

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia n.º 524/2026 de 16 de septiembre de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 3098/2021

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Gasóleo bonificado. Requisitos formales. *Notas de entrega firmadas no acompañadas de copia del NIF o DNI del receptor.* La exigencia de conservar una copia física del documento identificativo excede las obligaciones previstas en el Reglamento de Impuestos Especiales, al permitir la normativa la acreditación del NIF mediante su exhibición. La consignación del NIF en las notas de entrega constituye, además, un elemento que permite a la Administración verificar la identidad del destinatario. En consecuencia, la falta de conservación de una copia del NIF o DNI no justifica por sí sola el rechazo de las notas de entrega ni la aplicación del tipo general, cuando la identidad del consumidor final ha quedado acreditada.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCION 7ª****MADRID****SENTENCIA: 00524 / 2026**

PASEO DE LA CASTELLANA, 14

Teléfono: 0034914007306

Correo electrónico:

SERVICIO COMUN DE TRAMITACION

Equipo/usuario: 0-8

Modelo: **N40000 SENT TEXTO LIBRE ART 206.1.3º LEC**

N.I.G: 28079 23 3 2021 0020001

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0003098 / 2021

Sobre: IMPUESTOS ESTATALES CEDIDOS:PET. Y GASOL..VARIOS

De D./ña.CARB-SIÑOL S.L.

PROCURADOR D./Dª. ANTONIO GOMEZ DE LA SERNA ADRADA

Contra D./Dª. TEAC

S E N T E N C I A**A U D I E N C I A N A C I O N A L**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 3098/2021

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:

Demandante: CARB-SIÑOL S.L.

Síguenos en...



Procurador/a: Sr. GÓMEZ DE LA SERNA ADRADA

Demandado: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO representada por la
ABOGACÍA DEL ESTADO

S E N T E N C I A N º

Ponente Ilmo. Sr. D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

IIMO. SR. PRESIDENTE:

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS

D. FELIX MARTÍN CORREDERA

Dª. BEGOÑA FERNÁNDEZ DOZARAGAT

D. JAVIER RODRÍGUEZ MORAL

Madrid, a 16 de septiembre de 2026

VISTO por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 3098/2021 interpuesto por el procurador Sr. Gómez de la Serna Adrada en representación de CARB-SIÑOL,S.L. siendo demandada la Administración del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, en el que se impugna acuerdo del TEAC de fecha 20 de septiembre de 2021 y habiéndose seguido el procedimiento jurisdiccional ordinario previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1.998.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20 de septiembre de 2021, dictado en procedimiento número 00-04666-2018, desestimando el recurso de alzada contra la resolución dictada el 22 de marzo de 2018 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de Barcelona derivado del acta de disconformidad A02-72786552 extendida por el concepto "Impuesto Especial sobre Hidrocarburos", ejercicio 2012.

SEGUNDO.- Admitido a trámite y una vez recibido el expediente administrativo, se emplazó a la parte actora a fin de que formalizara la demanda, que verificó en escrito de fecha 28 de febrero de 2022, interesó que la Sala dictase en su día sentencia que anule el fallo del TEAC recurrido.

TERCERO.- Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara la demanda presentó escrito, en el que solicitó la desestimación del recurso, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO.- Se hizo señalamiento para votación y fallo el día señalado 15 de septiembre de 2026.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr: D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- **Ámbito de la revisión judicial. Motivos de impugnación del acuerdo del TEAC recurrido. Planteamiento de la cuestión relativa al cumplimiento de los requisitos legalmente exigibles para la correcta aplicación del tipo bonificado del Impuesto Especial de Hidrocarburos.**

Planteados en demanda tres motivos de impugnación del acuerdo del TEAC recurrido, que versan respectivamente sobre estas cuestiones: a) cumplimiento por la recurrente ,suministradora de hidrocarburos ,de los requisitos legalmente exigibles en la venta de gasóleo para la correcta aplicación del tipo bonificado del Impuesto Especial de Hidrocarburos b) posibilidad de aplicación de las pérdidas sufridas por la recurrente en su actividad de almacén fiscal c) incorrecto cálculo de los intereses de demora de la cuota liquidada, se responden por la Sala por el orden expuesto.

