ser efectivo.

En primer lugar, señalar que, tal y como señala la reclamante, la normativa europea simplemente exige que en el depósito fiscal se lleve una actividad ya sea la recibir, almacenar o expedir. Ahora bien, también reconoce que los Estados Miembros son competentes para autorizar y determinar los requisitos para la apertura y explotación de un depósito fiscal.

Haciendo uso de este poder, el Estado español ha sustituido la conjunción "o" por la conjunción "y" de tal manera que de acuerdo con el artículo 11 del Reglamento (en la versión vigente en el momento de producirse los hechos, es decir, con última actualización a fecha 30 de diciembre de 2017)

"1. El centro gestor podrá autorizar a las personas que lo soliciten, el establecimiento de depósitos fiscales en los que, en régimen suspensivo:

a) Podrán recibirse, almacenarse y expedirse bienes objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Por otro lado, carece de sentido argumentar que no es necesario llevar a cabo una actividad de almacenamiento cuando la propia norma (artículo 11.2 letra c) Reglamento de Impuestos especiales) señala que "Los depósitos fiscales en los que se introduzcan graneles líquidos deberán disponer de tanques para su almacenamiento". Es decir, la propia legislación exige que la instalación disponga de tanques en los que almacenar los productos.

La reclamante argumenta que el citado apartado 2.d) del artículo 11 sólo habla de la necesidad de que existan tanques para el almacenamiento pero sin hacer ninguna mención a una capacidad mínima de almacenamiento, exigencia que sí que se prevé en las modificaciones legislativas posteriores.

Así, en la Exposición de Motivos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, se especifica que (el subrayado es de este Tribunal):

"En el ámbito de los impuestos especiales de fabricación, se modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para realizar un ajuste técnico en la definición de los depósitos fiscales. Con dicho ajuste se clarifica que para que quien ostente la titularidad de un depósito fiscal obtenga la correspondiente autorización que le habilita para operar como tal es preciso que en dicho establecimiento se realicen operaciones efectivas de almacenamiento de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Con ello se pretende evitar la indebida aplicación del régimen suspensivo o, lo que es lo mismo, el retraso del devengo de los impuestos especiales de fabricación, con el consiguiente riesgo fiscal que ello comporta, por parte de establecimientos que realmente no operan como depósitos fiscales."

Por tanto, la Ley 11/2021 no introduce ninguna innovación respecto a la legislación anterior, como señala la reclamante, sino que se limita a realizar un "ajuste técnico", esto es realiza una aclaración en aras a disipar cualquier duda sobre que el almacenamiento que tenga lugar en los depósitos fiscales debe ser efectivo.

Recordar que el apartado séptimo del artículo 11 del Reglamento establecía que:

"7. La instalación y funcionamiento de los depósitos fiscales estará sometido a las normas y limitaciones contenidas en este Reglamento, así como a las condiciones particulares que en cada caso se establezcan con motivo de su autorización."

Este apartado otorga la posibilidad de que la Oficina gestora establezca condiciones particulares, lo que también se refleja en el apartado 8 del artículo 40 del Reglamento cuando dice que:

"El incumplimiento de las normas, limitaciones y condiciones establecidas en la Ley y en este Reglamento y, en su caso, en las establecidas en el acuerdo de autorización, y en particular la insuficiencia de garantía, dará lugar a la revocación de la autorización concedida. El expediente de revocación será tramitado por la oficina gestora competente para su autorización."

Así pues, la Oficina gestora competente para conceder la autorización es también competente para valorar la solicitud y la documentación que acredita que se cumplen todas las exigencias y, por tanto, debe valorar si las instalaciones para las que se solicita el reconocimiento como depósito fiscal cumplen todos los requisitos para lo que se hace ineludible valorar si la capacidad de almacenamiento de la instalación es adecuada a la operativa descrita en la memoria presentada y al volumen de producto que se introduce en el establecimiento.

En este supuesto, la competencia para conceder la autorización corresponde al Departamento de Aduanas e Impuestos especiales de conformidad con lo previsto en el apartado primero del artículo 7 de la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias:

"e) El inicio, instrucción y resolución, en aplicación del sistema aduanero y de los demás tributos de competencia de este Departamento, de los procedimientos relativos a:

(...)