El examen del cumplimiento por la recurrente, suministradora de hidrocarburos, de los requisitos legalmente exigibles en la venta de gasóleo para la correcta aplicación del tipo bonificado del Impuesto Especial de Hidrocarburos debe comenzar por analizar el contenido de la actividad de comprobación llevada a cabo por la Inspección de Tributos.

Para comprender en toda su extensión la impugnación de la regularización practicada por el concepto Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, debe tenerse en cuenta que tiene por fundamento el incumplimiento por el obligado tributario, suministrador de gasóleo mediante el procedimiento de ventas en ruta regulado en el artículo 27 del Reglamento de Impuestos Especiales, de los requisitos formales de identificación del consumidor final destinatario; asimismo , es necesario describir cómo ha operado la

Síguenos en...



Inspección de Tributos, Unidad Regional de Aduanas e IIEE de Barcelona, teniendo en cuenta que el resumen más completo de sus actuaciones se recoge en el acta de disconformidad A02-72786552 en fecha 28 de marzo de 2017.

La Inspección, revisando las notas de entrega de gasóleo tanto del ejercicio 2012 como de años anteriores, giró liquidación por un importe equivalente a la diferencia de cuotas del epígrafe 1.3 del tipo tributario general y del epígrafe 1.4 del tipo reducido, (consignados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales) por el volumen de gasóleo bonificado suministrado con incidencias durante el transcurso del ejercicio 2012.

En el acta de disconformidad se detallan minuciosamente la actividad de comprobación efectuada por la Inspección, que ha consistido en reunir y analizar críticamente una ingente masa documental, generada por la empresa recurrente en el ejercicio de su actividad de suministro de gasóleo bonificado.

La Inspección separó la masa de notas de entrega expedidas por la recurrente en dos grandes grupos, el denominado A, en el que incorporó todas aquellas en las que no constaba ninguna firma del receptor, (excluyendo de tal condición el hecho de reflejar el nombre del conductor del vehículo que efectúa el reparto) y el grupo B, que agrupó todas las notas de entrega firmadas por el destinatario, pero cuya firma se juzgó dudosa o incierta.

El acta describe el activismo desplegado por la Inspección en la averiguación de la verdad material de las entregas, centrado en obtener la justificación de la identidad del cliente receptor, firmante o no. Así, comenzando por las notas de entrega integradas en el grupo A, se realizaron las actuaciones que se detallan en su punto 3.1.14 con el propósito de, por una parte, obtener los suficientes medios de prueba, especialmente, mediante la aportación de las declaraciones de consumidor final que acreditasen, en su caso, la recepción de los suministros de gasóleo bonificado documentados y, por otra parte, comprobar si el obligado tributario disponía, respecto de cada uno de los destinatarios consignados, de una declaración firmada por el propio consumidor final con los requisitos reglamentariamente exigidos que fuese previa o simultánea a los suministros y que estuviera materializada en cualquier documento independiente de las notas. En relación con las notas de entrega reunidas en el grupo B, la Inspección se decantó por lo que cabría calificar como una operación de cotejo de las firmas a la que se atribuía carácter impreciso o dudoso, confrontando la firma que figuraba en cada nota de entrega con las firmas que constaban, en su caso, en la documentación requerida y aportada en relación con las notas integradas en el grupo A. Igualmente, cuando la firma estampada permitía identificar nombre y apellidos reconocibles se optó por acudir a las bases de datos de la Agencia Tributaria para establecer, por examen de las grafías, la relación del firmante con el destinatario del suministro. Y cuando tras el examen de la documentación aportada y de las bases de datos, la Inspección no obtenía una posición concluyente respecto de si la firma que contenía la nota correspondía o no al destinatario (en caso de persona física) o del representante legal del destinatario (en caso de sociedades y entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria), se requirió del obligado tributario que aportase copia del NIF o de cualquier otra documentación que acreditase fielmente la firma de los destinatarios. En este sentido, en el punto 2.8 de la diligencia de 23 de junio de 2016 se hace constar el requerimiento de la Inspección al obligado tributario para que aportase copia del NIF o de cualquier otra documentación que pudiese acreditar fielmente la firma de los destinatarios (en caso de persona física) o de los representantes legales de los destinatarios (en caso de sociedades o entidades del artículo 35.4 de la LGT) que se relacionaban en el Anexo III, correspondientes a suministros de gasóleo bonificado recibidos por ellos como destinatarios.

Además, dado que en el curso de las actuaciones la Inspección pudo constatar que las únicas declaraciones de consumidor final con fechas anteriores al 1 de enero de 2013 de que había manifestado disponer el obligado tributario eran las incluidas en las notas de entrega que documentaban los suministros, en fecha 25 enero de 2017, se personó en las instalaciones de la empresa recurrente, obteniendo todas las notas de entrega de ejercicios anteriores al ejercicio 2012 en posesión del obligado tributario. Para calibrar el volumen de la documentación comprobada, debe tenerse en cuenta que, tal como consta en el punto 2.2 de la diligencia de 27 de abril de 2015, con la recopilación de las notas de entrega contenidas en el Anexo I de la diligencia de 25 de noviembre de 2014 (1.999) y con 42 de las 96 notas contenidas en la relación recogidas en el punto 2.3 de esta diligencia de 25 de noviembre de 2014 (aquellas en las que no figura ninguna firma o sólo figura el nombre del conductor del vehículo), pudo elaborarse una nueva relación (que constituye el Anexo I de la diligencia de 27 de abril de 2015) de notas de entrega siendo, por tanto, las 2.041 (1.999+42) las notas respecto de las cuales se solicitó justificación del destino dado al gasóleo bonificado recogido en las mismas. Al mismo tiempo, tal como consta en el punto 2.2 de la diligencia de 27 de abril de 2015, la Inspección elabora un segundo listado de las NE (911), que constituye el Anexo II de la diligencia de 27 de abril de 2015, respecto de las cuales, a fecha 24 de febrero de 2015, no se había aportado la justificación del destino requerida. De este modo, en el punto 2.4 de la diligencia de 25 de enero de 2017 se recoge que la Inspección se hizo cargo de 3 cajas de albaranes y notas de entrega que los representantes de la recurrente manifestaron corresponder a los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011.

Como colofón de la minuciosa actividad de comprobación desarrollada, en el fundamento de derecho sexto del acta se expone: I. Que, relación con las notas de entrega sin firma, reunidas en el grupo A, como resultado de la conjunción de los Anexos I y II (en la parte que corresponde a las NE incluidas en el citado

Síguenos en...



Anexo I) de la diligencia nº. 33, de 23 de febrero 2017 (una vez corregida por la diligencia nº. 35, de 07 de marzo de 2017), se obtiene el Anexo I del acta, el cual contiene la relación de 1.530 notas en las cuales no figura ninguna firma (excluyendo de esta condición el hecho de que en las notas de entrega se haga figurar el nombre del conductor del vehículo que efectúa el reparto del gasóleo) , respecto de las cuales la Inspección no había localizado ninguna nota de entrega (correspondiente al mismo destinatario y ni referida al ejercicio 2012 ni a ejercicios anteriores al 2012) en la que figurase alguna firma (excluyendo de esta condición el hecho de que en las NE se haga figurar el nombre del conductor del vehículo que efectúa el reparto del gasóleo). Entre las notas de entrega aquí mencionadas están comprendidas aquellas respecto de las cuales la Inspección pudo constatar que la falta de firma estampada se unía al hecho de que destinatarios nominales habían fallecido, según constaba en las bases de datos de la Agencia Tributaria, en las fechas de emisión de las citadas.