21.º La autorización de los depósitos fiscales constituidos por redes, de los depósitos fiscales cuando el depositario autorizado pueda disponer de este tipo de establecimiento en el ámbito territorial de más de una Delegación Especial y la de fábricas de alcohol por síntesis o cualquier otro procedimiento químico."

Por tanto, el Departamento de Aduanas es el órgano competente para valorar la solicitud y la documentación aportada y, tras estudiar los datos contenidos en la memoria presentada por la reclamante, considera que la capacidad de almacenamiento de la instalación no es la adecuada.

Relacionado con esto, también cuestiona la reclamante que la norma tributaria atribuya competencias a los técnicos de Hacienda para valorar la capacidad de almacenamiento de los tanques.

A este respecto, debe subrayar de nuevo que la autorización de depósito fiscal la concede el correspondiente órgano gestor una vez verificado que se cumplen todos los requisitos normativos para ello. Así, el citado apartado primero del artículo 11 comienza señalando que "El centro gestor podrá autorizar, a las personas que lo soliciten, el establecimiento de depósitos fiscales en los que, en régimen suspensivo (...)"

La reclamante aduce que no es un funcionario de Hacienda sino un técnico titulado quien debe valorar las características que debe reunir un tanque de almacenamiento, fundamentándolo en el artículo 6 del Real Decreto 2085/1994, de 20 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Instalaciones Petrolíferas. El tenor literal del citado artículo es el siguiente:

"Según lo previsto en el artículo 12.3 de la Ley 21/1992, de Industria, la puesta en servicio de las instalaciones y de sus ampliaciones requerirá autorización administrativa, con excepción de los almacenamientos de combustibles líquidos derivados del petróleo anejos a una instalación de combustión. La autorización se concederá tras acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en la forma establecida en el artículo 8 del presente Reglamento.

Para ello, se presentará en el órgano competente de la correspondiente Comunidad Autónoma un proyecto de la instalación, firmado por técnico titulado competente, en el que se ponga de manifiesto el cumplimiento de las especificaciones exigidas por las Instrucciones técnicas complementarias de este Reglamento, así como de las prescritas por las demás disposiciones legales que le afecten.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, las Instrucciones técnicas complementarias podrán establecer la sustitución del proyecto por otro documento más sencillo en aquellos casos en que la menor peligrosidad y condiciones de dichas instalaciones así lo aconsejen.

Las modificaciones de las instalaciones que no afecten sustancialmente a las mismas podrán realizarse, previa comunicación y autorización del órgano competente de la correspondiente Comunidad Autónoma. En otro caso, necesitarán la presentación de un proyecto o documento indicando las modificaciones a realizar."

Se observa que el citado artículo únicamente señala la necesidad de que un técnico titulado firme el proyecto de instalación, el cuál ha de presentarse ante el órgano competente para autorizarla. Nada en dicho artículo impide que los funcionarios de Hacienda entren a conocer del cumplimiento de los requisitos para lograr la autorización.

Es decir, los técnicos de Hacienda tienen competencia para examinar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de la autorización administrativa de depósito fiscal.

Además, la obligación de disponer de tanques de almacenamiento no se recoge solo en el artículo 11 sino también en el apartado 3 del artículo 45 del Reglamento que dispone que:

"3. En las fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción y almacenes fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, estos productos, así como, en su caso, las primeras materias con que se obtienen, se almacenarán, mientras no se encuentren acondicionados para su venta al por menor, en continentes provistos de los sistemas de medición necesarios para la determinación de las cantidades almacenadas."

De la lectura de este precepto puede extraerse que en los depósitos fiscales los productos objeto de impuestos especiales de fabricación deben ser almacenados, hasta que estén acondicionados para su venta al por menor, en continentes adecuados. Por tanto, habrá de realizarse una valoración, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes, para saber si la capacidad de almacenamiento es la correcta.

Por otro lado, la Dirección general de Tributos en su consulta vinculante número V0812-19, de 16 de abril de 2019, se plantea, entre otras cuestiones, si de acuerdo con la definición de fábrica, se deben realizar todas las operaciones que se contemplan (extraer, fabricar, transformar, almacenar, recibir y expedir), establece que

"(...) igual que no procede calificar como fábrica a un establecimiento donde no se fabrica, sino que mayoritariamente se almacenan, reciben y expiden productos objeto de impuestos especiales, tampoco procede considerar como depósito fiscal a otro establecimiento en el que no se depositen (almacenen) tales productos, pues

las operaciones de recepción y expedición deben considerarse accesorias a las de almacenamiento en los depósitos fiscales, y a las de fabricación en las fábricas.