II. En relación con las notas incluidas en el grupo B, el criterio de la Inspección se resume en considerar susceptibles de amparar entregas de gasóleo bonificado las notas, firmadas o no por el propio destinatario (en caso de persona física) o, en su caso, por el representante legal del destinatario (en caso de sociedades o entidades del artículo 35.4 de la LGT), que tuvieran el respaldo derivado de poder ser contrastadas con declaraciones de consumidor final contenidas en otras notas dirigidas al mismo destinatario, de entre las obtenidas en diligencia de 25 de enero de 2017.

Es decir, si la Inspección: (i) admite la validez de notas de entrega no firmadas, pero que forman parte de la documentación relativa a una cliente que en ejercicios precedentes (actos propios) ha acreditado, por declaración expresa, su condición de consumidor final, presumiendo que esta condición perdura en el tiempo (ii) no admite la validez de notas de entrega firmadas, cuya firma se puso bajo sospecha, a menos que formasen parte de la documentación relativa a una cliente que en ejercicios precedentes hubiese acreditado, por declaración expresa, su condición de consumidor final. Abundando en el modo de razonar de la Inspección se deduce, de la extensa exposición del acta, trufada de referencias y transcripciones de sentencias de esta Sala y resoluciones del TEAC, que hace aplicación de la siguiente regla de valoración: la Inspección estima insuficiente el valor probatorio de las notas de entrega, en la medida en que no se adjuntaba con las mismas una fotocopia del NIF o del DNI del destinatario en cuestión. Por tanto, (i) si el denominador común de la comprobación de las notas comprendidas en I radica en que la falta de firma puede ser suplida por un documento preconstituido que despeje las dudas sobre la existencia de destinatario real, por contener su declaración reconociéndose consumidor final (ii) a las notas comprendidas en II definitivamente cuestionadas se les niega eficacia probatoria, por las dudas , no despejadas , sobre la identidad de quien figura nominalmente como destinatario, teniendo en cuenta que estas dudas traen causa de haberse omitido aportar copia del NIF/DNI del firmante.

Por resumir, en el pensamiento de la Inspección de Tributos, expresado en el acta de disconformidad, los defectos de que puedan adolecer las notas de entrega relativos a los datos que le son propios, esto es, a los orientados a documentar debidamente la circulación y recepción del producto, pueden ser subsanados a posteriori por otros medios de prueba que pueda aportar el obligado tributario, a efectos de acreditar la efectiva recepción del producto. Sin embargo, se niega la subsanación a las notas de entrega firmadas sin que el obligado tributario se hubiere atendido al deber de cerciorarse, previamente a consumir el suministro, de que el destinatario estaba facultado para recibir el gasóleo a tipo bonificado, comprobación que , a criterio de la Inspección, demandaba del suministrador exigir al destinatario, además de firmar la declaración reconociéndose consumidor final, solicitar y adjuntar copia del NIF del firmante.

En la valoración jurídica tercera (p.263 del acta) de las manifestaciones o alegaciones efectuadas por la representante del obligado tributario se resume el modo de razonar de la Inspección , al explicar que "*Respecto a la segunda alegación formulada en el escrito de 21-03-2017, hemos de empezar señalando, como en la alegación anterior, que la Inspección no propone la regularización porque se haya apreciado una incorrección en las NE en las que se documentan los suministros, sino porque el obligado tributario no ha acreditado que previamente a efectuar el suministro a cada uno de los destinatarios dispusiera de una declaración firmada por éstos en la que se declarasen consumidores finales de gasóleo bonificado y acreditarasen, mediante copia del NIF, que la firma que figura en dicha declaración era la correspondiente al destinatario del suministro.*"

En demanda, la recurrente, reconociendo la existencia de las cuotas repercutidas que merecen ser objeto de liquidación, sostiene que esta debe concernir únicamente a las notas no declaradas por la empresa en el modelo 511, a las cuotas que no consten contabilizadas o las que documenten las notas aportadas en blanco, pero en ningún caso, a las notas de entrega firmadas, respecto de las cuales no aportó fotocopia del D.N.I. para su cotejo.

SEGUNDO.- El criterio de la Sala sobre el cumplimiento de los requisitos formales de los que depende la correcta aplicación del tipo bonificado del Impuesto Especial de Hidrocarburos.

La Sala no comparte el criterio de la Inspección de Tributos y sí el mostrado por la parte recurrente, al entender que la regularización que atañe a las notas referidas en el II (incluidas en el grupo B, que no son objeto de verificación positiva por las razones expuestas) es el resultado de la exigencia de requisitos formales que exceden las previsiones del Reglamento del Impuesto sobre Impuestos Especiales.

Síguenos en...



Juzgamos, no ya que la Inspección ha hecho una aplicación extremadamente rigorista de requisitos formales legalmente previstos, sino más bien que ha impuesto a la recurrente una carga de conservación documental que es dudoso sea exigida por el Reglamento de Impuestos Especiales.

Es discutible que la exigencia al proveedor de adjuntar a la declaración/nota de entrega en forma de fotocopia la tarjeta o etiqueta identificativa del NIF como medio de identificación de consumidor final venga impuesta en el [artículo 106.4 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio](#), por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.

La letra a) del apartado 4 del artículo 106 del Reglamento, en la redacción vigente durante la anualidad 2012, al prever que **"los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto, junto con la tarjeta o etiqueta identificativa del número de identificación fiscal (NIF)**. No obstante, cuando pretendan recibir el gasóleo mediante importación o por procedimientos de circulación intracomunitaria deberán inscribirse en la oficina gestora correspondiente al lugar de consumo del gasóleo y acreditarán su condición de autorizados mediante la correspondiente tarjeta de inscripción en el registro territorial" no ampara necesariamente la interpretación que impone al proveedor la petición de una copia física del NIF del cliente. Aunque admitamos que la locución preposicional transcrita (junto con) implica una carga que el proveedor debe cumplir, nada impide que pueda satisfacerse por la simple exhibición visual de aquel, que permita al suministrador cerciorarse de que la persona que exhibe el documento fiscal coincide con el destinatario demandante de combustible.

En el propio Reglamento de Impuestos Especiales, con el que por razones sistemáticas debe interpretarse conjuntamente el artículo 106.4 a), la acreditación por exhibición del NIF conforma la regla general. La validez de la acreditación de identidad por exhibición estaba prevista en el artículo 13.5 -en la redacción vigente en 2012- que establecía que *"Los productos entrados en el almacén fiscal [...] con aplicación de un tipo reducido, no podrán salir más que con destinos para los que resulten aplicables tales tipos. El titular del almacén debe cerciorarse de estos extremos, requiriendo para ello, en su caso, la exhibición por parte del destinatario de los documentos acreditativos de tales derechos"*, lo que explica que en demanda se recuerde que, por su parte, la Dirección General de Tributos (consulta V2308-13, de 11 de julio de 2013) apunta literalmente que *"el RIIEE no establece explícitamente que una copia del documento acreditativo del NIF haya de quedar, junto con la declaración, en poder del proveedor"*. El TEAC, en la resolución recurrida, transcribe determinados pasajes de la [sentencia del Tribunal Supremo 694/2018](#), que respecto del incumplimiento de los requisitos formales para la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre Hidrocarburos y sobre la carga de la prueba del destino final dada los productos sujetos a dicho impuesto, expuso lo siguiente:*"4.El suministrador, titular del almacén o depósito fiscal, debe cerciorarse de que el producto se entrega para el destino que justifica la exención o la aplicación del tipo reducido, requiriendo en su caso la exhibición por el destinatario de los documentos acreditativos de tales derechos (artículo 13.5RIE, primer párrafo).*

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

El Reglamento de Impuestos Especiales debe también interpretarse en relación con el ordenamiento considerado en su totalidad.