"De ahí la necesidad de que la autorización, tanto de los depósitos fiscales como de las fábricas, obedezca realmente a una motivación real, y de ahí también la exigencia de que en aquéllos se realice efectivamente la actividad de depósito y, en estas, la de fabricación."

Respecto al concepto de capacidad de almacenamiento mínima, la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V3289-17 planteada por una sociedad mercantil que estaba interesada en realizar la actividad de recepción, almacenamiento y expedición de gas natural licuado (GNL) en su establecimiento, bajo la figura de un depósito fiscal de hidrocarburos y centra su pregunta en la posibilidad de inscribir dicha instalación como depósito fiscal de hidrocarburos señala

Así las cosas, esta Dirección General entiende que, para para que un establecimiento pueda operar como depósito fiscal de graneles líquidos, no basta con cumplir los volúmenes medios de salidas de productos del depósito fiscal exigidos, si no se dispone de una capacidad mínima de almacenamiento, pues para cumplir los volúmenes medios de salidas bastaría con que figurase entrado en el establecimiento el volumen necesario de producto, y que éste saliera inmediatamente sin proceder a su almacenamiento, quitando todo su sentido al concepto de régimen suspensivo a que alude la exposición de motivos de la LIE.

En base a todo lo expuesto, considera este Tribunal Económico Administrativo Central que en un depósito fiscal se debe llevar a cabo una actividad de almacenamiento efectiva y que dicha instalación debe disponer de una capacidad de almacenamiento adecuada.

Requisitos estos que no se cumplen en el presente supuesto puesto que la actividad de la reclamante consiste en la recepción e inmediata reexpedición del gasóleo y, además, dispone de un único depósito de almacenamiento de una capacidad de 40.000 litros cuando de acuerdo con los cálculos efectuados por el Departamento la rotación del producto sería de tres cisternas diarias de 32.000 litros.

Séptimo.

Cuestiona la reclamante la aplicación por parte de la Administración de la consulta vinculante V3289-17 de la Dirección General de Tributos. En este sentido, señalar que la Dirección General de Tributos es el Centro Directivo encargado de la interpretación de la Ley tributaria y de la contestación a las consultas tributarias escritas, contestación que tiene carácter vinculante para todos los órganos de la Administración Tributaria, tal y como señala el apartado primero del artículo 89 de la Ley General Tributaria:

"1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta."

De la lectura de la documentación obrante en el expediente y de la consulta vinculante V3289-17 se desprende que, efectivamente, existe una identidad de hechos y circunstancias entre el presente caso y el caso planteado en la consulta.

Por lo tanto, la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos relativa a la necesidad de una capacidad de almacenamiento mínima para poder entender cumplidos los requisitos del artículo 11 sí debe ser aplicada por la Administración en el presente supuesto.

Octavo.

Este planteamiento del Tribunal Económico Administrativo Central y de la Dirección General de Tributos ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de diciembre de 2020 (número de recurso 22/2019). En dicha sentencia el Alto Tribunal resuelve la demanda interpuesta por XZ, S.L por la que se impugnaba el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre.

" (...) Además la exigencia introducida y ahora impugnada de que se exija una capacidad mínima de almacenaje en los depósitos en atención al volumen que se va a manejar, no solo es de sentido común, sino que ya

entraba dentro de las facultades de comprobación de la Administración sobre las autorizaciones y funcionamiento de los mismos con la normativa anterior a la entrada en vigor del apartado impugnado.

(...)

Compartimos con la Administración demandada que la Directiva 2008/118/CE deja un amplio margen a las autoridades nacionales de los Estados miembros para establecer los requisitos que debe reunir el depósito fiscal a efectos de su autorización.

(...)

Por otra parte, el citado artículo 11 en su apartado 7 señala que "la instalación y funcionamiento de los depósitos fiscales estará sometido a las normas y limitaciones contenidas en este Reglamento, así como a las condiciones particulares que en cada caso se establezcan con motivo de su autorización".

Esto es, reconoce a la Oficina gestora competente la facultad de establecer condiciones particulares de funcionamiento. En este sentido conviene señalar que también el apartado 8 del artículo 40 RIIEE reconoce a las oficinas gestoras esta facultad de establecer condiciones particulares cuando, al referirse a la revocación de las autorizaciones concedidas, declara que "el incumplimiento de las normas, limitaciones y condiciones establecidas en la ley y en este Reglamento y, en su caso, en las establecidas en el acuerdo de autorización y, en particular la insuficiencia de garantía", dará lugar a la revocación de la autorización concedida.

De la mera literalidad de lo que se establecía en la antigua redacción del apartado 2 del artículo 11 y en los apartados 3 y 7 del mismo, que no han sido modificados por el RD 1512/2018, se deduce que la oficina gestora competente, ya sea el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales o las Oficinas Gestoras territoriales, según quien tenga atribuida la facultad para autorizarlo, tiene asimismo la competencia para valorar la solicitud y la documentación acreditativa del cumplimiento de las condiciones exigidas y en concreto valorar si las instalaciones para las que se solicita el establecimiento de depósito fiscal cumplen los requisitos a los que está condicionada su autorización, incluyendo la valoración, entre otros aspectos, de si la capacidad de almacenamiento de la instalación es adecuada a la operativa descrita en la memoria presentada y al volumen de producto que se introduce en el establecimiento.

Coincide la Sala con el Abogado del Estado en que la mención que se hace en la nueva redacción del artículo 11.2 letra d) a que los tanques en los que se almacenarán los productos, dotados en el conjunto del establecimiento de una capacidad mínima de almacenamiento que se exija por la Oficina Gestora, en relación con el volumen de entradas de producto en el establecimiento es una concreción técnica en el precepto, de una facultad implícita en la norma anterior. Se trataría, como afirmaba la Memoria de análisis de impacto normativo, de un "ajuste técnico en la definición de los depósitos fiscales."

A lo anterior cabe añadir que la obligación de disponer de tanques de almacenamiento no está recogida solamente en el artículo 11 del Reglamento, sino que también el artículo 45, apartado 3 RIIEE establece en la redacción vigente que:

"3. En las fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción y almacenes fiscales de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, estos productos, así como, en su caso, las primeras materias con que se obtienen, se almacenarán, mientras no se encuentren acondicionados para su venta al por menor, en continentes provistos de los sistemas de medición necesarios para la determinación de las cantidades almacenadas."

La redacción de este apartado no ha variado respecto a la existente en vigor hasta la publicación del Real Decreto 1512/2018 y que puede entenderse, al tenor de la norma, que en los depósitos fiscales y también en otros establecimientos, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación han de ser almacenados, mientras no se encuentren acondicionados para su venta al por menor, en continentes adecuados, lo que implica una valoración de la capacidad de almacenamiento que solo mediante el examen de las circunstancias concretas del caso puede ser establecida.

En este mismo sentido pronunció la Dirección General de Tributos en su respuesta a la Consulta Vinculante V3289-17, de fecha de salida 27/12/2017.

Como sostiene la demandada estamos ante un concepto jurídico indeterminado. Por eso, en el presente caso, la Administración tributaria podrá decidir sobre la capacidad de los tanques de almacenamiento tomando en consideración los datos facilitados por el interesado y otros datos derivados de la experiencia, tomando en cuenta el volumen medio de entradas que efectivamente se producen o que prevé el propio interesado, para llegar a una solución que puede ser controlada por en vía contencioso- administrativa, desapareciendo cualquier grado de indeterminación e inseguridad.

El Dictamen del Consejo de Estado (Dictamen 1027/2018, de 20 de diciembre de 2018), en el que considera que la exigencia de la "capacidad mínima" de almacenamiento no excede de los contornos propios del régimen de intervención administrativa existente en este tipo de actividades, y las facultades atribuidas a las oficinas gestoras en la aplicación de la norma deben considerarse lícitas, con independencia de que su ejercicio deba de estar en cada caso motivado."