En la modificación los [apartados 3, 4 y 7 por el art. único.72 del Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre](#), vigente el 1 de enero de 2013 se hace patente la falta de necesidad de la presunta entrega física del documento fiscal de identidad personal. Estableciendo que *"los consumidores finales de gasóleo bonificado acreditarán su condición ante el proveedor mediante declaración suscrita al efecto y presentando su número de identificación fiscal (NIF) por medio de cualquiera de los documentos previstos en el [artículo 18.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria](#) y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el [Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio](#)"*, esta remisión a otra norma reglamentaria refuerza la idea de que la forma de acreditación opera por exhibición, visto que el apartado 2 del mencionado artículo 18 dispone, desde su redacción originaria, que *"El número de identificación fiscal podrá acreditarse por su titular mediante la exhibición del documento expedido para su constancia por la Administración [tributaria](#), del documento nacional de identidad o del documento oficial en que se asigne el número personal de identificación de extranjero."*

Conviene recordar que el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, estaba en vigor durante el devengo del impuesto regularizado, y que este reglamento tiene el tratamiento de una norma de aplicación general en las relaciones tributarias que ratióne materiae regula específicamente la obligación de disponer de un número de identificación fiscal y la forma de hacer uso de este como medio de acreditación personal; luego, incluso con anterioridad del cambio de redacción operado por Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, constituía una norma jurídica invocable por los suministradores de combustible bonificado.

Lo cierto es que, además, no se ha puesto en duda seriamente que la entrega de las notas (a juicio de la Inspección, dudosamente) firmadas fuese precedida de la exhibición del NIF de los firmantes. El sentido común hace pensar que estamos ante una prueba imposible, por tratarse de actos del tráfico mercantil que se han esfumado de la vida real. También cabe pensar que la consignación en las notas del NIF representa una huella de seguridad que permite a la Administración **tributaria**, por su simple consignación, verificar la identidad de quien se ampara en este guarismo.

Los razonamientos expuestos bastan para atender la impugnación formulada por la entidad recurrente, sin necesidad de entrar a valorar la procedencia y oportunidad de que la Inspección llevase a cabo un cotejo masivo de firmas sin --- no le consta al Tribunal -- recabar el dictamen de peritos, tal como le faculta el [artículo 173.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio](#).

Se estima el motivo de impugnación examinado en el presente fundamento jurídico, con el carácter limitado que resulta de ceñirse a una parte concreta y determinada de las notas de entrega comprobadas por la Inspección.

TERCERO.- El criterio de la Sala sobre la reducción de la base imponible por aplicación de pérdidas admitidas reglamentariamente en el cómputo del volumen de gasóleo objeto de liquidación.

La pretensión de reducir el volumen de gasóleo almacenado se formula tras reconocer que, si bien el [artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales](#), cuando no sujeta al tributo las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales en los procesos de producción, almacenamiento y transporte, lo hace a condición de que tengan lugar dentro del régimen suspensivo, esto no impide, en el entender de la recurrente, que ultimado este último con la salida del depósito fiscal, en lugar de hablar de supuestos de no sujeción, proceda hacerlo más bien de «supuestos de no justificación», con efectos equivalentes a los previstos en el citado artículo.

En la dinámica comercial propia de la recurrente, esta se limitaba a tener la condición del almacén fiscal, que durante el ejercicio 2012 adquirió y recibió gasóleo A, B y C, procedentes de dos depósitos fiscales, de los cuales son titulares las entidades Meroil S.A. y Decal España, S.A., con la consecuencia, conforme a los principios informadores de la legislación de impuestos especiales, que si el gasóleo adquirido se encontraba en régimen suspensivo en los citados depósitos fiscales, fue en el momento de la salida estos con destino al obligado tributario, cuando finalizó aquel.

Por su parte, Carb Siñol, S.L., está inscrito en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Barcelona como un almacén fiscal de hidrocarburos, autorizado, según el artículo 1.1 del Reglamento de Impuestos Especiales para recibir, almacenar y distribuir, con las condiciones que se establecen en este reglamento, productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención o, en su caso, con aplicación de un tipo impositivo general.