En conclusión, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, en un depósito fiscal se debe proceder al almacenamiento de los productos que se vayan a expedir, no siendo suficiente la simple recepción y subsiguiente expedición de los mismos sin que se haya procedido previamente a su descarga física y almacenamiento efectivo. Además, la Administración tributaria esta facultada para decidir sobre la capacidad de los tanques de almacenamiento tomando en consideración los datos facilitados por el interesado y otros datos derivados de la experiencia, tomando en cuenta el volumen medio de entradas que efectivamente se producen o que prevé el propio interesado

De acuerdo con la documentación obrante en el expediente, la empresa realiza una actividad que se aleja de la prevista para el depósito fiscal. Su actividad consiste básicamente en la gestión documental y en la recepción e inmediata reexpedición, sin descarga, del gasóleo previamente recibido del depósito fiscal de TWE, único y exclusivo suministrador del producto, cuyas instalaciones son colindantes con las de la interesada y con cuyo sistema informático está conectado el sistema informático contable de la interesada.

Por tanto, procede la desestimación de estas alegaciones.

Noveno.

Por otro lado, defiende la reclamante que su actividad, a diferencia de lo que sostiene la Administración, sí responde a la finalidad prevista para el régimen suspensivo.

La Ley de Impuestos Especiales define en su artículo 4 el régimen suspensivo como: "El régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo".

En el artículo 7 al regular el devengo se señala que la salida de los productos objeto de impuestos especiales de fabricación de una fábrica o depósito fiscal se efectuará en régimen suspensivo cuando se destinen a:

"a) directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

b) a la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

c) a uno de los destinatarios a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de 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."

En su Exposición de Motivos, la citada Ley justifica la existencia del régimen suspensivo para evitar la aparición de costes financieros como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el momento en que se produce la puesta a consumo.

De acuerdo con el artículo 5, el hecho imponible del impuesto es la producción o importación de bienes sujetos al impuesto. Si bien, el impuesto no se exige en el momento de realización del hecho imponible, sino cuando se produce la puesta a consumo. De esta manera, el impuesto no se devengará mientras los productos permanezcan en las fábricas o depósitos fiscales. La existencia de este lapso temporal entre la realización del hecho imponible y la exigibilidad del impuesto obliga a la existencia de un sistema de control administrativo encargado del control de la producción, tenencia y circulación de los bienes sujetos al impuesto.

En este caso, el producto sale de un depósito fiscal colindante con destino a las instalaciones de la actora. De las instalaciones de la actora se expide el producto con destino a otras empresas del grupo. Recordar que la actividad de la actora consiste en la mera gestión documental y la recepción e inmediata reexpedición del gasóleo previamente recibido del depósito fiscal de TWE.

El impuesto se devenga a la salida del producto del depósito fiscal TWE puesto que tiene como destino un lugar diferente a una fábrica o un depósito fiscal. No procede la aplicación del régimen suspensivo puesto que aquí la finalidad no es evitar los costes financieros que puedan producirse entre la realización del hecho imponible y la puesta a consumo, si no que la finalidad de la operativa, tal y como manifiesta la interesada en su correo de 21 de marzo de 2018 es la siguiente:

"Como puede comprobarse, la compañía liquida mensualmente entre las dos Haciendas un importe superior a los 35 millones de Euros.

Y aquí reside la principal razón de lo que se solicita, que no es otra cosa que liberar de la garantía que ha de prestarse ante los depósitos fiscales para atender al pago de tan elevadas cantidades, imposibles de soportar dentro de nuestra estructura financiera."

Este Tribunal Central no puede sino confirmar la posición mantenida por la Administración tanto en el acuerdo denegatorio como en la resolución del recurso de reposición, manteniendo que la operativa que pretende

realizar persigue la obtención de una economía financiera liberando al GRUPO X de prestar garantía ante los depósitos fiscales de las terminales portuarias logísticas para el pago de las cuotas tributarias devengadas y no como consecuencia del desfase temporal entre la realización del hecho imponible y el devengo. Operativa que no constituye la finalidad prevista para la aplicación del régimen suspensivo.

Décimo.

Por otro lado, la reclamante invoca la posible aplicación de la consulta vinculante V0082-07, que se refiere a la aplicación del régimen suspensivo de impuestos especiales a gasoductos que no tienen la consideración de depósito fiscal.

Dicha consulta señala que:

"El artículo 4.7 de la Ley 38/1992 establece que un "depósito fiscal" es "el establecimiento o la red de oleoductos o gasoductos donde, en virtud de la autorización concedida y con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación."