Razonando la parte recurrente que los productos gravados por impuestos especiales pueden quedar sujetos al régimen de pérdidas, incluso cuando están fuera del régimen suspensivo, cita en su favor el apartado 8 del artículo 39 del Reglamento de Impuestos Especiales en el que se establece que *"Las pérdidas acaecidas respecto de los productos recibidos en almacenes fiscales al amparo de una exención o con aplicación de un tipo reducido no precisarán ser justificadas cuando no excedan de los porcentajes reglamentarios establecidos para el almacenamiento del producto de que se trate y que hayan sido debidamente contabilizadas"*.

El TEAC rechaza la pretensión que examinamos, contentándose con afirmar que la reclamante no comercializaba productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos que se encontrasen en régimen suspensivos, que son a los que resultaría de aplicación los supuestos de pérdidas no sujetas previstas en la Ley de Impuestos Especiales y en el Reglamento que la desarrolla.

No cabe pasar por alto que este razonamiento del TEAC se queda corto, en comparación con el criterio de la Dirección General de Tributos, expresado en consulta vinculante de fecha 10 de noviembre de 2020 (resolución: V2395-10) en sentido favorable a la posibilidad de aplicar, al gasóleo recibido en el almacén fiscal, los porcentajes de pérdidas establecidos en el [artículo 116 del Reglamento de los Impuestos Especiales](#). La Dirección General entiende que los porcentajes reglamentarios de pérdidas a los que se refiere el apartado 1 del artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales tienen por objeto cuantificar las pérdidas que se pueden calificar de normales en relación con un proceso de almacenamiento o transporte de este tipo de productos, con lo que, en la medida en que los procesos sean los mismos, la "normalidad" de tales pérdidas lo será con independencia de cuál sea el estatuto fiscal del establecimiento donde se lleven a cabo dichos procesos.

Con todo, el hecho de que la Sala se de por enterada de la existencia y contenido de esta consulta y de que incluso pueda aceptar como premisa, como hace la Dirección General de Tributos (es decir, la Administración recurrida) la posibilidad de aplicar, al gasóleo recibido en el almacén fiscal porcentajes de pérdidas no nos obliga a estimar la pretensión de la recurrente.

Entendida en su justa medida, la pretensión de aplicar determinados porcentajes de pérdidas al tratamiento de las mercancías almacenadas expresa la voluntad de la recurrente de corregir la totalidad de la base imponible declarada derivada del negocio de venta de gasóleo, compuesta por el sumatorio de las entregas de este producto, tipos A, B y C. Desde un punto de vista procedimental, semejante operación debería haberse articulado por el cauce (no puede ser otro) del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, que de conformidad con lo dispuesto en el [artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio](#), requiere del obligado tributario que presente solicitud antes de que la Administración **tributaria** haya practicado la liquidación definitiva. En el caso que nos ocupa (i) si acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 101.3 de la Ley General Tributaria](#) y en el [artículo 190.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio](#), la liquidación girada por la Inspección tuvo la consideración de definitiva (ii) la actora pretendió que se le aplicara el supuesto de no sujeción para las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con ocasión del recurso de alzada formulado ante el TEAC.

Sin embargo, al margen de que apreciamos la vulneración de reglas de procedimiento imperativas, la pretensión de aplicar determinados los porcentajes reglamentarios de pérdidas encuentra el mayor obstáculo en impedimentos sustantivos, sobre los que la parte recurrente guarda completo silencio.

La recurrente reprocha a la Administración no haber tenido en cuenta, en el momento de la liquidación, el porcentaje de mermas aplicables, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 116 del Reglamento de Impuestos Especiales, olvidando que su aplicación depende del cumplimiento de obligaciones de acreditación contable.