Además, la letra h) del artículo 11.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), establece:

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

La autorización de las referidas instalaciones como depósitos fiscales requerirá, además del cumplimiento de los requisitos generales que sean aplicables, que el solicitante se halle en posesión de la autorización administrativa que proceda, según el caso, de las contempladas en los artículos 67 y 73 de la citada Ley 34/1998."

Por lo tanto, un gasoducto o una red de gasoductos tendrá la condición de depósito fiscal en la medida en que ello haya sido solicitado por su titular y se haya obtenido la correspondiente autorización por parte del centro gestor, seguida de la correspondiente inscripción como depósito fiscal en el registro territorial.

En otro caso, es decir, cuando el gasoducto -o la red de gasoductos- no esté autorizado e inscrito como depósito fiscal, se tratará de una instalación que no tiene otra consideración, desde la perspectiva de la normativa sobre impuestos especiales, que la de medio de transporte de bienes objeto de estos impuestos. Así se desprende claramente del contenido de los artículos 22.4 y 37 del Reglamento y de su ubicación sistemática dentro de éste (sección 8ª, circulación, del capítulo I, disposiciones comunes a los impuestos especiales de fabricación, del título I).

Establecido lo anterior, nada impide que el gas natural importado y seguidamente transportado a través de un gasoducto que no tiene la consideración de depósito fiscal sea introducido en régimen suspensivo en un establecimiento que, como una refinería de petróleo, tiene la consideración de "fábrica". En efecto, en relación con la cuestión planteada, lo relevante para que la importación pueda efectuarse en régimen suspensivo (cfr. artículo 7.2 de la Ley) es que el destino directo del gas natural tras su importación sea su introducción en una fábrica o depósito fiscal, con independencia del medio de transporte que se haya empleado."

Se pueden extraer dos conclusiones:

1. Un gaseoducto será considerado como depósito fiscal cuando haya obtenido la autorización para ello.
2. En caso contrario, el gaseoducto será considerado como un medio de transporte y se aplicará el régimen suspensivo cuando el destino de los productos sea una fábrica o depósito fiscal.

Se examinará ahora la posible aplicación de esta consulta al caso que nos ocupa.

En virtud de lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, queda claro que la instalación de la reclamante no puede ser considerada como depósito fiscal. Queda por determinar si puede ser asimilada a un gaseoducto y ser considerada como un medio de transporte. De acuerdo con la Real Academia Española se entiende por gaseoducto una tubería de grueso calibre y gran longitud para conducir a distancia gas combustible, procedente por lo general de emanaciones naturales.

En la memoria aportada por la propia reclamante se hace constar que: "El titular del depósito fiscal, la entidad XZ, S.L., presta servicios de almacenamiento y expedición de productos a terceros, no siendo dueña del producto almacenado en ningún momento. En sus instalaciones se almacenará el producto propiedad de otras

sociedades del grupo, entre las que cabe citar su propia matriz (XX, S.L.) y dos distribuidoras minoristas propiedad de esta última, que son XI, S.L. y XA, S.L."

Por tanto, la instalación a la que se hace referencia no está pensada para que a través de la misma circule el producto. Sino que más bien se asemeja a un depósito donde, es su caso, podría almacenarse cierta cantidad de productos.

Hecho que se plasma en la fotografía aportada y que consta en el expediente. Asimismo, destacar que se da de alta en el epígrafe ... del Impuesto sobre Actividades Económicas que lleva por título "Almacenes y depósitos de líquidos".

De esta manera, el almacén no puede ser considerado un medio de transporte y no resulta de aplicación lo previsto en la consulta vinculante V0082-07 invocada por la reclamante.

Finalmente, sobre la posible aplicación del régimen suspensivo a una instalación que se limita a recibir y expedir productos objeto de II.EE. sin llevar a cabo su almacenamiento se ha referido el Tribunal Supremo en su ya citada sentencia de 17 de diciembre de 2020 (número de recurso 22/2019), donde señala que:

"Como sostiene la demandada, se puede concluir que una actividad en la que no se produjera almacenamiento de producto y se limitara, por consiguiente, a la simple recepción y subsiguiente expedición del producto, sin que se produzca descarga ni almacenamiento porque se carece en el establecimiento de una capacidad de almacenamiento adecuada, resultaría contraria o no ajustada a la finalidad legalmente prevista para el régimen suspensivo al que quedan vinculados los productos mientras permanecen en un depósito fiscal, y no justificaría la existencia de un depósito fiscal tal como es definido en el artículo 4.10 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales. En un sentido similar se pronuncia la respuesta de la Dirección General de Tributos de fecha 27/12/2017 a la consulta Vinculante V3289-17 ya mencionada."