La recurrente omite que por más que las pérdidas que no superen los porcentajes reglamentarios no precisan justificación adicional ni tributan, es a condición de que se hayan contabilizado previamente, recogiendo como tales en la contabilidad del sujeto pasivo, como por otro lado, aclara expresamente in fine el apartado 8 del artículo 39 del Reglamento de Impuestos Especiales. El artículo 50 del Reglamento de Impuestos Especiales obliga a quienes ostentan la condición de sujetos pasivos a la llevanza de contabilidad que deberá reflejar los procesos, movimientos y existencias que afecten a tales productos y materias, incluidas las diferencias que se pongan de manifiesto con ocasión del almacenamiento, fabricación o circulación. El límite porcentual máximo de pérdidas establecido en el Reglamento para determinadas operaciones o procesos se basa en considerar admisibles determinadas pérdidas, sin necesidad de justificación o prueba, siempre que consten contabilizadas. Sucede que, en el caso que nos ocupa, la parte recurrente pretende rectificar su situación **tributaria** ex novo, desde el vacío, puesto que en ningún momento reconoce pretender la deducción de pérdidas debidamente contabilizadas con carácter previo. Lo que es lo mismo, pretende alterar la base imponible declarada en su momento sin sustento material, mediante la reducción de pérdidas no contrastadas ni soportadas por su contabilidad preexistente. Aun pasando por alto que no se ha respetado el procedimiento tributario debido, la ausencia de contabilización convierte en inviable la pretensión de la recurrente.

CUARTO.- El criterio de la Sala sobre el cálculo de la liquidación de intereses de demora por la Inspección de Tributos.

En demanda se pone de manifiesto que el cálculo de intereses debería computarse a partir del plazo señalado para el ingreso, que fija en los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el mes en que se hayan producido el devengo, que en este caso, se produciría en los términos previstos en el [artículo 7.10 de la Ley de Impuestos Especiales](#), es decir, en el momento de su entrega al destinatario facultado para recibirlos, por tratarse de un supuesto de no justificación del destino .

Es nuestro criterio que estamos ante un error de la demanda, que parece no haber reparado en que la regularización practicada en liquidación no ha constituido a la sociedad recurrente en mora.

Lo cierto es que poco o nada puede la Sala responder a esta alegación, de tener en cuenta que el acta formula la siguiente propuesta de liquidación respecto de los conceptos que se indican: Cuota **tributaria**.....: 395.672,46 euros Intereses de demora.....: 0,00 Deuda **tributaria**.....: 395.672,46 euros, sobre la base del razonamiento siguiente :*"En el presente caso, tal como se ha dicho antes, respecto de las cuotas tributarias correspondientes al ejercicio 2012 que se regularizan, el obligado tributario no tenía ninguna obligación de declararlas ni de autoliquidarlas, por lo que el obligado tributario sólo le causará perjuicio económico al Tesoro Público cuando incurra en el retraso en el pago de la deuda **tributaria** liquidada por la Administración **Tributaria** en la presente acta. Por ello, en la presente acta, la Inspección no propone que se practique liquidación de intereses de demora."*

Se desestima el motivo de impugnación del acuerdo recurrido examinado en este fundamento jurídico.

QUINTO.- El criterio de la Sala sobre el pago de las costas.

En cuanto a las costas, el [art 139 LJCA](#), dispone que *" En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho"*.

En el caso que nos ocupa, dictándose sentencia parcialmente estimatoria del recurso contencioso-administrativo, no procede imponer el pago de las costas causadas en esta instancia.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS parcialmente el recurso contencioso-administrativo 3098/2021 interpuesto por CARB-SIÑOL S.L. contra acuerdo del TEAC, que anulamos, así como anulamos la liquidación de que trae causa, haciendo salvedad de que la anulación se contrae a las operaciones de suministro de gasóleo bonificado regularizadas por documentarse en las notas de entrega firmadas, a las que se refieren los fundamentos primero y segundo de la presente sentencia, no admitidas por la Inspección de los Tributos por no acompañarse del NIF/DNI del receptor, condenando a la Administración a considerar efectuadas conforme a Derecho estas entregas, sin que haya lugar a su regularización al tipo general, consignado en la tarifa de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Con desestimación del recurso en lo que exceda del anterior pronunciamiento.

Sin imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción](#) justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjuicio, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