Por tanto, como la actividad consiste en la mera recepción e inmediata reexpedición del producto, sin llevar a cabo el almacenamiento, no resulta adecuada a la finalidad prevista para el régimen suspensivo.

Así pues, procede la desestimación de esta pretensión.

Décimo primero.

Asimismo aduce que la actual denegación de CAE vulnera el principio de actos propios ya que, según la reclamante, en las mismas condiciones la Administración sí otorgó CAE a un depósito fiscal en Barcelona y a otro en el País Vasco.

Por tanto, se debe de analizar si resulta aplicable la denominada "doctrina de los actos propios" expresada en el conocido brocardo "venire contra factum proprium non valet", o, de forma más precisa el principio o derecho a la protección de la confianza legítima que debe regir en las actuaciones de la Administración y los obligados tributarios.

Para poder aplicar la doctrina de los actos propios, además de la existencia una clara e inequívoca manifestación de la Administración, es preciso que exista identidad de sujetos y que se refieran a la misma situación.

En cuanto a los sujetos, el solicitante es el mismo, esto es, XZ pero el órgano resolutorio es distinto. Así en el caso de Barcelona la autorización de CAE fue otorgada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Cataluña y en el caso del depósito sito en el País Vasco la autorización fue concedida por la Hacienda Foral de Vizcaya, en cambio la solicitud objeto de la presente reclamación ha sido resuelta por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

El artículo 7.1 (d) 2º de la Orden de Presidencia 3581/2007, de 10 de diciembre establece que corresponde al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales la competencia de la autorización de los depósitos fiscales constituidos por redes, la de los depósitos fiscales cuya autorización implique que un depositario autorizado pueda disponer de este tipo de establecimiento en el ámbito territorial de más de una Delegación Especial y la de fábricas de alcohol por síntesis o cualquier otro procedimiento químico.

En cualquier caso, debe tenerse presente que cada instalación precisa de una autorización y para obtener dicha autorización es necesario que cumpla los requisitos previstos en el artículo 11 del Reglamento. El hecho de que una de las instalaciones cumpla los requisitos y haya obtenido una autorización para actuar como depósito fiscal de hidrocarburos no implica automáticamente que todas las demás instalaciones vayan a obtenerla. Se hace necesario realizar un examen individualizado de cada instalación para ver si se respetan los requisitos para ser depósito fiscal de hidrocarburos.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el principio de confianza legítima, pudiéndose destacar lo manifestado en su sentencia de 27 de abril de 2015 (con número de recurso 1965/2012): "Como dijimos en nuestra sentencia de 7 de abril de 2014 (casación 3699/12, FJ 3º), el principio que exige proteger la confianza legítima no resulta novedoso ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de noviembre de 1984 (repertorio de jurisprudencia

1984/5956), 30 de junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y, (ii) ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988, Krüechen (316/96); 1 de abril de 1993, Lageder y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91); 5 de octubre de 1993, Driessen y otros (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92); 17 de julio de 1997, Affish (C-183/95); 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97); y 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00)].

(...)

No obstante, conviene tener presente, como advertíamos en la sentencia de 13 de junio de 2011 (casación 1028/09, FJ 2º), que ni el principio de buena fe ni el de confianza legítima pueden justificar la petrificación de criterios administrativos contrarios al ordenamiento jurídico. En la citada sentencia, recordábamos lo dicho en la de 15 de abril de 2002 (casación 10381/97, FJ 8º), esto es, que el principio de protección de la confianza legítima comporta, como ya hemos apuntado, que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que frustren la esperanza inducida por la razonable estabilidad de sus decisiones, en función de las cuales los administrados han ordenado su comportamiento. O, en otros términos, su virtualidad puede provocar la anulación de un acto de la Administración o la obligación de esta última de responder de la alteración de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas en su mantenimiento, cuando la mudanza se produce sin mediar las debidas previsiones correctoras o compensatorias, sin conocimiento anticipado o sin medidas transitorias suficientes y proporcionadas al interés público para que los sujetos puedan acomodar su conducta [en igual sentido la sentencia de 25 de octubre de 2004 (casación 8145/99, FJ 3º)].

Por el contrario, la mera expectativa de que las circunstancias se mantengan inalteradas no resulta suficiente para la operatividad del mencionado principio; ni el principio de seguridad jurídica ni el de confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban considerarse irreversibles [véanse las sentencias de 15 de abril de 2002 (casación 10381/97, FJ 8º) y 11 de noviembre de 2010 (casación 5770/06, FJ 4º)]."

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de octubre de 2016, establece: "El alcance de este principio fue recordado en la sentencia de 13 de mayo de 2009 (casación 2357/07), reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de abril de 2002:

"El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTS de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles"» (FD Sexto).

Por otro lado, EL Tribunal de Justicia de la Unión Europea, establece, que el principio de confianza legítima se extiende a todo justiciable que se encuentre en una situación de la que se desprenda que una institución comunitaria le hizo concebir esperanzas fundadas, y en la STPI de 14 de septiembre de 1995, Lefebvre y otros contra la Comisión, Asunto T-571/93, ap.72, se dijo que "nadie puede invocar una violación de dicho principio si la Administración no le dio garantías concretas".

Así el Tribunal Supremo reconoce la necesidad de proteger los actos realizados por los interesados en base al mantenimiento del comportamiento de la Administración pero asimismo señala que en ningún caso puede justificar comportamientos contrarios al ordenamiento jurídico.

De esta manera el principio de confianza legítima y el de buena fe no pueden constituir la base de la concesión automática de autorizaciones a nuevas instalaciones simplemente porque otras instalaciones de la interesada hayan obtenido la autorización de depósito fiscal.

En el caso que nos ocupa, existe una obligación legal de cumplir y controlar el cumplimiento de los requisitos exigidos para que el establecimiento opere como depósito fiscal de hidrocarburos. El Departamento de Aduanas e

Impuestos Especiales tras proceder al examen de la instalación ha concluido, de manera motivada, que no se cumplen las exigencias normativas.

Así pues, el hecho de que las instalaciones de la interesada sitas en Barcelona y Vizcaya cumplan los requisitos y hayan obtenido la preceptiva autorización para ser depósito fiscal, no implica que automáticamente la instalación de LOCALIDAD 2 pueda operar como tal.

Por tanto, procede la desestimación de esta alegación.

Décimo segundo.

Por otro lado, en lo relativo al planteamiento de un presunto fraude de Ley, como bien se señala en la resolución del recurso de reposición, el acuerdo denegatorio no contempla ningún punto relativo al mismo. Únicamente recoge que el Departamento de Aduanas considera que no se justifica la autorización de depósito fiscal ya que la actividad que se va a desarrollar en el establecimiento no se ajusta a la finalidad prevista para los depósitos fiscales en su normativa reguladora.

Dice la citada resolución:

"7º sobre el pretendido fraude de ley.

En relación con las alegaciones expresadas en este apartado se pone de manifiesto que en el acuerdo no son tenidas en cuenta consideraciones sobre un presunto fraude de ley, que no han sido contempladas en el acuerdo. Sin embargo, este Departamento de Aduanas considera que la actividad que se planea llevar a cabo en el establecimiento, no justifican la autorización de un depósito fiscal, ya que no se ajusta a la finalidad prevista en la normativa reguladora de los impuestos especiales para los depósitos fiscales. En consecuencia, se ratifica lo expresado en el apartado segundo del apartado VALORACIÓN DE LA SOLICITUD, anteriormente reproducido y en la contestación a las alegaciones presentadas en el anteriormente reproducido apartado b) Alegaciones segunda y cuarta: sobre la finalidad del régimen suspensivo y sobre la actividad del grupo X, del acuerdo de este departamento de 16 de octubre 2018."

Por tanto, la Administración no ha aludido en ningún momento a la existencia de un fraude de Ley y procede la desestimación de la alegación.

Décimo tercero.

Finalmente, la interesada alega la posibilidad de aplicar la denominada "economía de opción".

La llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. En el presente caso, el ordenamiento jurídico no ofrece distintas posibilidad de actuación, para la inscripción de su establecimiento como depósito fiscal de hidrocarburos.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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